

CONFERENCIA TÉCNICA



La Función de Fiscalización de la Administración Tributaria



Roma, Italia, 28 de septiembre al 1° de octubre de 2015.



PRESENTACIÓN DEL CIAT

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

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

Países Miembros

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

CONSEJO DIRECTIVO 2015 – 2016

Luenne Gomez Pieters	Aruba
Jorge D. Rachid	Brasil
Santiago Menéndez Menéndez	España
John M. Dalrymple	Estados Unidos
Aristóteles Nuñez	México
Martin Rivas	Nicaragua
Marta González	Paraguay
Víctor Martín Ramos	Perú
José David Cabello	Rep. Bolivariana de Venezuela

SECRETARÍA EJECUTIVA

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

REPRESENTANTES Y CORRESPONSALES DEL CIAT

País	Representante	Corresponsal
Argentina	Ricardo Echegaray	Maria Luisa Carbonell
Aruba	Luenne Gomez Pieters	Angeline Geerman-Giel
Barbados	Margaret Sivers	Margaret Sivers
Bermuda	Lucia M. Peniston	Mary Inocencio
Bolivia	Erick Ariñez Bazzan	Juana Patricia Jiménez
Brasil	Jorge Antonio Rachid	Flávio Antonio Araujo
Canadá	Michael Snaaw	Rose Jarawan
Chile	Fernando Barraza Luengo	María Bernardita Moraga
Colombia	Santiago Rojas	Patricia Parada
Costa Rica	Carlos Vargas Durán	Maribel Zúñiga C.
Cuba	Yolanda Álvarez de la Torre	Alberto Fernández Reyes
Curazao	Jamila Isenia	Yut-Ha Natalie Sint Hil
Ecuador	Ximena Victoria Amoroso I.	Juan Miguel Avilés
El Salvador	Alfredo Díaz Barrera	Ramón Pérez Gómez
España	Santiago Menéndez Menéndez	Ignacio del Río Angulo
Estados Unidos	John M. Dalrymple	Raúl Pertierra
Francia	Bruno Parent	Josiane Lanteri

Guatemala	Francisco Rivera Escobar	Hugo Edgardo Roldán
Guyana	Khurshid Sattaur	Janet Abbensetts
Haití	Miradin Morlan	
Honduras	Miriam Guzmán	Gabriel Perdomo
India	Rajat Bansal	Deepak Garg
Italia	Saverio Capolupo	Stefano Gesuelli
Jamaica	Ainsley Powell	Meris Haughton
Kenia	John Karimi Njiraini	Pancrasius Nyaga
México	Aristóteles Núñez	Adrián Guarneros
Nicaragua	Martin Rivas Ruiz	José Francisco Reyes
Países Bajos	Peter Veld	Jaco Tempel
Panamá	Publio Ricardo Cortés	Marion Lorenzetti
Paraguay	Marta González Ayala	Alba Servín
Perú	Víctor Ramos	Rosalía Muñoz
Portugal	Helena Alves	Miguel Silva Pinto
República Dominicana	Guarocuya Félix	Nieves Vargas Collado
Sint Maarten	María Bass	
Surinam	Cornelis van Dijk	Priscilla Lachman
Trinidad & Tobago	Allison Raphael	Trevor Lalai
Uruguay	Joaquín Serra	Margarita Faral
Venezuela (Rep.Bolivariana)	José David Cabello Rondón	Hatzen Mendoza

MISIONES PERMANENTES DE ASISTENCIA TÉCNICA

Francia

Jefe de Misión ante el CIAT: Isabelle Gaetan

España

Jefe de Misión ante el CIAT: Juan Francisco Redondo

Italia

Jefe de Misión ante el CIAT: Stefano Gesuelli

GIZ – Cooperación

Alemana

Jefe de Misión ante el CIAT: Joerg Wisner

**Tema de la Conferencia Técnica del CIAT 2015:
“La Función de Fiscalización de la Administración Tributaria”**

En la Conferencia Técnica del CIAT de 2015, el tema a tratar será “La Función de Fiscalización de la Administración Tributaria”. Esta función que en ocasiones se conoce como “Control” es uno de los elementos vitales de todas las administraciones tributarias. Mediante la verificación del cumplimiento en diferentes formas, la misma constituye la unidad que intenta garantizar que las entidades sujetas al impuesto están cumpliendo debidamente con las leyes

El tema será tratado desde diversas perspectivas: tendencias actuales, fuentes de información, necesidades de recursos, y enfoques innovadores para mejorar el proceso de fiscalización.

Tema 1: Situación actual, tendencias y retos en el uso de técnicas de fiscalización.

El cambio es constante en el mundo fiscal e igual es el ambiente en el que los funcionarios tributarios ejecutan sus tareas. Hay muchos factores a considerar y los mismos están entrelazados con el comercio global y los crecientes desafíos de control planteados por las empresas multinacionales. La nueva tecnología ofrece herramientas que no estaban previamente disponibles para el proceso de auditoría, pero a la vez ofrece mayores oportunidades para el fraude tributario. A fin de descubrir métodos avanzados para enfrentar exitosamente la elusión y evasión tributarias y al mismo tiempo unir esfuerzos con el universo de administraciones tributarias que enfrentan tareas similares, las organizaciones internacionales han colaborado con estas administraciones tributarias en un intento por mejorar el cumplimiento con sus leyes tributarias. El tema 1 se referirá a los enfoques actuales y novedosos de fiscalización/auditoría tributaria a fin de garantizar el cumplimiento tributario.

Subtema 1.1: Desarrollo del Plan de Fiscalización, centrarse en temas a revisar y fuentes de información e inteligencia.

La clave de un exitoso programa de fiscalización de la administración tributaria lo constituye un plan anual bien ejecutado. Entre las metas a ser logradas, las administraciones tributarias incluyen objetivos de cumplimiento específicos. Estos abarcan aspectos prioritarios que serán considerados por el Departamento de Fiscalización, un enfoque balanceado y equitativo para asegurar que se lleve a cabo un número adecuado de auditorías en los sectores de los contribuyentes, que la verificación masiva de información de terceras personas se realice oportunamente; y, que los recursos sean debidamente asignados a cada área. En el Subtema 1.1 exploraremos los factores clave de un exitoso plan de fiscalización así como los elementos que deben ser considerados.

Subtema 1.2: Los poderes del fisco ante los derechos y garantías de los contribuyentes durante el proceso de fiscalización.

Para el ciudadano promedio, el departamento tributario puede ser la entidad gubernamental a la que ellos más frecuentemente acuden. Y posiblemente, la que le cause mayor preocupación al contribuyente debido a la autoridad y poder de dicha agencia. No obstante, los grandes poderes traen consigo grandes responsabilidades y rendición de cuentas. En la mayoría de las sociedades, el contribuyente es el constituyente que a través del ejercicio de su voto, directa o indirectamente determina sus derechos. Los contribuyentes tienen derecho a saber lo que deben hacer para cumplir con las leyes tributarias. Tienen derecho a explicaciones claras de las leyes y procedimientos tributarios de todos los formularios tributarios, instrucciones, publicaciones, avisos y correspondencia. Tienen derecho a ser informados sobre las decisiones respecto a sus cuentas tributarias, y a recibir explicaciones claras de los resultados así como de los recursos de que disponen si no están de acuerdo con el resultado de una auditoría. El subtema 1.2 examinará los poderes del estado para auditar a un contribuyente y los derechos que se le otorgan al mismo.

Subtema 1.3. El uso de métodos presuntivos en la fiscalización.

El uso de métodos presuntivos para evaluar la obligación tributaria de una entidad o individuo ha existido durante algún tiempo. Se ha utilizado en programas en el que el contribuyente se muestra totalmente colaborador y de acuerdo con el proceso; y, en imposiciones expeditas en las que la recaudación potencial del impuesto a ser aplicado está en peligro. Los Oradores que tratarán este Subtema se referirán a los usos creativos actuales de este método indirecto para mejorar el cumplimiento y aumentar la eficiencia de los recursos.

Subtema 1.4: El control de los agentes de retención.

Mediante disposición de los estatutos, los agentes de retención operan sobre la base de confianza para retener temporalmente los fondos que pertenecen al estado y que han sido proporcionados por una tercera persona, o sea, un contribuyente. Las fuentes son diversas, impuesto sobre la renta, seguridad social, IVA, impuestos a las ventas, etc. Con frecuencia los fondos recaudados no son parcial o completamente transferidos a la administración tributaria. Aunque muchas administraciones tributarias han desarrollado enfoques novedosos para que los contribuyentes verifiquen sus retenciones y depósitos, muchos desconocen el uso indebido de sus contribuciones – en particular las contribuciones de la seguridad social.

En esta sesión se tratarán y presentarán alternativas para garantizar que los adecuados montos de impuestos sean retenidos y debidamente depositados en las arcas gubernamentales. Los modelos de control serían aplicables a todos los tipos de impuestos.

Tema 2: Sectores “no tradicionales” a fiscalizar: Retos y experiencias.

Tal vez sean frases usadas en exceso, pero ciertamente, todo cambió con la venida del Internet y la economía digital. Hemos experimentado esto en nuestras vidas y sobre una base diaria, desde lo pagado en efectivo hasta transferencias digitales a nuestras cuentas bancarias; compras con divisas que nunca vemos, y, pagos de cuentas mensuales en línea.

Mientras tanto, se crearon nuevas formas de ciber-divisas. Se establecieron operaciones de negocios que desafiaban la definición de un “establecimiento permanente”. Las operaciones comerciales en establecimientos físicos dieron paso a una nueva forma de operación en línea. Las personas pueden participar en juegos de azar y ganarse la vida desde la comodidad de sus hogares. Y ultimadamente, se han creado nuevas formas de oportunidades de enriquecimiento que resultan difíciles de detectar y mucho más difícil auditar.

Los recursos humanos de las administraciones tributarias también han sido desafiados. Se requieren mayores destrezas y conocimientos para detectar el incumplimiento y hacerle frente al mismo mediante controles y auditorías.

Los Oradores en estas sesiones abordarán estos temas desde la perspectiva que presentan estos nuevos retos.

Subtema 2.1: El control fiscal de la economía digital .

En esta sesión se considerarán los desafíos que las administraciones tributarias enfrentan para controlar a las entidades cuyos libros y registros se mantienen primordialmente en sistemas automatizados. Igualmente, ¿cómo podemos controlar a las entidades cuyo modelo de negocio y mercado gira alrededor del Internet? Algunos aspectos también pueden estar relacionados con transacciones en ultramar a través de transferencias financieras electrónicas; servicios proporcionados a una entidad por vendedores en una jurisdicción y cuyo producto final pueden ser documentos que se envían mediante correo electrónico (programadores, arquitectos, escritores, etc.) ¿Para fines tributarios, dónde se prestan los servicios? ¿Dónde se efectúan los pagos y a quién?

Subtema 2.2: La tributación de contribuyentes con grandes patrimonios y altos niveles de renta (personas naturales).

Las personas naturales con grandes patrimonios han sido bautizadas con el dudoso título de “ciudadanos del mundo”. Estos pueden ser el llamado “Uno Por Ciento” que con frecuencia escuchamos decir a través de los medios que controlan el 40 por ciento de la riqueza de una nación. Las riquezas de estas proporciones suscitan la necesidad de métodos altamente creativos para reducir tanto como sea posible la cuenta tributaria con el estado.

En una medida u otra, la mayoría de las administraciones tributarias enfrentan este desafío de gravar a los superricos en sus jurisdicciones, de un modo que sea semejante al tratamiento equitativo que se les da a todos los contribuyentes.

Tema 3: La tributación de las empresas multinacionales, incluyendo los temas abordados por la iniciativa BEPS G-20 / OCDE

La tributación de las empresas multinacionales (EMN) acarrea un número significativo de factores a ser atendidos y considerados. Estos van desde la relación de una subsidiaria con su casa matriz, temas del establecimiento permanente, reglas y reglamentos sobre sociedades extranjeras controladas, precios de transferencia, hasta aspectos de tratados tributarios, para nombrar sólo unos cuantos. Con mucho, son las entidades más complejas de controlar y estas complejidades aumentan, dependiendo de la naturaleza de su línea de negocio. Pocas administraciones tributarias están totalmente equipadas para atender todos los factores que presenta el control de las EMN. Los recursos humanos debidamente capacitados constituyen una de las deficiencias significativas.

Durante los últimos años la iniciativa G-20/BEPS ha sido creada y desarrollada con la esperanza de poder hacer frente a los aspectos de cumplimiento tributario relacionados con las EMN y otras entidades.

La sesión del Tema 3 se enfocará en los esfuerzos de las administraciones tributarias para controlar debidamente a las EMN y, cuando sea conveniente, analizar cómo los elementos de la iniciativa BEPS han sido utilizados favorablemente.

Subtema 3.1: Fiscalización Tributaria y otros procedimientos (penales y civiles, nacional e internacional).

El proceso y/o resultado de una fiscalización puede requerir acceso a muchos medios de resolución. Estos pueden ser en forma de un tratado tributario o tribunal. Dentro de estas opciones existe un número de otros acuerdos internacionales que no se ajustan a las normas tradicionales de un tratado bilateral de doble tributación. Un ejemplo lo constituye el Tratado de Asistencia Legal Mutua (TALM).

Los sistemas legales de la jurisdicción también ofrecen alternativas. Estas pueden ser penales o civiles.

Los Oradores se referirán a los medios de resolución que ellos intentan, utilizando los tribunales y acuerdos internacionales a fin de resolver aspectos de fiscalización.

Subtema 3.2: Cuando la elusión internacional se convierte en fraude fiscal.

La simple definición de fraude fiscal es: El fraude fiscal es el acto premeditado e intencional de mentir en una declaración de impuestos con el propósito de disminuir la obligación tributaria – o simplemente no declarar en absoluto. Sin embargo, probar el fraude fiscal en un tribunal de derecho – para fines civiles o penales – ese es otro asunto. Los factores simples a ser probados son que fue “premeditado” e “intencional”. Sin embargo, hay otros aspectos a considerar, por

Para muchas jurisdicciones, “sustancia económica” es una doctrina en el derecho tributario según la cual una transacción debe tener un propósito económico, aparte de la reducción de la obligación tributaria, a fin de ser considerada válida. Esta doctrina se usa para determinar si los refugios tributarios, o las estrategias usadas para reducir la obligación tributaria se consideran “abusivas” o colindan con el

En esta sesión, los Oradores se referirán a casos prácticos y darán a conocer cuáles son los factores clave que diferencian la elusión del fraude.

Subtema 3.3: El control fiscal de las operaciones y transacciones transfronterizas.

Al igual que la economía digital, la globalización presentó a los funcionarios tributarios y aduaneros nuevas oportunidades y desafíos. De gran preocupación era el control del contrabando que dejaba una jurisdicción libre del IVA y otros impuestos, solo para entrar nuevamente en la misma jurisdicción e ingresar al mercado. En muchas jurisdicciones las administraciones tributarias crearon enfoques innovadores para controlar el contrabando y la evasión tributaria con la colocación de timbres fiscales en los embalajes y timbres con información digital que se lee mediante un escáner (RFID). Este es solamente un aspecto del control tributario de operaciones y transacciones transfronterizas. Existen muchos más. Y dependiendo del volumen y tipo de comercio, se aplican diferentes controles.

Los controles no son solamente puntos físicos de verificación y sondeos aleatorios de negocios. También son estatutarios cuando las reglas específicas permiten deducciones máximas para ciertas transacciones o el uso de ciertos precios en las mercaderías, dependiendo de las fechas de negocio/embarque.

La sesión nos permitirá conocer otros enfoques novedosos que están siendo utilizados por las administraciones tributarias y aduaneras en su esfuerzo por controlar las operaciones transfronterizas.

Discusión en Mesa Redonda

Tema: El futuro de la función de control de la Administración Tributaria.

Lo único que podemos predecir sobre el futuro con un alto grado de certeza es, que habrá cambio.

Y con esto en mente, ¿cómo se preparan las administraciones tributarias para ese cambio? ¿Y qué tipo de cambio podemos esperar? ¿Cómo nos afectará?

El tipo de cambio puede ser de varias formas: economía global; tecnología; político; desastres naturales, etc. Ciertamente para algunos podemos prepararnos y beneficiarnos o mitigar los resultados. Y he aquí la pregunta: ¿qué podemos esperar y qué impacto tendrá en la función de fiscalización /control?

En la última década se han visto esfuerzos significativos de las administraciones tributarias alrededor del mundo para unirse en una sola voz y encontrar respuestas a fin de hacer frente a la cada vez más creciente y difícil tarea de controlar a las empresas multinacionales y la evasión tributaria. El enfoque no ha sido estrictamente en la administración tributaria; también se han requerido cambios en la política fiscal y las leyes tributarias. Se ha logrado avanzar. Ciertamente podemos esperar el contraataque de estas entidades. Y he ahí el asunto: ¿cómo nos preparamos para ese nuevo reto?

PROGRAMA DIARIO DE ACTIVIDADES

Lunes, 28 de septiembre

Hora			TEMA	
De	A	Tiempo		
9:00	9:45	0:45	Ceremonia Inaugural	
			Palabras por el Secretario Ejecutivo del CIAT, Sr. Márcio F. Verdi	
			Palabras por el Presidente del Consejo Directivo	
			Palabras de Bienvenida del Comandante General de la Guardia di Finanza	
			Palabras de S.E. el Ministro de Economía y Hacienda de Italia	
9:45	10:15	0:30	Foto oficial, café e integración	
10:15	11:00	0:45	Conferencia Inaugural:	
11:00	12:15	1:15	Tema 1: Situación actual, tendencias y retos en el uso de técnicas de fiscalización	
11:00	11:05	0:05	Moderador:	Fabrizia Lapecorella, Jefe del Departamento de las Finanzas del Ministerio de Economía y Finanzas, Italia
11:05	11:25	0:20	Orador:	Santiago Menéndez Menéndez, Director General, Agencia Estatal de Administración Tributaria, España
11:25	11:45	0:20	Orador:	Theodore Setzer, Comisionado adjunto Internacional, a.i., Servicio de Rentas Internas, USA
11:45	12:00	0:15	Comentarista:	João Canedo, Director de la Unidad de Grandes Contribuyentes, Autoridad Tributaria y Aduanera, Portugal
12:00	12:15	0:15	Debate	
12:15	13:35	1:20	Almuerzo	
13:35	14:35	1:00	Subtema 1.1: Desarrollo del Plan de Fiscalización; centrarse en temas a revisar y fuentes de información e inteligencia.	
13:35	13:40	0:05	Moderador:	Alice Neves, Administradora, Administración General Tributaria, Angola
13:40	14:00	0:20	Orador:	Fabrizio Toscano, General B., Guardia di Finanza, Italia
14:00	14:20	0:20	Orador:	Jorge Rachid, Secretario, Secretaría de Ingresos Federales, Brasil
14:20	14:35	0:15	Debate	
14:35	15:35	1:00	Subtema 1.2: Los poderes del fisco ante los derechos y garantías de los contribuyentes durante el proceso de fiscalización.	
14:35	14:40	0:05	Moderador:	Miguel Silva Pinto, Subdirector General, Autoridad Tributaria y Aduanera, Portugal
14:40	15:00	0:20	Orador:	Jarkko Orjala, Director de Procesos de Auditoria de Finlandia
15:00	15:20	0:20	Orador:	Rossella Orlandi, Directora Agencia de Ingresos, Italia
15:20	15:35	0:15	Debate	
15:35	15:55	0:20	Café e integración	

15:55	16:35	0:40	Subtema 1.3: El uso de métodos presuntivos en la fiscalización	
15:55	16:00	0:05	Moderador:	Socorro Velazquez, Director de Planificación y Desarrollo Institucional, CIAT
16:00	16:20	0:20	Orador:	Alice Owuor, Comisionada de Impuestos Internos, Kenia
16:20	16:35	0:15	Debate	
16:35	17:35	1:00	Subtema 1.4: El control de los agentes de retención	
16:35	16:40	0:05	Moderador:	Carlos Vargas, Director General, Dirección General de Tributación, Costa Rica
16:40	17:00	0:20	El cumplimiento del empleador con los requerimientos de la planilla - el enfoque y las prácticas canadienses	
			Orador:	Michael Snaauw, Comisionado Asistente, Agencia de Ingresos de Canadá
17:00	17:20	0:20	Orador:	José Antonio Bianchi, Subdirector General de Recaudación, Administración Federal de Ingresos Públicos, Argentina
17:20	17:35	0:15	Debate	

Martes, 29 de septiembre

Hora			TEMA	
De	A	Tiempo		
9:00	10:15	1:15	Tema 2: Sectores "no tradicionales" a fiscalizar: Retos y experiencias	
9:00	9:05	0:05	Moderador:	Marta González Ayala, Viceministra de Tributación, Subsecretaría de Estado de Tributación, Paraguay
9:05	9:25	0:20	Orador:	Stefano Screpanti, Director del Departamento de Operaciones del Comando General de la Guardia di Finanza, Italia
9:25	9:45	0:20	Orador:	Victor Villalón, Subdirector de Fiscalización, Servicio de Impuestos Internos, Chile
9:45	10:00	0:15	Comentarista:	Francisco Beiner, Director de Operaciones y Gestión Institucional, CIAT
10:00	10:15	0:15	Debate	
10:15	10:35	0:20	Café e integración	
10:35	11:35	1:00	Subtema 2.1: El control fiscal de la economía digital	
10:35	10:40	0:05	Moderador:	Errol Ramsubeik, Comisionado, Asuntos Legales y Administración, División de Rentas Internas, Trinidad y Tobago
10:40	11:00	0:20	Orador:	Raúl Zambrano, Director de Asistencia Técnica y Tecnologías de la Información y la Comunicación, CIAT
11:00	11:20	0:20	Orador:	Jorge Rachid, Secretario, Secretaría de Ingresos Federales, Brasil
11:20	11:35	0:15	Debate	
11:35	12:55	1:20	Subtema 2.2: La tributación de contribuyentes de altos niveles de rentas y patrimonio. (Personas naturales)	
11:35	11:40	0:05	Moderador:	Atulesh Jindal, Miembro de la Junta Central de Impuestos Directos, Ministerio de Finanzas, India
11:40	12:00	0:20	Orador:	Martín Ramos, Superintendente Nacional, Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, Perú
12:00	12:20	0:20	Orador:	Ximena Amoroso, Directora General, Servicio de Rentas Internas, Ecuador
12:20	12:40	0:20	Orador:	Martine Meunier, Consultora de Alto Nivel en la Dirección Regional de París, Dirección General de Finanzas Públicas, Francia
12:40	12:55	0:15	Debate:	
12:55	14:25	1:30	Almuerzo	

Miércoles, 30 de septiembre

Hora			TEMA	
De	A	Tiempo		
9:00	10:20	1:20	Tema 3: La tributación de las empresas multinacionales incluyendo los temas abordado por la iniciativa BEPS G-20/OCDE	
9:00	9:05	0:05	Moderador:	Jaco Tempel, Asesor Estratégico del Comisionado, Administración de Impuestos y Aduanas, Países Bajos
9:05	9:25	0:20	Orador:	Daniel Alvarez, Especialista Senior, Sector Público, Banco Mundial
9:25	9:45	0:20	Orador:	Andrea Lemgruber, Subjefe de División, Fondo Monetario Internacional
9:45	10:05	0:20	Comentarista	Raffaele Russo, Jefe Proyecto BEPS, OCDE
10:05	10:20	0:15	Debate:	
10:20	10:50	0:30	Café e integración	
10:50	12:00	1:10	Subtema 3.1: Fiscalización Tributaria y otros procedimientos (penales y civiles, nacional e internacional)	
10:50	10:55	0:05	Moderador:	Joaquín Serra, Director General, Dirección General de Rentas, Uruguay
10:55	11:20	0:25	Orador:	Ignacio Suárez, Técnico responsable de la Acción de lucha contra la corrupción, COMJIB
11:20	11:45	0:25	Orador:	Stefano Gesuelli, Jefe Permanente de la Guardia de Finanzas de Italia ante el CIAT, Italia
11:45	12:00	0:15	Debate	
12:00	13:30	1:30	Almuerzo	
13:30	14:30	1:00	Subtema 3.2: Cuando la elusión internacional se convierte en fraude fiscal	
13:30	13:35	0:05	Moderador:	Donnette Sommerville-mills, Gerente General, Oficinas de Grandes Contribuyentes, Administración de Impuestos, Jamaica
13:35	13:55	0:20	Orador:	Guarocuya Felix, Director General, Dirección General de Impuestos Internos, República Dominicana
13:55	14:15	0:20	Orador:	Luis María Sánchez Gonzalez, Director de Departamento de Inspección, Agencia Estatal de Administración Tributaria, España
14:15	14:30	0:15	Debate:	
14:30	15:50	1:20	Subtema 3.3: El control fiscal de las operaciones y transacciones transfronterizas.	
14:30	14:35	0:05	Moderador:	Egil Martinsen, Director Internacional, Dirección de Impuestos, Noruega
14:35	14:55	0:20	Orador:	Ricardo Ibarra, Administrador Central de Planeación y Evaluación de la Gestión, Servicio de Administración Tributaria, México
14:55	15:15	0:20	Orador:	Chang-ryung Han, Oficial Técnico, OMA
15:15	15:35	0:20	Orador:	Nicola Sudan, Director Asociado, Reconnaissance International Ltdd, RI-Corporation
15:35	15:50	0:15	Debate:	
15:50	16:20	0:30	Café e integración	

Jueves, 1 de octubre

Hora			MESA REDONDA	
De	A	Tiempo		
09:00	11:00	02:00	Tema: El futuro de la función de control de la administración Tributaria	
			Moderador:	Márcio Ferreira Verdi, Secretario Ejecutivo, CIAT
			Participantes:	Banco Mundial, Chile, Italia, Kenia, México, Perú
11:00	11:30	0:30	Café e integración	
CEREMONIA DE CLAUSURA				
11:30	12:30	01:00	Clausura	
11:30	12:00	00:30	Relator:	Miguel Silva Pinto, Subdirector General, Autoridad Tributaria y Aduanera, Portugal
12:00	12:15	00:15	Invitación a la Asamblea General 2016 México	
12:15	12:30	00:15	Actos de Cierre	
12:30	14:00	01:30	Almuerzo	

AUDITORÍAS BASADAS EN PROBLEMÁTICAS Y EL MODELO AGILE

Theodore Setzer

Comisionado adjunto Internacional, a.i.
Servicio de Rentas Internas
(USA)

SUMARIO: Resumen. I. Introducción. II. El desarrollo de una administración tributaria internacional. III. Desafíos de la División LB&I en el entorno operacional actual. IV. El camino adelante: transición hacia un futuro estado. V. Estado futuro: exámenes basadas en riesgos, áreas de práctica y enfoque holístico de administración tributaria. VI. Conclusión

RESUMEN

Los beneficios de la inversión de un gobierno en su propia administración tributaria no se deben subestimar. Sin embargo, en todo el mundo se solicita a las administraciones tributarias hacer más con menos recursos. Por cada dólar invertido en servicios de contribuyentes y programas de aplicación de la ley, el IRS puede tener una tasa de retorno entre un 6 a 1 y 20 a 1;¹ sin embargo, el IRS ha experimentado cinco años de disminución de presupuestos.² La reducción de recursos y un entorno global cada vez más complejo y dinámico han llevado al IRS y otros administradores tributarios a preguntarse si las técnicas anteriores seguirán siendo exitosas en el cambiante entorno operativo actual. Determinar cómo los administradores tributarios abordan las fiscalizaciones y comunican con los contribuyentes afectará su manejo de un panorama global de negocios cada vez más complejo.

Este artículo discute cómo la División de Negocios Grandes e Internacionales (Large Business and International, LB&I por su sigla en inglés) del Servicio de Rentas Internas (IRS) proyecta administrar los cambios en el entorno de negocios y el entorno regulatorio mediante la identificación de los más altos riesgos de cumplimiento tributario y aplicar técnicas de fiscalización centradas en esas áreas. La población de contribuyentes de la división LB&I es constituida de entidades con activos de \$ 10 millones o más, así como de personas de alta riqueza e personas con aspectos fiscales

¹ Koskinen, *Statement of IRS Commissioner John Koskinen on the Fiscal Year 2016 Budget* ("Koskinen"), Feb. 2, 2015, disponible en <http://www.irs.gov/uac/Newsroom/Statement-of-IRS-Commissioner-John-Koskinen-on-the-Fiscal-Year-2016-Budget>

² Id.

internacionales. LB&I recibió aproximadamente 300,000 declaraciones de grandes empresas para el año de procesamiento 2013.³ Este mismo año, el IRS recibió más de 870,000 declaraciones de impuestos de contribuyentes internacionales.⁴

El IRS está mejorando su enfoque de fiscalización de grandes empresas y contribuyentes internacionales desde un enfoque basado en el contribuyente hacia un enfoque basado en temas específicos.⁵ La evaluación de riesgos es una parte del enfoque basado en temas específicos que ayuda LB&I a ser más estratégico y selectivo en la identificación de los contribuyentes y los temas a examinar. Una revisión de los programas existentes identificó procesos eficaces y eficientes para la administración tributaria y condujo a la transición hacia un enfoque basado en temas específicos. Lograr resultados efectivos en este enfoque de evaluación de riesgo requiere de la división LB&I el uso de un modelo operacional que continuamente identifica nuevos riesgos y mejora el cumplimiento en áreas específicas. Estas mejoras serán informadas por mecanismos de retroalimentación facilitando los ajustes en las respuestas de LB&I a los comportamientos de los contribuyentes.

I. INTRODUCCIÓN

Las administraciones tributarias en todo el mundo se enfrentan a la rápida globalización de los mercados, modelos de negocio y sistemas financieros.⁶ Los gobiernos también trabajan juntos para asegurar que los contribuyentes cumplan con las obligaciones tributarias de su jurisdicción de residencia.⁷ Esto es evidenciado por iniciativas como la Organización para la Cooperación Económica y Desarrollo (OCDE) / G20, en el Proyecto Erosión de la Base y Traslado de beneficios (BEPS). Para adaptarse y enfrentar con eficacia estos desafíos, los administradores de impuestos deben reflexionar sobre sus procesos y procedimientos y considerar cómo responder a nuevas demandas y comportamientos de los contribuyentes.

Mientras tanto, los administradores tributarios también enfrentan una disminución de recursos humanos y limitaciones financieras, que restringen su capacidad de contratar y entrenar empleados y operar eficientemente y funcionalmente. Estas dificultades restringen la capacidad de un administrador tributario para hacer cumplir las leyes tributarias, que son cada vez más complejas, en un entorno global que se complica aún más por una población de contribuyentes cada vez más sofisticados.

³ Las grandes empresas son las corporaciones que tienen balance de devuelva \$ 10 millones o más. Para obtener más información sobre la población de contribuyentes atendida por el IRS, vea *IRS datos libro 2014* ("IRS data book 2014"), disponible en <http://www.irs.gov/pub/irs-soi/14databk.pdf>. Vea también <http://www.irs.gov/uac/SOI-Tax-Stats-International-Business-Tax-Statistics>

⁴ Este número total de individuos presentando el formulario 1040-C (declaración de impuestos de salida de extranjeros), 1040-NR (no residente extranjero planilla), 1040NR-EZ (declaración de impuesto sobre la renta de ciertos extranjeros no residentes no dependientes), 1040-PR (trabajo por cuenta propia declaración de impuestos para los residentes de Puerto Rico), 1040-SS (declaración de impuestos de Estados Unidos por trabajo independiente para Islas Vírgenes, Guam, Samoa Americana y los residentes de las islas Mariana del Norte). IRS Data Book 2014 en 4.

⁵ Internal Revenue Service Advisory Council 2014 Public Report ("IRSAC 2014"), p. 47, disponible en <http://www.irs.gov/PUP/taxpros/2014-IRSAC-Full-Report.pdf>

⁶ Koskinen, fn. 1.

⁷ Id.

Enfrentando estos importantes retos, el IRS sigue comprometido a servir los contribuyentes y encontrar nuevas formas para ayudarlos.⁸ Por ejemplo, para abordar cómo el presupuesto restringido del IRS está afectando su respuesta a las solicitudes del contribuyente, se buscaron métodos alternativos para la comunicación con los contribuyentes.⁹ El IRS tiene ahora más información sobre los impuestos y la declaración disponible en línea a través de su sitio web IRS.gov. También ha desarrollado nuevos servicios en línea, tales como, “¿Dónde está mi reembolso?” para ayudar a los contribuyentes a realizar un seguimiento con su fecha personalizada de reembolso.¹⁰ Estos esfuerzos ayudan a la Agencia en aprovechar más efectivamente sus limitados recursos.

Dentro de la División LB&I, algunos de estos esfuerzos han sido internamente centrados. La División LB&I lanzó una rigurosa revisión de casos por pares para comprender y evaluar el proceso de examen. Al mismo tiempo LB&I llevó a cabo una revisión integral de los programas para identificar áreas más amplias a mejorar. Ambas revisiones destacan la necesidad por el IRS de movilizar su recurso más importante, su fuerza laboral, para identificar con eficacia las nuevas y crecientes áreas de riesgos. Un modelo operacional ágil asegura que LB&I puede responder a los cambios en el comportamiento del contribuyente y modificar la evaluación del riesgo según sea necesario. Lograr resultados eficaces en un entorno cambiante depende del uso de los recursos humanos de LB&I en sus áreas de riesgos mayores mientras sigue centrándose en mejorar el cumplimiento del contribuyente. Así, el resultado de estas revisiones fue una serie de proyectos específicos para mejorar el proceso de auditoría.

Hoy en día, los principales objetivos de LB&I incluyen la identificación y gestión de las áreas de mayor riesgos de cumplimiento fiscal, movilizar el personal alrededor de estos riesgos y medir mecanismos alternativos para asegurar el logro de los resultados. Para cada uno de estos elementos es fundamental que LB&I aplique deliberadamente sus recursos para tratar las áreas de riesgo específico. Esto también ayudara LB&I a seguir siendo reflexivo y ágil en la reasignación de recursos donde sea necesario.

II. EL DESARROLLO DE UNA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL

En el año 2000, el IRS organizo la División de Negocios Grandes y Medianos (“LMSB”, Large and Mid-Size Business Division). LMSB atendió las corporaciones y asociaciones con activos superior a \$ 5 millones. En el año 2000, aproximadamente 248,000 corporaciones y asociaciones presentaron declaraciones con activos en ese rango, y pagaron más de \$ 700 billones en impuestos federales.¹¹ Estas declaraciones presentan una amplia gama de problemas complejos.

⁸ IRS Data Book 2014, fn. 3, p. iii.

⁹ Id.

¹⁰ <http://www.irs.gov/Refunds>

¹¹ Internal Revenue Service, “Announcement and Report Concerning Pre-Filing Agreements”, (“Announcements”) p. 1, disponible en <http://www.irs.gov/pub/irs-drop/a-01-38.pdf>

El Plan Anual de Cumplimiento de la LB&I comunica los objetivos de servicio y de cumplimiento para un año fiscal. El Plan de Cumplimiento asigna los recursos disponibles con prioridades operativas para establecer moratorias de cierres proyectadas para programas críticamente importantes.¹² Los agentes individuales son responsables de determinar los riesgos de cumplimiento específicos de sus casos asignados. Este plan de cumplimiento basado en cierre de declaraciones destaca el logro de marcadores anuales y se centra en el porcentaje de contribuyentes que están cubiertos.

Desde la creación de LMSB, la gestión del tiempo ha sido una preocupación constante para la organización. Mientras las auditorías post-presentación facilitan la identificación de los contribuyentes que no cumplen, el proceso puede consumir mucho tiempo y recursos. Por esta razón, el objetivo ha sido reducir tiempos de ejecución del examen, realizar inspecciones de forma más puntuales y garantizar la coherencia en la resolución de problemas para todos los contribuyentes. Para ello, LMSB utiliza un riesgo basado en un sistema de puntuación para identificar las declaraciones que ameritan un examen.¹³

A. Negocios Grandes e Internacionales

En agosto de 2010, el IRS reorganizó y cambió el nombre de la División de Empresas de tamaño mediano y grande, y de la División de Negocios Grandes e Internacionales (LB&I). Esta reorganización de LB&I ha demostrado el enfoque del IRS en aplicar y ejecutar la fiscalidad internacional. Los expertos internacionales se agruparon en la División LB&I para optimizar las operaciones y dedicar más recursos y experiencia en tributación internacional. Desde entonces, la centralización de la función de control internacional de la LB&I ha contribuido a un enfoque mayor en los problemas internacionales de alto riesgo de cumplimiento, así como una mayor coherencia y eficacia.¹⁴

Además, el nuevo Comisionado Adjunto (internacional) desarrolló un marco denominado la matriz internacional para mejorar la coordinación de estrategias de cumplimiento de normas, redes de colaboración, programas de capacitación y gestión de datos. Las Redes de Práctica Internacional (International Practice Networks, IPNs) consisten en comunicar entre agentes del IRS sobre las problemáticas estratégicas que conforman la Matriz Internacional. El objetivo de este programa era de juntar los conocimientos de IRS para ser más eficaz en la determinación de los casos que requieren más atención.¹⁵ La coordinación de los esfuerzos de gestión del

¹² IRM 4.46.2.1 (01/03/2006), ("IRM 4.46.2.1").

¹³ Anuncios de fn. 11

¹⁴ Servicio de impuestos internos, "IRS realinea y renombra división de negocios grandes, mejora el enfoque en administración tributaria internacional, IR-2010-88, 04 de agosto de 2010, disponible en <http://www.irs.gov/uac/IRS-Realigns-and-Renames-Large-Business-Division,-Enhances-Focus-on-International-Tax-Administration>

¹⁵ Elliott, Danilack, Reflects on Time at LB&I, Tax Notes, January 12, 2015, p. 175.

conocimiento de la división LB&I fue un primer paso crítico en la creación de un entorno dinámico donde los agentes son alentados a identificar los problemas y compartir sus conocimientos.¹⁶

Actualmente, como parte de sus actividades posteriores a las entrega de declaraciones, el IRS selecciona aleatoriamente algunas declaraciones para auditoría y otros en base a modelos de puntajes. El IRS también utiliza métodos basados en la tecnología para verificar la exactitud de ciertas posiciones tributarias en las declaraciones y determinar cuáles declaraciones hay que auditar. Un ejemplo es la asignación de caso, donde LB&I utiliza un sistema de puntaje para designar los casos. Cada caso se señala a través de criterios de punto como un Caso Industrial Coordinado (CIC) o como un Caso Industrial (IC). El IRS analiza las declaraciones de las empresas más grandes como parte del programa CIC. El IRS asigna la denominación de CIC a grandes empresas basadas en factores que incluyen los activos brutos del contribuyente, las entradas brutas, entidades operacionales, sectores y activos en el extranjero. Los auditores del IRS examinan continuamente las empresas señaladas como CIC.¹⁷

La división LB&I también comunica directamente con los contribuyentes a través de programas como el Proceso Seguro de Cumplimiento (CAP) para identificar y resolver posibles problemas tributarios antes de que sean presentados en una declaración de rentas.¹⁸ EL CAP ayuda el IRS a identificar aquellos contribuyentes con temas que requieren revisión y beneficia a los contribuyentes más fidedignos con un nivel reducido de auditoría anual. En el CPA, los agentes de LB&I trabajan en colaboración con los contribuyentes calificados de manera previa a la declaración, resultando en exámenes posteriores a la presentación más cortos y más reducidos.¹⁹ El CAP ayuda el IRS en identificar problemas emergentes en una fase anterior al proceso de examen, lo que puede ayudar el IRS a dirigir recursos para abordar estos problemas en una etapa previa a la auditoría. La división LB&I también tiene mecanismos de solución de controversias tales como acuerdos por vía rápida para ayudar a resolver problemas.

B. Filtraje y Evaluación de Riesgos

En febrero de 2010, la división LB&I inició una prueba piloto de varios años para probar si un enfoque más integral podría utilizarse para identificar la selección de casos. Bajo este enfoque, las declaraciones de impuestos y los temas específicos son identificados

¹⁶ Impuesto de gestión de precios de transferencia (“Tax Management Transfer Pricing Report”), 20 de marzo de 2014, p. 1, disponible en

http://www.capdale.com/files/10660_Budget%20Woes,%20Mounting%20Demands%20Force%20IRS%20to%20Think%20Strategically,%20Focus%20on%20Training.pdf

¹⁷ Dolores W. Gregory, Alison Bennett and John Herzfeld, “Tax Audits: IRS Move to End Continuous Audits May Rattle Some Taxpayers in Program.” (“Tax Audits”) Daily Tax Report, June 11, 2015.

¹⁸ <http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Compliance-Assurance-Process>

¹⁹ IRM 4.46.2.1, fn. 12 Para más información sobre el proceso de garantía de cumplimiento, ver <http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Compliance-Assurance-Process-CAP-Frequently-Asked-Questions-FAQs>

y seleccionados para auditoría por medio de filtrado temático. Luego, son evaluados para sus riesgos y asignados a un examinador para auditoría.

LB&I encontró múltiples beneficios con este enfoque, tales como una mayor capacidad para reconocer las áreas de no-cumplimiento. Este método creó una mayor capacidad de LB&I para responder al riesgo de cumplimiento mediante la identificación y construcción de casos con problemas específicos. Además, se detectaron más casos de mayor riesgo a través de la aplicación de reglas y filtros y las evaluaciones directas de riesgos. Este proceso centralizado de evaluación de riesgo mejora la eficacia y permite la especialización, especialmente cuando se combina con la colaboración a través de las estructuras de gestión del conocimiento.²⁰

En 2012, como parte de un esfuerzo para conservar los recursos y mejorar sus capacidades de resolución de casos, el IRS hizo esfuerzos para modernizar más sus capacidades de evaluación de riesgo. El Comisionado interino afirmó que el IRS quería "dedicar menos tiempo controlando los contribuyentes cumplidores" y "reducir el tiempo pasado buscando los problemas y aumentar el tiempo para entenderlos y resolverlos".²¹

La fundación sólida de la división LB&I, junta con su experiencia y conocimientos técnicos condujo a un enfoque coherente y eficaz en tributación internacional. El programa piloto de filtro de evaluación de riesgos demostró el potencial de este sistema, que desarrolló un cuadro de especialistas juntando sus conocimientos en los temas. Luego, los especialistas pudieron desarrollar una relación con expertos en materia de estructuras de gestión del conocimiento y analizar los datos obtenidos.²²

III. DESAFÍOS DE LA DIVISIÓN LB&I EN EL ENTORNO OPERACIONAL ACTUAL

Similar a muchas otras administraciones tributarias, la división LB&I se enfrenta a retos que resultan de los cambios en su entorno operativo. A la luz del creciente número de declaraciones cada vez más complejas y globales, se emprendieron esfuerzos de mayor coordinación global entre las administraciones tributarias. Estos esfuerzos explican como LB&I funciona para adaptarse con éxito.

A. Presentaciones complejas

LB&I se enfrenta a una serie de desafíos, incluyendo un crecimiento continuo en el número de declaraciones complejas recibidas. Bajo LMSB, unos refugios fiscales ampliamente promovidos crearon una carrera hacia abajo para los contribuyentes ricos, personas físicas y corporativas, lo que causó un efecto corrosivo en la base fiscal de los Estados Unidos. En 2008, los esfuerzos de LB&I para combatir la evasión fiscal offshore se centraban a menudo sobre situaciones específicas identificadas por

²⁰ IRSAC 2014, fn. 5, p. 46.

²¹ Id. at 38.

²² IRSAC 2014, fn. 5, p. 51.

informantes en el sector bancario. LB&I se centraba en actividades fraudulentas emprendidas por intermediarios que promovían inversiones que no eran reportados al IRS por las instituciones financieras extranjeras. Como resultado, LB&I ha tomado medidas para fomentar la divulgación voluntaria de ingresos no declarados offshore a través del programa de divulgación voluntaria Offshore y de programas posteriores de divulgación voluntaria.²³ Hoy en día, el IRS sigue descubriendo esquemas abusivos de elusión fiscal que impliquen actividad offshore.²⁴

Además de la creciente complejidad de la tributación internacional, LB&I se enfrenta a un creciente problema de cumplimiento en el panorama internacional. En marzo de 2010, La ley de cumplimiento de las cuentas extranjeras (Foreign Accounts Compliance Act – (FATCA) entro en vigor. EL FATCA está enfocado en el incumplimiento por parte de contribuyentes estadounidenses con cuentas en el extranjero, centrándose en informes sobre el tema.²⁵ En 2013, la OECD/G20 inició su proyecto Erosión de la Base y Traslado de Beneficios (BEPS), que consiste en un Plan de acción de quince artículos. El proyecto BEPS incluye el desarrollo de un estándar común de informe (Common Reporting Standard- CRS) y otras iniciativas de intercambio de información (EOI). La exitosa implementación de FATCA y del proyecto BEPS cambia la manera cómo el IRS administra su capital humano, sus sistemas de tecnología de información, formularios y procesos internos.

Por ejemplo, el artículo 13 del Plan BEPS se centra en el desarrollo de normas relativas a la documentación de precios de transferencia, para aumentar su transparencia con la administración tributaria, teniendo en cuenta también el costo de cumplimiento para las empresas. Estas reglas van a requerir de las empresas multinacionales que proporcionen a los gobiernos información sobre "su asignación global de ingresos, actividad económica e impuestos pagados entre los países según una plantilla común."²⁶ Como los demás artículos del plan, el artículo 13 afectará la naturaleza y complejidad de las actividades del IRS. También habrá resultados indirectos tales como la necesidad de una mejor resolución de litigios y de mecanismos de gobierno adaptados para facilitar el intercambio automático de informes país por país. Cambios en la práctica de intercambio de información pueden llevar a solicitudes de información adicional, de información específica o de clarificación. Esto podría crear mayores exigencias en los programas de intercambio de información (EOI).²⁷

²³ <http://www.irs.gov/uac/Statement-from-IRS-Commissioner-Doug-Shulman-on-Offshore-Income>

²⁴ <http://www.irs.gov/uac/Offshore-Tax-Avoidance-and-IRS-Compliance-Efforts>

²⁵ <http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-FATCA>

²⁶ Organización para la cooperación económica y desarrollo, Comisión de asuntos fiscales, "informe en acción 13 BEPS Plan de acción consolidado Final revisado: Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting", July 24, 2015.

²⁷ Koskinen, fn.

B. Restricciones presupuestarias

Desde el año fiscal 2010, el presupuesto del IRS ha disminuido cada año, a pesar de que la Agencia tiene que asumir mayores responsabilidades (como el FATCA y el La ley de Salud Accesible), y puede reducirse aún más.²⁸ El IRS tiene 13,000 empleados menos que en el año fiscal 2010 y está funcionando con una reducción del diez por ciento de su presupuesto de 2010. Durante los últimos cinco años, el IRS ha ahorrado \$ 1 billón en eficiencia, pero no tiene más sobrecostos que se podrían eliminar para ayudarlo a funcionar con este presupuesto reducido.²⁹ Estas reducciones han erosionado la capacidad del IRS para ofrecer servicios críticos para los contribuyentes, ofrecer protecciones apropiadas de ejecución tributaria y elaborar planes para futuras mejoras.³⁰ La división LB&I ha experimentado por su parte una disminución de personal de 7.000 a 5.500 empleados desde 2010, lo que afecta significativamente sus capacidades operacionales.³¹

Con limitaciones de presupuesto que reducen la fuerza de trabajo del IRS por agotamiento y muy limitadas capacidades de contratación, la necesidad de confiar en nuestro personal actual es más evidente que nunca. Como resultado, el enfoque de LB&I se ha centrado en lograr una mayor flexibilidad al implementar recursos para responder a las demandas.³² Cuando nuestra capacidad de contratar es muy limitada, es fundamental poder capacitar y movilizar a los agentes tan rápidamente como sea posible.

IV. EL CAMINO ADELANTE: TRANSICIÓN HACIA UN FUTURO ESTADO

Avanzar hacia un estado futuro requiere conciencia que los mecanismos operacionales y procesales no se han perfeccionado todavía. También es necesario aprovechar los programas exitosos siempre cuando es posible. Durante el proceso, los administradores tributarios necesitan reflexionar sobre la situación y como progresar con el fin de comprender su camino adelante. El pilotaje de nuevos proyectos, incluyendo una revisión interna de procesos para identificar fortalezas, debilidades y el desarrollo de un sistema de gestión de conocimiento, está moviendo LB&I hacia un modelo más dinámico y ágil. A través de cada una de estas actividades, LB&I ha identificado la necesidad de desplegar su recurso más importante, su propio personal especializado, en sus áreas de riesgo máximo. En esta sección se destacan componentes específicos de la operación de LB&I que ayudaran a esbozar un nuevo camino hacia adelante.

²⁸ IRSAC 2014, fn. 5, p. 10.

²⁹ Koskinen: IRS enfrenta duras restricciones presupuestarias y laborales en 2015, disponible en <http://federalnewsradio.com/in-depth/2014/12/koskinen-irs-faces-tough-fy-2015-with-budget-workforce-woes/>

³⁰ Koskinen, fn. 1.

³¹ Tax Audits, fn. 15.

³² Tax Management Transfer Pricing Report, fn. 16.

A. Revisión exhaustiva de las prácticas existentes

Para determinar los mejores enfoques hacia el futuro, la división LB&I realizó una revisión en dos partes. En primer lugar, LB&I inició una revisión de casos para evaluar los procesos y prácticas de examen vigente. Esta revisión de casos destaca las prácticas de auditoría que estaban funcionando bien, algunas que requieren mejoras y otros que podrían ser eliminadas. En segundo lugar, LB&I llevó a cabo una revisión más amplia de programas. Ambos exámenes identificaron una serie de cambios procesales específicos que podrían mejorar las operaciones de LB&I en general. Estos cambios incluyen cómo LB&I se involucra con los contribuyentes a través del proceso de solicitud de documento de información (IDR), la efectividad del proceso de designación de CIC y una revisión del marco de gestión de conocimiento de LB&I. Las revisiones recomiendan un ambiente centrado en las motivaciones y riesgos del contribuyente, y el desarrollo de procesos que podrían ser flexibles y adaptables a los cambios.

B. Entender las motivaciones del contribuyente

LB&I ha continuado sus intentos de comprender y abordar las motivaciones de los contribuyente. Cambios recientes en el proceso de solicitud de documentos de información (Information Document Request -IDR) demuestran los beneficios de un compromiso mayor del contribuyente y de los esfuerzos de comunicación. El IDR es un proceso operativo formal estructurado para solicitar y recibir información de un contribuyente.³³ Mejoras en la eficiencia y transparencia del proceso IDR han conducido a un énfasis en la obtención oportuna de información y en reducir la necesidad de aplicar los IDR a través de citaciones.³⁴ Con una comunicación significativa entre los IRS y los contribuyentes, los procedimientos coactivos deben reducirse.³⁵

Antes de la emisión de una IDR, dicha comunicación incluiría el tema de la IDR, la información necesaria para evaluar el problema y por qué, la información en posesión del contribuyente, la cantidad de tiempo necesario para proporcionar la información y cuánto tiempo tardará el IRS para revisar la información. El nuevo proceso implica pasos graduados que tienen como objetivo incluir a gerentes y asesores temprano en el proceso. Con esta información el IRS puede mejor recurrir a los especialistas del campo, determinar las razonable fechas de cierre estimados y reducir el tiempo improductivo de espera y demora. Los contribuyentes también beneficiarán de solicitudes IDR específicas que tienen plazos razonables. Por lo tanto, promover el mejor diálogo antes de la emisión de un IDR mejora la eficacia para ambas partes.

³³ IRM 4.46.4 (25/11/2011).

³⁴ <http://www.irs.gov/Businesses/Large-Business-and-International-Directive-on-Information-Document-Requests-Enforcement-Process>

³⁵ Id.

C. Esfuerzos de Gestión del Conocimiento

Mediante el desarrollo de una base de gestión del conocimiento, la división LB&I ha también alentado sus empleados a centrarse en los riesgos y la motivación del contribuyente. El programa de gestión de conocimiento LB&I trata de garantizar que cada examinador aborda un caso con conocimiento exacto y completo de la posición del gobierno sobre los temas estratégicamente importantes.³⁶ Los principales componentes del programa (estrategia, redes, formación y gestión de datos) están alineados con las áreas de conocimiento tributario representadas en la matriz internacional.³⁷ La matriz internacional proporciona la base para los esfuerzos enfocados en temas, que incluyen redes de práctica, servicio de práctica internacional y unidades de práctica internacionales. Cada una está diseñada para reflejar mejor el comportamiento de los contribuyentes y enfocar la selección de auditorías y el proceso de inspección hacia actividades basadas en temas específicos. El objetivo subyacente de estos esfuerzos es organizar la experiencia del IRS para ser más eficaz en determinar cuáles casos tienen el riesgo de cumplimiento el más alto.

i. La Matriz Internacional

La Matriz internacional organiza amplias áreas de conocimiento tributario internacional en temáticas, teniendo en cuenta las preocupaciones de planificación de la base de contribuyentes de la división LB&I. Esto ha permitido a LB&I formular un modelo basado en el conocimiento estratégico. La Matriz Internacional se centra en las áreas donde los riesgos tributarios de un contribuyente son los más altos, permitiendo a un auditor identificar rápidamente las áreas que necesitan más tiempo de auditoría.

La filosofía de la Matriz Internacional es que los procesos de selección de auditoría y de control se basan en la identificación de problemas. Como resultado, la matriz internacional se desarrolla alrededor de cuatro áreas técnicas de base – negocios entrantes, negocios salientes, personas salientes y personas entrantes. La matriz es también una unidad integrada con temas subyacentes comunes (es decir, jurisdicción tributaria y traslado de rentas) que pertenecen a más de un área técnica. Además, hay cuatro áreas de cruce que apoyan todas las cuatro áreas de base – Tratados, Recopilación de Información, Devisas externas y Organización / Reestructuración. El uso de la matriz apoya un enfoque integrado de auditorías internacionales donde los problemas internacionales son analizados en contexto y no son examinados de forma aislada.

³⁶ IRS Data Book 2014, fn. 3, p. 176.

³⁷ [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-evolving-model-of-irs-examination/\\$FILE/EY-evolving-model-of-irs-examination.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-evolving-model-of-irs-examination/$FILE/EY-evolving-model-of-irs-examination.pdf)

ii. Redes de Práctica Internacional

Las Redes de Práctica Internacional (International Practice Network- IPN) sirven como base para la gestión del conocimiento y de las redes. Los IPN son comunidades de agentes que compilan recursos en amplias áreas de cumplimiento internacional, incluyendo temas estratégicos. Cada uno de los IPN se identifica en la matriz internacional. Los agentes se capacitan como expertos a través de sus experiencias y son alentados a compartir sus conocimientos de temas con otros agentes. El marco IPN facilita la formación de redes, proporcionando herramientas y ambiente para ampliar, mejorar y compartir los conocimientos de los agentes mediante enseñanza y aprendizaje mutuo. Para mantener la supervisión de las actividades IPN, un Comité de dirección funciona como un órgano rector para cada IPN y proporciona un vínculo entre los empleados y la organización entera, comunicando experiencias e inquietudes según lo que corresponda.

iii. Servicio de Prácticas Internacionales

El servicio de práctica internacional (International Practice Service, IPS) fue desarrollado para organizar y proporcionar acceso al contenido utilizado en capacitaciones y como asistente de trabajo. El IPS es una herramienta web interactiva que sirve de repositorio central para el conocimiento colectivo y la experiencia de un IPN. El IPS es una biblioteca dinámica de contenido de conocimiento que refleja las prioridades estratégicas en la matriz internacional. El IPS incluye información general para aquellos que se inician a un tema específico, así como orientación para ayudar a la identificación de problemas en el inicio de un examen.

El IPS tiene una biblioteca virtual que contiene recursos relevantes sobre un tema, que incluye herramientas de auditoría, documentos de orientación y formación. El IPS sirve como una plataforma para un programa de formación internacional "contextual" que se centra en la orientación basada en transacciones específicas y relevantes. Como resultado, el IPS es una ubicación centralizada de documentos y acceso a información sobre la fiscalidad internacional que promueve la colaboración y profundiza el intercambio de conocimientos.

iv. Unidades de Práctica Internacional

Para ayudar a distribuir el conocimiento colectivo de un IPN, la División LB&I ha desarrollado "Unidades de práctica internacional" que sirven como ayudas y materiales de capacitación en temas tributarios internacionales.³⁸ Los IPN desarrollan unidades de práctica a través de la colaboración interna y entrada de campo. Las Unidades de Práctica no son declaraciones oficiales de la ley, pero en cambio proporcionar personal de IRS con explicaciones de conceptos del impuesto general a las internacionales, las transacciones o procesos. Hay cuatro formatos de práctica unidades dependiendo de

³⁸ <http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/International-Practice-Units>

la materia: concepto general, Resumen de un proceso, detallada discusión de los pasos de un proceso de auditoría, o la descripción de una transacción específica.

Las unidades de práctica proporcionan una explicación general de cómo los agentes deberían considerar un tema.³⁹ Se diferencian de las capacitaciones tradicionales basadas en reglas y secciones del Código de Rentas Internas. En cambio, las unidades de práctica reciben capacitaciones centradas en los escenarios y patrones de hecho que un examinador puede ver en una auditoría. La División LB&I cree que si un agente entiende el cuadro estratégico de una transacción, es más probable que él o ella es más probable haga las preguntas adecuadas sobre la auditoría. Las Unidades de práctica no son estáticas y el contenido y el formato evolucionará según los cambios de entorno de cumplimiento. Todas las unidades de práctica son no contribuyentes específicos; se centran en escenarios de transacciones y temas encontrados comúnmente por los profesionales. Cada Unidad de Práctica refiere recursos adicionales para ayudar a los agentes que identifican y trabajan lo mismo o algo similar a su propio caso. La División LB & I continúa desarrollando módulos de Unidades de Práctica para resumir los conocimientos existentes. Las Unidades de Práctica son compartidas regularmente con el público, al ser publicadas en IRS.gov.⁴⁰

La capacidad de progresar de LB&I se fundará en la base que ha establecido a través de su reflexión sobre las prácticas existentes, análisis del comportamiento del contribuyente y esfuerzos actuales de gestión del conocimiento.

V. ESTADO FUTURO: EXAMINACIONES BASADAS EN RIESGOS, ÁREAS DE PRÁCTICA Y ENFOQUE HOLÍSTICO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Con la experiencia y conocimientos ha adquirido en los últimos quince años, LB&I está ahora tratando aún más de progresar aplicando un modelo operacional que asegura la asignación deliberada de los recursos a través de un enfoque en comprender el comportamiento del contribuyente. LB&I trata de describir e identificar mejor lo que constituye el incumplimiento y cumplimiento de normas con el fin de repartir mejor sus recursos. Este proceso ha involucrado autorreflexión, una consideración de mediciones, compromiso continuo con el contribuyente, y equipar los empleados con las herramientas necesarias para iniciar y facilitar ese compromiso. En cada uno de estos pasos, LB & I se mueve hacia una mejor asignación de recursos.

A. Exámenes Basados en Riesgos

Hoy en día, LB&I está evolucionando hacia auditorías de negocios centrados en temáticas que tienen los más altos riesgos de cumplimiento. LB&I esta continuamente actualizando criterios de evaluación del riesgo y puede mantenerse al tanto de los cambios de comportamiento de los contribuyentes y garantizar que un uso más eficiente de los recursos limitados lleva a un alto retorno de inversión. En lugar de

³⁹ [\\$FILE/EY-evolving-model-of-irs-examination.pdf](#) <http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-evolving-model-of-irs-examination/>

confiar en los agentes individuales para determinar el riesgo de cumplimiento, la organización tendrá una mayor supervisión del riesgo a través de un enfoque más amplio con múltiples mecanismos de retroalimentación. LB&I puede utilizar la información que recibe para adaptar continuamente su proceso de selección del examen, concentrarse en las áreas de riesgo actuales y los problemas críticos del futuro.⁴¹ LB&I está alejándose de su sistema de designación histórica de CIC y se acerca de este enfoque más amplio basado en el riesgo de auditoría de empresas multinacionales.⁴² Este nuevo enfoque permitirá LB & I a tener en cuenta otros factores más allá del tamaño para concentrarse en las áreas de no-cumplimiento que más ameritan el uso de sus limitados recursos humanos. LB&I puede entonces estratégicamente determinar si un contribuyente debe ser auditado de manera permanente.⁴³

B. Áreas de práctica

El proceso del futuro de LB&I requiere constante retroalimentación, el análisis de los éxitos y adaptándose a superar limitaciones y cambios en el ambiente. Del mismo modo, los esfuerzos de conocimiento de gestión de LB&I tales como las Redes de práctica internacional y Servicio de Práctica Internacional requieren retroalimentación de los participantes para mejorar el contenido. Las áreas de Práctica de LB&I, que actualmente incluyen la práctica de precios de transferencia y la práctica de pagos exteriores, utilizan el trabajo de campo para facilitar la interacción entre los equipos de exámenes y los contribuyentes. Los equipos de Práctica ayudan los equipos de control en la selección y desarrollo de casos para "garantizar el impacto óptimo de cumplimiento" y la resolución eficaz de conflictos.⁴⁴

A futuro, LB y ampliará el concepto de área a otras áreas. Las áreas de práctica se combinan esfuerzos de gestión del conocimiento con programas enfocados en iniciativas claves específicas. Proporcionan la estructura necesaria para obtener y procesar la retroalimentación de examinadores sobre sus observaciones de los cambios ambientales y potenciales mecanismos de respuesta. A través de las áreas de práctica, LB y podemos aprovechar sus limitados recursos para centrarse en áreas que tienen mayor impacto y mejor utilizar LB y de conocimiento del empleado. Alentando la revisión y reflexión, LB & I ha identificado que un enfoque basado en el tema que se centra en la motivación del contribuyente y los riesgos específicos asegurará un mejor uso de los recursos.

C. Un plan basado en campañas

LB sigue avanzando hacia un enfoque de auditoría que hace hincapié en temas y riesgos de cumplimiento en lugar de tamaño de contribuyentes. Hoy, una

⁴¹ <http://www.irs.gov/uac/IRS-Releases-2006-Tax-Gap-Estimates>

⁴² Tax Audits, fn. 17.

⁴³ Id.

⁴⁴ [http://www.irs.gov/Businesses/Large-Business-and-International-\(LB&I\)-División-directorio](http://www.irs.gov/Businesses/Large-Business-and-International-(LB&I)-División-directorio)

administración tributaria exitosa requiere algo más que un enfoque estrictamente basado en las declaraciones de los contribuyentes. Basándose en sus esfuerzos de gestión del conocimiento, LB & I está buscando formas adicionales de tratar los riesgos de cumplimiento más allá de los límites de los temas específicos o de las declaraciones. Este enfoque basado en campañas requiere un análisis más amplio de las preocupaciones ambientales, la identificación de riesgos y la elaboración de respuestas a los riesgos, incluyendo la divulgación y formación. La división LB&I está ampliando estos esfuerzos sobre la base de un programa de gestión de conocimiento que ha establecido para movilizar empleados alrededor de áreas críticas.

En el futuro, LB&I tendrá en cuenta múltiples enfoques de cumplimiento por áreas temáticas para poder concentrar sus recursos limitados y valiosos en las áreas más apropiadas y tener un impacto de cumplimiento específico. LB&I puede utilizar tratamientos alternativos en lugar de exámenes tales como "cartas amistosas" para avisar a los contribuyentes, cambiar los formularios fiscales, nuevas guías y divulgación profesional. Múltiples enfoques serán utilizados y adaptados para asegurar con eficacia un mayor cumplimiento del contribuyente. La retro-alimentación de los empleados se utilizará para modificar enfoques como sea necesario para asegurar que la fuerza de trabajo se centra en áreas estratégicas.

Tales esfuerzos se extienden más allá de un simple ejercicio fiscal y requieren un plan de varios años que puede ser revisado para adaptarse a las prioridades de cumplimiento que surjan. Esto asegurará que la división LB&I está estructurada alrededor de un proceso de planificación que se adapta con las lecciones aprendidas. Los empleados serán capaces de responder rápidamente a los cambios en los hechos y circunstancias para asegurar que LB&I conserva un enfoque flexible de los contribuyentes. Los agentes continuarán de identificar los problemas que ven en el campo y desarrollar sus respuestas con el apoyo de áreas de conocimiento que determinan cómo esos temas son abordados por la organización. Los agentes se enfocarán en las áreas de mayor riesgo así como el tamaño y frecuencia de los riesgos. Estas temáticas se podrían identificar en cualquier lugar dentro del IRS. Así, en este futuro estado, LB&I desplegará agentes en las zonas de mayor riesgo y reasignar a sus agentes según los cambios y evolución de riesgos

Al tomar un nuevo enfoque a la administración tributaria, la División LB&I está utilizando lecciones aprendidas de su proceso de filtro y evaluación de riesgos y el establecer y ampliar sus esfuerzos de gestión del conocimiento para promover un mayor cumplimiento del contribuyente y adaptarse a sus recursos reducidos. Optimizará sus mayores activos, los agentes, para navegar por su futuro.

VI. CONCLUSIÓN

El enfoque del IRS sobre temas estratégicos de tributación internacional es el resultado de un ambiente global cada vez más complejo y dinámico, así como una respuesta a la demanda de hacer más con menos. En un esfuerzo para maximizar el cumplimiento del contribuyente y el potencial de su recurso más valioso, su fuerza laboral. LB&I está cambiando a un enfoque basado en temáticas en lugar de su enfoque basado en el historial del contribuyente. Este cambio ha evolucionado de lecciones aprendidas a través de revisiones ejecutivas de programas, proyectos piloto y cambios en el comportamiento del contribuyente. En el futuro, LB&I seguirá centrándose en evaluación del riesgo, basándose en gestión del conocimiento y adoptara un enfoque holístico que se centra en el comportamiento del contribuyente y en priorizar estratégicamente las temáticas. Es solo mediante una reflexión sobre sus prácticas históricas que la División LB&I será capaz de adaptarse y maximizar sus recursos limitados para ajustarse al cambiante entorno tributario internacional actual, y conservar su enfoque en el cumplimiento del contribuyente.

**DESARROLLO DEL PLAN DE FISCALIZACIÓN, CENTRARSE EN TEMAS A
REVISAR
Y FUENTES DE INFORMACIÓN E INTELIGENCIA**

Jorge Rachid
Secretario
Secretaría de Ingresos Federales
(Brasil)

Contenido: 1. Introducción. 2. Herramientas – fuentes de información. 3. Ejemplos de simplificación de las obligaciones accesorias. 4. Resultados en 2014

1. INTRODUCCIÓN

El Plan de Fiscalización de la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil se desarrolla a través de una acción integrada y coordinada de diversas áreas de la Subsecretaría de Fiscalización.

Las áreas involucradas son:

- a. El acompañamiento de grandes contribuyentes;
- b. La selección de los contribuyentes que serán fiscalizados;
- c. La fiscalización de los contribuyentes previamente seleccionados

Cada área opera con la asignación de sus recursos, buscando alcanzar los objetivos previamente establecidos. El objetivo estratégico más importante es aumentar la percepción de riesgo de los contribuyentes y fortalecer la presencia fiscal, especialmente mediante acciones que utilizan masivamente las herramientas de tecnología de la información. La intención es promover la autorregulación de las obligaciones tributarias, sean principales o accesorias.

El proceso de trabajo de acompañamiento de los contribuyentes diferenciados se estructura en los siguientes focos de actuación:

- a. Monitoreo de la recaudación;
- b. Análisis de sectores y grupos económicos;
- c. Tratamiento prioritario del pasivo tributario.

En relación al monitoreo de la recaudación en 2014, con el fin de identificar indicios de evasión fiscal, fueron investigadas distorsiones en la recaudación a través de la evaluación de las declaraciones de los contribuyentes, confrontándolas con

informaciones externas. El esfuerzo en relación con esta acción promovió la recuperación de los créditos fiscales en alrededor de R\$ 5,3 mil millones.

En relación con el tratamiento del pasivo tributario, esta acción pretende dar velocidad y tratamiento concluyente para la cobranza de los créditos fiscales constituidos, para los créditos fiscales en discusión administrativa y judicial, así como la compensación de crédito de los grandes contribuyentes.

Como resultado del monitoreo continuo y estrecho, fueron identificados resultados financieros resultantes de la conversión de depósitos judiciales, los pagos y la adherencia a la parcelación en importe de R\$ 10,2 mil millones.

De ese valor, están incluidos R\$ 4 mil millones que ahora son recogidos adicionalmente por los contribuyentes que hayan superado la condición de monitoreo en 2014 por la RFB.

El proceso de trabajo de selección de contribuyentes que serán fiscalizados se hace a nivel regional, debiendo realizarse de acuerdo con los principios de imparcialidad y objetividad, con base en parámetro técnico y orientado a criterios de interés y relevancia fiscal. Como objetivo inherente al desempeño de la fiscalización, se busca intensificar la percepción de riesgo y la presencia fiscal, con vistas a elevar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

La especialización de este proceso conduce a mejores resultados en la medida que los estudios realizados por el área permite la detección de nuevas formas de infracciones tributarias, el intercambio de un gran volumen de informaciones, el efectivo combate contra la planificación fiscal abusiva, generalmente a cargo de los contribuyentes con mayor capacidad contributiva.

El proceso de trabajo de fiscalización de los contribuyentes también busca el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y el aumento de la percepción del riesgo por los contribuyentes. Además, busca la materialización de la recuperación del crédito tributario a través de la emisión de actas de infracción, aplicando penalidades.

Como se mencionó anteriormente, las tres áreas actúan de forma integrada y coordinada, lo que puede ser ejemplificado por la dirección temporal de cada una en relación con el año 2015:

- a. El acompañamiento de los Grandes Contribuyentes, actuando más estrechamente con el Hecho Generador, sigue la recaudación del segmento, teniendo en cuenta el período de 2014 hasta 2015;
- b. La Selección de los Contribuyentes identifica los contribuyentes que serán fiscalizados en 2016 con base en el intercambio de las informaciones existentes en las bases de datos de la Secretaría de Ingresos Federales;
- c. La Fiscalización de Contribuyentes en 2015 alcanza el grupo que había sido elegido en 2014.

Plan de acción- Fiscalización



2. HERRAMIENTAS - FUENTES DE INFORMACIÓN



Sistema Público de Contabilidad Digital

Con el Sistema Público de Contabilidad Digital (SPED), establecido por el Decreto 6022, de 22 de enero de 2007, la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil fue definitivamente inserida en la era del Big Data.

La solicitud de las obligaciones accesorias antes del SPED era muy heterogénea.

Las administraciones tributarias de cada entidad política instituyeron sus obligaciones accesorias sin sujetarse a algún tipo de coordinación. Para un país con 27 entidades federales y más de 5.000 municipios es un desafío.

Otro factor que dificultaba el control, la planificación y las acciones fiscales se refiere al manejo de documentación en papel.

El SPED vino para armonizar y simplificar la presentación de informes.

Idealmente, se buscaba la creación de un único documento fiscal y una contabilidad.

Aún no se ha alcanzado esta simplificación extrema, pero se han realizado grandes avances. Actualmente, el sistema se compone de 5 documentos fiscales y 7 Registros Contables, algunas aún en construcción, conforme el cuadro abajo.

Documentos Fiscales	Registros Contables
Factura Electrónica (NF-e)	Registros Contables Digitales (ECD)
Factura Electrónica del Consumidor (NFC-e)	Registros Contables Fiscales (ECF)
Factura Electrónica de Servicios (NFS-e)	Registros Contables Digitales de IVAs (EFD-ICMS, IPI)
Conocimiento de Embarque Electrónico (CT-e)	Registros Contables Digitales de las Contribuciones Sociales (EFD-Contribuciones)
Manifiesto de Documentos Fiscales Electrónicos (MDF-e)	Sistema de Registros Contables Digitales de las Obligaciones de la Seguridad Social y Trabajo (e-Social)
	Registros Contables Fiscales Digitales de las Retenciones e Informaciones sobre Contribuciones de Seguridad Social Sustitutivas (EFD-REINF)
	e-Financiera – registros de las instituciones financieras

La presentación de informes a través del SPED definitivamente armonizó la recopilación de datos, integrada con los sistemas de planificación de recursos

empresariales (*Enterprise Resource Planning* - ERP) de los contribuyentes y, por otra parte, abrió puertas a un diluvio de datos digitales.

Con la creciente informatización de los proyectos y procesos, recoger los datos se ha convertido en una tarea relativamente simple y los números se tornaron impresionantes. Se generan más de 2,5 mil millones de facturas electrónicas anualmente y la base de estos documentos comprende actualmente más de 12 mil millones de facturas electrónicas. A su vez, la base del Conocimiento de Embarque Electrónico (CT-e) ya superó mil millones de documentos¹. Estos números se multiplican de 5 a 10 factores en el caso de las facturas electrónicas y facturas electrónicas del consumidor (Factura Electrónica de Servicios y Factura Electrónica del Consumidor) cuando estas sean ampliamente utilizadas.

A su vez, los registros fiscales son otra gran fuente de datos. Sólo uno de los registros contables fiscales, la EFD-Contribuciones, genera más de 2 millones de archivos por mes, y cuando el e-Social esté funcionando, generará todos los meses aproximadamente 300 millones de archivos XML, que contienen los eventos laborales, fiscales y los de seguridad social.

El SPED se ha convertido en una puerta de acceso para los datos corporativos en la RFB que, a su vez, tiene como visión de futuro eliminar todas las obligaciones accesorias de los contribuyentes en el ámbito federal, captando toda la información a través del SPED.

3. EJEMPLOS DE SIMPLIFICACIÓN DE LAS OBLIGACIONES ACCESORIAS

3.1 Extinción de la declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta de las empresas

La Declaración de Información Económica y Fiscal de Personas Jurídicas (DIPJ) y el Libro de Apuración de la Ganancia Real (LALUR) en medio físico ya no son necesarios en el año 2015, con relación a los hechos generadores sucedidos a partir de enero de 2014. Para el contribuyente, la presentación del informe se vuelve más simple y directa, pues pasa a utilizar directamente su contabilidad para el cómputo del Impuesto sobre la Renta de Personas Jurídicas (IRPJ) y Contribución Social sobre la Ganancia Neta (CSLL), dejando de existir la necesidad de escrituras y conferencias en duplicado.

A partir de diciembre de 2013, estas informaciones son transmitidas a la RFB con la entrega de los Registros Contables Fiscales (ECF), que permiten mejor calidad sobre las informaciones contables y sus respectivos ajustes con repercusiones fiscales en el ámbito del SPED.

La ECF ha hecho posible la extinción de la DIPJ y del LALUR en medio físico a partir de 2014. La ECF podrá ser entregada hasta el último día hábil de septiembre 2015.

¹ <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sped/>. Acceso en 16/08/2015.

3.2 Factura Electrónica (NF-e): Once mil millones de documentos expedidos

La Factura Electrónica redujo la burocracia de las operaciones con mercancías y productos en Brasil. Todos los meses se emiten aproximadamente 210 millones de Facturas Electrónicas. Hasta hoy han sido expedidas 11 mil millones de Facturas Electrónicas.

Actualmente, más de 1 millón de establecimientos emisores de facturas electrónicas están exentos de mantener pesadas estructuras de archivos y contabilidad fiscal manual.

Desde la implantación de la Factura Electrónica se evitó el corte de aproximadamente 10 millones de árboles.

3.3 Factura Electrónica del Consumidor (NFC-e)

La Factura Electrónica del Consumidor es más una simplificación lograda en el ámbito del Sistema Público de Contabilidad Digital. Documento similar a la Factura Electrónica.

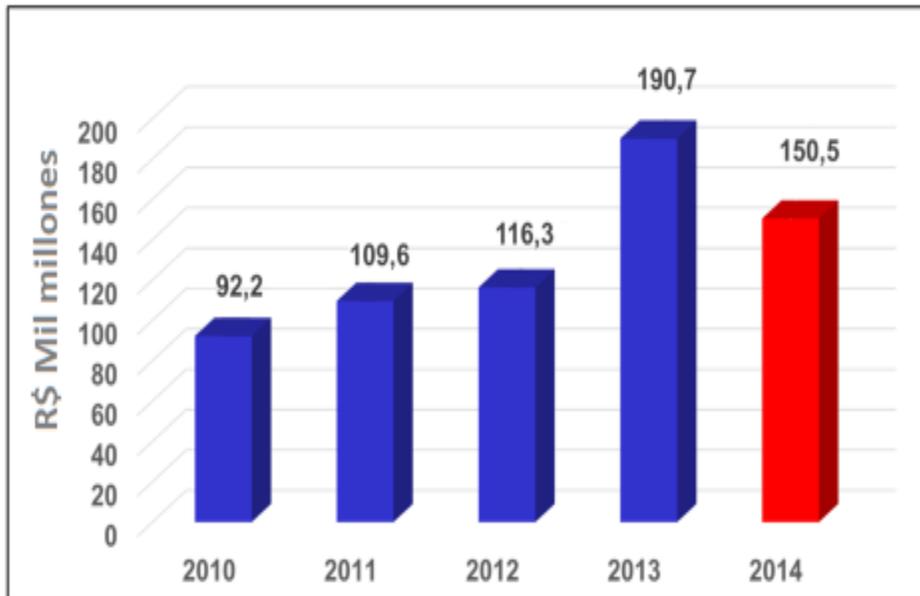
Diseñada para el sector minorista, la Factura Electrónica del Consumidor ya está en funcionamiento en 15 estados de la federación y ha logrado, en 2014, el hito de 100 millones de documentos expedidos. Por su independencia de *hardware* y layout simplificado, la Factura Electrónica del Consumidor simplifica y hace el sector minorista más competitivo.

4. RESULTADOS EN 2014

En 2014, la Fiscalización de la Secretaría de Ingresos Federales constituyó R\$ 150,5 mil millones en créditos fiscales. Este valor es el segundo más grande obtenido y es superado solamente por el facturado en 2013, cuando se registraron R\$ 190,7 mil millones.

Resultados en 2014

Evolución del Crédito Fiscal Constituido por la Fiscalización



7

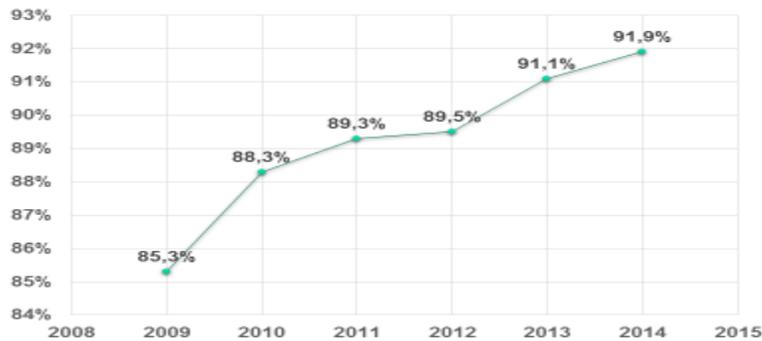
4.1 Evolución de la calidad de selección de la fiscalización

La alteración en la estrategia de selección de sujetos pasivos (procedimiento para identificar quién será fiscalizado), implementada en 2010, comenzó a producir resultados en el último ciclo plurianual (2011/2014). Esta alteración, aliada con el amplio proceso de capacitación continuada de los auditores fiscales y el uso intensivo de la tecnología, ha permitido la mejora constante en la calidad de selección de la Fiscalización de la Secretaría de Ingresos Federales.

La elevación del porcentual de acierto en 6,6 puntos en el período representó, en 2014, la realización de más 1.121 auditorías externas con resultados.

Resultados en 2014

Acciones Fiscales Finalizadas con Resultado



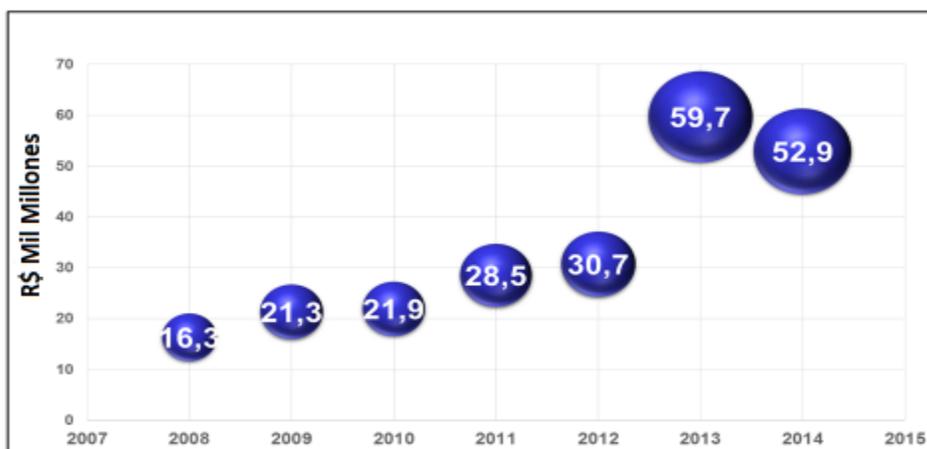
8 ►

El crecimiento de la media de actas de infracción se explica, entre otros factores, por lo que sigue:

- Mejora en la calidad de la selección de contribuyentes y en la detección de nuevas formas de infracciones tributarias;
- Intercambio de un gran volumen de información;
- Combate efectivo contra la planificación fiscal abusiva, normalmente a cargo de los contribuyentes con mayor capacidad contributiva; y
- Especialización de equipos de auditoría y selección de contribuyentes que serán fiscalizados.

Resultados en 2014

Crédito Fiscal medio constituido por un Inspector de la RFB



9 ►

4.2 Fiscalización de grandes contribuyentes

Las unidades especializadas de la Secretaría de Ingresos Federales en fiscalización de grandes contribuyentes (GC) determinaron R\$ 43,5 mil millones en créditos tributarios, lo que representa 30,2% del total recuperado por la Secretaría en 2014.

Resultados en 2014

Fiscalización de los Grandes Contribuyentes (GC)

Participación Relativa	
% GC/ Nr. Total empresas	% Crédito Tributario - GC
3,8%	30,2%

10 ►

En el cuadro siguiente evidencia la estrategia de auditorías realizadas por la Secretaría de Ingresos Federales, enfocadas en los contribuyentes con mayor capacidad contributiva, que utilizan a menudo las estructuras jurídicas para eludir el pago de impuestos, llamadas planificación fiscal abusiva. La proporción de los grandes contribuyentes en la recaudación fue de 65%.

Resultados en 2014

Fiscalización de los grandes contribuyentes

Año	Participación de los grandes contribuyentes en las notificaciones
2009	60,9%
2010	65,4%
2011	72,1%
2012	79,6%
2013	84,1%
2014	71,6%

✓ **65% de la Recaudación Federal**

11 ►

LOS PODERES DEL FISCO ANTE DE LOS DERECHOS Y GARANTIAS DE LOS CONTRIBUYENTES DURANTE EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN

Jarkko Orjala

Director de Procesos de Auditoria
(Finlandia)

1. Contenido: Resumen ejecutivo. 1. Introducción. 2. Auditorías tributarias en Finlandia: introducción y objetivos. 3. Poderes de acceso, obligación de los contribuyentes de mantener registros y de divulgar materiales durante una auditoría. 4. Otros derechos de contribuyentes de interés especial. 5. Conclusiones.

RESUMEN EJECUTIVO

Los derechos de los contribuyentes son importantes y respetados en el sistema tributario finlandés. Se considera que el civismo fiscal de los contribuyentes finlandeses en pagar el monto correcto de impuestos y su voluntad de manejar bien sus asuntos fiscales es generalmente de alto nivel.

La Administración Tributaria Finlandés realiza diferentes tipos de auditorías dirigidas a todas las personas físicas y jurídicas nacionales, extranjeras y según su condición tributaria. En el transcurso de los últimos años hemos llegado a darnos cuenta de que los errores y omisiones detectadas durante auditorías en tiempo real con respecto al ejercicio fiscal presente pueden voluntariamente corregirse ya durante la auditoría. La legislación finlandesa se ha adaptado bien a las correcciones que se hacen en común acuerdo con el contribuyente.

Solicitar una corrección voluntaria no garantiza protección contra la investigación penal o sanciones relacionadas. Un programa de divulgación voluntaria está previsto para el próximo año, lo cual garantizaría dicha protección, pero sólo cuando la administración tributaria no ha iniciado la investigación del asunto.

La legislación ha dado prioridad a las competencias de acceso de la administración tributaria sobre los derechos de no-divulgación de información. Los poderes de acceso son amplios y generalmente sobrepasan cualquier otro secreto, confidencialidad o restricción comparable bajo las normas Finlandesas. Sin embargo, se han identificado desafíos aún por resolver, especialmente en cuanto al material electrónico (Tecnología de la información forense).

Además de los derechos concedidos al contribuyente, el contribuyente también tiene obligaciones. El contribuyente en Finlandia tiene un amplio deber de divulgar información para los propósitos de una auditoría fiscal. El contribuyente también debe ayudar a resolver asuntos durante la auditoría según sus habilidades. En la gran

mayoría de las auditorías, los contribuyentes cumplen diligentemente con sus obligaciones y operan en colaboración con los auditores fiscales.

Un tercero que recibe una consulta de la Administración Tributaria Finlandés tiene obligación de proporcionar la información necesaria para la imposición de otro contribuyente. En la gran mayoría de los casos se da toda la información a la autoridad fiscal como es requerido. Sin embargo, en algunas ocasiones pueden aparecer problemas como es el caso a veces en la adquisición de memorandas de asesores fiscales de planificación de impuestos. Uno de esos casos ha procedido recientemente a la corte administrativa Suprema. En este caso se han invocado diversos derechos, obligaciones del asesor en relación con las normas de secreto profesional que se ha comprometido a seguir, derechos de autor, protección de la propiedad, derecho a realizar actividades comerciales y si las medidas de control con el objetivo de obtener ese material son razonables cuando se considera el objetivo.

Las auditorías comparativas de datos son una manera efectiva de reunir información para los impuestos de los contribuyentes que no sean el objetivo de la auditoría y con fines de seleccionar una meta.

Han sido posible, a través de un cambio legislativo, también en el sector financiero desde 2011. Debido a la mayor protección de datos personales y financieros de los contribuyentes en el sector bancario, algunas dificultades iniciales se presentaron. La mayoría de ellas ya han sido resueltas. La información obtenida en estas fuentes ha demostrado ser efectiva en el trabajo de auditoría fiscal.

En el entorno global actual y transparente, nuevas maneras de combatir la economía sumergida a expensa de los derechos de los contribuyentes a veces prevalecen, como es el caso con el registro público finlandés de deuda tributaria. Estos incrementos en materia de transparencia son vistos como positivos por parte de la Administración Tributaria Finlandés.

2. INTRODUCCIÓN

Las autoridades tributarias en todas las jurisdicciones deben tener en cuenta los derechos y garantías otorgadas a los contribuyentes, especialmente cuando se realiza el control tributario de los mismos.

Estos derechos se destacan especialmente durante las auditorías fiscales, que son la forma más efectiva de control tributario.

La presente contribución se centra en introducir en primer lugar los antecedentes sobre cómo una auditoría fiscal se realiza actualmente en Finlandia y evalúa algunos de los más interesantes derechos y deberes del contribuyente y del auditor. En segundo lugar la contribución presenta ejemplos de casos y comentarios sobre los últimos retos importantes que ha enfrentado la Administración Tributaria Finlandés en conexión con los derechos de los contribuyentes.

El propósito de esta contribución no es dar una visión completa de los derechos y las obligaciones de los contribuyentes ni los procedimientos de auditoría en Finlandia sino de subrayar aspectos que aparecen con frecuencia cuando se consideran las tendencias actuales en Finlandia.

3. AUDITORÍAS TRIBUTARIAS EN FINLANDIA: INTRODUCCIÓN Y OBJETIVOS

Las auditorías fiscales realizadas en Finlandia pueden dirigirse a todas las personas físicas y jurídicas nacionales y extranjeras y su condición tributaria. También una cierta área, sitio u otra área de trabajo puede ser auditado para propósitos que incluyen, entre otras cosas, identificar a los contribuyentes.

La Administración Tributaria Finlandés realiza diferentes tipos de auditorías. La auditoría puede cubrir todos los impuestos pertinentes y años recientes pero más auditorías parciales y auditorías limitadas se realizaron en los últimos años. Por lo tanto, a menudo se audita solamente una cierta transacción o cierto tipo de impuesto. El alcance de la auditoría puede ampliarse dinámicamente si se encuentran errores notables durante el proceso. La necesidad de ampliar el alcance aumenta si los errores son intencionales y continuos.

En los últimos años, hemos llegado a darnos cuenta que a menudo los errores identificados durante la auditoría sobre el año fiscal actual pueden ser corregidas durante el proceso de auditoría. La Legislación finlandesa se ha adaptado bien a las correcciones que se hacen en acuerdo con el contribuyente: aunque no hay ninguna legislación especial relativa a las correcciones voluntarias durante la auditoría, la legislación permite normalmente al contribuyente solicitar una corrección voluntaria a sus impuestos, y según la práctica esta corrección influye sobre el monto de la compensación que el contribuyente tiene que pagar por el retraso. En general el nuevo enfoque ha recibido comentarios positivos de las empresas, así como de los auditores.

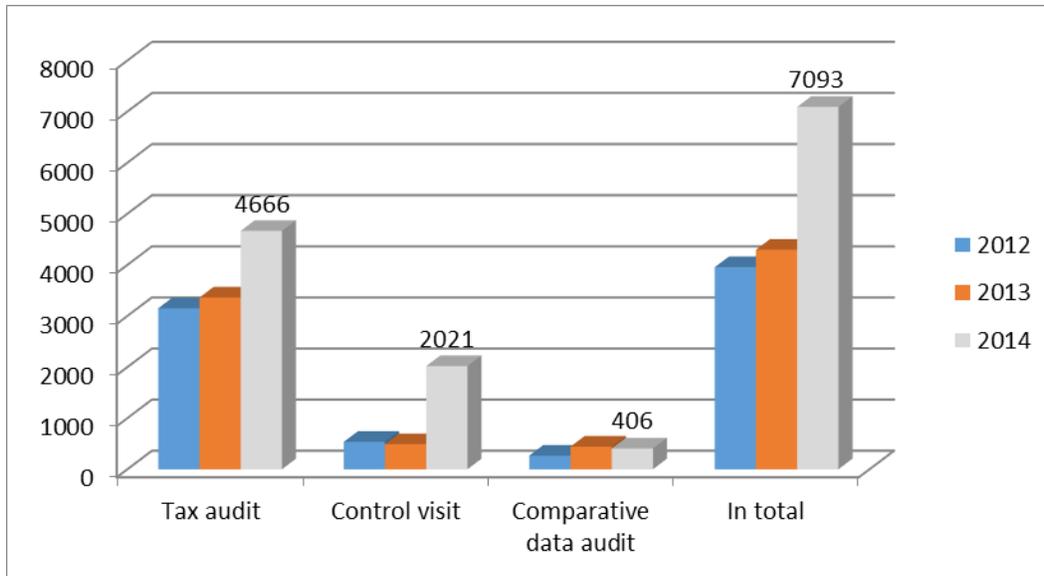
Solicitar una corrección voluntaria no garantiza la protección de la investigación penal o sanciones relacionadas. Sin embargo, el gobierno finlandés tiene previsto iniciar un programa de divulgación voluntaria el año próximo, que garantizara la protección del proceso penal, pero sólo cuando la administración tributaria no ha comenzado a investigar el asunto.

Además de la tributación, durante una inspección fiscal, un auditor también puede examinar otros asuntos bajo competencia de la administración tributaria, tales como el control de los pagos, la recaudación de impuestos y los problemas de recaudación. El objetivo de la auditoría fiscal es también de monitorear el efecto y la operación de la legislación tributaria y proporcionar una base para proponer mejoras a la legislación vigente.

Un resumen general cuantitativo de las actividades de control puede verse en la figura siguiente. La cantidad de visitas de control se menciona por separado porque

generalmente se trata solamente de realizar un chequeo sobre un tema específico y no hay informe de auditoría fiscal redactado a menos que las circunstancias lo requieran.

Figura 1: Cantidad de medidas de control 2012-2014



Una auditoría de impuestos puede llevarse a cabo simultáneamente con las acciones emprendidas por otras autoridades, por ejemplo en las auditorías de economía clandestina en cuales los auditores fiscales a menudo cooperan con la policía finlandesa o las aduanas. Sin embargo, el auditor siempre actúa bajo los poderes concedidos por la legislación tributaria.

Un aspecto importante a destacar es que la Administración Tributaria Finlandés no realiza ninguna investigación criminal. Cualquier presunto fraude u otra sospecha de delitos se reportan a la policía finlandesa o aduanas, y estas autoridades llevan a cabo la investigación criminal. La cooperación con las demás autoridades en Finlandia funciona muy bien. La Administración Tributaria Finlandés puede dar apoyo de expertos en cuestiones fiscales también durante la investigación penal si es requerido por otra autoridad.

Los problemas relacionados con la investigación criminal no están cubiertos en este aporte, pero cabe señalar que según la interpretación actual, el derecho a la autoincriminación no está presente durante las auditorías fiscales a menos que la policía o aduanas han iniciado una investigación penal sobre el mismo contribuyente.

4. PODERES DE ACCESO, OBLIGACIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES DE MANTENER REGISTROS Y DE DIVULGAR MATERIALES DURANTE UNA AUDITORÍA

4.1 Poderes de acceso

En Finlandia, el legislador ha decidido que en la mayoría de los casos el poder de acceso de la administración tributaria debe prevalecer sobre el interés privado de mantener información confidencial. Los poderes de acceso de la Administración Tributaria Finlandés son proporcionados bajo la ley de procedimiento de evaluación. Los poderes de acceso son amplios y generalmente superan cualquier otro secreto, confidencialidad o restricción comparable bajo la Ley Finlandesa. Permiten a la administración tributaria, por ejemplo, obtener información en poder de bancos y otras instituciones financieras así como información relativa a la titularidad de empresas o la identidad de los titulares de interés en otras personas o entidades, así como información contable con respecto a dichas entidades.

Ejemplo 1: Desafíos en la recopilación de material digital sin el consentimiento del contribuyente

La legislación finlandesa no permite a la administración tributaria realizar análisis forense (p.ej. obtener directamente datos de una empresa mediante el uso de un dispositivo técnico sin el consentimiento de la empresa), sin la participación de la policía. Por lo tanto, el trabajo práctico puede ser difícil ya que primero se necesitan pruebas de un crimen y los recursos de la policía han de tenerse en cuenta. Esto ha sido identificado como un defecto en la era digital y la Administración Tributaria Finlandés está trabajando para mejorar la situación, informando a los legisladores y reuniendo conocimiento adecuado de estos temas.

4.2 Obligación de contribuyentes en divulgar información

Existe en Finlandia un deber amplio del contribuyente a divulgar información para los propósitos de una auditoría tributaria. Además de los registros de contabilidad, se deberán divulgar todos los demás materiales y valores que pudieran afectar la imposición. El auditor fiscal decide cuáles son estos materiales y valores¹. El material almacenado en forma electrónica también está sujeto a divulgación.

El contribuyente también debe ayudar a resolver asuntos durante la auditoría según sus habilidades. El principio es que la parte en la mejor posición para proporcionar aclaraciones en la resolución de un problema debe hacerlo. Si la otra parte a la acción legal tomada por un contribuyente no vive en Finlandia o no tiene ninguna residencia en Finlandia, y que las autoridades fiscales son incapaces de adquirir suficiente

¹ Sin embargo, una nueva decisión del tribunal administrativo indica que este derecho no está sin sus limitaciones. Ver ejemplo de caso par 4.3.

información sobre las acciones legales o la otra parte en un tratado internacional, el contribuyente es generalmente responsable para aclarar.

Los registros contables y otros materiales sujetos a divulgación deben proporcionarse para la auditoría fiscal, incluso si contienen información confidencial desde el punto de vista del contribuyente

Se puede concluir que la gran mayoría de las auditorías, los contribuyentes sigue sus obligaciones y operan en colaboración con los auditores fiscales. Sin embargo, presentamos a continuación un ejemplo de situación donde pueden ocurrir problemas.

Ejemplo 2: problemas prácticos en relación con la obligación de contribuyentes a ser cooperativos y proporcionar una información precisa y documentos en tiempo oportuno

Se han identificado algunos problemas sobre el grado de responsabilidad de contribuyentes para divulgar material durante las auditorías. En la práctica, estas responsabilidades y su relación con los derechos de los contribuyentes permiten a veces que contribuyentes no cooperativos produzcan altas cantidades de trabajo adicional y retrasan el proceso de auditoría.

Cuando un contribuyente o un tercero no están dispuesto a revelar ciertos materiales, la Administración Tributaria Finlandés envía primero una notificación escrita solicitando la documentación. El contribuyente no puede apelar la notificación en la mayoría de los casos² pero un tercero tiene siempre el derecho a apelar ante el tribunal administrativo.

Estos derechos pueden causar retrasos importantes en los programas de auditoría. Las investigaciones realizadas por la Administración Tributaria Finlandés muestran que el riesgo de no recaudación aumenta a medida que la auditoría toma más tiempo.

También puede ser un problema si un auditor fiscal finlandés no tiene derecho a retirar materiales de las instalaciones del contribuyente sin el consentimiento del mismo (en Finlandia la policía siempre se necesita en estos casos). Por lo tanto, el auditor fiscal no tiene necesariamente, sin la activa cooperación de los contribuyentes, la posibilidad de conocer qué documentos son disponibles y deberían ser divulgados.

Se puede concluir que las posibles controversias parecen concentrarse progresivamente en los requisitos de procedimiento de la auditoría o al mínimo, que estos aspectos se plantean más a menudo junto con los problemas de sustancia tributaria. Una legislación que permite sanciones por obstrucción de auditoría en algunas jurisdicciones podría ser beneficiosa en estos casos. Un sistema óptimo ofrecería protección para el contribuyente cuando el interés es válido y castigaría conductas destinadas únicamente a obstaculizar la auditoría.

² En algunos casos sin embargo, el Tribunal Administrativo de Finlandia ha aprobado recursos que se relacionan no a la divulgación en sí, pero el alcance del material que sería requerido para divulgar.

3.3 Obligación de las administraciones tributarias en divulgar los materiales de auditorías al contribuyente

Como principio general, todo contribuyente tiene derecho a todos los documentos y otra información que se ha afectado o podría haber afectado la toma de decisiones en su caso de impuesto. Este principio se aplica también durante las auditorías.

Sin ir más lejos los detalles en estos casos, se puede decir que existe una tendencia durante los últimos años por parte de algunos contribuyentes que solicitan acceso a más y más materiales que no son elementos "fundamentales" en la auditoría. Esta tendencia ha sido especialmente identificada en auditorías de precios de transferencia. Procesar solicitudes muy amplias consume una gran cantidad de recursos y los litigios posibles tienen a veces que ser sometidos y solucionados en el tribunal administrativo.

4.3 Obligación de terceros a divulgar información

El destinatario de una solicitud de un auditor tributario (o de otro funcionario de la Administración Tributaria Finlandés) debe proporcionar la información necesaria para la imposición de otro contribuyente. El punto investigado es especificado para que se pueda proporcionar la información necesaria. La información solicitada podría a veces se referir a un asunto en el cual la ley no obliga a dar testimonio. Sin embargo, según la Ley Finlandesa, si la información tiene una incidencia sobre la Tributación y es financiera en su naturaleza, debe ser facilitada.

Las autoridades y organismos públicos también pueden ser requeridos para informar en conexión con una auditoría fiscal. La información solicitada puede a veces ser cubierta por el deber de confidencialidad de las autoridades, pero en la mayoría de los casos la ley finlandesa contiene una disposición especial sobre la divulgación entre la autoridad fiscal y otras autoridades. Otra vez, si la información tiene una incidencia en Tributación y financiera, siempre se debe proveer.

Bajo el derecho comunitario europeo y los acuerdos que permiten intercambiar información tributaria, la información puede también intercambiarse con autoridades fiscales de otras jurisdicciones.

Caso A: un memorando preparado por el asesor fiscal de una empresa auditada

La Administración Tributaria Finlandés había solicitado al asesor fiscal (una empresa que ofrece servicios de auditoría y de planificación de impuestos) de una empresa en examen a divulgar un memorándum preparado para los efectos de la planificación fiscal de la empresa. Se identificó la existencia de la nota en los recibos incluidos en la contabilidad de la empresa. La empresa auditada operaba en el sector de préstamos de día de pago (pay day loans). El memo fue solicitado del asesor ya que el contribuyente se negó a proporcionar el memorándum a los auditores fiscales.

Según la opinión de las administraciones tributarias, la nota podía contener hechos relevantes y habría demostrado qué tipo de conocimiento tenía el dueño de la compañía acerca del negocio de la empresa cuando decidió cómo organizar los asuntos fiscales de la empresa. El conocimiento de la información que el dueño tenía hubiera afectado el grado de castigo para las omisiones detectadas durante la auditoría. Además, la nota era necesaria para estimar si el gasto en la contabilidad de la empresa era aceptable.

El Tribunal Administrativo decidió el caso a favor del Asesor fiscal.

Según el Tribunal "la obligación de divulgar información por una tercera parte refiere únicamente a la información que podría ser requerida para procesar la materia tributaria de un contribuyente. La administración tributaria puede solicitar solamente la divulgación de materiales que contienen información sobre las acciones de los contribuyentes que tienen un efecto sobre las obligaciones fiscales del contribuyente. Dicha información se puede encontrar desde los libros de contabilidad y otros materiales relativos a las actividades del negocio. El memorándum preparado por el asesor fiscal contiene sólo opiniones y esas opiniones no son hechos relevantes que afectan a las obligaciones fiscales del contribuyente". El Tribunal también declaró que la divulgación de la nota violaría las obligaciones del Asesor en lo referente a las normas de secreto que ha acordado seguir, copyright, protección de la propiedad, derecho a realizar actividades empresariales y que la medida en sí mismo no es razonable cuando se considera el objetivo.³

Una apelación al Tribunal Supremo Administrativo es actualmente pendiente. La decisión puede tener un importante impacto en las obligaciones de divulgación de asesores fiscales con respecto a sus notas de planificación fiscal.

4.4 Auditorías comparativas de datos

Una herramienta muy importante para la adquisición de información para auditorías y para la selección de objetivos es la posibilidad de realizar una auditoría con el único propósito de obtener datos de comparación para la imposición de otros contribuyentes. Este tipo de auditorías se realiza con alcance similar de personas que las auditorías fiscales pero el propósito es diferente. Los «Objetivos» o la información que eventualmente será recogida no tienen que ser conocido de antemano.

Un cambio importante se hizo a principios de 2011, cuando fue eliminada la limitación que negaba a la finlandesa administración tributaria llevar a cabo auditorías tributarias de datos comparativos en las instituciones financieras. Los detalles prácticos de tales auditorías se explican en el caso B.

³ Tribunal Administrativo de Helsinki 25.06.2014, caso 14/0570/6.

Caso B: auditorías comparativas de datos en el sector bancario

Como se indicó en la última sección, las auditorías comparativas de datos dirigidas a la banca han sido posibles desde 2011. Mediante la realización de tales auditorías en el sector bancario, la Administración Tributaria Finlandés pretende recaudar datos específicos de no- contribuyentes con el fin de encontrar objetivos a auditar. Por ejemplo la administración tributaria puede solicitar información sobre las transferencias de dinero a ciertas jurisdicciones de baja tributación. La información recaudada es verificada con la información ya en la posesión de la administración tributaria.

Sin embargo, como la nueva legislación no era muy detallada, se encontraron algunos problemas. Los bancos criticaron inicialmente los costos de adquisición de los datos. La legislación finlandesa no estipula nada sobre los costos en relación con la obligación de terceros de proveer información a la administración tributaria. Por lo tanto, los costos deben siempre soportados por el negocio y vistos como parte de los costos normales de operación.

Manteniendo una mente crítica, la administración tributaria trato inicialmente de obtener todo el registro de clientes de un banco para minimizar la carga de trabajo y los costos del Banco en la recaudación de la información. Finalmente se determinó que este enfoque era erróneo porque el Ombudsman de Protección de Datos (por petición de un banco) afirmó que la petición debe ser más limitada. Así, la solicitud se preparó con más detalle.

Pronto después de esta fase, el Banco apeló ante el tribunal administrativo. Finalmente en el 2014 el Tribunal Administrativo de Helsinki encontró que ni el secreto bancario ni protección de datos personales de las personas relacionadas con los datos solicitados afectaría a la obligación de los bancos a revelar la información solicitada a la administración tributaria y rechazo la apelación del Banco. Los costos de la recolección de los datos también quedaran a cargo del Banco.

Los resultados de hacer uso de los datos obtenidos son al principio muy prometedores, por ejemplo en el proyecto de transacciones extranjeras y el proyecto de comercio electrónico.

5. OTROS DERECHOS DE CONTRIBUYENTES DE INTERÉS ESPECIAL

4.1 Informar al contribuyente sobre la auditoría fiscal y el derecho a ser oído

Según las buenas prácticas de auditoría fiscal, los contribuyentes son normalmente informados de antemano de la auditoría. Si es posible, los deseos de los contribuyentes son tomados en cuenta en la elección de la fecha inicial de la auditoría fiscal. Cuando

hay una razón especial⁴, una auditoría fiscal también puede llevarse a cabo sin notificación anticipada.

Durante las auditorías fiscales el derecho a ser escuchado es de especial importancia. Ya durante la auditoría el contribuyente tiene derecho a comentar sobre los aspectos identificados que pueden conducir a cambios en su tributación. Como requisito legal y antes de la redacción del informe final de la auditoría fiscal, el contribuyente debe contar con una oportunidad para explicar su posición dentro de un período razonable de tiempo. Esto se conoce como el derecho a ser oído o escuchado y significa que el contribuyente recibe la oportunidad de expresar su punto de vista o dar más explicaciones. Los contribuyentes deben tener siempre la posibilidad de ser escuchados cuando el informe de auditoría tributaria propone medidas de impuestos o de débito, o incluye información o da instrucciones por las cuales se requiere la opinión del contribuyente.

Cabe señalar que la mecánica del derecho a ser escuchado se simplificó en octubre de 2014, cuando un cambio legislativo eliminó el requisito de la audiencia de los contribuyentes en el informe de auditoría tributaria preliminar. Los problemas identificados se resuelven durante la auditoría en cooperación con el contribuyente. El cambio ha ganado comentarios positivos tanto de parte de las empresas y los auditores y ahorra recursos, haciendo más eficaz el proceso de auditoría.

4.2 Derecho a la privacidad y al secreto de los contribuyentes y el Registro Público Finlandés de deuda fiscal

Toda la información referente a un contribuyente identificable que está en posesión de la Administración Tributaria Finlandés está cubierta por las reglas del secreto. Una excepción notable es la información de ingresos de todos los residentes finlandés publicada anualmente y la información en el registro público de negocios (<https://www.ytj.fi/english/>)

El cambio más reciente en esta área, que disminuye la protección de la información fiscal de las personas, es el registro público de deuda tributaria. La Administración Tributaria Finlandés inició este registro en diciembre de 2014. El registro es un servicio en línea, permitiendo que cualquiera pueda hacer consultas sobre obligaciones fiscales pendientes y negligencia en la presentación de la declaración de impuestos de todo tipo de empresas y negocios independientes (con deuda tributaria superior a 10,000 euros). La necesidad de eliminar la economía clandestina y la voluntad de aumentar la transparencia en la sociedad condujo al establecimiento del registro y a esta disminución de la confidencialidad de la información sobre deudas tributarias. El registro funciona como un incentivo para el cumplimiento de las obligaciones de

⁴ Tal motivo especial puede ser por ejemplo un alto riesgo de pérdida fiscal o que el propósito de la auditoría estará en peligro si el contribuyente es informado previamente. Si hay una sospecha de conducta delictiva actual, a menudo el procedimiento correcto es elegido junto con la policía.

notificación y de pago. Una entrada en blanco en el registro de deuda es una prueba de que las obligaciones de la persona fueron esencialmente cumplidas.

El registro de deuda fiscal ha demostrado ser fácil de usar para los clientes. La retroalimentación recibida mostró que el servicio fue bien recibido. El sitio web de tax.fi fue utilizado con eficacia para guiar clientes en utilizar el servicio. El registro también recibió mucha exposición de los medios de comunicación que también ayudaron a elevar su perfil.

6. CONCLUSIONES

Los poderes de la autoridad tributaria en Finlandia son extensos y en su mayor parte parecen estar equilibrados con los extensos derechos concedidos al contribuyente. Es crucial para el funcionamiento del sistema tributario finlandés que los contribuyentes tengan generalmente una moral alta para pagar la cantidad correcta de impuestos y manejar bien sus asuntos fiscales. Por lo tanto, para mejorar el cumplimiento, la administración tributaria puede concentrarse en dar orientación a los contribuyentes. Más guías e orientaciones se ofrecen también en auditorías fiscales y en auditorías en tiempo real, y la opción de corregir errores voluntariamente ha sido bien acogida.

Sin embargo, contribuyentes no cooperativos pueden causar problemas y se identificaron desafíos, por ejemplo con respecto a la suficiencia de los poderes de la autoridad fiscal para tener acceso a los materiales digitales y a los documentos de planificación fiscal. Experiencias recientes indican también que los requisitos procesales de la auditoría son progresivamente cuestionados por algunos contribuyentes. Es claro que los derechos de los contribuyentes merecen ser respetados pero por otro lado estos derechos deben ser balanceados en consideración al interés público, especialmente durante el proceso de auditoría. Los derechos no deberían utilizarse indebidamente para obstaculizar el proceso de auditoría y este planteamiento debería recibir un apoyo legislativo suficiente.

La posibilidad de realizar auditorías fiscales para reunir datos comparativos es de gran beneficio en la auditoría fiscal. Con la última modificación de las leyes para permitir la realización de auditorías en las entidades financieras en 2011, se han obtenido materiales útiles después de mejorar las deficiencias iniciales del proceso.

Con los presupuestos de las jurisdicciones en la mira, nuevas formas de combatir la economía sumergida a expensas de los derechos de los contribuyentes a veces prevalecen, como es el caso con el registro público finlandés de deuda tributaria. Con el proyecto de registro electrónico central de ingresos en preparación, la Administración Tributaria Finlandés da la bienvenida a este nuevo entorno abierto y transparente de asuntos tributarios en Finlandia.

EL CONTROL DE LOS AGENTES DE RETENCIÓN

José Antonio Bianchi

Subdirector General de Recaudación
Administración Federal de Ingresos Públicos
(Argentina)

Contenido: Resumen ejecutivo. 1. Introducción. 2. Naturaleza jurídica de los Agentes de Retención. 3. Por qué existen los agentes de retención y percepción – Objetivo. 4. Datos estadísticos. 5. Norma reglamentaria – Procedimiento de declaración e ingreso. 6. Externalidades negativas del sistema de retención en la fuente. 7. Esquema de control del sistema de retención en la fuente. 8. Conclusión

RESUMEN EJECUTIVO

La retención en la fuente consiste en la recaudación anticipada en concepto de impuestos que están obligados a efectuar los sujetos que realizan pagos, en atención a la cercanía de la fuente de riqueza exteriorizante de capacidad contributiva en cabeza de los contribuyentes, siendo esta última, la causa del impuesto. Se entiende, entonces, a la retención como el deber de colaboración de un sujeto no contribuyente – respecto de un determinado hecho imponible- con el Fisco, el cual se concreta con el acto de retener y en la obligación de ingresar al tesoro público la suma retenida.

El Agente de Retención es quien por ser deudor o por ejercer una función pública, una actividad, un oficio o una profesión se encuentra en contacto con una suma de dinero que, en principio, correspondería al contribuyente y, consecuentemente, puede amputar la parte de la misma que corresponde al Fisco en concepto de tributo, ingresándolo a la orden de ese acreedor.

La instauración de cada régimen de retención o percepción envuelve en sí mismo una serie de elementos constituyentes o motivantes, los cuales –a efectos de realizar una simplificación teórica- podemos englobar en: a) confianza en determinados sujetos; b) cuestiones recaudatorias; c) cuestiones de fiscalización; y d) contribuyentes del exterior.

En el sistema de retención en la fuente, el primer punto a considerar para ejercer un buen control, es generar un “conflicto” entre Agente de Retención y retenido, de modo tal que si bien el retenido posee un documento que acredita la exacción realizada, también es importante que visualice el proceder del Agente de Retención respecto a la parte de “su” impuesto que el mismo tomó a su cargo.

Si siguiéramos una secuencia lógica, la segunda instancia de control sería obligar a que los Sujetos Retenidos utilicen los montos que les fueron retenidos a partir de la información obrante en las bases de datos de la Administración Tributaria y la cual proviene de la información del Agente de Retención. Obviamente este proceso debe permitir los reclamos de los sujetos retenidos ante inobservancia de las normas por parte los Agentes de Retención.

La tercera, y quizá la última etapa, sería la sistematización informática de todo el proceso de retención, donde el Agente de Retención ingrese a un sitio de la Administración Tributaria para obtener el certificado de retención y automáticamente ese certificado genere el saldo acreedor en la cuenta de cada Sujeto Retenido.

El camino que deberían seguir las Administraciones Tributarias para evitar el fraude en el sistema de retención en la fuente, es el camino de la integración funcional e informatizada de toda la operatoria de los sujetos que deban actuar como Agentes de Retención, poniendo especial énfasis en cerrar el ciclo de vida de una retención.

1. INTRODUCCIÓN

El control de los agentes de retención es un desafío que involucra a todas las Administraciones Tributarias, ya que cualquier ilícito cometido en el sistema de retención en la fuente produce una merma de la recaudación.

Como analizaremos “infra”, son muchas las virtudes que rodean al sistema de retención en la fuente, entre ellas la de controlar un porcentaje importante de la recaudación a través de pocos contribuyentes, revisando indirectamente la actividad de un número significativo de pequeños contribuyentes, que de no existir este esquema podrían quedar –por su propia decisión- fuera del alcance de los tributos.

Resulta menester analizar la naturaleza jurídica de la creación de los agentes de retención y los objetivos que persigue un esquema como el descrito, para luego abocarnos también a analizar las externalidades negativas que el mismo genera.

Estas externalidades deben ser analizadas en detalle y enfrentadas por la Administración Tributaria con herramientas informáticas integradoras, que impliquen para los sujetos intervinientes la percepción de riesgo de ser detectados y sancionados por las maniobras realizadas.

El detalle de las herramientas informáticas constituye un punto central del presente trabajo, porque ello permitirá plantear el camino a seguir por parte de las Administraciones Tributarias para combatir el fraude de los agentes de retención.

2. NATURALEZA JURÍDICA DE LOS AGENTES DE RETENCIÓN

La relación jurídica que se perfecciona como consecuencia de la realización del hecho tipificado por la ley como presupuesto de la obligación tributaria, presenta un aspecto objetivo y otro subjetivo, interesando –en este caso- el examen de este último.

Los sujetos activo y pasivo de esa relación se hallan vinculados con las circunstancias fácticas definidas por la ley, de modo que cuando ellas se concretan, para el primero (sujeto activo) nacerá la pretensión fiscal y para el segundo (sujeto pasivo) la deuda correspondiente. Ahora bien, por diversas razones puede ocurrir que el legislador coloque “al lado o en lugar” de ese sujeto pasivo a otro obligado al cumplimiento de la prestación tributaria pero que es ajeno a la definición del hecho imponible.

Los contribuyentes son los sujetos respecto de los cuales se verifica el presupuesto fáctico de gravabilidad denominado “hecho imponible”. Los responsables solidarios, por su parte, son los sujetos ajenos al hecho imponible que, colocados por el legislador junto al contribuyente, formalizan una relación en la que coexisten, indistintamente, ambos obligados. Los sustitutos son los sujetos que siendo también ajenos al hecho imponible desplazan, por imperativo legal, al contribuyente de la relación tributaria.

Según la legislación tributaria (Ley N° 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones, en adelante LPT), les acuerda a los agentes de retención y percepción el carácter de responsables solidarios.

El Agente de Retención es quien por ser deudor o por ejercer una función pública, una actividad, un oficio o una profesión se encuentra en contacto con una suma de dinero que, en principio, correspondería al contribuyente y, consecuentemente, puede amputar la parte de la misma que corresponde al Fisco en concepto de tributo, ingresándolo a la orden de ese acreedor.

El Agente de Percepción, por su parte, es aquél que por su profesión, oficio o actividad se halla en la situación de recibir del contribuyente una suma de dinero a cuyo monto originario debe adicionársele el tributo que luego ingresará al Fisco.

El retentista, entonces, siempre debe entregar o de alguna manera participar de la entrega de una suma dineraria al destinatario legal del tributo, circunstancia que le posibilita “detracer” el monto correspondiente a dicho impuesto. El agente de percepción, en cambio, considerando que, generalmente suministra o transfiere un bien o un servicio a ese destinatario recibe de éste un precio al que le “agrega o suma” el monto tributario.

Al respecto, se dijo: “...En cuanto al agente de percepción y en las hipótesis más comunes, es quien recibe dinero del contribuyente, y a ese dinero le adiciona el importe del gravamen (es decir, practica una operación aritmética de suma). Al contrario, el retentista es quien entrega dinero al contribuyente (o entra en contacto directo con ese

dinero) y de esos fondos extrae el impuesto (es decir, practica una operación aritmética de resta)...”¹.

En definitiva, -siguiendo las palabras de Osvaldo Soler- para el derecho tributario, la retención en la fuente consiste en la recaudación anticipada en concepto de impuestos que están obligados a efectuar los sujetos que realizan pagos, en atención a la cercanía de la fuente de riqueza exteriorizante de capacidad contributiva en cabeza de los contribuyentes, siendo esta última, la causa del impuesto. Se entiende, entonces, a la retención como el deber de colaboración de un sujeto no contribuyente –respecto de un determinado hecho imponible- con el Fisco, el cual se concreta con el acto de retener y en la obligación de ingresar al tesoro público la suma retenida.

3. POR QUÉ EXISTEN LOS AGENTES DE RETENCIÓN Y PERCEPCIÓN – OBJETIVO

Descripta conceptualmente la naturaleza jurídica de los agentes de retención y percepción, corresponde abordar la temática acerca de los elementos que sirvieron de sustento teórico y fáctico a la creación de este instituto jurídico en cada uno de los impuestos.

En primer lugar, conviene sintetizar las ventajas que representa la instauración de los sistemas de retención en la fuente²:

- 1.- El contribuyente no “visualiza” la incidencia del impuesto en la operación.
- 2.- El contribuyente siente que el impuesto es menos penoso, ya que se lo priva de una suma que jamás dispuso.
- 3.- La retención es un elemento muy eficaz para combatir el fraude. Pequeños contribuyentes que quizá por si mismos eludirían la tributación, quedan forzosamente sujetos al régimen sin la menor posibilidad de evadirse.
- 4.- Tiende a incrementar la recaudación tributaria.
- 5.- Evita el desembolso de grandes sumas de dinero por parte del contribuyente, y la consecuente disminución drástica de consumo y gastos en la época que debe pagar la totalidad del gravamen.
- 6.- Disminuye los costos de la Administración Tributaria.
- 7.- Facilita la identificación de contribuyentes, que de no existir el régimen de retención en la fuente, podrían permanecer ignorados y evadiendo su carga tributaria.

¹ Villegas, Héctor B. “Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario” – Bs. As. 1976 – pág. 257.

² Villegas, Héctor B. , op. cit., pág. 17.

8.- La Administración Tributaria percibe los ingresos con anterioridad a la fecha en que lo haría si el contribuyente efectuara sus pagos en las épocas que le correspondería hacerlo de no mediar la retención.

9.- Permite recaudar tributos de contribuyentes respecto de los cuales existe dificultad y a veces imposibilidad de actuar coactivamente (contribuyentes domiciliados en el extranjero).

10.- Se simplifica la verificación, ya que el número de obligados es significativamente menor.

11.- La Administración Tributaria se asegura un mayor grado de pago del tributo, ya que quienes son designados como agentes de retención poseen solvencia económica, generalmente superior a la del contribuyente.

La instauración de cada régimen de retención o percepción envuelve en sí mismo una serie de elementos constituyentes o motivantes, los cuales –a efectos de realizar una simplificación teórica- podemos englobar en: a) confianza en determinados sujetos; b) cuestiones recaudatorias; c) cuestiones de fiscalización; y d) contribuyentes del exterior.

3.1. Confianza en determinados sujetos

La Administración Tributaria (en adelante AT) designa una serie de sujetos tributarios – taxativamente- que por su envergadura económica, representan una solvencia tal que aseguran el cobro de los impuestos debidos.

Así, aquellos sujetos designados por la AT que realicen transacciones económicas con sujetos distintos a los mencionados (quienes presentan un mayor riesgo para la AT o, en algunos casos, una menor solvencia para afrontar los impuestos devengados), son los encargados de “retener” parte del impuesto devengado por esa operación e ingresarlo al Fisco.

De esta manera, la AT se asegura el ingreso de un porcentaje importante del impuesto devengado. Este tipo de regímenes de retención es utilizado generalmente en los impuestos al consumo.

Una segunda derivación de esta caracterización –aunque también está presente en el apartado siguiente- lo constituye la simplificación que representa para la AT, al controlar a un número significativamente menor de contribuyentes. Como ejemplo vale resaltar algunos datos que muestran esta realidad: 18.231 agentes efectuaron retenciones del Impuesto al Valor Agregado durante el año 2014 a 1.474.780 contribuyentes.

3.2. Cuestiones recaudatorias

Otras veces ya no resulta tan importante los sujetos que intervienen en la operación, sino que el objetivo de asegurar ingresos al Estado lleva al establecimiento de “retenciones” o “percepciones”, que al ser ingresadas con antelación a la integración del período fiscal del contribuyente, le permite al Estado contar con los recursos necesarios para su desenvolvimiento.

Principalmente se encuentran regímenes con este objetivo en los impuestos directos, ya que el período fiscal suele ser anual con devengamiento de rentas a lo largo del año, lo cual lleva a que parte o todo el impuesto sea ingresado mucho tiempo antes.

Puede analizarse el caso de las retenciones que se efectúan sobre los honorarios de profesionales liberales, quienes se ven incididos por el impuesto (mediante la retención) ante la emisión de cada comprobante de servicio, mientras que deben presentar la correspondiente declaración jurada y pagar el importe adeudado sólo una vez, al año siguiente al cierre de ese período fiscal.

Otras veces, se suele utilizar este tipo de regímenes para obtener recaudación de las transacciones financieras, ya sea a través de retenciones o también mediante regímenes de percepción en las cuentas bancarias.

La retención del impuesto a la renta a los empleados en relación de dependencia, constituye, desde un análisis cuantitativo, la principal fuente de ingresos anticipados.

3.3. Cuestiones de fiscalización

Existen otros regímenes de retención que no persiguen cuestiones recaudatorias o de simplificación de la verificación, sino que se establecen para realizar controles “ex ante” y “en línea” de determinados hechos imposables. Generalmente se establecen estos tipos de regímenes en actividades con altos índices de evasión.

A continuación, describimos a modo de ejemplo cómo se utiliza este mecanismo en la actividad de comercialización de granos. El esquema se basa en los siguientes pilares:

- a.- Registro Fiscal de Operadores de Granos.
- b.- Régimen de Retención
- c.- Régimen de Devolución de las Retenciones

Básicamente, todas las operaciones primarias de venta de granos se encuentran alcanzadas por una retención equivalente al 80% del impuesto al valor agregado contenido en la misma (porcentaje promedio al que se encuentran alcanzadas las operaciones). Posteriormente, se realiza un cruce de la operación entre el productor (declaración jurada de IVA), el comprador (generalmente acopio, declaración jurada de Retenciones) y la inscripción del productor en el Registro Fiscal de Operadores de Granos, del cual surge que si la operación se encuentra correctamente registrada por todas las instancias que intervienen en la misma y el monto ha sido ingresado al Fisco,

éste devuelve al productor cerca del 90% del importe originalmente retenido. Si el cruce no resulta satisfactorio, no se realiza la devolución, debiéndose soportar el costo financiero de la misma, ya que al tratarse de una retención muy elevada, en la mayoría de los casos se generará un saldo a favor del productor que mantendrá inmovilizado por mucho tiempo.

De la descripción anterior, puede observarse las ventajas que representa la instrumentación de este tipo de regímenes de retención donde todas las operaciones se encuentran bajo control de la AT, antes de que se produzca el nacimiento del hecho imponible y en el mismo momento en que se está produciendo.

3.4. Contribuyentes del exterior

Finalmente tenemos regímenes que se crean para el cobro de los tributos a sujetos residentes en el extranjero, que por su actividad en el país –aunque sea esporádica- se transforman en contribuyentes.

Estos regímenes están presentes en el impuesto a la renta, y resultan aplicables por la adopción del criterio de renta mundial para asignación de las ganancias. En líneas generales, se trata de un criterio por el cual el residente local tributa por todas sus ganancias y el extranjero por aquella obtenida en el territorio local. El impuesto retenido en un país es un crédito fiscal a favor del contribuyente en el estado en el cual declare su renta.

Aquí resulta claro el objetivo de los mismos, el cobro del impuesto a las rentas a residentes en el exterior por las ganancias obtenidas en el país. Por ello, se obliga a quien realiza pagos a los mismos a retener el monto del impuesto que corresponde tributar por esa operación.

4. DATOS ESTADÍSTICOS

4.1 Recaudación

En el año 2014, los ingresos por retenciones alcanzaron \$ 295.667 millones, representando el 25,3% de los recursos tributarios obtenidos en el mencionado año.

Retenciones impositivas, aduaneras y de los Recursos de la Seguridad Social Recaudación año 2014

En millones de pesos

Concepto	Importe
TOTAL RETENCIONES	295.667
IVA	116.904
Impuesto a las Ganancias	165.836
Contribuciones a la Seguridad Social	10.945
Bienes Personales	1.070
Imp. Transf. de Inmuebles - Ley 23.905	912
A los Premios de Juegos - Ley 20.630	436

El 56,0% correspondió a retenciones del Impuesto a las Ganancias, 39,5% retenciones del IVA y 3,7% a Contribuciones de Seguridad Social. El resto de los regímenes aportó 0,8%.

En el primer semestre del corriente año, la recaudación de retenciones alcanzó un crecimiento interanual de 31,6%, en orden con el crecimiento de la recaudación total que alcanzó 31,3% en ese período.

4.2 Agentes de Retención y Retenidos

En el año 2014, los agentes de retención del IVA fueron 18.231 responsables mientras que los retenidos alcanzaron casi 1,5 millones de contribuyentes. En el Impuesto a las Ganancias, los agentes de retención ascendieron en ese período a 135.929, mientras que los retenidos fueron 5,1 millones.

Retenciones impositivas, aduaneras y de los Recursos de la Seguridad Social Agentes de retención y retenidos - Año 2014

En casos CUIT

Concepto	Agentes de retención	Cantidad de retenidos en el año
IVA	18.231	1.474.780
Impuesto a las Ganancias	135.929	5.130.768
Contribuciones a la Seguridad Social	19.734	100.649
Bienes Personales	1.582	306.128
Imp. Transf. de Inmuebles - Ley 23.905	8.338	248.507
A los Premios de Juegos - Ley 20.630	100	62.714

5. NORMA REGLAMENTARIA – PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN E INGRESO

Conforme la reglamentación de la AT los agentes de retención que deban actuar como tales, deberán informar nominativamente e ingresar las retenciones y/o percepciones que efectúen de acuerdo a las siguientes pautas:

1.- Ingresar el importe total de las retenciones practicadas desde el día 1 al 15, ambos inclusive, de cada mes, hasta el día 25 del mismo mes, según la terminación de la CUIT.

2.- Informar nominativamente las retenciones y/o percepciones practicadas en el curso de cada mes calendario, e ingresar el saldo resultante de la declaración jurada, hasta el día del mes inmediato siguiente que fije el cronograma de la AFIP.

La información nominativa a que se refiere el punto 2) del párrafo anterior, y la determinación global respecto de cada uno de los impuestos referidos en la norma reglamentaria, así como la generación de la respectiva declaración jurada mensual, deberá realizarse mediante el aplicativo denominado “SICORE – Sistema de Control de Retenciones”. Se trata de un aplicativo de escritorio, sin conexión a la AT. El único punto de contacto es el archivo que genera el aplicativo que debe ser presentado –por internet- ante la AT.

En oportunidad de practicarse las retenciones y/o percepciones, los responsables deberán entregar a los sujetos pasibles:

1.- Por las retenciones: un “Certificado de Retención”, con los datos que, según se trate de sujetos pasibles de retención domiciliados en el país o en el exterior, están contenidos en los modelos de la resolución general. El Certificado de Retención, podrá ser emitido mediante el programa aplicativo, con la pre-numeración correspondiente a cada retención practicada.

2.- Por las percepciones: un comprobante que contendrá los datos previstos normativamente.

En los casos en que el sujeto pasible de la retención y/o percepción no reciba el comprobante correspondiente, deberá informar tal hecho a la AFIP, dentro de los 5 (cinco) días hábiles administrativos, contados a partir de producida dicha circunstancia, mediante la presentación de una nota ante la dependencia que por jurisdicción corresponda a su domicilio.

6. EXTERNALIDADES NEGATIVAS DEL SISTEMA DE RETENCIÓN EN LA FUENTE

Descripto los objetivos que llevan a la creación de sistemas de retención de tributos en la fuente, corresponde analizar el fraude que cometen los sujetos intervinientes, siendo este el principal problema al que deben enfrentarse las AT's.

Las retenciones y percepciones, son para el sujeto retenido el equivalente a un impuesto ingresado, el cual reduce el saldo a pagar o, en su caso, genera un saldo de libre disponibilidad a favor del declarante susceptible de ser utilizado para cancelar otros tributos, transferidos a terceros o solicitar al fisco su devolución. El fraude radica, entonces en la sobrevaluación ficticia de estos conceptos.

Si bien existen diferentes modalidades para la comisión de fraudes, las mismas se pueden resumir en dos grandes grupos:

1.- Cómputo en la declaración jurada por parte del sujeto retenido de retenciones y/o percepciones inexistentes (modalidad de fácil detección por parte de la AT).

2.- Cómputo en la declaración jurada por parte del sujeto retenido de retenciones y/o percepciones declaradas por agentes de retención que existe en los registros fiscales, que cumplen con todos los aspectos formales para su funcionamiento pero fueron creados para realizar y documentar operaciones ficticias (modalidad compleja, de difícil detección por parte de la AT).

6.1 Problemática operativa

El Agente de Retención (en adelante, AR), asume el rol recaudador y se ubica en lugar del Organismo Fiscal. Para ello, se le exige el cumplimiento de una serie de requisitos formales y materiales, tendientes al correcto funcionamiento del sistema de "retención en la fuente".

Debemos detenernos por un instante en las obligaciones formales del AR, ya sea la de aportar los comprobantes de la exacción realizada al Sujeto Retenido (SR, en adelante), o la de informar nominativamente las retenciones realizadas.

En el marco del cumplimiento de las obligaciones formales de presentación de la declaración jurada informativa, se generan una serie de inconsistencias; a saber:

1.- Los AR no presentan DDJJ de retenciones: en este supuesto, la Administración desconoce el importe retenido al SR y ante trámites de éste, informará la operación omitida. El SR deberá aportar copia del comprobante de retención en aquellos trámites que resulten impugnados por la falta de información del AR.

2.- Los AR informan incorrectamente los códigos o impuestos correspondientes a cada régimen: dentro de la norma reglamentaria, se establece una codificación para cada régimen dentro de cada impuesto. El error en uno de estos códigos, ocasiona inconsistencias para el SR y también para el AR.

3.- Los AR informan de manera global los comprobantes de retención: impiden con este accionar el conocimiento cabal de las operaciones realizadas entre el AR y el SR a efectos de realizar los controles correspondientes. No es posible realizar cruces de declaraciones juradas informativas de retenciones con los comprobantes imputados por los SR.

4.- Los SR informan los comprobantes de retención en períodos distintos al AR: al igual que el acápite anterior, no es posible realizar cruces de información, atento la disociación temporal existente entre comprobantes informados por los AR y los declarados por el SR, para un mismo período fiscal.

5.- Los SR informan códigos, impuestos y fechas erróneas: imposibilidad de realizar cruces sistémicos.

6.- Los SR informan más de una vez el mismo comprobante: esta situación genera una disminución real de la carga tributaria por parte del SR. Respecto a los cruces sistémicos, los mismos se dificultan, toda vez que la duplicidad de los comprobantes de retención no es simétrica respecto de la totalidad de los datos; es decir, si bien se duplican los comprobantes, se les modifica algún dato para evitar estos cruces.

7.- Los AR generan notas de crédito inexistentes para disminuir la carga: al igual que el punto anterior, se trata de un ardid de los AR para evitar el completo ingreso a las arcas fiscales de los montos retenidos a sus proveedores. Ello así, simulan operaciones de devolución de bienes, generando notas de crédito de impuesto, que obviamente, reducen la carga fiscal.

7. ESQUEMA DE CONTROL DEL SISTEMA DE RETENCIÓN EN LA FUENTE

Vale recordar que el sistema tributario argentino se base en la autodeterminación de los tributos por parte del contribuyente y el control posterior por parte de la AT.

En ese punto, los contribuyentes se valen de ardidés o engaños para disminuir lo que realmente les corresponde abonar de tributos. Estos ardidés muchas veces son el resultado de debilidades en los circuitos de la AT y muchas otras son “verdaderas obras de ingeniería evasiva”, donde simulan toda una cadena comercial con el fin de interponer varios contribuyentes y operaciones, de modo tal de dificultar a la AT descubrir la maniobra.

El avance de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC's) ha llevado a contar con herramientas cada vez más potentes y rápidas para detectar estos fraudes, pero también les ha permitido a los evasores tener mucha información disponible acerca de la AT.

Para poner esto en un ejemplo concreto, es dable dedicar un párrafo a este aspecto. Antes del año 2007 la AT realizaba todos los controles y gestión mediante sistemas informáticos internos, sin que el contribuyente tuviera oportunidad alguna de ver los datos que existían en las bases de datos.

A partir de ese año se da un cambio completo y complejo en la relación jurídico-tributaria. Se crea el Sistema de Cuentas Tributarias mediante el cual la AT realiza todos los controles y gestiones propios de su misión, pero además el contribuyente puede acceder a la misma información y a las mismas consultas a las que accede la AT. Esto significó un cambio de varios paradigmas, entre otros el de transparencia de la información. A partir de este cambio, los contribuyentes fueron accediendo a los controles “ex ante” y “en línea” que realizaba la AT; ergo, aquellos que pretendían evadir el tributo adeudado contaban ahora con más información; en este caso beneficiosa a sus fines.

Ante estas situaciones las AT's no deberían retroceder en sus implementaciones para evitar los fraudes, sino avanzar e incluir más y mayores controles, los cuales una vez detectados por los evasores nuevamente deberán ser “aggiornados” hacia una evolución superior. Se trata en definitiva de una actualización permanente.

En este tema y volviendo al foco de la presentación, se deben describir cuales fueron (y de alguna manera son) los pasos hacia esa “actualización permanente”.

En el sistema de retención en la fuente, tal como fue descrito “ut supra”, el primer punto a considerar es generar un “conflicto” entre Agente de Retención y retenido, de modo tal que si bien el retenido posee un documento que acredita la exacción realizada, también es importante que visualice el proceder del Agente de Retención respecto a la parte de “su” impuesto que el AR tomó a su cargo.

Si siguiéramos una secuencia lógica, una vez transcurrido cierto tiempo que permita generar conciencia de que los Sujetos Retenidos controlen a los Agentes de Retención, la segunda instancia de este proceso sería obligar a que los Sujetos Retenidos utilicen los montos que les fueron retenidos a partir de la información obrante en las bases de datos de la AT y la cual proviene de la información del Agente de Retención. Obviamente este proceso debe permitir los reclamos de los sujetos retenidos ante inobservancia de las normas por parte los Agentes de Retención.

La tercera, y quizá la última etapa, sería la sistematización informática de todo el proceso de retención, donde el Agente de Retención ingrese a un sitio de la AT para obtener el certificado de retención y automáticamente ese certificado genere el saldo acreedor en la cuenta de cada Sujeto Retenido.

Estos tres pasos, son los que ha encarado la AT, y a los cuales dedicaremos los apartados siguientes.

7.1 Sistema de consulta de retenciones

La primera etapa de este proceso de control de Agentes de Retención consiste en transparentar la información a todos los intervinientes.

Habíamos dicho que el Estado, por distintas razones que describimos, utiliza el esquema de retención o percepción en la fuente, y que para ello designa un grupo acotado de sujetos que -interviniendo en las operaciones que realice- asumirán además el rol de “recaudador por cuenta del Estado” detrayendo una suma de dinero del importe que debe abonar a sus proveedores y el cual constituye una parte del impuesto debido por este último.

Así, vemos a un sujeto pagador que retiene una parte en nombre de otro sujeto (Estado) y un tercer sujeto que ve reducido el monto que recibe a cuenta de un certificado que hace las veces de un crédito fiscal para éste. Los tres (3) sujetos a partir de ahora podrán observar la materialización del esquema de “retención en la fuente” a través de un sistema informático. Un sistema que consiste en mostrar –a cada contribuyente- la información que ha presentado el Agente de Retención y que incluye –o debiera incluir- la totalidad de las retenciones efectuadas en un mes determinado, con indicación precisa del sujeto que ha sido pasible de esa exacción.

En esta primera etapa, el Sujeto Retenido observa, revisa y concilia los datos que visualiza en el sistema informático, pero al momento de presentar y determinar su propio impuesto, hace caso omiso de lo que ha visto, solo se basa en los certificados que cada Agente de Retención le ha ido entregando a lo largo del período fiscal.

Es decir, si bien podría pensarse que las cuestiones operativas que describimos no se ven morigeradas o mejoradas con la instauración de un sistema como el descrito, la implementación del mismo resulta ser un paso crucial a lo largo del proceso, ya que comienza a generar en cada uno de los sujetos intervinientes la “cultura” o “conciencia” de revisar y conciliar un sistema informático alimentado por todos los sujetos que intervienen en la operación comercial, con sus propios registros.

Esta primera etapa –podríamos decir- es la más neutra para la AT, ya que se deben invertir recursos para desarrollar las herramientas informáticas, sin impacto directo alguno en la operatoria de los otros dos sujetos que intervienen. El Agente de Retención sigue presentando la declaración jurada todos los meses, indicando el detalle de cada una de las operaciones sujetas a retención, mientras que el Sujeto Retenido tiene la pequeña (¿?) ventaja de ver lo que informaron de sus operaciones comerciales.

7.2 Sistema de cómputo de las retenciones en las declaraciones juradas

El segundo aspecto constituye relanzamiento del sistema del punto anterior, porque mantiene toda la lógica informativa y de funcionamiento pero con un agregado significativo: el Sujeto Retenido genera el saldo a favor producto de las retenciones

sufridas a partir de la información que está visualizando –en un sistema informático de la AT- en ese momento.

Para generar ese crédito de impuesto, el sistema le permite realizar una serie de ajustes y agregados propios del funcionamiento del esquema retentivo. Así, el contribuyente puede computar las retenciones por hechos imponibles cuya denuncia incluya la declaración jurada; entonces una operación de compra de materia prima del día 30 de un mes con entrega de los bienes ese mismo día y con fecha de pago prevista para el día primero del mes siguiente, será un hecho imponible del mes anterior, pero la retención –consecuencia directa del pago realizado este mes- tendrá una imputación distinta por parte del Agente de Retención, quienes no tienen la obligación de declararlo en el mes anterior, sino en el mes en que se realiza el pago.

Esa operación puede no estar registrada en el sistema hasta mediados del mes siguiente, no obstante a que el Sujeto Retenido se la compute como impuesto ingresado en el mes en que declara la venta de los bienes (periodo fiscal anterior).

En el caso descrito, el Sujeto Retenido deberá ingresar manualmente el comprobante de retención o cambiarle el periodo fiscal al ya existente, para que, sumado a los demás comprobantes correctamente imputados, el sistema genere el saldo a su favor.

En definitiva, se trata de una aplicación donde se registran todos los comprobantes de retención que ha entregado cada Agente de Retención a partir de la propia información, es decir a partir de las declaraciones juradas de Retenciones que presenta nominativamente cada mes. Esta aplicación permite la consulta por parte de todos los Sujetos Retenidos de la totalidad de los comprobantes de retención que todos los Agentes de Retención han informado a la AT.

Finalmente, los Sujetos Retenidos concilian la información que visualizan en el sistema con sus propios registros, actualizan los datos o incorporan los faltantes y generan un comprobante que representará el crédito que tendrán disponible para ser imputados a la declaración jurada de cada uno de los impuestos involucrados.

El valor agregado de esta etapa de implementación radica en que las acciones de control deben orientarse hacia los comprobantes modificados por los Sujetos Retenidos y principalmente hacia los comprobantes ingresados manualmente por ellos. Allí la AT tiene una importante base de datos de operaciones –en principio- sospechosas, y por las cuales sabe de antemano que no existe Agente de Retención que la haya informado y menos, ingresado el monto adeudado.

7.3 Sistema Integrado de Retenciones Electrónicas

La AT, aun contando con las herramientas descritas en los acápite anteriores, no puede evitar el fraude de en el sistema de retención en la fuente.

Existe una nueva alternativa para evadir, no sólo los impuestos, sino los controles de la AT. Consiste en la creación de un falso Agente de Retención en aquellos regímenes en

los cuales no se encuentran nominados los sujetos, sino que los mismos surgen de la realización de hechos imponible definidos en la norma tributaria.

Si bien no existe en la realidad, el Agente de Retención existe en los registros fiscales. Mediante la interposición en el directorio de personas indigentes se crean sociedades que cumplen con todos los aspectos formales para su funcionamiento y para realizar y documentar operaciones ficticias que sólo servirán para que otros sujetos (usuarios) se beneficien con certificados de retención de sujetos formalmente válidos, que han realizado correctamente las presentaciones en tiempo y forma, pero que obviamente no han ingresado los montos supuestamente retenidos. No obstante esta falta de ingreso, la sola información y presentación de la declaración jurada origina el derecho a los Sujetos Retenidos –de contar con el certificado correspondiente- a computarse ese monto. En la trilogía que detallábamos antes, la falta de ingreso de las retenciones es una cuestión a dilucidar entre la AT y el Agente de Retención. Desde ya, esto se puede desvirtuar y transformarse en una cuestión de las tres partes intervinientes, cuando la AT demuestre que se trate de operaciones ficticias que solo se han reflejado en la formalidad para validar el crédito del Sujeto Retenido.

Para contrarrestar estas maniobras se debe recurrir a una tercera herramienta de control, que consiste en complementar con herramientas informáticas el esquema tradicional en el cual el contribuyente declara su obligación tributaria y luego el Fisco controla o verifica la correcta determinación y pago del impuesto. Las nuevas herramientas deben permitir realizar los controles "ex ante".

En ese sentido se define un sistema que permita informar las retenciones y percepciones en línea y generar la correspondiente declaración jurada del Agente de Retención, validando los datos a remitir en el momento del envío. Así, se está cambiando la forma mediante la cual los Agentes de Retención presentan la información ante la AT, incorporando validaciones previas al envío que invaliden la presentación o que, en su caso, generen alertas tempranas para las acciones de control de la AT.

A partir de este primer control, el funcionamiento se empalma con el acápite anterior, donde todos los sujetos retenidos puedan revisar los registros informados.

Adicionalmente a la instrumentación de las retenciones electrónicas, se debe sumar el uso obligatorio de la factura electrónica para todas las operaciones de los contribuyentes, aportando una serie de elementos de control, positivos para la relación fisco-contribuyente.

En el caso de las percepciones, donde el "quantum" de las mismas se adiciona al monto de la operación a cobrar, la factura electrónica generada a partir de los sistemas de la AT constituye el certificado de percepción, interactuando con el sistema electrónico de retenciones y generando toda la operatoria descrita en forma automática. En un extremo de funcionamiento automático (ejercicio teórico atento las normas vigentes), una persona que ha realizado una operación comercial sujeta al

régimen de percepción, por la cual recibió una factura electrónica, inmediatamente podrá ver en su cuenta un saldo a su favor, producto de ese importe que ha pagado de más al Agente de Percepción.

Obviamente, para que ello suceda, la emisión de la factura electrónica con la adición de la percepción, debe constituir asimismo la declaración jurada del Agente de Percepción.

8. CONCLUSIÓN

El control de los Agentes de Retención constituye uno de los desafíos más importantes de las AT's, ello por cuanto es el propio Estado el que los coloca en ese rol y porque pone en sus manos uno de los elementos más importantes para su funcionamiento: la recaudación tributaria.

Ahora bien, luego de haber repasado la importancia para el Estado de la creación de los sistemas de retención en la fuente y analizado la experiencia en el funcionamiento del régimen, se debe prestar especial atención a los sujetos que actúan como tales, ya sean porque han sido designados por la propia AT o porque su operatoria comercial los ha puesto frente a los hechos imponderables señalados para que a su respecto se aplique el esquema de retención en la fuente.

Ahora bien, aun poniendo énfasis en los sujetos que actúan como Agentes de Retención, vimos que las herramientas informáticas pensadas, diseñadas e implementadas para controlarlos, si bien han servido para disminuir la ocurrencia de fraudes, no han podido eliminar los hechos disvaliosos.

Entonces surge claramente el camino que deberían seguir las AT's para evitar el fraude en el sistema de retención en la fuente, y este es el camino de la integración funcional e informatizada de toda la operatoria de los sujetos que deban actuar como Agentes de Retención, poniendo especial énfasis en cerrar el ciclo de vida de una retención.

Ello implica que toda retención debe ser registrada desde su nacimiento en un sistema de la AT, debe ser seguido su cobro en todas las instancias administrativas y judiciales, debe asegurarse el correcto registro y declaración de la operación que le dio sustento y finalmente debe realizarse la trazabilidad de su cómputo en la declaración jurada del Sujeto Retenido.

Sólo cumpliendo todos los pasos descriptos podemos asegurar un correcto y completo control del sistema de retención en la fuente.

EL CUMPLIMIENTO DEL EMPLEADOR CON LOS REQUERIMIENTOS DE LA PLANILLA – EL ENFOQUE Y LAS PRÁCTICAS CANADIENSES

Michael Snaauw
Comisionado Asistente
Agencia de Ingresos
(Canadá)

Contenido: 1. Introducción. 2. Elementos clave del programa. 3. Características del programa. 4. Diseño del programa. 5. Desafíos. 6. Mejoras. 7. Planes futuros. 8. Conclusión

1. INTRODUCCIÓN

Agencia Canadiense de Ingresos

La Agencia Canadiense de Ingresos (CRA) administra las leyes tributarias, los beneficios y otros programas relacionados en todo el país para el Gobierno de Canadá, y la mayor parte de sus diez provincias y tres territorios.

Los empleadores y las empresas cumplen una función importante en el sistema tributario canadiense, ya que retienen impuestos y aplican otras deducciones en la fuente. Como agencia nacional de recaudación de ingresos, la CRA recaudó 255.000 millones de dólares mediante deducciones en la fuente, remitidas por 1.700.000 empleadores tan sólo en el año fiscal 2014-2015. Los ingresos en materia de impuestos sobre la renta de las personas físicas retenidos en la fuente representan más del 50% del monto anual total recaudado por la CRA.

En Canadá, no es inusual que los empleadores ofrezcan otros tipos de compensaciones además de los salarios, que afectan los ingresos de los empleados.

Para garantizar el cumplimiento tributario en dichas situaciones dentro de un sistema de autoevaluación, la CRA mantiene programas que proporcionan el apoyo necesario para que los empleadores, las empresas y los contribuyentes puedan cumplir con sus obligaciones tributarias.

Este documento explica la función del programa de Auditoría de cumplimiento del empleador (ECA por su sigla en inglés) en la misión de la CRA para lograr el cumplimiento, en especial cuando los empleados reciben beneficios gravables.

Auditoría de cumplimiento del empleador

Hace más de 30 años que la CRA administra el programa de ECA para promover y lograr el cumplimiento en el marco de la *Ley del impuesto sobre la renta*, la *Ley de impuestos sobre el consumo*, el *Plan de pensiones de Canadá*, la *Ley del seguro de desempleo*, y los respectivos reglamentos.

El programa de ECA tiene el mandato de mantener la integridad del sistema tributario canadiense en lo relativo a las obligaciones de los empleadores. Pone atención principalmente en la retención y remisión de los montos relacionados con la nómina para los beneficios gravables, y en asegurar la correcta caracterización de los trabajadores. Esto se logra mediante una combinación de control de aplicación responsable y capacitación.

El programa lleva a cabo revisiones de registros contables para garantizar el cumplimiento y cerciorarse de que todos los empleadores apliquen las leyes tributarias de manera uniforme y coherente. El programa de ECA también ayuda a igualar las condiciones entre los empleadores, ya que garantiza que quienes no cumplan con las leyes tributarias no gocen de una ventaja competitiva sobre aquellos que cumplen.

El programa de ECA forma parte del espectro de cumplimiento del empleador de la CRA, con atención especial a la nómina. En el área del trabajo de cumplimiento, el nivel de intervención aumenta gradualmente según el grado de incumplimiento que se detecte, el nivel de riesgo que se identifique como resultado de dicho incumplimiento, y la actitud del empleador en materia de cumplimiento. Las medidas menos intensivas consisten en llamadas telefónicas, cartas, reuniones con los empleadores y capacitación. El programa de ECA es la parte más intensiva del espectro de cumplimiento del empleador, ya que proporciona una revisión detallada y exhaustiva de los registros contables del mismo.

Para lograr el cumplimiento, se puede ir en dos direcciones alternativas: la auditoría o la capacitación. Si bien la auditoría incluye un elemento de capacitación, el programa de ECA puede establecer que determinados expedientes se prestan más a una capacitación si es que se identifica una discrepancia que abarca toda la industria.

2. ELEMENTOS CLAVE DEL PROGRAMA

Destinatarios

El posible público destinatario de la ECA consiste en personas, empresas, fideicomisos testamentarios o activos, e instituciones financieras. El público incluye a lo que se conoce comúnmente como el sector MUSH, por su sigla en inglés: municipios, servicios públicos, escuelas y hospitales. Los auditores de cumplimiento del empleador (EC por su sigla en inglés) también auditan ministerios y organismos gubernamentales provinciales y federales, así como entidades estatales, organizaciones benéficas y

sindicatos. Solamente pueden ser objeto de una ECA los empleadores que proporcionan beneficios gravables a los empleados, o cuyas relaciones empleador-empleado requieren un examen más detenido.

Beneficios gravables

Además de proporcionar a sus empleados remuneraciones en forma de compensación monetaria, a veces los empleadores también les brindan beneficios o asignaciones tales como: automóviles, regalos y premios, seguros de vida colectivos, opciones accionarias, etc. Cuando los empleados reciben este tipo de beneficios, es responsabilidad del empleador determinar si el beneficio es gravable, determinar el valor del beneficio, calcular y remitir las deducciones salariales sobre dicho monto y presentar una declaración informativa.

El programa de ECA centra su atención en los empleadores que proporcionan estos beneficios gravables pero no hace constar el valor en los ingresos de sus empleados.

Cuando los empleados reciben beneficios gravables cuyo valor no se hace constar en sus salarios, el auditor de EC podrá aumentar las imposiciones del empleador en relación con los montos que no se dedujeron o no se remitieron en concepto de contribuciones obligatorias al Plan de pensiones de Canadá (CPP por su sigla en inglés, el plan nacional de pensiones) y las cotizaciones al seguro de desempleo (EI por su sigla en inglés, el plan nacional de seguro de desempleo). Asimismo, el empleador tiene la obligación de presentar declaraciones informativas corregidas para cada empleado afectado que incluyan el valor del beneficio gravable. Cuando los ingresos de un empleado aumentan como resultado de la inclusión de beneficios gravables en su declaración informativa, se aumentan las imposiciones de los empleados afectados.

Relación empleado-empleador

El auditor de EC también es responsable de revisar la situación de los trabajadores para determinar si los empleadores los caracterizan adecuadamente y aplican en la fuente las deducciones exigidas.

En términos generales, se caracteriza como “trabajador” a todo empleado o trabajador autónomo (contratista). Estos dos tipos de trabajadores tienen tratamientos fiscales diferentes, y tanto los trabajadores como los empleadores tienen incentivos para clasificar al trabajador como autónomo. Por ejemplo, si se clasifica a un trabajador como autónomo, el empleador queda excluido de remitir el porcentaje patronal de las contribuciones al plan de pensiones de Canadá y las cotizaciones al seguro de desempleo, y el trabajador queda excluido de contribuir dichas deducciones en la fuente.

En casos en los que se trata a los empleados incorrectamente como contratistas autónomos o empleados incorporados, los auditores recopilan información sobre el

contrato de trabajo y la remiten a un área de la CRA que efectúa determinaciones jurídicamente vinculantes de la clasificación del trabajador. Una vez tomada la determinación, el auditor de EC aplica el tratamiento tributario correcto.

3. CARACTERÍSTICAS DEL PROGRAMA

Estructura

La implementación del programa de ECA es una responsabilidad compartida entre las oficinas centrales (HQ por su sigla en inglés) y las oficinas locales de todo el territorio Canadiense.

Las oficinas centrales distribuyen la financiación y las responsabilidades anuales del programa a las oficinas locales. También proporcionan soporte técnico, hacen evaluaciones de la calidad y eficacia del programa, desarrollan y coordinan la implementación de proyectos nacionales y/o locales relacionados con los beneficios gravables, y elaboran estrategias para detectar y corregir las áreas de incumplimiento.

Las oficinas centrales también son responsables de establecer determinadas estrategias de capacitación y cumplimiento, ya que proporcionan una estrategia a nivel nacional para abordar las relaciones ambiguas entre empleadores y empleados, y garantizan que los ingresos y beneficios gravables sin declarar se evalúen de la misma manera en todas las oficinas locales. Las oficinas locales son responsables de implementar el programa y de desarrollar y distribuir la carga de trabajo.

Una vez asignados los expedientes al equipo de ECA local, los auditores de EC suelen trabajar independientemente en los casos que se les asignan, pero hay ocasiones en que más de una oficina local participa en la recopilación de información. Por ejemplo, si los registros contables se llevan en una zona geográfica diferente a las instalaciones del empleador, la oficina local a cargo de la auditoría colabora con la oficina más cercana a los registros contables para recopilar la información necesaria.

Tamaño

El programa de ECA es relativamente pequeño si se tiene en cuenta su impacto.

Históricamente, el programa completa entre 750 y 800 auditorías por año en todo Canadá, donde hay 1.700.000 empresas en actividad.

El gasto total del programa en materia salarial es de aproximadamente 7.200.000 dólares. En las oficinas centrales trabajan cinco empleados de tiempo completo dedicados al programa, junto con un gerente. En las oficinas locales trabajan en total 113 empleados a tiempo completos, incluidos los auditores y gerentes.

Impacto

El impacto del programa es significativo, con una rentabilidad sobre fondos invertidos de 13:1 en el año fiscal 2014-2015, que en promedio supera los 129.000 dólares por auditoría. Las 744 auditorías de EC que se llevaron a cabo en 2014-2015 provocaron cambios en los ingresos de más de 18.000 empleados, con un impacto fiscal de más de 96 millones de dólares.

Los logros del programa resultan significativos si se tiene en cuenta el impacto fiscal que se logra con una cantidad de auditorías relativamente reducida.

4. DISEÑO DEL PROGRAMA

Proceso de auditoría

El programa de ECA está diseñado para identificar, planificar, llevar a cabo y revisar la carga de trabajo.

Para identificar los expedientes con posibles incumplimientos, las oficinas locales utilizan diversas herramientas y metodologías, tales como casos referidos y análisis de los datos internos de la CRA. Si es posible llevar a cabo una auditoría completa con eficacia y eficiencia, se podrá incluir un expediente determinado en una carga de trabajo.

Por ejemplo, puede haber grandes empleadores con un problema de incumplimiento que afecta a muchos empleados pero por un monto muy bajo en cada caso. Según el costo razonable que conlleve la identificación de estos ajustes por parte del auditor, el procesamiento de las nuevas evaluaciones y el impacto potencial para la CRA, puede resultar poco razonable abordar este tipo de incumplimiento mediante una estrategia de auditoría. En una situación así, la mejor alternativa es una estrategia de capacitación.

Con el fin de garantizar que los recursos de la CRA se utilicen de la mejor manera posible y se elijan los expedientes más riesgosos, se deben identificar tres elementos por expediente para que se considere adecuado aplicarle una ECA. Por lo general, se identifica un elemento cuando existe una discrepancia entre lo que declara un empleador y lo que suele ser normal para ese sector de la industria. Por ejemplo, si un sector de la industria suele proporcionar beneficios tales como automóviles, estacionamiento y opciones accionarias, un empleador de dicha industria que no parezca ajustarse a estas mismas características puede resultar seleccionado para una ECA.

Una vez que los expedientes se identifican para una auditoría, se le asignan a un auditor de EC en la oficina local. La función principal del auditor es identificar el incumplimiento y hacerlo cumplir. Durante la auditoría, no obstante, el auditor también capacita al empleador sobre sus obligaciones y requisitos declaratorios en el marco de las leyes tributarias.

El auditor examina exhaustivamente los registros contables del empleador, para garantizar que los ingresos laborales y los beneficios gravables se declaren correctamente, y que las deducciones en la fuente se retengan y se remitan. Por lo general, las auditorías se limitan a los dos años civiles más recientes para los que se hayan presentado declaraciones de impuestos sobre los ingresos de la empresa.

Si se identifican beneficios gravables cuyo valor no se incluyó en los ingresos de los empleados, el auditor de EC aumenta las imposiciones del empleador en relación con los montos que no se dedujeron o no se remitieron en concepto de CPP y EI. Luego, el empleador corrige las declaraciones informativas de los empleados afectados para volver a incluir el valor de los beneficios gravables.

La CRA lleva a cabo una revisión superficial de las auditorías realizadas para determinar si se cumplieron los objetivos del programa y para evaluar el éxito de la auditoría.

Se considera que una auditoría tuvo éxito si los criterios identificados en la fase de planificación se cumplen total o parcialmente, o si se descubren nuevas áreas de incumplimiento. Esto ayuda a planificar los futuros expedientes de la ECA. Si se cumplen los elementos pero la auditoría no dio lugar a ningún cambio, la CRA revisará su enfoque cuando establezca futuras estrategias y metodologías de selección de expedientes.

El éxito del programa se determina mediante criterios de medición del desempeño, que incluyen los recursos que se utilizaron, la cantidad de expedientes que se completaron y el impacto fiscal que lograron las auditorías.

Estrategia de capacitación

Si bien el objetivo principal del programa de ECA es lograr el cumplimiento, las medidas de control de aplicación pueden llevar a una estrategia de capacitación en lugar de una auditoría.

En casos en que el nivel de incumplimiento es muy alto en una industria, suele ser preferible capacitar a los empleadores en lugar de realizar auditorías. Esta estrategia alienta al cumplimiento voluntario a largo plazo.

Cuando se adopta un enfoque de capacitación para un determinado sector de la industria, se elabora una estrategia de capacitación que puede incluir campañas, seminarios en línea e iniciativas externas.

Una campaña consiste en cartas de capacitación sobre una determinada área de incumplimiento, publicaciones en los boletines informativos de las organizaciones afectadas y consultas directas con los equipos ejecutivos de las asociaciones industriales. Después de una campaña, se pueden llevar a cabo auditorías de seguimiento para determinar si la estrategia fue eficaz y si aumentó el cumplimiento en

el sector, y para proporcionar pautas adicionales a los empleadores. Si bien no se suelen aumentar las imposiciones en base a una auditoría de seguimiento, los resultados de ésta pueden influir en futuros cambios de políticas, mejorar las iniciativas de divulgación, aportar datos para nuevas campañas de capacitación y/o servir de guía para futuras actividades de control de aplicación.

Los seminarios en línea (conferencias en Internet) son otra herramienta que se utiliza para capacitar a los empleadores en cuanto a sus obligaciones tributarias. Los seminarios en línea brindan un foro eficaz para llegar a una gran cantidad de empleadores en todo el país.

Los seminarios en línea están dirigidos a lograr la participación de determinados grupos, para capacitarlos sobre la gravabilidad de los beneficios que proporcionan a sus empleados, e informarles sobre lo que sucederá en el transcurso de una ECA.

Los funcionarios de la CRA también participan en una serie de comités y hacen presentaciones para diversas partes interesadas externas, incluso aquellas que cuentan con proveedores de servicios de nómina. Estas interacciones constituyen otro foro más donde se intercambia información sobre la gravabilidad de los beneficios que proporcionan los empleadores.

5. DESAFÍOS

Viabilidad del programa

El programa de ECA es una de las actividades de auditoría más pequeñas y especializadas de la CRA. Requiere una atención de gestión especializada para garantizar que siga siendo viable como programa eficaz y sostenible que está en plena evolución.

El programa cuenta con un grupo reducido de expertos en comparación con la mayoría de los grupos de auditores de la CRA. Dado que estos expertos están separados por miles de kilómetros, la CRA debe tomar ciertas medidas para garantizar que el programa y su personal cuenten con apoyo, y que los empleadores a los que se audita reciban un servicio coherente y de excelencia.

La gestión virtual, las redes especializadas y un enfoque estratégico a nivel nacional son algunas de las medidas que han tenido éxito para mantener un objetivo común.

Impacto en los empleados

El sistema tributario de Canadá exige que los contribuyentes presenten declaraciones anuales de impuestos sobre la renta, donde declaran sus ingresos y deducciones y solicitan créditos fiscales. Para validar la información sobre las declaraciones de impuestos sobre la renta, los empleadores presentan a la CRA informes anuales donde

figuran los salarios y otros ingresos de cada empleado. Para comprobar que la información se haya registrado correctamente, la CRA compara los datos que declaran los empleadores con la declaración de impuestos sobre la renta que presentan los empleados.

Cuando una ECA determina que un empleador declaró incorrectamente los ingresos gravables de varios empleados, o de todos ellos, es necesario corregir todas las cuentas impositivas. En algunas situaciones, se ven afectados miles de empleados. En estos casos, los empleados son personalmente responsables ante la CRA del pago de cualquier deuda tributaria nueva que se produzca. Si no están de acuerdo con la liquidación tributaria, los empleados deben solicitar personalmente un recurso a la CRA.

Las correcciones a las cuentas impositivas de los empleados pueden tener consecuencias financieras graves debido a la cantidad de beneficios sin declarar que recibieron previamente de sus empleadores durante el período de la auditoría. En determinadas situaciones, con el acuerdo de todos los empleados afectados, la CRA colabora con el empleador para abordar la consecuencia tributaria mediante un pago en bloque por parte del empleador. Posteriormente, este pago se asigna a las cuentas de impuestos de los empleados.

En el régimen fiscal de Canadá, es muy poco usual que las auditorías de una sola entidad generen consecuencias inmediatas para varias otras sin que éstas lo sepan por anticipado. La ECA requiere un manejo cuidadoso para garantizar que las auditorías no les causen inconvenientes excesivos a los empleadores, los empleados o la administración tributaria.

6. MEJORAS

Renovación

En 2013, la CRA completó un proyecto de renovación para evaluar el programa y elaborar un modelo de implementación revisado. Como resultado de la renovación, se introdujeron una estrategia nacional de cumplimiento y auditorías centradas en la capacitación.

La estrategia nacional de cumplimiento estableció un modelo de comunicación para que las oficinas centrales reciban continuamente retroinformación de las oficinas locales sobre las nuevas tendencias identificadas en los distintos sectores industriales.

La comunicación continua dio lugar a logros estratégicos en la lucha contra el incumplimiento por medio de la capacitación.

Los resultados de la renovación pusieron en relieve la importancia de administrar los requisitos legislativos de manera coherente, sin dejar de capacitar a los empleadores de forma proactiva antes de que se produzcan los inconvenientes.

Mejores prácticas

El programa de ECA adoptó dos mejores prácticas bien diferenciadas: la utilización de redes nacionales de especialistas y la segregación de funciones.

Gracias al tamaño reducido del programa de ECA, los funcionarios de todas las oficinas pueden permanecer en contacto y mantener un diálogo permanente entre la oficina central y las locales. En todo el territorio de Canadá, los empleadores tratan de distinta manera las situaciones tributarias, en especial cuando se trata de beneficios gravables.

Por lo tanto, resulta esencial que los representantes del programa de ECA se comuniquen e intercambien sus observaciones. El tamaño del programa permite que las diferentes oficinas intercambien con rapidez la información y las mejores prácticas.

También permite que los auditores cuenten con la atención necesaria cuando necesitan apoyo de la oficina central.

Otra característica del programa es la segregación de sus funciones. Ningún empleado participa en más de un aspecto del tratamiento de un expediente. Las medidas que se toman con un expediente se dividen en cuatro pasos: identificación del expediente, asignación del expediente, finalización del expediente y aprobación del expediente.

Para poder cumplir con la segregación de funciones, el programa de ECA implementó tanto restricciones basadas en sistemas como garantías basadas en procedimientos.

Las restricciones basadas en sistemas registran las medidas que se toman con un expediente y garantizan que ningún empleado lleve a cabo más de un paso del proceso.

Las garantías basadas en procedimientos identifican quién cumplirá con cada función del proceso, y cómo se completará el expediente. En conjunto, las limitaciones basadas en sistemas y en procedimientos garantizan que se mantenga la integridad del proceso de ECA.

7. PLANES FUTUROS

Investigación y prospección de datos

El programa de ECA explora constantemente nuevas maneras de garantizar que se elijan los expedientes más riesgosos para procesarlos. Dos de las metodologías que se utilizan son la investigación y la prospección de datos. La investigación incluye el uso de fuentes tales como Internet, bases de datos públicas, periódicos y otras publicaciones, así como datos internos y externos para determinar mejor cuáles son los expedientes con el mayor riesgo de incumplimiento.

La CRA cuenta con un gran volumen de información en sus sistemas, que se puede utilizar para identificar y elegir los expedientes con mayor riesgo. Hace poco, el programa de ECA tomó las medidas iniciales para explorar información alternativa que pueda ayudar a seleccionar los expedientes. Tradicionalmente, sólo se evaluaba una cantidad limitada de información para determinar qué expedientes se seleccionaban, pero se prevé que el uso de la investigación mejorada y la prospección de datos de la CRA den lugar a una mejor metodología para elegirlos. El programa de ECA también está estudiando la posibilidad de recabar información y llevar a cabo investigaciones que aprovechen los datos que poseen otros organismos gubernamentales.

Mejora en la presentación de informes de gestión de carga de trabajo y la retroinformación de los empleadores

Para mejorar la elaboración de las futuras cargas de trabajo, se utilizan los antecedentes como factor determinante. El programa de ECA ha comenzado a realizar una mejor recopilación de datos relativos a sus actividades específicas. Además de capturar los resultados de una auditoría, también se tendrá en cuenta la recopilación de datos sobre determinadas industrias y sectores.

Cuando comienza un año del programa, las oficinas locales identifican un plan de carga de trabajo que esté alineado con los objetivos establecidos por la oficina central. En el plan de trabajo se detallan los expedientes que se procesarán durante el año.

El programa de ECA está implementando un mecanismo de retroinformación que permitirá que las oficinas locales puedan transmitir los resultados de las auditorías a las oficinas centrales. Las oficinas centrales utilizarán dichos datos para preparar los objetivos del año siguiente. Este ciclo de retroinformación continua deberá garantizar que se determinen las áreas de incumplimiento y que se seleccionen los expedientes de mayor riesgo para las auditorías.

8. CONCLUSIÓN

A pesar de su tamaño reducido y sus desafíos, el programa de ECA cuenta con una rentabilidad sustancial sobre los fondos invertidos. Con los avances recientes que logró el programa de ECA y las iniciativas que tiene en curso, la CRA se está asegurando de que evolucione para poder identificar continuamente el incumplimiento en todo Canadá.

Los empleadores encuentran continuamente formas nuevas e innovadoras para atraer, retener y recompensar a sus empleados. Lo que en el pasado podía tomar la forma de un bono en efectivo por el buen desempeño de un empleado, hoy en día puede ser una tarjeta de regalo o una tableta. Independientemente de la forma que adopte la recompensa, se trata de un beneficio gravable que el empleado debe declarar en sus ingresos.

Si bien la CRA seguirá esforzándose por capacitar a los empleadores sobre sus obligaciones tributarias y sobre la gravabilidad de los beneficios que proporcionan los

empleadores, siempre quedará un nivel de incumplimiento que la ECA puede abordar y resolver. Como tal, el programa de ECA seguirá adaptándose y mejorando sus iniciativas para abordar los desafíos cambiantes asociados con el cumplimiento del empleador.

EL CONTROL FISCAL DE LA ECONOMÍA DIGITAL

Jorge Rachid

Secretario

Secretaría De Ingresos Federales
(Brasil)

Contenido: 1. Las cuestiones fundamentales de la economía digital. 2. Impuestos involucrados. 3. Los negocios más usuales en la economía digital. 4. Evolución
5. Los sectores que se han beneficiado de la innovación tecnológica. 6. los datos de usuarios y agregación de valor. 7. Nexo tributario y la asignación de ingresos.- 8 la asignación de ingresos. 9. Caracterización de los servicios prestados a través de internet. 10. Pagos a no residentes. 11. Las dificultades para caracterización. 12. Los servicios de pago. 13. Confusión en la identificación de los consumidores. 14. La estructura en niveles de la tecnología de la información y la comunicación. 15. Desafíos en el control de las empresas de la economía digital. 16. IVA. 17. Comercio de servicios del tipo b2b. 18. Comercio de servicios del tipo b2c. 19. Conclusión

Los modelos de negocio en la economía digital

1. LAS CUESTIONES FUNDAMENTALES DE LA ECONOMÍA DIGITAL

Haciendo referencia al Plan de Acción del Proyecto BEPS, este ha expuesto que «La expansión de la economía digital también supone desafíos para la tributación internacional. La economía digital se caracteriza por basarse, como ninguna otra, en activos intangibles, por el uso masivo de datos -especialmente los personales-, por la adopción general de modelos comerciales poliédricos que aprovechan el valor de las externalidades generadas por los servicios gratuitos, y por la dificultad para determinar la jurisdicción bajo la que tiene lugar la creación de valor. Todo esto plantea cuestiones fundamentales sobre cómo pueden las empresas añadir valor y obtener beneficios y sobre cómo se relaciona la economía digital con los conceptos de fuente y residencia para la caracterización de los ingresos para fines impositivos. »

2. IMPUESTOS INVOLUCRADOS

Además de los impuestos directos sobre la renta de las empresas, del punto de vista de la política fiscal, los dos tipos de impuestos más comunes sobre el consumo son:

- a. Impuesto general sobre bienes y servicios, conocido como el impuesto al valor agregado (IVA), el impuesto sobre las ventas y los impuestos generales sobre bienes y servicios.

- b. Impuestos específicos sobre bienes y servicios, consiste de los impuestos especiales (*excise tax*), los derechos aduaneros y los impuestos sobre servicios específicos (como las primas de seguros y servicios financieros).

3. LOS NEGOCIOS MÁS USUALES EN LA ECONOMÍA DIGITAL

- a. El comercio electrónico de bienes

El comercio tipo *Business-to-consumer* (B2C) está entre las formas originarias en el comercio electrónico. La venta darse a los individuos que compran con el objetivo no profesional.

Los bienes comercializados pueden ser tangibles (como un CD de música) o intangibles (recibido por los clientes en formato electrónico).

La digitalización de la información permite que diversos productos, tales como texto, audio, imágenes, entre otros bienes y servicios puedan ser entregados remotamente a los clientes en cualquier parte del mundo.

En función de la desintermediación, los negocios B2C invierten fuertemente en la publicidad y en el servicio al cliente, así como en la logística. El costo para entrar en el mercado también es reducido de manera significativa por el hecho de que el mantenimiento de un sitio web es menos costoso que el desarrollo de una cadena física para la venta. Para el consumidor, el comercio B2C reduce el tiempo y costo en la investigación de productos y precios.

- b. *App stores*

El éxito de los *smartphones* y los *tablets* hizo evolucionar la industria de las tiendas de aplicaciones, o las *app stores*, las plataformas de distribución digital para *softwares*. Estas tiendas generalmente adoptan la forma de plataformas centrales de minoristas accedidas por el dispositivo del usuario, en que el consumidor realiza búsquedas, descarga e instala las aplicaciones, mediante el pago o no. Algunas aplicaciones son de uso del propietario de dispositivos en particular. Las aplicaciones gratuitas pueden ser apoyadas por anuncios distribuidos de diferentes maneras. Hay las aplicaciones que utilizan el modelo *freemium*, o sea, son descargados gratuitamente por el usuario que, si desea más funcionalidades, tiene que pagar por una versión *premium*.

- c. Publicidad *Online*

La publicidad online usa la Internet como un medio para orientar y enviar mensajes de *marketing* a los consumidores. La publicidad en la Internet trae muchos beneficios, tales como la orientación de los potenciales consumidores y la posibilidad de controlar las preferencias de los anuncios en la Internet, rastreando el modo cómo los usuarios navegan por Internet.

La publicidad online se realiza en varias formas, la más común, con el disparo de anuncios en el que los anunciantes pagan para que sus anuncios aparecen, asociados con el comportamiento del usuario, pagando para aparecer durante el proceso de búsqueda en Internet, por ejemplo.

d. La computación en nube

La computación en nube es un servicio estandarizado, configurable, bajo demanda, de computación *online*, que puede incluir la computación, almacenamiento, *software* y gestión de datos, el uso de los recursos físicos y virtuales. Normalmente, los usuarios pueden utilizar varios tipos de dispositivos para acceder a la computación en nube.

Los modelos más comunes de la computación en nube son: Infraestructura como servicio - IASS (*Infrastructure-as-a-Service*), Plataforma como Servicio - PaaS (*Platform-as-a-Service*), Software como un servicio - SaaS (*Software-as-a-Service*), contenido como un servicio - CaaS (*Content-as-a-Service*) y los datos como un servicio - DaaS (*Data-as-a-Service*)

e. Los servicios de pago

Los pagos en el comercio electrónico envuelven cierta cantidad de información, como el número de cuentas bancarias, tarjetas de crédito, lo que requiere un poco de confianza, algo difícil de hacer en una transacción C2C sin un intermediario que garantiza la operación.

Los servicios de pago *online* permiten una forma segura de realizar pagos sin necesidad de que las partes de la transacción compartan información financiera personal.

El servicio de pago actúa como intermediario, por lo general mediante un modelo de *Software-as-a-Service*, entre el comprador y el vendedor, aceptando los pagos de diversas maneras, procesando estos pagos y depositando los fondos en la cuenta del vendedor.

f. Las plataformas participativas en la red

Una plataforma participativa en red es un intermediario que permite a los usuarios colaborar y contribuir al desarrollo y expansión, con la posibilidad de clasificar los bienes y servicios y hacer comentarios en la distribución de contenido creado por el usuario.

Una gama de plataformas ya fueran creadas, como la colaboración basada en textos tales como las *wikis* y los *blogs*, de la agregación de contenidos para las redes

sociales, mundos virtuales y otros ejemplos. El contenido creado por el usuario - UCC (*User Created Content*) normalmente es disponible sin expectativa de remuneración.

La práctica más común es la de involucrar a la gente a través de las redes sociales, pero el modelo es utilizado en otros ámbitos, como los juegos de ordenador, diseño de juguetes y la moda etc.

Una producción colaborativa todavía no está muy difundida para el desarrollo de productos, pero algunas empresas ya están haciendo a través de las redes sociales.

4. EVOLUCIÓN

Al comienzo de la era digital, las empresas tradicionales (*brick-and-mortar*) adaptaran sus negocios, pasando a comercializar productos tradicionalmente físicos de modo digital, como la venta de libros físicos.

En una segunda fase, los minoristas comenzaron a comercializar productos y servicios digitales, como músicas y películas, juegos y servicios basados en el procesamiento de datos.

La publicidad partió de los modelos tradicionales anuncios tradicionales se han vuelto más sofisticados a medida en que la tecnología evoluciona.

La economía digital comenzó a desarrollar modelos de negocio innovadores basados en las nuevas tecnologías, obteniendo la flexibilidad y la eficiencia, operando los costos bajos y expandiendo para los mercados mundiales.

En la medida en que la innovación y las transformaciones en la legislación hacen viable y menos costosa la transferencia de funciones de negocios y de intangibles a otras jurisdicciones, la transferencia de los beneficios a los países de baja tributación se acentúa, lo que agrava el fenómeno BEPS.

5. LOS SECTORES QUE SE HAN BENEFICIADO DE LA INNOVACIÓN TECNOLÓGICA

a) Minorista: las nuevas tecnologías permiten a los consumidores realizar pedidos de cualquier lugar del mundo. Ahora las empresas recogen datos expresivos de los clientes. También permiten desarrollar y mejorar la gestión de la logística necesaria para los negocios.

b) Transporte y logística: las nuevas tecnologías permiten localizar la carga y los vehículos que también facilitó los procesos de sus clientes, entre los que operan en el sistema *just in time*. La telemetría permite administrar la red de transporte y programar el mantenimiento de la flota. La información recogida de la flota permite su uso en conjunto de datos con valor comercial.

c) Servicios financieros: bancos, seguros y otros servicios financieros ampliaron sus servicios, incluyendo lo que permite a los clientes administrar sus finanzas. Un volumen mayor de datos permite que estas empresas ofrecen servicios más personalizados a sus clientes.

d) Manufactura y agricultura: la economía digital incrementó el proyecto y el desarrollo de productos, así como la capacidad de supervisar la producción en las fábricas y el control de *robots*, lo que dio una mayor precisión al proceso productivo. Los productos se vuelven intensivos en conocimiento. En las granjas, los nuevos sistemas pueden controlar la producción de cultivos y animales, así como supervisar el suelo y otros factores de producción.

e) Educación: la economía digital ha permitido aumentar el número de las universidades, ofrecer los servicios de tutoría y educación a distancia. También la interacción a través de videoconferencia alivia el contacto cara a cara, que aprovecha las marcas y operaciones a nivel mundial.

f) Salud: La tecnología ha permitido el diagnóstico remoto y aumentar la eficiencia en el acompañamiento de los pacientes a través de los registros electrónicos. También abrió el mercado para la venta de medicamentos y otros tratamientos.

g) Empresas de comunicación (medios de comunicación y *broadcasting*): las emisiones de TV se modificaron significativamente en la economía digital, abriendo nuevos caminos para la distribución de contenidos y la ampliación de la participación del usuario como productor de contenidos. También permitió que los medios de comunicación recaudasen los datos sobre el hábito de los usuarios y sus preferencias de consumo, lo que permite la publicidad dirigida.

6. LOS DATOS DE USUARIOS Y AGREGACIÓN DE VALOR

Los usuarios proporcionan para las empresas de la economía digital una gran cantidad de datos, a menudo personales y son utilizados en varias formas para personalizar la experiencia del usuario, y también para generar productividad y economías de escala.

Los datos personales pueden ser recogidos de forma voluntaria por los usuarios al registrarse en determinados servicios online; pueden ser observados por el seguimiento de las actividades en la Internet, la ubicación del usuario; o pueden inferir sobre la base de las actividades online.

En la medida en que se recogen más y más datos, es posible proporcionar una navegación más personalizada para lo usuario u ofrecer los productos asociados a su perfil.

Asignar valor a un negocio por la agregación de valor no es una tarea fácil, pero este valor se hace más evidente cuando las grandes empresas adquieren *start-ups* que

nacen en la economía digital, o un proceso de fusión donde se define mejor el valor de las empresas.

La capacidad de conectarse cualquier dispositivo o objeto a una red de redes ha permitido desarrollar el concepto de la «Internet de las cosas». El término se refiere a una serie de componentes igualmente importantes, inclusive la comunicación máquina-máquina, la computación en nube, el análisis del *big data*, sensores y actuadores que cuando combinados permiten el aprendizaje de la máquina y el control remoto.

6.1. Contenido

Este concepto ha adquirido importancia en los últimos años 90, cuando la producción del contenido, el consumo y la indexación surgieron para dirigir el crecimiento de la economía digital. Entonces son iniciados los primeros portales de contenido y máquinas de búsqueda para servir como puerta de entrada en la Internet. En la actualidad, muchos actores de la economía digital son los proveedores de contenidos.

La definición del contenido es muy amplia e incluye los derechos de autor producidos por profesionales y el contenido sin derechos de autor producidos por los usuarios, como por ejemplo los comentarios en los foros, fotos, videos, etc. El flujo de contenido es importante para atraer a nuevos clientes o nuevo y nueva audiencia y provocar la interacción entre los usuarios. El contenido se ha convertido en una fuerza motriz en la industria del anuncio de Internet, para atraer la audiencia y la monetización de la publicidad con los anunciantes.

Wikipedia y YouTube son ejemplos de que una experiencia entera puede ser creada con el contenido generado por los usuarios individuales. Con las redes sociales, los links y las interacciones entre los usuarios surgen como factor esencial para atraer más público. Incluso la propaganda se vale cada vez más del contenido adquirido, haciéndose un de los pilares del marketing. Otras técnicas, como los *cookies*, el *targeting* (orientación de anuncios) y *retargeting* y filtro de colaboración son fundamentales para el marketing en la red.

El contenido puede ser propio, o sea, distribuido por la marca o por el canal; el contenido pago, distribuido por otros medios de comunicación mediante el pago por la marca; y el contenido adquirido, creado intencionalmente por los usuarios y compartido sin pago directo por la marca, como en los comentarios sobre los productos comercializados online, las redes sociales, etc.

6.2. Movilidad

Movilidad de los intangibles

El desarrollo y la exploración de intangibles es central para la economía digital. A medida que crecen los negocios, la dependencia de intangible se hace mayor. Los

derechos a estos intangibles pueden ser asignados y transferidos entre las empresas con facilidad.

Movilidad de los usuarios y los consumidores

Los avances tecnológicos permiten que los usuarios y los consumidores pueden llevar a cabo los negocios en parte del mundo, a medida que se mueven en el planeta. Esta movilidad crea dificultades para establecer la conexión entre las transacciones y los individuos, agravada por la posibilidad de los individuos usaren las redes personales virtuales para, con o sin intención, disimular el lugar donde se había comprado.

La movilidad de las funciones del negocio

Las empresas han sido capaces de administrar las operaciones globales en base integrada a partir de una ubicación central, que se puede cambiar geográficamente a cerca de donde ocurren las operaciones o cerca de sus clientes o proveedores.

También el acceso remoto fue muy facilitado a los mercados, proporcionando bienes y servicios sin ninguna presencia física o presencia mínima.

Los avances tecnológicos permiten la operación diaria del negocio con un mínimo de personal, un fenómeno descrito como "escala sin masa" (*scale without mass*).

La gestión central combinada con la facilidad para mantener la flexibilidad en el arrendamiento de las funciones del negocio ha permitido que las empresas propagasen activos y funciones para múltiples países.

7. NEXO TRIBUTARIO Y LA ASIGNACIÓN DE INGRESOS

7.1. Establecimiento permanente

Las normas de la Convención Modelo de la ONU y de la OCDE introducen que los beneficios de una empresa son gravados únicamente en el país de residencia, a menos que la empresa hace negocios en otro estado a través de un establecimiento permanente (EP). En esta última situación, el país de la fuente puede gravar los beneficios atribuidos a este EP. Así, el concepto de PE es utilizado para determinar si un estado contratante podrá ejercer sus derechos de tributación de los beneficios de una empresa de contribuyente no residente.

Las reglas especiales, sin embargo, son aplicables a determinadas categorías de ingresos, como los intereses, royalties, dividendos y ganancias de capital.

El concepto de EP actúa eficazmente como un límite, midiendo el nivel de presencia económica de una empresa extranjera en un Estado a través de criterios objetivos, determinando las circunstancias en que una empresa extranjera podrá ser considerada integrada suficientemente en la economía del estado para justificar la tributación para este estado.

Los resultados de la Acción 7 (Abuso de *status* de establecimiento permanente) traen modificaciones referentes a las excepciones al concepto de EP, las actividades que pueden ser excepcionales al teste de ser meramente auxiliares y preparatorias con el fin de evitar los abusos, sugerido por el Grupo de Trabajo sobre Economía Digital.

También hacen más rígidas las condiciones para que un acuerdo legal pueda efectivamente ser considerado un contrato de comisión y, por lo tanto, ser considerado un agente independiente de la empresa no residente y no se considera un EP en el país de origen. Además, establece las normas más rígidas para evitar la fragmentación de las actividades de escapar del concepto de EP y trae nuevos esclarecimientos en los comentarios, los acuerdos que conducen a la partición artificial de contratos con el fin de escapar del teste temporal que define un EP.

Aunque colocado como alternativa, no fue posible definir lo que es una presencia económica digital en el país del mercado y de cómo esta definición se aplicaría para establecer el nexo y el tipo de tributación en el país de residencia y de la fuente (de mercado).

8. LA ASIGNACIÓN DE INGRESOS

Los abordajes que se pueden considerar para la tributación de los servicios en la economía digital:

a) Impuesto sobre la renta (IRRF) en la fuente para las transacciones digitales: la imposición de IRRF en los pagos a los no residentes, hechos por los residentes y los establecimientos permanentes situados en el país del mercado. Esta fuente puede ser impuesta de manera aislada, en las bases brutas, para ciertos pagos o, alternativamente, como mecanismo primario de recaudación y como una herramienta de apoyo a la caracterización del nexo. La retención en la fuente depende, en muchos casos, de los intermediarios y estos funcionarios deben tener información suficiente sobre la transacción para saber cuándo aplicar la retención.

b) La presunción de beneficio EP: el cálculo para los ingresos atribuidos se puede utilizar para evitar cálculos complicados de los beneficios de los controles de transacción cuando gran parte (o todos) los gastos se incurren en el extranjero. Una posibilidad sería la de considerar la tributación equivalente a la actividad donde hay presencia física, cuando un no residente opera un negocio en el país del mercado, para determinar la presunción neta, la aplicación de un determinado porcentaje para los gastos deducibles. Otro enfoque para establecer la presunción neta sería estratificar a las empresas por sector y establecer el porcentaje de ganancia para cada industria.

Ciertamente, algunas multinacionales podrían sentirse perjudicadas con la definición de las presunciones altas de los beneficios. El remedio sería permitir que esta presunción pueda ser contestada por la empresa, cuando demostrase que sus ganancias están por debajo del margen fijo.

c) la repartición fraccionada (*fractional apportionment*): fraccionar el beneficio de la empresa como un todo con respecto a la presencia digital, basado en la fórmula predeterminada, o con la base de factores de asignación variables en cada caso. Este enfoque difiere significativamente del método de asignación de beneficios a los establecimientos permanentes ya utilizado por muchos países de la OCDE. Existe la dificultad adicional de definir lo que es la presencia digital.

9. CARACTERIZACIÓN DE LOS SERVICIOS PRESTADOS A TRAVÉS DE INTERNET

9.1. La computación en nube

Los nuevos modelos de negocio plantean preguntas sobre como caracterizar ciertas transacciones y pagos, a la luz de las legislaciones nacionales y los convenios fiscales internacionales.

Por ejemplo, los servicios de computación en nube aún no son parte de los comentarios Convención Modelo de la OCDE. Con respecto a los tratados fiscales, puede haber dudas en cuanto a su caracterización como las regalías (ciertos tratados consideran como royalties los pagos para el alquiler de equipo científico, industrial y comercial), como remuneraciones por los servicios técnicos (algunos tratados consideran así), o como el beneficio de las empresas (Art. 7).

Más específicamente, se puede cuestionar si las transacciones como «una infraestructura como servicio» deben ser tratadas como servicios (por lo tanto, los pagos recaerían en el Art.7) o como alquiler de espacio, por parte de terceros, en el proveedor de servicios de la nube (a los tratados que también caracterizaron como royalties los pagos por el alquiler de equipo científico, industrial y comercial).

Hay posibilidad de conflicto entre los estados contratantes en la caracterización del tipo de ingreso.

9.2. La impresión 3D

Las Impresiones 3D prestadas por no residentes también pueden plantear cuestiones en cuanto a la caracterización de los pagos: ya pueden ser considerados como royalties, como rentas de los negocios (art. 7), ya como remuneración por los servicios técnicos.

Hay posibilidad de conflicto entre los estados contratantes en la caracterización del tipo de ingreso.

9.3. ISPs y OTTs

En la medida que la Internet se convierte en un fenómeno global, la red de los proveedores componentes, las infraestructuras intermediarias y los proveedores de servicios de la Internet (*Internet Service Providers-ISP*), que operan la infraestructura de telecomunicaciones de las redes que forman la Internet, se convierte central para la economía digital.

La fuerza de los ISP estaba originalmente para proporcionar acceso a la red, no se atiendo a proveer los servicios en la red.

En la medida en que no se aprovechó de su negocio, los ISP empezaran a tener problemas para mantener su *status* como un único punto de acceso al usuario final, pasando a disputar espacio con las empresas que ofrecen contenidos y servicios directamente a los usuarios de la Internet. Estos proveedores generalmente conocidos como *Over-the-Top* (OTT) pasaran a entregar los servicios de manera más sensible para los usuarios. Ejemplos de OTTs: YouTube y Netflix.

Al comienzo de este proceso, los ISP se mantenían como único punto de acceso privilegiado a los usuarios finales, con altos márgenes de beneficio. Ahora, pasan a operar en mercados altamente competitivos, sufren una gran regulación y son esencialmente locales, aún que algunos ISP operan en varios países.

En contraste, los OTT ofrecen una experiencia diferenciada al usuario, actúan a nivel global y no están limitados por la extensión de la red, a diferencia de los ISP. No pueden ser sometidos a la tributación en los países de mercado (fuente), lo que les permite competir en condiciones más competitivas.

10. PAGOS A NO RESIDENTES

10.1. Ingresos

El modo de como las empresas transforman el valor en los ingresos es variado. Algunos modos se enumeran, a seguir:

a) Los ingresos basados en la publicidad: una versión de este modelo es ofreciendo contenido digital gratis o con descuento a los usuarios a cambio de la visualización de anuncio pago. Otra versión es vehicular la publicidad en función de la ubicación del usuario y de otros factores. Un tercer tipo es por los *sites* de redes sociales que construyen una comunidad antes de monetizar su audiencia debido a la posibilidad de la publicidad ser transmitida.

b) El alquiler o la venta de contenidos digitales: los usuarios pagan por *download*, por ejemplo los libros, películas, música, juegos, *apps*, etc.

c) La venta de productos incluyendo artículos virtuales: confunde un poco con la primera categoría. En este modelo, los minoristas *online* venden bienes tangibles, sino también pueden vender juegos, por ejemplo, ofreciendo al usuario un producto gratuito o con descuento y la posibilidad de utilizar una versión más completa, está paga.

d) Los ingresos por suscripción: incluye las moviidades de pagos anuales para la entrega *premium* de productos por los vendedores *online*, pagos mensuales por los contenidos digitales, como películas, libros, música, video-streaming, los programas antivirus, almacenamiento de datos, servicios de ayudar al consumidor para operar los sistemas y los pagos para el acceso a Internet.

e) La venta de servicios: en esta categoría se confunde con la anterior, pero incluye los servicios tradicionales que se pueden entregar *online*, tales como asesoría legal, servicios financieros, consultoría, agencias de viajes, etc. También incluye una amplia cantidad de servicios B2B conectados a las empresas para demostrar el acceso a Internet y actuar como intermediarios (hospedaje de las páginas, registro de dominio, acceso a plataformas, etc).

f) La concesión de licencias para contenido y tecnología: se confunde con las dos categorías anteriores, pero incluye el acceso a contenidos *online* especializados, tales como publicaciones y periódicos, algoritmos, software, sistemas operativos basados en la nube, o sistemas que emplean la inteligencia artificial.

G) La comercialización de datos de usuarios y de pesquisa de mercado personalizado: para los corredores de datos, los proveedores de servicios de Internet, las empresas de análisis de datos, incluidos los datos obtenidos por fuentes no personales; y

h) Los cargos ocultos o pérdidas incorporadas en la operación (*loss leaders*): en los negocios integrados, en el que las ganancias y pérdidas pueden atribuirse a las operaciones *online*, pero debido a la naturaleza del negocio, puede haber subsidios cruzados con operaciones físicas que dificultan la separación y la identificación de que sea los ingresos *online*.

11. LAS DIFICULTADES PARA CARACTERIZACIÓN

Las dificultades administrativas de la economía digital se pueden resumir de la siguiente manera:

a) La identificación del vendedor: el país del mercado, no se puede ser previsto el registro o cualquier tipo de identificación, cuando las empresas no residentes venden remotamente a los residentes. Las dificultades en esta identificación están vinculadas a cuestiones de privacidad y regulación financiera;

b) La identificación del consumidor: algunos medios se pueden utilizar para identificar los consumidores, como las direcciones que constan en los servicios de entrega, el seguimiento del IP empleado por el consumidor / usuario, o los datos de la tarjeta de

crédito utilizada. Recuerde que estos datos pueden ser modificados para dificultar la identificación.

c) La determinación del alcance de las actividades: puede ser muy difícil determinar el total de ventas de una empresa extranjera en el país del mercado. Esta información puede ser obtenida en algunos casos por medio de los consumidores y los intermediarios que promueven los pagos de esas ventas;

d) El cambio de información con el exterior: no siempre es fácil definir en que país el vendedor es residente, para solicitar el cambio de información entre las autoridades fiscales.

12. LOS SERVICIOS DE PAGO

Los pagos en el comercio electrónico implica una cierta cantidad de información como el número de cuentas bancarias, tarjetas de crédito, lo que requiere un poco de confianza, algo difícil en una transacción C2C.

Los servicios de pago *online* permiten una forma segura de realizar pagos sin necesidad de que las partes de la transacción comparten información financiera personal.

El servicio de pago actúa como intermediario, típicamente utilizando un modelo *Software-as-a Service*, entre el comprador y el vendedor, aceptando los pagos de diversas maneras, procesando de estos pagos y depositando los fondos en la cuenta del vendedor.

Estos servicios ofrecen protección contra el fraude, normalmente recogiendo una comisión por cada transacción completada. Otros tipos de pagos online incluyen soluciones de pago en especie, mediante un documento con código de barras que resume la operación; *cyber-wallets* que son pre cargadas y se pueden utilizar *online*, normalmente para pequeñas transacciones en que las tarjetas de crédito no son rentables; y soluciones de pagos móviles, que utilizan teléfonos móviles, *tablets* o el procesamiento de tarjetas conectadas a los dispositivos móviles.

13. CONFUSIÓN EN LA IDENTIFICACIÓN DE LOS CONSUMIDORES

A veces el flujo de pago no puede corresponder con el flujo de los servicios contratados, lo que podría causar inconsistencias que deben ser más examinadas por las administraciones tributarias.

Supongamos una empresa multinacional que contrata a una empresa de consultoría global, a fin de que cada filial de la empresa de consultoría ofrece consultoría a diversas filiales de la empresa multinacional. Supongamos que sea un contrato principal entre la multinacional y la empresa de consultoría y varios acuerdos locales para la prestación de servicios entre las filiales de la EMN y la empresa de consultoría.

Aunque, que la empresa matriz pague a la empresa de consultoría para todos los servicios prestados en los distintos países. Si los flujos de pagos no corresponden a los flujos de prestación de servicios en los acuerdos locales entre las subsidiarias del contratista y filiales de la prestadora de servicio, puede haber confusión en la identificación de la ubicación del cliente.

14. LA ESTRUCTURA EN NIVELES DE LA TECNOLOGÍA DE LA INFORMACIÓN Y LA COMUNICACIÓN

Una forma de dibujar el sector de tecnología de la información y la comunicación es centrar en las interacciones en los distintos niveles de los cambios, caracterizados por una combinación de hardware y software.

Admite que hayan seis niveles, incluyendo los diversos actores relacionasen: el nivel de infraestructura, el nivel de recursos de software, el nivel de accesibilidad para creación de aplicaciones, a nivel de aplicación, nivel de las interfaces a los usuarios y el nivel de los usuarios reales.

Cada nivel cuenta con recursos disponibles de hardware, software y colectividad de red. Los recursos pueden estar localizados en múltiples niveles, como en los centros de datos (nivel de la infraestructura), en servidores virtuales en la nube y en los dispositivos de los usuarios (ordenador, *tablet*, *smartphone*, etc.). Las relaciones de los negocios entre los diferentes niveles son siempre de los clientes y los proveedores.

Una empresa que opera un negocio en un nivel es paga sólo por una empresa que opera en un nivel superior. Por ejemplo, los operadores de computación en nube provienen accesibilidad hacen pagos a los operadores de infraestructuras y son pagos por los desarrolladores de aplicaciones. Una empresa que opera en los últimos pagos deriva los pagos directamente de sus interacciones con los usuarios.

Las múltiples ubicaciones entre los clientes y los servidores son un factor dificultador para la caracterización de los pagos y la obtención de información del exterior.

15. DESAFÍOS EN EL CONTROL DE LAS EMPRESAS DE LA ECONOMÍA DIGITAL

15.1. El fenómeno BEPS en la economía digital

Maximización de las deducciones en el país del mercado

Si una empresa no residente tiene un establecimiento permanente (EP) en el país del mercado y la tributación en este país es alta, una estrategia empleada es maximizar las deducciones a través de pagos a otras empresas del grupo, a través de *royalties*, intereses o remuneración por asistencia técnica, administrativa, etc.

También son utilizados los instrumentos híbridos para ser creadas deducciones en el país de mercado, sin que la contrapartida sea incluida en la base tributaria en el país de residencia.

Eliminación o reducción de los impuestos en el país intermediario

La tributación en los países intermedios (interpuesto entre el país de la fuente y de residencia) puede ser minimizada por el uso de los regímenes preferenciales de estos países a través de los instrumentos híbridos o por medio de los pagos excesivos a las entidades ubicadas en otros países (también intermediario) de baja o nula tributación.

Los derechos de exploración de los intangibles pueden ser transferidos por los precios sub-valorados para las empresas ubicadas en países con regímenes preferenciales o de baja tributación. Como la tributación allí es mínima, cualesquier ingresos derivados de la explotación o uso dese intangible serán débilmente gravadas.

Eliminación o reducción del impuesto en el país de residencia de la empresa matriz

Las mismas técnicas empleadas para reducción o eliminación de la tributación en el país del mercado también pueden utilizar en el país de residencia de la empresa matriz. Para ello, las funciones, activos y riesgos están contractualmente a entidades ubicadas en países de baja tributación, mientras que la empresa matriz es débilmente remunerada por las funciones y los riesgos relacionados a ella, reduciendo sus resultados.

Si el país en el que la empresa matriz residente no tiene las reglas CFC, facilita el aplazamiento de los resultados en el extranjero o mismo su no tributación, alcanzando el objetivo de reducir al mínimo los impuestos en el país de residencia de la empresa matriz.

Proyecto BEPS

En el ámbito del proyecto BEPS, las Acciones de 3, 7, 8, 9, 10 y 13, en particular, son más relevantes para afrontar el problema de la economía digital.

Acción 3

Por lo que se refiere a la Acción 3, las reglas para la tributación de *Controlled Foreign Corporation* (CFC), son importantes para afrontar la cuestión de la movilidad de los intangibles explotados para la venta de los bienes y los servicios por medios digitales.

Las reglas CFC son creadas para gravar los beneficios obtenidos por las empresas no residentes, cuyos socios son residentes en el país donde son definidas tales normas.

Es una categoría de normas anti-elisivas o la extensión de la base tributaria de reglas, para gravar los socios que invierten en las rentas móviles derivadas de empresas no residentes en los casos en que, a falta de tales reglas, esa renta estaría exentos de tributación, en el caso de los sistemas territoriales, o gravadas únicamente a la

repatriación (en los sistemas fiscales en bases universales con régimen de aplazamiento).

Las medidas propuestas en la Acción 7 buscan prevenir el escape del concepto de EP, como se define en el Art. 5 de la Convención Modelo. Con respecto a esta acción, propondrán medidas para combatir la planificación tributaria con la inclusión de testes a las actividades meramente preparatorias o auxiliares, que sean utilizadas para escapar de la caracterización de establecimiento permanente, y normas para combatir los acuerdos artificiales que resultan en conclusión efectiva de contratos en el país del mercado sin que el EP sea caracterizado.

Acción 7

La Acción 7 también propone que, en la medida en que las actividades esenciales al negocio de una empresa son llevadas a cabo en un país determinado, la empresa no puede beneficiarse de las excepciones previstas en la definición de EP - Art.5 (4) de la Convención Modelo - para dejar de gravar las transacciones en el país del mercado. También no será posible beneficiarse de estas excepciones por la fragmentación de las actividades entre las entidades estrechamente relacionadas.

Acciones 8 a 10

En el marco de las Acciones 8-10, es la cuestión del uso expresivo de los activos intangibles y su transferencia para los países de baja tributación, combinada con la asignación contractual del riesgo y de las funciones para entidades ubicadas en los países de baja tributación sin que hay actividad de negocio en estas entidades.

Las acciones 8-10 objetivan hacer la asignación de los ingresos dentro de un grupo multinacional, alineando con la ubicación de la actividad económica que da la razón a esos ingresos. Muchas de las estructuras utilizadas en la economía digital resultan en la separación de funciones de las empresas multinacionales, asignando estas en varias diferentes.

Otras acciones - Acción 2

Además de estas, la Acción 2 tratará de neutralizar los efectos de los instrumentos híbridos utilizados para lograr la doble no imposición, por ejemplo, crea dos deducciones para un gasto o crea una deducción en una jurisdicción sin la correspondiente inclusión en la base del cálculo en la otra jurisdicción.

Otras acciones - Acción 5

La Acción 5 examina los regímenes de intangibles para determinar cuándo se trata de regímenes preferenciales en virtud del Informe de 1998, titulado "*Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*". La acción también requiere que haya una

actividad sustancial en cualquier régimen preferencial y parámetros para evaluar la sustancia se han definido en el informe de esa acción.

Otras acciones - Acción 4

La Acción 4 propone mejores prácticas para que se pueda alterar la legislación nacional y reducir las oportunidades de BEPS a través de los pagos de intereses y de otros pagos financieros deducibles. La propuesta está basada en la regla de proporcionalidad que limita la deducibilidad del interés pagado (o su equivalente) por una entidad en relación con un porcentaje específico del EBITDA.

16. IVA

Para poner en práctica el principio del destino, los sistemas de IVA deben tener un mecanismo para identificar el destino de las ventas. En razón del IVA ser aplicado en cada transacción, los sistemas deben contener reglas del “lugar de imposición” que examinen todas las transacciones, construyendo indicadores que muestren donde los bienes y servicios serán utilizados por la empresa en el proceso de producción o distribución, o efectivamente consumido, en el caso del consumidor final.

En el caso del comercio de bienes, la aplicación del IVA depende de la ubicación de los bienes en el momento de la transacción y de la ubicación como resultado de la transacción. En casos de exportación, los bienes están libres de IVA en el país exportador, mientras que las importaciones están sujetas al IVA sobre las mismas bases de las ventas nacionales.

El IVA en la importación es, en general, cobrado en el mismo momento del pago de los derechos de aduana, pero hay países que cobran en un momento posterior, mediante la presentación de una declaración del importador a efectos de IVA.

Para las transacciones B2C, implementar el principio del destino y confiar en la auto-imputación del crédito tributario hecha por el consumidor en la jurisdicción de origen es arriesgado y probablemente resultará en la no imposición del IVA sobre los servicios prestados. Este método reverso, que funciona relativamente bien en negocios B2B, es visto como poco efectivo en el B2C, ya que necesitaría que los consumidores finales hicieran la imputación del crédito del IVA en los servicios comprados en el extranjero. Además, resultaría en la recaudación y fiscalización de pequeñas transacciones de un gran número de personas, lo que no parece ser razonable.

16.1. IVA y bienes de poco valor

Muchos países conceden la exención para la importación de bienes de poco valor, en función de los costos administrativos para cobrar el IVA y el bajo retorno.

Varios países no consideran rentable fiscalizar el comercio transfronterizo de bienes de poco valor. Por este motivo, las exenciones son previstas en ley para bienes de poco valor, normalmente entre US\$ 50 y US\$ 100.

En Brasil se hace la fiscalización de 100% de los objetos en el servicio postal y en el envío expreso, con la utilización de escáneres para análisis no invasiva y sistema de administración de riesgos (actualmente en envíos expresos e en el futuro en los servicios postales). El equipo común para llevar a cabo esta actividad es compuesto por cinco personas, que fiscalizan cien mil objetos por mes.

Lo servicio postal es más difícil de establecer un sistema de administración de riesgos, ya que depende de acuerdos internacionales entre los servicios postales y de la estandarización de los datos para montar el sistema. E el envío expreso, los servicios de courier tienen sistemas propios de intercambio de datos que son integrados con el sistema de administración de riesgos de la Aduana.

17. COMERCIO DE SERVICIOS DEL TIPO B2B

IRRF

Para los países que cobran los servicios en la fuente, la alternativa es el consumidor en el país de mercado recoger el impuesto sobre la renta en la fuente cuando hace el pago para el proveedor del servicio en el extranjero. Los bancos actúan como intermediarios y auxiliares de la administración tributaria. El intermediario deberá estar en una posición en la que se espera, razonablemente, que pueda cumplir este papel.

En transacciones B2B, es razonable suponer que la empresa compradora hará la retención en la fuente. La tarea del intermediario puede ser más fácil cuando se crea un sistema de registro obligatorio para lo no residente que comercializa remotamente bienes y servicios a los residentes. Las dificultades surgen cuando los intermediarios se encuentran en terceros países.

IVA

Normalmente, cuando el consumidor es residente en una jurisdicción distinta del proveedor, el servicio está libre de IVA en la jurisdicción del vendedor y está sujeta al IVA en el país del consumidor. Una buena política es obligar el proveedor de servicios no residente a registrarse en el país del consumidor, cobrar y remitir el IVA al país del consumidor.

Cuando el contribuyente es una empresa registrada para el IVA, el impuesto puede ser recogido a través del mecanismo inverso, que cambia la posición pasiva del proveedor para el consumidor. La empresa, en general, puede abonar este IVA para compensar el IVA en la salida.

18 COMERCIO DE SERVICIOS DEL TIPO B2C

B2C

La situación es más difícil en la prestación de servicios en las transacciones B2C.

El comercio B2C puede reducir drásticamente la cadena de suministro, lo que elimina la necesidad de mayoristas, distribuidores, minoristas y otros intermediarios tradicionalmente presentes en el comercio de bienes tangibles.

Los países tienen dificultades para identificar donde se prestan los servicios para supervisar tal prestación y cobrar los impuestos debidos, sobre todo cuando las empresas venden servicios en los países que no tienen presencia física.

Poner en práctica el principio del destino y confiar en la auto-imputación del crédito hecha por el consumidor en la jurisdicción de origen es arriesgado y probablemente resultará en la no imposición del IVA sobre los servicios prestados.

El método inverso, que funciona relativamente bien en los negocios B2B, es visto como poco efectivo en B2C. Además, resultaría en la recaudación y fiscalización de pequeñas transacciones de un gran número de personas, lo que no parece ser razonable.

19. CONCLUSIÓN

El enfrentamiento de los desafíos planteados por la economía digital dieron pasos relevantes a través del Grupo de Trabajo sobre Economía Digital, que desarrolló la Acción 1 del Proyecto BEPS.

El monitoreo de la aplicación de las medidas del BEPS y los resultados obtenidos traerán más luz sobre las medidas propuestas para combatir el fenómeno BEPS, de manera general, y si estas medidas serán efectivas también en relación con la economía digital.

El post-BEPS también supervisará las medidas nacionales aplicadas por los países, como la eficacia y eficiencia del impuesto sobre la renta en la fuente para determinados servicios prestados por empresas no residentes y la implantación de los sistemas de registro, por los países de mercado, en las entidades no residentes que prestan servicios digitales en esos países.

Un paso más audaz que se podrá dar en el futuro es la definición de la presencia económica virtual en los países de mercado y la ampliación del concepto de establecimiento permanente para contemplar estos nuevos límites para el establecimiento permanente.

EL CONTROL FISCAL DE LA ECONOMÍA DIGITAL

Raúl Zambrano

Director de Asistencia Técnica y TIC
(CIAT)

Contenido: 1. El control fiscal de la economía digital. 2. Los nuevos modelos de negocios. 3. Algunas tendencias nuevas. 4. Dinero digital, monedas cifradas y otras cosas. 5. Retos para la administración tributaria. 6. Documentos electrónicos e información cercana a las transacciones. 7. Análisis de grados volúmenes de información y predicción. 8. ejemplo práctico.

1. EL CONTROL FISCAL DE LA ECONOMÍA DIGITAL

Previo el advenimiento de la Internet habría sido imposible imaginar se pudiera llegar a tener unos mercados realmente globales donde más de mil millones de personas van a adquirir unos productos llamados aplicaciones directamente desde la comodidad de su hogar, su lugar de trabajo, su asiento en el bus mientras regresa a casa, el salón del colegio o la playa.

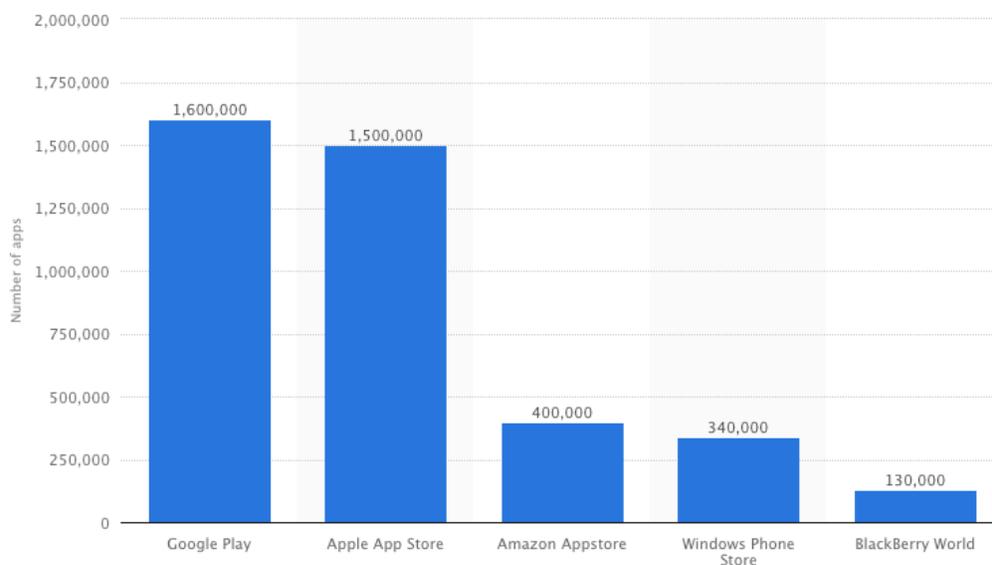


Figura 1 Número de aplicaciones disponibles en los almacenes de aplicaciones principales a julio de 2015¹

La mayoría de estas aplicaciones están dirigidas a usuarios finales, personas de carne y hueso que utilizan un dispositivo móvil que normalmente cabe cómodamente en el

¹ Fuente: <http://www.statista.com/>

bolsillo del pantalón o en la cartera. Según datos del 2014² el número promedio de aplicaciones utilizadas regularmente en un mes en cada dispositivo móvil inteligente fue de 27. Esas son las efectivamente utilizadas en el mes por el usuario promedio quien seguramente tiene instaladas un número mayor de esas aplicaciones. Para tener una idea, el número de usuarios de la aplicación WhatsApp alcanzó según reportes los 900 millones de usuarios en el mundo³ mientras se estima que el número de descargas de aplicaciones en el 2017 alcanzará los 268 billones de descargas para un valor de mercado global de cerca de 80 millardos de dólares. En promedio, ya en 2014, el número de aplicaciones que se utilizan mensualmente en cada dispositivo es cercano a 30⁴. Los números son, sin duda, espectaculares. Es impresionante el desarrollo tecnológico alcanzado en un tiempo relativamente corto. Aunque existían ya algunos avances previos, el modelo de distribución de aplicaciones en este eficiente modelo puede asociarse al año 2007.

Algunas de estas aplicaciones pueden ser el resultado del esfuerzo investigador de un desarrollador que en su tiempo libre quiere experimentar con los nuevos juguetes, pero la gran mayoría están asociadas, aunque a veces no resulte evidente, a alguna actividad económica. En su desarrollo se pagan salarios, se compran equipos y se adquieren servicios. En su operación se venden y compran bienes, tangibles e intangibles, se prestan y contratan servicios, se comercializan suscripciones o se venden a terceros, bajo distintos modelos y formas, publicidad e información.

Una sencilla multiplicación nos habla de que las personas tenemos a nuestro alcance varias decenas de miles de millones de puntos de venta, distribución y pago para realizar transacciones. Podríamos preguntarnos si al igual que los números de equipos, usuarios y aplicaciones alcanzan proporciones importantes las transacciones que efectivamente se ejecutan también la misma importancia relativa cuando los consumidores utilizan sus medios electrónicos para muchas cosas pero dejan las transacciones más importantes, más personales o de mayor valor para realizarlas en el mundo físico frente a locales y negocios físicos. Un estudio de 2011⁵ señala que el 3.4% del PIB de las economías desarrolladas ya estaba relacionado a la Internet. Y el número sigue creciendo.

De acuerdo a la revista Forbes⁶ la lista de las 100 compañías más valiosas del mundo tiene 12 empresas del sector de Tecnología, incluyendo las tres primeras, a las que hay sumar al menos 2 de telecomunicaciones. Un escenario que, como es fácil prever dista mucho del que existía hace 15 o 20 años. Donde compañías de energía o financieras ocupaban mayor relevancia. Entonces, además, las compañías de tecnología

² Fuente: <http://www.nielsen.com/us/en/insights/news/2014/smartphones-so-many-apps--so-much-time.html>

³ Fuente: <http://www.vcpost.com/articles/89730/20150907/facebooks-whatsapp-reached-900-million-monthly-active-users-aims-1.htm>

⁴ Fuente: <http://www.nielsen.com/us/en/insights/news/2014/smartphones-so-many-apps--so-much-time.html>

⁵ Fuente: "Internet matters: The Net's sweeping impact of growth, jobs and prosperity". McKinsey Global Institute.

⁶ Fuente: <http://www.forbes.com/powerful-brands/list/#tab:rank>

concentraban sus productos en equipos físicos, mientras hoy, al menos, de manera importante, buena parte de los productos o servicios que se comercializan están directamente relacionados a la economía digital.

Los desarrollos tecnológicos recientes asociados a la economía digital permiten que muchas compañías operen realmente en mercados globales, es viable realizar operaciones sin ninguna presencia física en una determinada jurisdicción. Estas operaciones incluyen bienes y servicios tradicionales comercializados a través de la Internet; bienes intangibles y servicios no tradicionales prestados directamente a través de la Internet, e incluso con la presencia de impresoras 3D, bienes que pueden ser "impresos" a través de descargas hechas por la Internet.

2. LOS NUEVOS MODELOS DE NEGOCIOS

Dentro de la economía digital se han desarrollado varios modelos de negocios:

2.1. Operaciones B2C. de los bienes, a los intangibles, a las suscripciones

Entre los primeros modelos de negocios de la economía digital están las operaciones de negocio a consumidor. Algunas compañías operan sus tiendas virtuales como extensiones de sus tiendas físicas. En otros casos las operaciones son exclusivamente a través de tiendas virtuales. Los bienes y servicios comercializados pueden ser físicos para ser entregados en el domicilio del comprador, como las ventas (Amazon), o pueden ser intangibles a ser descargados a través de la Internet, esto incluye libros digitales, música o películas (Amazon, iTunes) o ser consumidos en línea (Netflix, Spotify) así como revistas y periódicos que venden sus versiones digitales. Los prestadores de servicios pueden trabajar en distintos sectores y con varios tipos de aplicaciones incluyendo servicios tradicionales que se gestionan por la Internet (PayPal y aplicaciones de bancos) a otros como diseño gráfico, traducción o edición de textos. Existe una cantidad de servicios y aplicaciones gratis. Ejemplos de estos servicios son el de correo electrónico (Gmail, Yahoo!), almacenamiento de archivos (Dropbox, Apple Drive, OneDrive), toma de notas y sincronización (Evernote, OneNote) colaboración en la edición de archivos (Google Docs), hospedaje de sitios Web (Amazon), máquinas virtuales (Bitnami), mensajería instantánea (WhatsApp), telefonía o algo así (Skype) notificación de noticias (Flipboard, Digg, Reddit), blogging (Blogger), microblogging (Twitter), redes sociales (Facebook, LinkedIn), plataformas para compartir fotos (Instagram) o videos (Vine, Vimeo, YouTube), música sobre demanda (Spotify), etc.

Esas compañías obtienen sus ingresos con diversos modelos de negocios: las cosas básicas y simples sin costo, prestaciones sofisticadas pagadas; una cantidad no despreciable de almacenamiento gratis, más que eso se paga; todo servicio gratis a cambio de aceptar publicidad, generalmente personalizada a niveles que asustan; todo servicio gratis a cambio de aceptar que se venda información más o menos anónima sobre nuestros hábitos y preferencias en línea a terceros; gratis con publicidad o pago libre de publicidad, y así sucesivamente. Gratis por un tiempo de muestra, con la opción de optar entrar o salir del servicio después de probarlo.

2.2. Operaciones B2B. la nube y las "cosas" como servicios

Las operaciones de negocio a negocio son tal vez menos populares y conocidas pero son muy importantes en cuanto a montos. Una parte importante de estas operaciones se soportan, primero, en la posibilidad de interconectar plataformas para realizar transacciones de bienes y servicios de manera muy eficiente y, segundo, en la integración de servicios logísticos. Otra parte importante para soportar la tercerización de servicios de orden muy diversos como hospedaje de servicios de computación, gestión de subastas, gestión de entrevistas para selección de personal o traducción y edición de documentos. A diferencia de lo que generalmente ocurre en relación con las operaciones con consumidores finales, en las operaciones entre negocios los precios son variables y pueden depender de varios factores, entre ellos el volumen de productos, pero otros, como el costo de oportunidad y ciertamente la relación que pueden tener entre ellas las partes vinculadas. Por consecuencia las implicaciones desde el punto de vista de los impuestos son ciertamente mayores.

De particular importancia son los servicios de nube.

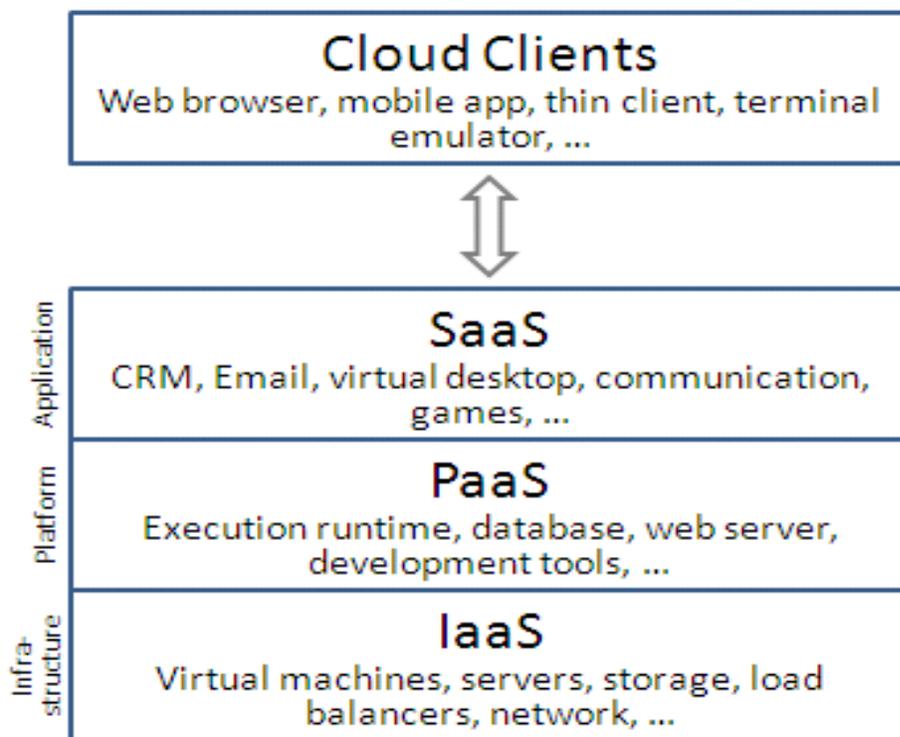


Figura 2 Diagrama que representa en formato de pila los servicios de nube.⁷

Algunos de estos servicios son prestados a consumidores finales, correo electrónico por ejemplo, pero la mayoría y con una importancia cada vez mayor a empresas. La forma en que operan estos servicios es particularmente importante. Por ejemplo,

⁷ Dominio público.

Si una organización necesita durante unos pocos días al año diez veces más su poder de cómputo no será necesario realizar un proceso de adquisición de equipos que serán subutilizados después del momento pico; si una empresa necesita duplicar el almacenamiento disponible, no necesitará ordenar los nuevos discos, esperar que lleguen, instalarlos en los gabinetes e inicializarlos, solamente necesitará modificar en línea el espacio contratado y en pocos momentos estará disponible.

Los modelos incluyen la modalidad de infraestructura como servicio - IaaS, en la que se incluyen servidores virtuales, almacenamiento, balanceadores, equipo de red; plataforma como servicio - PaaS, en el que se incluyen ambientes de bases de dato, servidores de contenido o ambientes de desarrollo; y software como servicio - SaaS, que incluye todo tipo de aplicaciones desde correo electrónico a productividad de oficina, las aplicaciones de Google o Microsoft son ejemplos de estos servicios.

2.3. Operaciones C2C.

Las transacciones de consumidor a consumidor son cada vez más frecuentes en la economía digital. Los usuarios venden o alquilan bienes o servicios directamente a otros consumidores, a veces sobre un precio establecido otras con sistema de subastas. Los servicios intermediarios que hacen disponibles las plataformas donde estas transacciones ocurren son brindados por compañías que facilitan el intercambio. Algunos de estos servicios han alcanzado dimensiones importantes como por ejemplo: eBay, para bienes; Uber, para transporte de personas; Airbnb, para hospedaje; o Bliive para servicios.

Este tipo de transacciones puede, como en casos anteriores, tener a los diferentes actores en diferentes jurisdicciones. Particularmente complejo es el tema para la administración tributaria cuando el vendedor o prestador último del servicio están en la jurisdicción, pero la compañía dueña de la plataforma o aplicación que facilita la transacción en una tercera generación.

3. ALGUNAS TENDENCIAS NUEVAS

En la economía digital existen algunos desarrollos nuevos que van a tener alguna importancia cada vez mayor para las administraciones tributarias.

El valor de los datos

Actualmente existe una capacidad enorme de recoger grandes volúmenes de datos de los usuarios de aplicaciones y sitios en la Internet, estos pueden hacerse de manera directa a partir de las transacciones, o de manera indirecta a través del uso, navegación, frecuencia u otros hábitos de los usuarios, esto puede realizarse con un acuerdo explícito o implícito de parte de los usuarios, o en ocasiones sin ningún acuerdo de parte de los usuarios. Los datos obtenidos y su tratamiento permiten a las compañías adecuar los sitios y la experiencia a las particularidades y preferencias de

los usuarios específicos, pero permiten también, por ejemplo, distribuir publicidad específica dirigida a los usuarios y vender esa publicidad a terceros o vender los datos completamente a terceros. Esto hace posible por ejemplo, que cuando si leemos un periódico inglés desde Panamá, se nos ofrezca publicidad dirigida a expatriados británicos en Panamá, o a que si un día nos pusimos a buscar sobre un paquete turístico a las islas griegas publicidad relacionada nos aparezca en la mitad de nuestro muro, en las columnas laterales de los periódicos que frecuentamos o en nuestro buzón de correo.

Es claro que estos datos generan valor en los productos de esas compañías. No es tan claro como se cuantifica ese valor, entre otras cosas porque los mismos datos pueden tener importancias muy diferentes para distintas empresas dependiendo de que se puede hacer con ellos. Las implicaciones tributarias del valor de esos activos pueden resultar complejas.

Por otra parte, partiendo del hecho de que quienes aportan y quienes recogen los datos pueden potencialmente estar en distintas jurisdicciones pueden generarse preguntas sobre si constituyen o no una especie de materia prima que se exporta e importa con sus posteriores consecuencias.

El valor del contenido

Otra de las tendencias que se pueden observar en la economía digital es que para algunas compañías las aplicaciones, o los equipos sobre los que estas corren, son fundamentalmente el vehículo para entregar contenido y ese contenido el responsable por los ingresos de la compañía. En la economía tradicional, el negocio de las impresoras o las máquinas fotográficas llegaron a tener un comportamiento similar, con equipos de consumo de precios muy bajos y una concentración en los consumibles. En la economía digital, haciendo una especie de paralelo, aplicaciones de revistas o lectores de libros se distribuyen sin ningún costo, pero en cambio de madera individual o mediante suscripciones se comercializa el contenido, en este caso versiones electrónicas del contenido tradicional en papel, generalmente con funcionalidades adicionales imposibles de lograr en el medio impreso. Algunos equipos y algunas aplicaciones se tornan una especie de "*commodities*" pasando a tener un valor de cero o cercano a cero mientras las compañías buscan sus ingresos a partir de servicios o características especiales, contenido adicional, publicidad o del tratamiento de la información de los usuarios. Ejemplos que ilustran este proceso lo podemos encontrar en las tabletas de bajo costo o en las muchas aplicaciones móviles que se instalan sin costo y que permiten a los usuarios comprar dentro de ellas, por ejemplo números de revistas o vidas o poderes especiales en juegos. Para una compañía su juego estrella y su mayor activo se distribuye sin costo en varias plataformas y muchos mercados, vende mil millones de dólares por año a sus usuarios para extender sus vidas o ganar poderes especiales.

Impresiones 3D

Otro de los desarrollos recientes son las impresoras 3D que pueden construir a partir de modelos o diseños objetos sólidos. Aun en estadios preliminares tienen potencial de desarrollo futuro ya que pueden dramáticamente acortar la distancia entre el lugar de diseño y el de fabricación de determinados productos. Desde el punto de vista de la administración tributaria pues sería posible comprar bienes que se descarguen a través de la Internet y no pasen en su proceso por puntos de frontera, puertos o aeropuertos.

4. DINERO DIGITAL, MONEDAS CIFRADAS Y OTRAS COSAS

Otro de los desarrollos importantes es el uso de formas de dinero electrónico en diferentes modalidades.

- Sistemas de servicios de pagos intermediarios.

Existen algunos servicios de pagos establecidos por terceros que permiten a un usuario adquirir bienes o contratar servicios en sitios u aplicaciones de comercio electrónico sin que el vendedor tenga acceso directo a ninguna información financiera del comprador. Utilizando estos servicios el comprador realiza la transacción financiera con el intermediario prestador del servicio y es el intermediario el que realiza el pago al vendedor. Estas aplicaciones tienen popularidad porque dan mayor seguridad a los usuarios sobre el uso de sus medios financieros así como de los detalles de su identidad. En otros casos los usuarios pueden favorecer estos servicios para mantener mayor privacidad sobre sus consumos u hábitos o para acceder a bienes o servicios localizados en otra jurisdicción a la que por distintas circunstancias no puede acceder con sus medios financieros.

- Cuasi-monedas dentro de sistemas específicos

Existen algunos sistemas en los que existen especies de monedas virtuales internas que pueden ser utilizadas para comprar bienes o servicios, virtuales o reales. En ocasiones estos pueden ser ganados dentro de la propia aplicación, o por compras reales. En otras pueden ser comprados con dinero real y utilizado para realizar transacciones.

Los ejemplos abundan. Están los programas de fidelidad de tiendas, líneas aéreas o tarjetas de crédito; las monedas virtuales o *tokens* que se pueden utilizar para comprar cosas en juegos, como *CandyCrush*, y sistemas de apuestas; transacciones en mundos simulados; entornos de entretenimiento para adultos; o sistemas de trueque como Bliive.

- Monedas cifradas.

Bitcoin es una moneda digital cifrada soportada por algoritmos muy complejos. Imagine por un momento que se trata de una cuenta de banco a la que se accede por Internet con cuyo saldo usted puede comprar cosas, o hacer transferencias. Ahora piense que el banco no existe, y que en su lugar existe una red, desplegada por el mundo que administra colectivamente todas las transacciones. En lugar de un tercero confiable, hay una red de iguales. Piense por un momento que es como si todos los clientes de un banco tuvieran en sus propias computadoras todas las transacciones y todos los saldos de todas las cuentas. El tercero ya no parecería necesario. Claro que al realizar una transacción, que debe ser ejecutada de manera colectiva por la red y no por un nodo centralizado obliga a que cualquier transacción requiera para completarse 10 minutos, esto a diferencia de los sistemas centralizados en que típicamente una transacción puede tomar unos pocos segundos.

Para tener una cuenta, se requiere crear un par de claves públicas y privadas que son únicas. La clave pública que es conocida libremente es la dirección de la cuenta que tiene su saldo de bitcoins, para acceder a la cuenta y poder utilizar su saldo, se requiere la clave privada. Sin la clave privada no se puede acceder a la cuenta. Si por cualquier razón una persona la pierde, simplemente perderá su dinero. No hay tercero a quien reportar la pérdida. Las direcciones de bitcoin pueden ser mantenidas en una billetera electrónica de bitcoins. Para llenar la billetera solo necesita adquirir algunos bitcoins que serán depositados en la dirección pública en algún servicio de casa de cambio. Otra forma es recibir transferencias desde otras direcciones en virtud de, por ejemplo, venta de bienes o prestación de servicios.

Todas las transacciones de una dirección y su saldo es público y visible para todos. La bitácora de transacciones global llamada "block chain" permite confirmar que quien transfiere los fondos realmente los tiene y que estos saldos no sean gastados más de una vez. La existencia de esta bitácora puede inducirnos a pensar que esta trazabilidad es tal que permitiría identificar fácilmente a los participantes en todas las transacciones y lo que ocurre con el dinero una vez recibido. Sin embargo, como cada beneficiario puede crear una nueva dirección para cada operación y como no es necesario identificar a quien gasta, la probabilidad de mantener anonimidad en las transacciones es relativamente alta. Para recibir los fondos, la parte receptora, debe utilizar su clave privada para firmar el mensaje.

La cantidad total de Bitcoins que pueden entrar en circulación no es, como se podría erróneamente pensar, infinita. El número que se

alcanzará es 21 millones, y se logrará cerca del año 2140. 21 millones de unidades monetarias no parecen muchas, pero si se toma en cuenta que cada bitcoin se puede fraccionar en satoshis (cien millones de partes por unidad), el número total de fracciones es enorme. Una consecuencia del número limitado y relativamente bajo de unidades posibles supone que no se devaluará fácilmente. Se podría decir que se parece un poco al oro o las piedras preciosas en cuanto hay que encontrarlas y extraerlas, pero en lugar de mineros que excavan en la tierra, hay mineros deben resolver algoritmos muy complejos. En lugar de obtener un diamante como recompensa por su trabajo de minería, estos mineros obtienen bitcoins.⁸

Los servicios intermediarios de pago pareciera están entrando en una etapa de bonanza. No se trata solo de operadores como PayPal que por cierto empiezan a explorar sus billeteras electrónicas para compras sino de la participación en medios de pagos gestionados por otras compañías no necesariamente actores tradicionales del sector financiero. Ejemplos sobran: mPesa en Kenia soportado por una TELCO, a las soluciones de pago de compañías como Google o Apple; a las plataformas de pago soportadas directamente por las tiendas o grupos de ellas. Muchas de estas soluciones están centradas en un solo mercado y serán de interés de esa administración pero muchas de ellas se usan ya, o han manifestado la intención hacia el futuro, de estar presentes en mercados internacionales.

En cuanto a información, probablemente quien tenga interés de mantener el anonimato, va a preferir el efectivo o buscará medios electrónicos más cercanos al anonimato como son precisamente las monedas cifradas. Es claro que estas operaciones pueden ser, al menos por ahora, pequeñas en volumen.

Internet de las cosas

La conectividad de equipos a la Internet ya no se limita a computadoras y equipos móviles sino que incluye un número creciente de otros equipos que van desde máquinas de despendio a automóviles, equipos del hogar a máquinas industriales y con ella se incrementa de manera exponencial la cantidad de información que estos equipos pueden recoger y la capacidad de medir de manera muy precisa las cosas. Por un lado, esto permitirá ampliar la influencia de los datos en la cadena de valor de diferentes procesos productivos, pero también permitirá conocer con precisión una cantidad de hechos.

⁸ Tomado de: <http://www.ciat.org/index.php/es/blog/item/129-una-historia-de-vampiros-ii.html>

5. RETOS PARA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Administración Tributaria frente a la economía digital enfrenta varios retos. De manera general estos son los mismos retos de siempre y otros que se crean precisamente por las características inherentes a la economía digital.

Los problemas de siempre

Los problemas que enfrentan las administraciones tributarias en la economía tradicional también los enfrenta en la economía digital, estos pueden ser atenuados por algunas en unos casos en que los mecanismos de control se simplifican precisamente por el uso de medios electrónicos, por ejemplo la actualización de datos del registro de contribuyentes o el procesamiento de las declaraciones de tributos, pero en otros casos los problemas son exacerbados por la economía digital.

Si una administración tiene problemas con empresas que se crean de manera casi ficticia, para que operen durante períodos cortos, con la sola intención de ser partes en mecanismos fraudulentos relacionados con el crédito tributario en el IVA, estos problemas potencialmente pueden persistir o empeorar porque esas transacciones fraudulentas pueden ser hechas de manera muy eficiente, con lo que en el tiempo de operación el número de transacciones fraudulentas puede ser mucho mayor que en la economía actual.

Si una administración tiene problemas para enfrentar el cumplimiento en cuanto a la emisión de facturas a los consumidores finales o al uso, por ejemplo, de equipos fiscales en las ventas al detalle; enfrentará seguramente iguales o mayores problemas con aquellos contribuyentes que realicen operaciones de venta a través de sitios web o aplicaciones móviles.

Si una administración tiene problemas importantes en relación con la economía informal, seguramente enfrentará también problemas relacionados con la operación de sitios de B2C para venta o alquiler de bienes y servicios directo entre contribuyentes.

Y, ciertamente, los problemas de erosión de las bases imponibles y la transferencia de ganancias a otras jurisdicciones, pueden ser realmente exacerbados en la economía digital. Por un lado, para determinados sectores tecnológicos puede resultar relativamente sencillo mover sus operaciones, o parte de ellas hacia otras jurisdicciones para desde ahí realizar las transacciones, y aún más, cosas como la aplicación de servicios de nube o la impresión 3D pueden cambiar radicalmente ciertos procesos empresariales de manera ese movimiento puede ser muy eficiente y casi transparente para la gestión del negocio, y considerando que algunos contribuyentes, de manera deliberada tienen la intención de realizar este tipo de operaciones con la sola finalidad de disminuir la carga tributaria, esta potencialidad nos obliga a poner el foco de atención en los riesgos asociados. Por otro lado, en la economía digital es viable que una compañía realice operaciones significativas en cantidad y en valor en una determinada jurisdicción sin tener ninguna presencia física, básicamente operando

desde el exterior a través de sus sitios en la Internet o sus aplicaciones, contratando espacios publicitarios orientados a terceros, que pueden o no estar en esa jurisdicción, y acumulando cantidades importantes de información de los usuarios en ese país. Bajo estos criterios, temas como la identificación de establecimiento permanente, la aplicación de convenios de doble tributación o el tratamiento de precios de transferencia enfrentan nuevos desafíos.

Fronteras grises y sitios oscuros

A los problemas tradicionales se deben sumar las dificultades asociadas a la economía digital que no tienen paralelo, al menos no en las mismas dimensiones, en la economía tradicional.

Probablemente para aplicar correctamente una determinada normatividad, la administración o los contribuyentes deberán determinar el lugar donde uno o más de los participantes efectivamente se encuentran, para poder, por ejemplo, aplicar una retención en un pago o aplicar un determinado tributo, lo que sería particularmente importante en los escenarios en que se aplica un criterio de IVA destino para las operaciones comerciales internacionales.

Sin embargo no siempre esa tarea sería sencilla o incluso posible. Entre los criterios disponibles para poder identificar el lugar se pueden mencionar la dirección IP, el país de emisión de la tarjeta de crédito, o el país que identificó el usuario al momento de abrir su cuenta. Estas alternativas son todas válidas aunque no necesariamente tendrían siempre el mismo resultado.

Sin embargo, estas alternativas se tornan insuficientes si de manera deliberada los contribuyentes quieren parecer estar en otra parte o simplemente quieren crear dificultades para que terceros puedan determinar su ubicación. Con el uso de sistemas de VPN⁹ o el uso de navegadores para la web oscura puede resultar imposible para un negocio determinar el lugar donde efectivamente está su cliente. Para la administración podría resultar sumamente complejo y costoso y no sería viable para aplicar de manera masiva a todas las transacciones.

El uso de la jurisdicción de emisión del medio de pago puede ser contorneado a través del uso de servicios intermediarios de pago, que podrían colaborar o no con la administración, pero que difícilmente compartirían esa información con los negocios para fines de transacciones individuales.

Pero esa alternativa queda realmente descartada en el caso del uso de monedas cifradas como Bitcoin, en la que no existe ningún punto central de control, en cuyo caso la jurisdicción de emisión del medio de pago simplemente no existe siquiera como concepto.

⁹ Redes privadas virtuales

El uso de mecanismos para opacar u ocultar la dirección IP a partir de la cual se puede generalmente identificar el lugar en que alguien se encuentra, el uso de servicios intermediarios de pago y particularmente el uso de Bitcoin, pueden ser frecuentes en actividades ilegales, cuyo tratamiento va más allá de los temas tributarios. Sin embargo se debe recordar que no todos los usuarios de estos servicios están involucrados en esas actividades. Existen razones para que legítimamente algunos usuarios prefieran utilizar redes de VPN en sus conexiones para asegurar que todos los datos se encuentren cifrados y por tanto no sean de fácil interceptación por alguien en el medio. Los pagos realizados a través de servicios de terceros dan tranquilidad a los usuarios de que sus datos personales y sus tarjetas están protegidos. El uso de monedas cifradas va a resultar atractivo en transacciones donde se preferiría operar en efectivo para buscar el anonimato, pero también como un medio para contornar situaciones de coyuntura como por ejemplo limitaciones en acceso a divisas.

Opciones y alternativas

La primera opción que tiene la Administración frente a la economía digital es no hacer nada distinto de aquello que se hace en el mundo real. Por ahora, en varios países, el tamaño de las transacciones puramente digitales es residual. Por su propia característica, el tamaño de la fracción de cada economía que se realiza en bitcoins es difícil de estimar. Sin duda, cuando el número de establecimientos que aceptan bitcoin como medio regular de pago aumente, sabremos que en una determinada jurisdicción el tamaño de esa fracción ya no es despreciable.

En cuanto a las dificultades que se asocian a la economía digital, incluyendo la velocidad de su operación, el tamaño siempre creciente de su proporción, la potencialidad de operar en mercados globales particularmente complejos en el caso de bienes intangibles y servicios de suscripción, y la posibilidad de utilizar herramientas asociadas a la economía digital en relación a desplazar bases imponibles y transferir ganancias a otras jurisdicciones, las administraciones podrían tratarlas de manera similar a la forma en que trata la economía tradicional sin incluir ni excluir consideraciones particulares. Después de todo las normas impositivas están, y los contribuyentes deberían cumplir.

De esta manera una administración puede, como por ejemplo hacen varias administraciones, obtener información asociada a los períodos de trabajo a través de información de transacciones realizadas con terceros incluyendo compras y ventas, pagos de intereses para validar que los montos acumulados en los detalle de todo el período coinciden o están dentro de márgenes razonables con lo declarado por el contribuyente para iniciar un proceso de inspección en caso contrario.

Sin embargo sabemos que eso no es suficiente, existen sectores e individuos que solamente cumplen adecuadamente al sentirse observados de cerca por los medios de control establecidos.

Las administraciones, por el contrario podrían buscar oportunidades en los desarrollos relacionados a la economía digital de manera que sea posible ejecutar mejor los procesos de control e incorporar innovaciones orientadas a mejorar el cumplimiento. Aprovechar esa enorme potencia que ofrece la economía digital de obtener y acumular información para desarrollar nuevos procedimientos que resulten más efectivos. En este sentido, es claro, que mientras más cerca se encuentre la información obtenida de la transacción específica, mayor será la capacidad de actuación de la administración de actuar rápidamente.

Con esta capacidad la Administración puede pasar de un proceso de tratar de descubrir cosas que se hicieron mal en el pasado para castigar al infractor, a predecir ya sea probables comportamientos de incumplimiento o el tipo de respuesta que tendrá el contribuyente ante una acción, y consecuentemente actuar más rápido, de manera muy cercana a la ocurrencia de los hechos en una nueva cultura de respuesta inmediata muy distinta de una cultura en que la administración contaba con el tiempo de prescripción como elemento fundamental en la dimensión del tiempo. En algunos casos esta capacidad podrá influenciar para contribuir al cambio de comportamientos.

En resumen estas capacidades permitirán pasar de un control siempre posterior en la economía tradicional a un control más cercano al concurrente en la economía digital.

Las administraciones tendrán que enfrentar los retos de control tributario relacionado con la economía digital en los entornos externos e interno.

Sin duda que en este entorno uno de los elementos que mayor interés merece se relaciona con la tributación internacional y los procesos de control en situaciones relacionadas con erosión de base y transferencia de ganancias a otras plataformas. La implementación de los planes de acción BEPS, un esfuerzo de cooperación entre diversos actores liderado por la OECD, sin duda establecerá responsabilidades, dificultades, retos y oportunidades a las administraciones. Será cada vez más necesaria la cooperación e intercambio de información entre administraciones mientras se establecen responsabilidades y obligaciones específicas a multinacionales, mientras en el caso particular de la economía digital se generarán mecanismos simplificados para facilitar el cumplimiento de no residentes y otros destinados a permitir obtener información sobre las transacciones. El reporte de la iniciativa BEPS debe ser aprobado y estar público en octubre de este año, por lo que este documento no los incorpora, pero reconoce que algunas recomendaciones serán determinantes para los fines de control tributario en la economía digital.

En el entorno interno, en mi opinión existen varias alternativas, que de manera no taxativa se describen a continuación.

6. DOCUMENTOS ELECTRÓNICOS E INFORMACIÓN CERCANA A LAS TRANSACCIONES

El uso de documentos electrónicos, particularmente la facturación electrónica en que la Administración Tributaria tiene todos los documentos emitidos tiene una potencialidad reconocida para fines de control tributario. En un escenario en que toda la economía, o su mayor parte, utilizan facturas electrónicas, la comprobación de los créditos y débitos totales del impuesto al valor agregado puede determinarse a partir de una simple agregación de las facturas. En realidad, la disponibilidad de todas las facturas permitirá a las administraciones liberar varios deberes formales así como el reporte de información a los contribuyentes puesto que la administración cuenta con la información de base. La administración puede pasar a proponer las declaraciones de los períodos del IVA o al menos a validarlas para identificar errores o inconsistencias en el mismo momento de la presentación de las mismas. Adicionalmente la información agregada tendrá implicaciones en otros tributos, por ejemplo a partir de las ventas facturadas se puede identificar rápidamente si la declaración de renta anual reporta ingresos muy por debajo de las ventas totales. Se pueden adicionalmente detectar anomalías, como por ejemplo contribuyentes que únicamente acumulan créditos fiscales o aquellos que solo emiten facturas pero no tienen compras y otros comportamientos singulares detrás de los cuáles podrían encontrarse esquemas fraudulentos destinados a buscar indebidamente obtener reposición de supuestos créditos fiscales que no existen más que en transacciones simuladas o de ventas no registradas dirigidas a aparentes menores ingresos para aminorar la carga impositiva.

Pero, adicionalmente a los cruces, cuando la administración recibe la información en un momento muy cercano al que se produjo la transacción, o incluso cuando autoriza de manera previa cada factura, como ocurre por ejemplo en Brasil, las posibilidades de la administración de actuar permiten cortar rápidamente situaciones de incumplimiento que tendrían consecuencias mayores.

En Brasil, por ejemplo, al momento de autorizar una factura se puede validar si el comprador es un contribuyente válido y vigente. Si el registro estuviera cancelado no se autorizaría la emisión de la factura evitando que se utilicen registros inválidos para fines fraudulentos.

En México una de las más importantes novedades es la relacionada con EFOS y EDOS. Gracias a la existencia de la facturación electrónica, y la capacidad de análisis de esos datos, el SAT puede identificar mecanismos de defraudación fiscal en que una persona física o jurídica ha estado simulando operaciones para “vender” facturas a otros contribuyentes con el solo propósito de disminuir su carga tributaria aplicando los supuestos créditos de las mismas. El SAT puede, después de identificado el proceso listar a los vendedores de Facturas o empresas que facturan operaciones simuladas—EFOS (empresas que han estado emitiendo facturas sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar los servicios o producir los bienes), con consecuencias directas para los compradores de esas facturas o

empresas que deducen operaciones simuladas – EDOS a quienes no les serán reconocidas dichas operaciones y por tanto tendrán que regularizar su situación tributaria. El mecanismo, que incluye un esquema de defraudación utilizando esquemas de tercerización o “*outsourcing*” de personal, está amparado en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación fue objeto de demanda para amparos de revisión la que fue recientemente resulta por la Corte Suprema negando los amparos. El SAT cuenta con una importantísima herramienta para combatir este tipo de fraude.¹⁰

Pero la utilización de documentos electrónicos asociados directamente a las transacciones no se limita a las facturas. Por citar un ejemplo, se utilizan certificados de retención electrónicos en varios países de manera que no es necesario esperar a la declaración de retenciones para conocer el monto que cada agente retenedor debe efectivamente pagar al final del período. Adicionalmente, y tal vez más importante, es factible saber al momento en que se utiliza el crédito correspondiente a esa retención que la misma efectivamente fue realizada por un determinado agente de retención.

Transparentar la información existente

Cuando la administración tienen importante cantidad de información de operaciones de la economía recibida a través de terceros y esta es de buena calidad ha resultado una buena práctica el transparentar de alguna manera la información disponible, sea publicando los totales de ingresos y gastos conocidos por la administración o preparando declaraciones pre-llenadas. Si bien siempre es necesario el resguardo de cierta información, como por ejemplo la asociada a investigaciones, para buena parte de los contribuyentes el conocer que la administración tiene información sobre los ingresos y gastos del contribuyente se constituye en un factor disuasivo para que los contribuyentes intenten, por ejemplo, esconder ingresos. La cantidad de diferencias resultante de los cruces será significativamente menor y las declaraciones, estarían más correctas, al menos en comparación a la información ya disponible por la administración. Es verdad que se evitarían muchas multas e intereses, pero las cosas estarían mejor desde el principio y sabemos que mientras más tarde se trate de corregir un problema; más difícil será su solución y seguramente más costosa. Además, al no tener que controlar lo que ya se sabe, la Administración podrá destinar esos recursos a otros objetivos.

Domicilios y buzones electrónicos

Para las administraciones tributarias resulta muy eficiente poder interactuar con los contribuyentes por medios electrónicos. El uso de declaraciones electrónicas y servicios en línea van en sintonía con las tendencias a la auto-atención de los usuarios en las plataformas de servicios. Se torna particularmente útil la posibilidad de contar con un mecanismo electrónico y seguro para entregar información al contribuyente, y en particular para notificar actos administrativos. Con este mecanismo se agilizan procesos y reducen costos, pero adicionalmente se da certeza a los contribuyentes

¹⁰ <http://www.ciat.org/index.php/es/blog/item/330-una-aventura-temeraria-un-adjetivo-comun-ii.html>

sobre los actos emitidos y se puede manejar constancias de la entrega de documentos, de los momentos de apertura y consulta. El buzón electrónico no es un buzón de correo privado sino uno bajo control de la Administración.

En Argentina, la AFIP mediante Resolución General No. 2109 del 2006 regla sobre el domicilio electrónico. Lo define como “el sitio informático seguro, personalizado, válido y optativo registrado por los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y para la entrega o recepción de comunicaciones de cualquier naturaleza”. Los actos administrativos que pueden ser notificados mediante comunicación informática son: citaciones, notificaciones, emplazamientos e intimaciones por falta de presentación o pago y demás actos emitidos con firma facsimilar; emplazamiento de pago provisorio de impuestos vencidos; intimación por falta de presentación de declaraciones juradas determinativas de los recursos de la seguridad social; iniciación del proceso de aplicación de multa con notificación emitida por sistema de computación de datos; y, citaciones, notificaciones, emplazamientos o intimaciones emitidas por la AFIP en relación a los servicios Web. Los actos se consideran notificados el día que el contribuyente proceda a la apertura del documento o los días martes y viernes inmediatos posteriores a la fecha en que los documentos se encuentren disponibles en la ventanilla virtual.

En España, la Dirección Electrónica Habilitada - DEH sirve para la recepción de notificaciones administrativas que por vía telemática pueda practicar la Administración General del Estado y todos sus organismos. Es un buzón electrónico en el que se recibirán notificaciones de los organismos y procedimientos correspondientes. El sistema es de carácter general para las administraciones públicas y en particular para la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Tiene vigencia indefinida y no es posible su revocación o inhabilitación. Los obligados son: sociedades anónimas y de responsabilidad limitada, personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que no tengan nacionalidad española, establecimientos permanentes y sucursales de entidades no-residentes, uniones temporales de empresa y agrupaciones de interés, contribuyentes en el régimen de grandes empresas y los sujetos al régimen de consolidación fiscal del impuesto sobre sociedades. El mecanismo sirve para todas las comunicaciones y notificaciones que efectúe la Agencia Tributaria en sus procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior y en la gestión recaudatoria de otros entes. La notificación electrónica pasa a ser la forma habitual de notificación.

En Brasil, la Receita Federal estableció el portal e-CAC (*Centro Virtual de Atendimento ao Contribuyente*). Desde marzo de 2011, los servicios de cobranza relativos a débitos declarados en DCTF son enviados a la caja fiscal electrónica de los contribuyentes. Estos avisos equivalen a una cobranza amigable y el contribuyente tiene un plazo de 30 días para regularizar su situación, evitando que sus deudas sean registradas como deuda activa. La Receita colocó a disposición de los contribuyentes la opción del *Domicilio Tributário Eletrônico* - DTE, que permite que las cajas postales del e-CAC también sean considerados su domicilio tributario. La adhesión tiene grandes ventajas, la principal es que se consideran intimadas las comunicaciones de los actos oficiales

quince días después de que se registró el mensaje en la Caja Postal. Solo después de esos quince, se inicia a contar los plazos, es decir que tendrá quince días adicionales para preparar, por ejemplo, impugnaciones o recursos. Otras facilidades incluyen la posibilidad de registrar teléfonos celulares para recibir avisos de documentos nuevos, la reducción de tiempo en los trámites de los procesos administrativos digitales y la garantía del sigilo fiscal y total seguridad contra el extravío de información, el acceso a todos los procesos digitales existentes a su nombre que estén en tramitación en la Receita Federal, en la Procuraduría General de la Hacienda y en el Consejo Administrativo de los Recursos Fiscales. El acceso se realiza mediante certificado digital.

Mecanismos de denuncias realmente anónimos

Algunas administraciones ofrecen plataformas de denuncias anónimas soportadas por centros de llamadas o en sitios en la Internet en los que no se solicita a los usuarios identificarse y en los que no se capture ninguna información de la sesión.

Una alternativa que brinde más confiabilidad a los usuarios es mantener un sitio de la administración para recibir denuncias en la Internet Oscura y eventualmente realizar pagos de recompensas en monedas cifradas.

Aplicaciones específicas para auditoría

La cantidad de datos disponible dentro de la administración ha alcanzado volúmenes inimaginables hace unos años. En algunos países, se puede contar por ejemplo con los detalles de todas las facturas emitidas y recibidas por un contribuyente, los detalles de sus retenciones, e información relacionada con el contribuyente de decenas y centenas de fuentes de información. Con la información se desarrollan programas de monitoreo y acciones de control fiscal de carácter masivo, pero es necesario en algunos casos llegar a procesos de fiscalización individual de carácter más general. En estos casos es conveniente que los auditores fiscales cuenten con herramientas adecuadas para poder generar particiones de todos los datos de un contribuyente y tenerlos disponibles para la auditoría, sea mediante accesos remotos a los sistemas centrales mediante la descarga de datos a equipos locales. Estas aplicaciones deben estar preparadas para gestionar, acumular, muestrear, normalizar y analizar esa información y sus fuentes. Al mismo tiempo debe permitir proteger la información de los contribuyentes y los terceros involucrados permitiendo, cuando sea necesario, anonimizar u ocultar datos que deben ser reservados.

7 ANÁLISIS DE GRADES VOLÚMENES DE INFORMACIÓN Y PREDICCIÓN

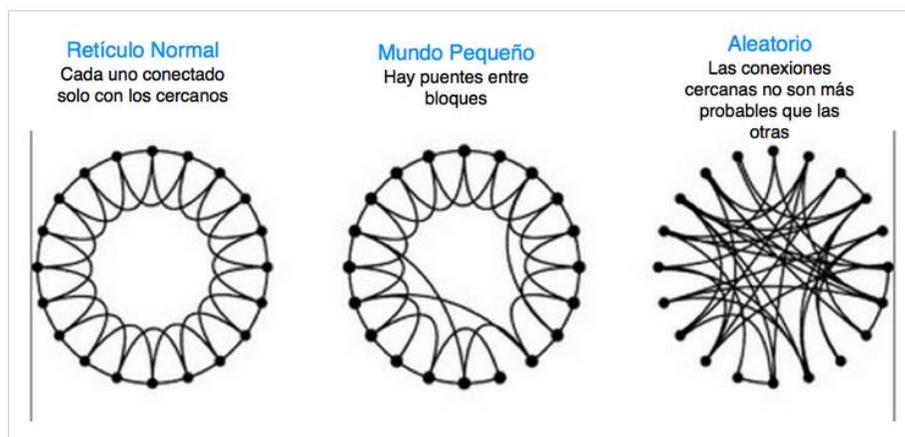
El uso de herramientas análisis de datos para grandes volúmenes de datos (*BigData*) y su gestión de riesgos permite explorar opciones para sospechar o predecir tanto situaciones de incumplimiento como del resultado de las acciones de la administración. Las administraciones tributarias deberían desarrollar algunas de las siguientes técnicas y herramientas:

- Gestión de flujos de datos permanentes (StreamSQL)

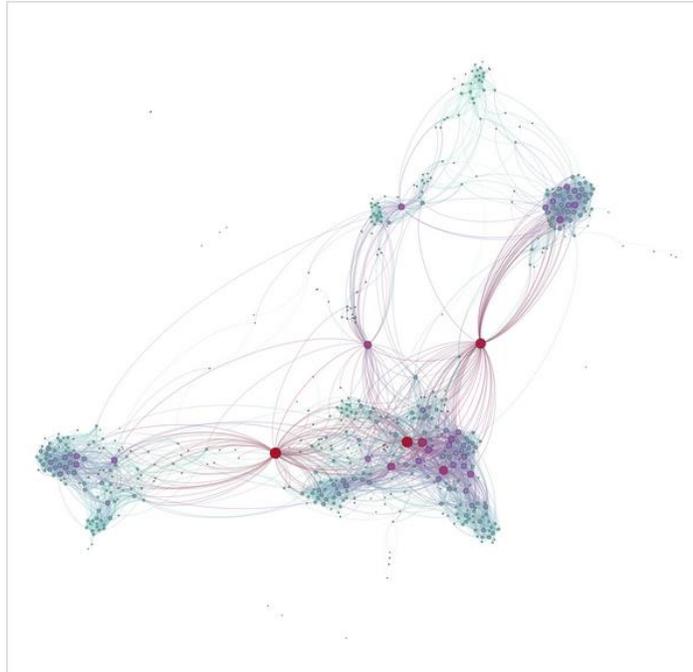
Se trata de la capacidad de recibir datos sobre transacciones, actividades, contactos que identifican, o generan indicios, eventos de incumplimiento en cuanto los datos llegan para disparar determinados procesos.

- Análisis de redes sociales

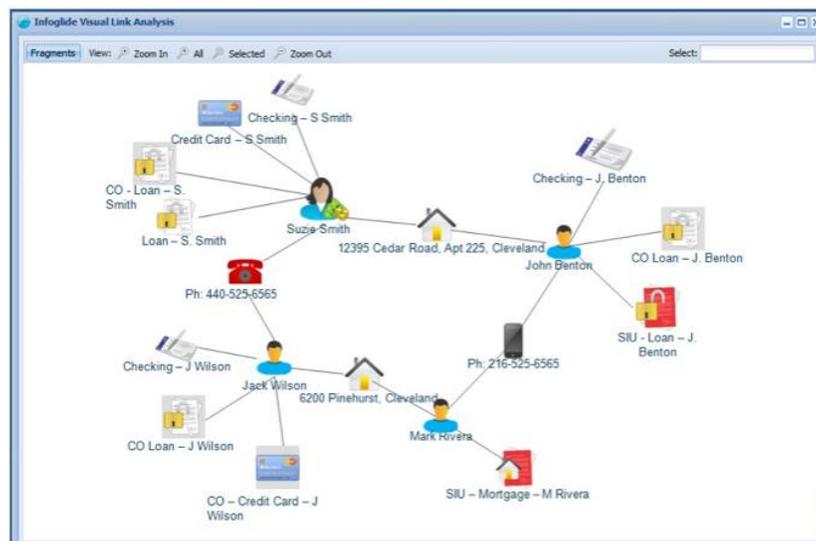
Los contribuyentes a través de las transacciones que realizan entre ellos, de compartir elementos de información (IP, números de contactos, directivos, contadores) conforman redes. En situaciones de incumplimiento esas redes sociales conforman modelos de los denominados “mundos pequeños” a partir de cuyo análisis se pueden determinar esquemas de operación destinados a procesos fraudulentos.



A partir de la identificación de esos enlaces o conexiones entre contribuyentes se pueden identificar grafos que identifican la potencial concentración de grupos, por ejemplo, sectores económicos, relaciones frecuentes con grandes contribuyentes, pero también participantes en ciertos esquemas de operación.



Y con la utilización de herramientas apropiadas se pueden analizar y evaluar estas relaciones.



- Predicción de circunstancias de incumplimiento

Una de las áreas más importantes para trabajar es el uso de modelos matemáticos y estadísticos orientados a, a partir de los datos existentes determinar o predecir, dentro de criterios de probabilidad y bajo determinados criterios de confianza, un resultado.

Este análisis puede realizarse por métodos estadísticos o por técnicas computacionales de inteligencia artificial como sistemas expertos, redes neuronales y particularmente el denominado aprendizaje de máquinas (*machine learning*).

- Análisis estadístico y regresión.

El uso de análisis estadístico y la generación de modelos ajustados a los datos observados pueden ser utilizados para identificar factores de incumplimiento, análisis histórico de cumplimiento, niveles esperados de rendimiento sobre las inversiones y otros factores.

Los análisis estadísticos y el uso de los modelos ajustados deben ser ajustados y preparados para trabajar con grandes volúmenes de datos, solventar los problemas de información no existente, la preparación y validación de información previa.

De particular interés será la regresión logística (*logistic regression*) que se utiliza para determinar modelos de clasificación, por ejemplo se podría definir para determinar que contribuyentes van a ser verificados o auditados.

$$P(x) = \frac{\exp z}{1 + \exp z}, \quad \ln\left(\frac{P}{1-P}\right) = a + bX$$

$$z = \sum_{j=0}^K b_j x_j$$

$$\frac{P}{1-P} = e^{a+bX}$$

$$P = \frac{e^{a+bX}}{1 + e^{a+bX}}$$

$$\frac{P(x)}{1-P(x)} = \exp\left(\sum_{j=0}^K b_j x_j\right)$$

$$= \prod_{j=0}^K \exp(b_j x_j)$$

$$Ln\left(\frac{P}{1-P}\right)$$

Un muy buen ejemplo se puede consultar en un estudio sobre factores que afectan el cumplimiento de contribuyentes¹¹ de una determinada región, en la que se pudo determinar que los factores que influyen efectivamente el cumplimiento (positiva o negativamente) son la probabilidad de ser auditado, limitaciones financieras, los cambios en la legislación y su desconocimiento.

¹¹ Journal of Tax Research. Tadesse Getacher Engida y Goitom Abera Baisa. https://www.business.unsw.edu.au/research-site/publications-site/ejournaloftaxresearch-site/Documents/07_EngidaBaisa_FactorsInfluencingTaxpayersCompliance.pdf

Variable	Coef.	SE	Z
Tax knowledge	0.68	0.45	1.51
Probability of Auditing	0.31(*)	0.18	-1.72
Perception of Government Spending	-0.1	0.14	-0.72
Perception on Equity and fairness	-0.1	0.17	-0.56
Penalty rates and enforcement	-0.14	0.17	-0.83
Personal financial constraint	-0.25(*)	0.15	-1.71
Changes on current government policy	-0.26(*)	0.15	-1.78
Referent group	-0.21	0.17	-1.29
The role of the tax authority	-0.09	0.13	-0.66
Log likelihood	-75.36928		
LR chi2(23)	29.2		
Number of obs	99		

Notes: ***p <0.01, **p <0.05, *p <0.1.

- Aprendizaje de máquina y minería de datos

Se trata del uso y adaptación de algoritmos que permiten a los sistemas aprender y realizar predicciones a partir del análisis exploratorio de datos, la determinación de patrones, la optimización matemática. Entre las técnicas más cercanas a la administración se encuentran es el use de árboles de decisión, reglas de asociación de variables, redes neuronales, algoritmos de agrupamiento (*clustering*) para segmentar casos.

Un ejemplo de utilización de técnicas de aprendizaje de máquina se puede observar en el programa del IRS para identificar aplicaciones de devoluciones de impuestos posiblemente fraudulentas que utilizan técnicas de *clustering* para identificar declaraciones potencialmente riesgosas que involucran robo de identidad.¹² El proceso permite identificar algunos elementos como el uso de direcciones domiciliarias comunes, reclamantes de tercera edad o personas en prisión.

Otro ejemplo: se construyó un modelo¹³ que predice el resultado estimado del ajuste de una auditoría. El modelo se desarrolla “entrenando” a la aplicación con los datos de todas las auditorías previas y que consideran las diferentes variables disponibles, por ejemplos relación entre compras y ventas, volúmenes de inversiones, actividad económica. Estos modelos evaluados en cuanto a su rendimiento han demostrado ser más eficientes que otros métodos de selección.

¹² <https://www.treasury.gov/tigta/auditreports/2015reports/201540026fr.pdf>

¹³ Mejorando la Administración Tributaria con Minería de Datos. Danielle Michi Barrera y Satheesh Ramachadam. <https://www.treasury.gov/tigta/auditreports/2015reports/201540026fr.pdf>

En este contexto se vuelve particularmente importante la incorporación de elementos de análisis bayesiano en la evaluación de riesgo a fin de incorporar información nueva y evaluar cómo afecta la nueva información en las acciones desprendidas de la gestión de riesgo.

- Internet de las cosas.

Entre los nuevos desarrollos en los que se puede apoyar la administración tributaria está la incorporación de sensores y dispositivos que pueden suministrar información directa de las actividades que podrán ser utilizadas tanto en procesos de comprobación como en el uso de métodos presuntivos de datos. Las posibilidades de aplicación son muy variadas e incluyen aplicaciones tan diversas como el sobrevuelo de áreas tomando imágenes de las construcciones para compararlas identificar mejoras en las construcciones y verificar si fueron o no declaradas a contar los clientes que entran a un restaurante.

En todos los casos, un factor determinante para que las administraciones puedan aprovechar estos elementos, va a incluir la incorporación de personas con las habilidades y los conocimientos para trabajar con los enormes y crecientes elementos de información; pero también el que los funcionarios que ya trabajan en la administración se capaciten, se entrenen y se adapten a los nuevos tiempos y a las nuevas formas de hacer las cosas.

8. EJEMPLO PRÁCTICO

Una administración tributaria puede enviar a través de correos electrónicos mensajes informativos a los contribuyentes. Estos mensajes pueden ser de carácter general o de carácter específico y personalizado para el contribuyente. A priori se puede considerar que todo correo electrónico enviado por la administración va a ser recibido y leído por su destinatario. Sin embargo, los correos electrónicos pueden ser simplemente ignorados o desechados sin siquiera ser abiertos por el usuario, por la configuración del servidor de correos, por los equipos de seguridad de redes puestos en las configuraciones, por los filtros anti-spam, por falta de interés del lector o por un simple error.

En un análisis real se analizaron 300 000 correos electrónicos enviados y se observó que el 86% de los correos no se abrieron. El número de correos que no se abren puede ser desestimulante. Se consideraron entonces algunas variables:

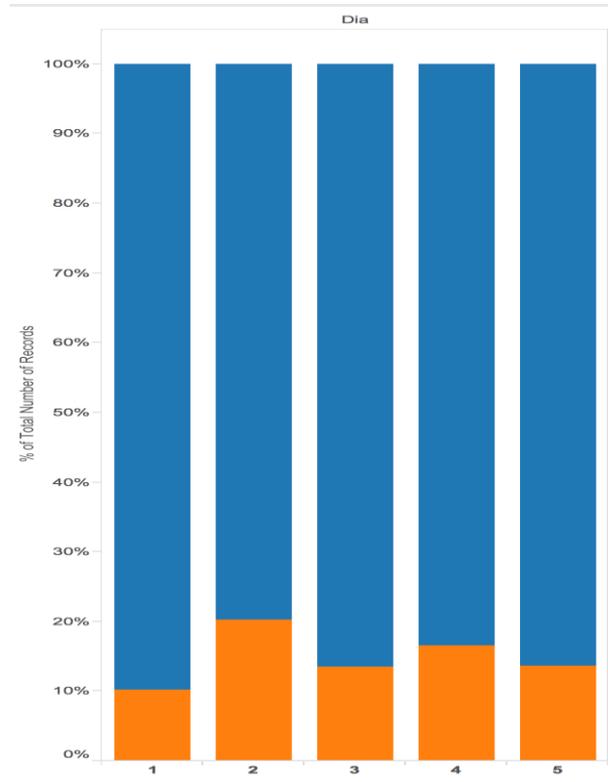
- La hora del día, el día de la semana o el mes en el año en que se envió el correo.
Se trata de determinar si la hora, día y mes en los que se envía un correo tiene alguna incidencia en que el mismo se abra o no.

- El dominio al que está registrado el usuario
Los usuarios pueden registrarse con un correo como el de su trabajo, por ejemplo @ciat.org, o pueden utilizar una cuenta de correo genérica como @gmail.com.
- La identificación del autor del correo
¿Tiene alguna implicación el hecho de que el correo sea enviado por la Administración Tributaria, por el Administrador, por un Administrador Regional?
- El largo del texto del correo
El largo del mensaje. ¿Un mensaje corto tiene más probabilidad de llegar a su destino que uno largo?
- El largo del asunto en el correo enviado.

La tabla a continuación hace un resumen de los datos obtenidos:

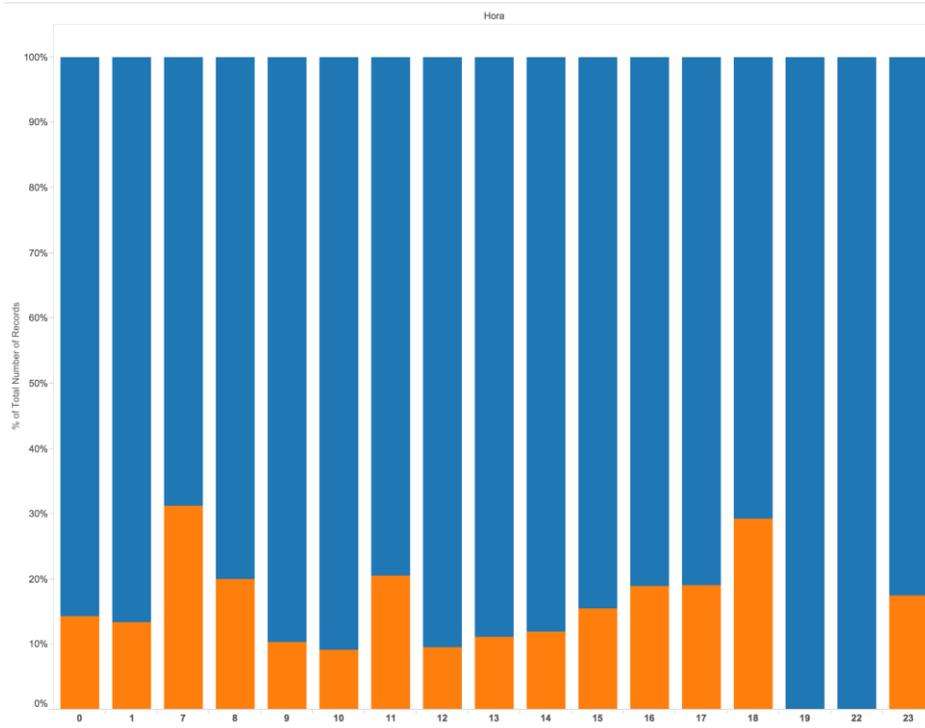
opened	u.open	hora	dia	mes
Mode :logical	Min. : 0.0000	14	:68849	1:39223 9 :77008
FALSE:257747	1st Qu.: 0.0000	15	:62810	2:12673 12 :37944
TRUE :41911	Median : 0.0000	16	:30494	3:91902 5 :26547
NA's :0	Mean : 0.2342	13	:28833	4:65559 2 :26544
	3rd Qu.: 0.0000	10	:23914	5:90301 3 :26525
	Max. :127.0000	9	:18161	4 :26497
		(Other):66597		(Other):78593
dominio	t4.createdBy	t4.largoTexto	t4.largoTitulo	
hotmail.com : 49740	64 :183256	Min. : 2686	Min. :12.00	
sunat.gob.pe : 32929	65 : 13248	1st Qu.: 3910	1st Qu.:29.00	
gmail.com : 30571	1867 : 25906	Median : 7201	Median :37.00	
afip.gob.ar : 16570	5390 : 13315	Mean : 7797	Mean :34.61	
seniat.gob.ve: 13218	9798 : 13331	3rd Qu.: 7824	3rd Qu.:41.00	
sat.gob.mx : 12462	11692: 37918	Max. :33210	Max. :48.00	
(Other) :144168	11830: 12684			

A partir del análisis de datos se puede observar cómo se comporta la apertura de un correo en relación a varias de las variables:

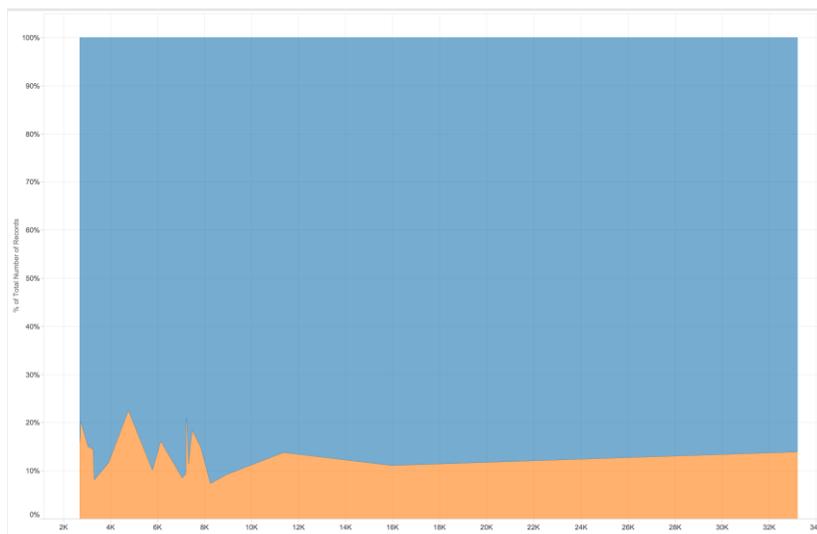


Aquí vemos que los correos enviados los días martes y jueves tienen mejor suerte que aquellos enviados los días lunes.

A continuación en cambio el gráfico con la hora de envío de los correos. Vemos claramente que los correos enviados a las 7 de la mañana tienen mejor suerte que los enviados a las 10.



Gráficos similares muestran que el autor del correo tiene influencias parecidas que varían de cerca del 25% en el mejor caso a poco más de 11% en el peor. Finalmente el largo del texto pareciera no ser determinante, pues no se observa una tendencia concreta.



Con esta información podríamos procurar que se envíen los correos únicamente los martes, a las 7 de la mañana y con un determinado autor. Sin embargo la posibilidad de desarrollar un modelo ajustado permite evaluar el momento más probable, de manera que la mayoría de correos se enviarán a las 7 de la mañana de los martes, pero a algunos usuarios se deberá enviar en las noches, a otros al medio día de los

viernes y a algunos en el fin de semana. Gracias a la probabilidad de predecir que demostró acertar si un correo va a ser abierto con un nivel de acierto del 90%.

LA TRIBUTACIÓN DE PERSONAS NATURALES DE ALTOS NIVELES DE RENTAS Y PATRIMONIO

Ximena Amoroso
Directora General
Servicio De Rentas Internas
(Ecuador)

Contenido: 1. Introducción. 2. Antecedentes históricos: 2.1. ¿Por qué es mala la desigualdad del ingreso?. 3. Limitaciones del sistema tributario. 4. Desigualdad de los ingresos en Ecuador. 5. Conclusión general.

1. INTRODUCCIÓN

La problemática de la tributación de personas de altos niveles de rentas y patrimonio constituye una preocupación de los sistemas tributarios guiados por el principio de equidad en equilibrio con la suficiencia recaudatoria y la eficiencia.

Antes de abordar el tema tributario, es importante entender, desde una óptica económica conceptual, el problema que subyace detrás de una inequitativa distribución de la riqueza, lo cual se expone en la primera parte de este documento.

Un importante hito por alcanzar para los países de la región latinoamericana constituye cómo dotarle al impuesto a la renta de mayor efectividad como una herramienta de redistribución de la riqueza. El documento hace un recuento de la política tributaria en la región y su énfasis temporal en los impuestos indirectos y en la tendencia generalizada al uso de incentivos tributarios ligados al impuesto a la renta, que junto a una elevada evasión han ocasionado que el impuesto tenga una base estrecha, restándose su eficacia redistributiva y atenuándose la progresividad que le caracteriza.

El documento pretende aportar al debate en torno a la importancia de fortalecer el impuesto a la renta, trascendiendo su rol hacia un instrumento de equidad del sistema económico, apoyando los objetivos macroeconómicos y sociales relacionados al combate a la pobreza y la justicia social.

En la segunda parte, se aborda la experiencia ecuatoriana, a través de un recuento normativo, destacando un hito importante, la expedición de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria (2007), que en cumplimiento con el Mandato Constitucional, adquiere por primera vez un rol más importante en la consecución de objetivos económicos, sociales y ambientales.

Además de los cambios normativos emprendidos para reforzar la progresividad y rol redistributivo del impuesto a la renta, el actual modelo de gestión de la Administración Tributaria ecuatoriana contempla el control tributario a personas de altos niveles de

renta y patrimonio, es así que se exponen los avances del Ecuador en el control, la implementación de herramientas para análisis y, finalmente, las perspectivas y desafíos futuros para el control de este segmento de contribuyentes.

2. ANTECEDENTES TEÓRICOS

2.1. ¿POR QUÉ ES MALA LA DESIGUALDAD DEL INGRESO?

El concepto de igualdad está muy ligado al de justicia, ya que en general casi toda exigencia de justicia es en realidad una demanda de igualdad (Sen, 1992). Hay nociones de justicia que argumentan no promoverla o no parecen mencionarla, sin embargo el desear la igualdad de algo es una característica común de prácticamente todos los enfoques de las teorías éticas sobre el orden social, que han perdurado en el tiempo (Sen, 1992). No sólo los partidarios de la igualdad de los ingresos demandan su distribución igualitaria, no sólo los partidarios del bienestar piden niveles igualitarios de bienestar, los utilitaristas clásicos también insisten en una igual ponderación para cada unidad de utilidad, para todos los individuos e incluso los libertarios puros exigen la igualdad con respecto de una amplia clase de derechos y libertades. Aquellas teorías que argumentan ser “anti-igualitarias” en términos de alguna variable se puede demostrar que van acompañadas de la aprobación de la igualdad en otra variable (Sen, 1992).

Incluso la demanda de satisfacción de necesidades básicas de manera igualitaria es una exigencia de igualdad (en una variable en particular), y ha sido defendida durante mucho tiempo por quienes suelen considerarse “anti-igualitarios”. Esto está relacionado al concepto de mérito individual, las formulaciones que hace esta idea suelen implicar la noción de “a igual mérito igual trato” concediendo a todos la misma recompensa por lo que se merecen. Pero como se observa, usualmente las críticas al igualitarismo suelen convertirse en igualitarias en alguna otra variable (Sen, 1992).

Las desigualdades son, en su mayoría, justificadas en función de análisis favorables u opuestos, probablemente inevitables y son a estas inequidades a las que los principios de justicia social deberían atacar (Rawls, 1971). No se trata de definir principios de justicia social perfectos, pero sí de considerar que la justicia en una sociedad depende de cómo se asignen los derechos y deberes, de las oportunidades económicas y de las condiciones sociales de ciertos sectores de la sociedad.

Por lo tanto, si se habla de justicia en una sociedad, el tema principal sobre el que es necesario focalizarse, es su estructura básica porque sus efectos determinan el futuro de la vida de las personas (Rawls, 1971) y, porque ésta presenta posiciones iniciales distintas para cada individuo, y las personas que nacen en posiciones sociales heterogéneas tienen diferentes perspectivas de vida, determinadas por un lado por el sistema político y por otro por las circunstancias económicas y sociales. Las instituciones en la estructura básica de la sociedad favorecen o desalientan determinadas posiciones iniciales, determinan sus desigualdades y éstas a su vez definen las oportunidades iniciales de las personas. En este sentido, la justicia, y en

particular la justicia distributiva dentro de esta estructura básica, es una preocupación de la sociedad y su provisión es una responsabilidad del Estado (Bojer, 2003), con el fin de que éste garantice la igualdad de oportunidades (Sen, 1992).

La justicia como igualdad de libertades o capacidades o a su vez como eliminación de las desigualdades inequívocas (Sen, 1992) permite a las personas llevar la vida que razonadamente quieren llevar. No se puede hablar de justicia si la posición de la estructura básica de la sociedad es extremadamente inequitativa ya que su naturaleza afecta materialmente las perspectivas de vida de la gente.

No se pretende con ello, que en nombre de la justicia se pida igualdad absoluta de ingresos o riqueza; éstos son solo medios para conseguir otros fines. El fin último es que todas las personas tengan las libertades y capacidades (colectivas no solo individuales) para alcanzar el bienestar y sus objetivos, distinguiendo los recursos que las personas poseen en vista de la diversidad que nos caracteriza como seres humanos, tomando en cuenta las diferencias entre las personas para convertir medios en fines y la importancia de varios medios que determinan las oportunidades reales de la gente. La idea es que las personas no tengan ni ventajas ni desventajas para lograr sus objetivos, es decir, que todos estén situados de manera semejante de tal manera que los principios no favorezcan condiciones particulares para que todas las personas tengan las mismas oportunidades.

Por ende, la pregunta más relevante a la hora de definir la sociedad que queremos no es la disputa por igualdad o libertad, lo que está en debate es ¿igualdad de qué?, ¿cuál es la variable relevante a la hora de juzgar si una política, institución o dotación de recursos es igualitaria y por ende justa? Todo depende si la variable relevante influye decisivamente en la estructura básica de la sociedad.

Si las condiciones vigentes en una sociedad atentan contra la estructura básica haciéndola injusta y limitando las oportunidades de las personas y ubicándolos en posiciones diferentes a otros miembros por el simple hecho de haber nacido en otra condición, entonces el Estado tendrá el imperativo moral de intervenir con un trato desigual hasta que se garantice la igualdad en esa dimensión.

Bajo este contexto, la amplia desigualdad del ingreso y de la riqueza es un desafío en nuestros tiempos; ya que en las últimas décadas, en las economías avanzadas la brecha entre ricos y pobres ha alcanzado sus niveles más altos. Las tendencias de desigualdad han sido diversas en mercados emergentes y en economías en desarrollo; algunas naciones han experimentado una disminución de la desigualdad, pero prevalecen inequidades en cuanto al acceso a la educación, salud y crédito, entre otras (Dabla-Norris, Kochhar, Ricka, Suphaphiohat, y Tsounta, 2015). Por estas razones no sorprende que el aumento de la desigualdad y sus conductores sean temas principales en las agendas de política de diversos países, ya que ésta trae consigo problemas empíricos, que en el ámbito económico, social y de políticas públicas se traducen en:

- Afectación al crecimiento económico en el corto y largo plazo. Específicamente, si la concentración del ingreso del 20% más rico de la población se incrementa, el crecimiento del PIB disminuye en el mediano plazo; en contraste, un incremento de la concentración del ingreso del 20% más pobre está asociado con un mayor crecimiento del PIB en el mediano plazo (Dabla-Norris, *et all.*, 2015); esto porque la clase media y la clase pobre impulsan la mayor parte del crecimiento a través de canales económicos, políticos y sociales interrelacionados.
- Implicaciones significativas en la estabilidad macroeconómica, ya que puede concentrar el poder económico y el poder político en manos de pocos, que construyen políticas a su conveniencia y buscan por lo general exenciones y reducciones de impuestos para disminuir su aporte al Estado y, esto a su vez conduce a un uso subóptimo de los recursos humanos, una disminución de la estabilidad política y económica y, un aumento de riesgo de crisis. En una construcción teórica Kumhof y Ranciere (2010) y Kumhof et al (2012), muestran que un incremento en la desigualdad permite a los inversores incrementar sus activos financieros mediante préstamos a los trabajadores, lo que resulta en un incremento de los ratios deuda/ingreso y con ello la fragilidad financiera, lo que suele conducir a una crisis. En particular, estudios han argumentado que un periodo prolongado de alta desigualdad en las economías avanzadas está asociada con la crisis financiera global, ya que incrementa el apalancamiento, la sobre-extensión del crédito, una relajación de los estándares de calidad de las hipotecas (Rajan, 2010) y permite que los lobbies presionen por una desregulación financiera (Acemoglu, 2011). Una amplia acumulación del ingreso de los más ricos acompañado de liberalización financiera, la cual por sí sola puede ser una política responsable del aumento de la desigualdad, están asociadas con déficits externos sustancialmente altos (Kumhof, Lebarz, Rancière, Richter, y Throckmorton, 2012). Estos desequilibrios pueden desafiar la estabilidad macroeconómica y financiera y, por lo tanto al crecimiento.
- Altos costos sociales. La inequidad de resultados no genera los incentivos “correctos”, sobre todo si el ámbito son los ingresos (Stiglitz, 2012). En ese caso, los individuos tienen el incentivo de desviar esfuerzos a través de asegurar tratos favorables y protección; lo que resulta en una mala asignación de recursos, corrupción, y nepotismo con consecuencias sociales y economías adversas. En particular, los ciudadanos pueden perder confianza en las instituciones, lo que erosiona la cohesión social y la confianza en el futuro. Niveles de desigualdad extremos podrían deteriorar el contrato y la cohesión social, y esto está asociado con conflictos, los cuales desalientan la inversión. Los conflictos prevalecen particularmente en el manejo de recursos comunes donde por ejemplo la desigualdad hace más difícil resolver las disputas (Bardhan, 2005). En términos generales, la desigualdad afecta la economía de los conflictos, ya que puede intensificar los agravios sentidos por ciertos grupos o puede reducir los costos de oportunidad de iniciar o participar en un conflicto violento (Lichbach, 1989). La desigualdad tiene implicaciones de violencia social, como se muestra en varios estudios sobre violencia e inequidad: Daly, Wilson, y Vasdev (2001) demuestran que altos niveles de inequidad en la distribución de recursos medida mediante el

coeficiente de Gini es un determinante fundamental de las tasas de homicidios en Canadá y Estados Unidos; Fajnzylber, Lederman y Loayza (2002) encuentran relaciones de causalidad entre los altos niveles de inequidad y mayores tasas de criminalidad en varios países; Hsieh y Pugh (1993) encuentran que la desigualdad en los ingresos y la pobreza están relacionadas con mayores tasas de homicidios y asaltos; Gutierrez, Madeleine, Pickett y Wilkinson (2013) realizan un análisis llegando a conclusión que la delincuencia (delitos como el homicidio y los asaltos) aumenta si se incrementa la desigualdad de los ingresos.

- Afectación del ritmo al cual el crecimiento permite la disminución de la pobreza (Ravallion, 2004). El crecimiento es menos eficiente en la reducción de la pobreza de los países con altos niveles de desigualdad inicial o, en los cuales el patrón o la tendencia distributiva del crecimiento favorece a los no pobres. Más aún, en la medida en que las economías estén sometidas a choques de diversa índole que socavan el crecimiento; altos niveles de desigualdad hacen que una mayor parte de la población sea vulnerable a la pobreza.
- La desigualdad puede ser la señal de falta de movilidad de ingresos y de oportunidades o, como un reflejo de las desventajas persistentes de sectores particulares de la sociedad. Corak (2013) encuentra que los países con mayores niveles de desigualdad en la distribución del ingreso, tienden a tener menores niveles de movilidad intergeneracional; puesto que los ingresos de los padres pasan a convertirse en un determinante importante de los ingresos de sus hijos. Además, es conocido que uno de los medios más idóneos de movilidad social es la educación, que constituye uno de los determinantes del ingreso laboral. Una desigualdad arraigada de los resultados reduce las posibilidades educativas y puede minar las opciones laborales; ya que puede disminuir la habilidad de los hogares con bajos ingresos, de permanecer saludables y de acumular capital humano (Galor & Moav, 2004); lo que puede llevar por ejemplo a una baja inversión de la familia en educación, los niños pobres usualmente terminarán en escuelas de baja calidad y por tanto serán menos capaces de realizar estudios superiores; pueden disminuir el desarrollo de habilidades de los individuos cuyos padres hayan tenido niveles de educación bajos, tanto en términos de cantidad (años de escolaridad) y, en términos de calidad (dominio de habilidades) (Cingano, 2014).

Como resultado, la productividad laboral será baja en comparación con otros países que tengan una distribución del ingreso más equitativa (Stiglitz, 2012).

- Reducción de la demanda agregada, que podría ser causada por una concentración creciente de los ingresos, ya que los ricos gastan una menor fracción de sus ingresos en comparación con los grupos de ingresos medios y bajos (Carvalho & Rezai, 2014).

3. LIMITACIONES DEL SISTEMA TRIBUTARIO

La pasada década estuvo acompañada de importantes cambios en las tendencias distributivas globales. América Latina y el Sudeste de Asia cambiaron la tendencia hacia mejoras en el coeficiente de Gini; mientras que los países de Europa, China y Estados Unidos continuaron con una tendencia creciente en relación a la desigualdad (Cornia y Martorano, 2012). A pesar de que América Latina y el Caribe siga siendo la región más desigual del mundo; se ha configurado un contexto más prometedor en cuanto a los indicadores de distribución de la región. El descenso de la desigualdad se da por diversos factores dada la variedad de experiencias nacionales y sus especificidades. Sin embargo, no hay que dejar de lado el contexto político que ha acompañado estas mejoras; se han consolidado las democracias regionales y en varios casos las orientaciones políticas de los gobiernos han favorecido ciertas instituciones laborales y redistributivas (Lustig y McLeod, 2009; Cornia, 2010; Robertson, 2012).

En este sentido, la mayoría de los Estados tiene objetivos redistributivos y pueden incidir de varias formas en los distintos niveles de desigualdad de una economía.

Desde un primer punto de vista, se tiene a los ingresos primarios o ingresos que surgen del mercado; sobre éstos el Estado puede incidir de manera redistributiva, por ejemplo con la fijación de salarios mínimos, control de la concentración en mercados de bienes y servicios, negociación entre trabajadores y empresas; es decir, la distribución resultante de la producción y el mercado no es inmutable. Desde un segundo punto de vista, el Estado puede intervenir con instrumentos como impuestos y transferencias re-delineando la distribución -secundaria- formada por el mercado, estos mecanismos tienen implicaciones directas en la distribución del ingreso disponible de los hogares.

Finalmente, desde un tercer punto de vista, el ejercicio redistributivo del Estado puede tener lugar mediante instrumentos que pueden considerarse indirectos como por ejemplo el gasto público en salud y en educación que si bien no incrementan el ingreso disponible de las personas, mejoran sus oportunidades promoviendo la formación de capital humano y facilitando la inserción en el mercado laboral.

La posibilidad de redistribución por parte del Estado mediante impuestos y transferencias es de gran importancia, ya que ésta puede ampliar significativamente el acceso a recursos por parte de los hogares. A pesar de ello, en 17 países de América Latina el coeficiente de Gini desciende apenas 3% en promedio, después de impuestos directos y transferencias (Amarante y Jiménez, 2015). La situación contraria ocurre en los países de la OCDE, en los que después de impuestos y transferencias el coeficiente de Gini disminuye en promedio 17% (CEPAL/IEF, 2014). La efectividad del sistema impositivo de los países varía en la reducción de la desigualdad; sin embargo cabe la pregunta de por qué el efecto redistributivo de la acción fiscal directa es tan reducido en nuestra región. La respuesta a esta pregunta proviene principalmente de tres fuentes, las dos primeras relacionadas con la distribución secundaria y la última relacionada con la distribución primaria formada por el mercado:

- a. Los problemas relacionados con la política tributaria, más específicamente, la prevaeciente importancia del impuesto al valor agregado sobre los impuestos directos, la base imponible pequeña del impuesto a la renta, las bajas alícuotas de impuesto a la renta y, la mayor importancia histórica a las rentas del trabajo en comparación con las rentas del capital.
- b. Los inconvenientes asociados a la gestión tributaria del sistema de impuestos: altos niveles de evasión y morosidad.
- c. Los problemas concernientes a la estructura económica: en concreto, la distribución primaria de los medios de producción.

a. Política Tributaria

a.1. Impuesto al valor agregado sobre impuestos directos

No pueden entenderse los cambios en los sistemas tributarios de América Latina y su consiguiente bajo poder redistributivo, sin comprender su génesis: la denominada “revolución neoliberal de la política fiscal” que inició a principios de los años 80 (Jenkins, 1995 y Gómez Sabaíni, 2012). La política fue clara: (i) sacrificar la política redistributiva (reducción de tarifas sobre la renta) a cambio de mayor eficiencia; (ii) mayor equidad horizontal; (iii) el desmonte de los tributos al comercio exterior acorde a los procesos de libre mercado y des localización de las economías para favorecer al gran capital; (iv) instauración del impuesto al valor agregado (IVA) para compensar la pérdida recaudatoria y sociabilizar la carga fiscal entre todos; (v) simplificación del sistema mediante eliminación de impuestos menores y ampliación de las bases imponibles.

Desde los años 90, el IVA fue el gran protagonista en el incremento de la presión tributaria en la región. Los avances en estas últimas décadas consistieron en la consolidación de la institucionalidad del sistema tributario, apoyados de forma sistémica en las bondades del impuesto al valor agregado.

Básicamente se puede mencionar dos propiedades del IVA, una de carácter técnico y otra de economía política, que facilitaron el incremento en la recaudación de este impuesto:

(I) El IVA es un impuesto que presenta una baja complejidad en el control tributario en relación a otros impuestos, como es el impuesto a la renta. Esta relativa simplicidad de control, permitió reducir de forma importante y persistente la evasión del IVA en las últimas décadas; a partir del incremento de sistemas de información disponibles y de los mecanismos de control.

(II) Bajo políticas neoliberales siempre era más fácil que el financiamiento del Estado, vía impuestos, recayera en las grandes mayorías que no tenían voz ni voto en la democracia aparente; no podían acceder a la opinión pública para expresar su

supuesta libertad de expresión, ni lograban reaccionar de manera oportuna para defender sus derechos de veeduría sobre la actuación del Estado corporativista. Por el contrario, con la reducción del impuesto a la renta, los beneficios de las élites se mantuvieron inalterados –o en muchos casos se incrementaron. Así el IVA era el impuesto políticamente correcto: se “inocula” al contribuyente vía precios y cuenta con el visto bueno de los grupos de poder a costa de que las capas sociales bajas asuman el financiamiento de un Estado de mínimos, desprovisto de cualquier función de protección social.

En definitiva los avances del sistema tributario de la mano del IVA han sido importantes, porque una mayor suficiencia fiscal permitió un mayor gasto público y redujo la presión sobre el endeudamiento. En forma holística se debe reconocer que el IVA, a pesar de su regresividad, ha conseguido que el Estado pueda articular más programas de gasto; pero al mismo tiempo genera un fenómeno de letargo fiscal que denominamos como "pereza fiscal por la redistribución". Es decir, el Estado se acostumbra a una fuente importante de recursos que tiene una relativa facilidad de recaudación, pero que causa incentivos perversos para no transformar el impuesto a la renta que, es más complejo de gestionar, difícil de controlar, requiere ciertos consensos políticos para poder emprender reformas transformadoras. Podríamos trazar un paralelismo con la famosa Enfermedad Holandesa generada por los ingresos de la explotación de recursos naturales, y la pereza fiscal por redistribución que ha causado el IVA: si bien el IVA aporta de forma importante al financiamiento el Estado, se basa en que el gasto público sea pagado por todos en igual proporción, y no de forma progresiva. Del mismo modo, no limita la desigualdad sino que coadyuva a la concentración, a que los ricos sigan haciéndose más ricos.

Resumiendo, en la “revolución” neoliberal de los impuestos desde la década de los 80, se produjo mayor recaudación lo cual fue positivo, pero fortaleció las estructuras injustas de distribución de la renta porque la cuenta fiscal fue pagada por las grandes mayorías, exonerando o reduciendo del impuesto a la renta a los grandes capitales vía incentivos fiscales y reducción de tarifas. A esto hay que sumar que luego de más de 20 años de vigencia del IVA, los países se resisten a transformar el sistema en búsqueda de mayor equidad como consecuencia directa del rendimiento recaudatorio y la simplicidad que garantiza el impuesto al consumo. El "éxito" que el IVA cosechó a partir de los 90 se convierte hoy en el mayor obstáculo para que la tributación sobre la renta pueda avanzar. Este éxito es al mismo tiempo el germen que detiene a los políticos y a las Administraciones Tributarias para alcanzar un sistema tributario de máximos: que redistribuya la renta y a la vez recaude mayores recursos para financiar el Estado social.

Hay que recordar que el IVA como la figura tributaria más importante desde los años 90 se gestó en un contexto de recortes presupuestarios y reducción del tamaño del Estado. Esto permitía tener un balance fiscal positivo a costa de violentar derechos sociales. Es decir, la recaudación del IVA era suficiente para ese Estado neoliberal al servicio de las élites. Ahora la situación es diferente, muchos países de América Latina cumplen un nuevo rol, los gobiernos de la nueva izquierda han logrado avanzar hacia un Estado garante de los derechos sociales, con las fuertes necesidades de recursos

que esto implica. Por lo tanto, en el largo plazo no es sustentable tener una estructura tributaria de corte neoliberal (mínimos) y al mismo tiempo mantener un gasto público acorde al socialismo de siglo XXI (máximos).

El IVA es un instrumento indispensable en cualquier sistema tributario por su aporte a la suficiencia financiera. No obstante, la era del IVA como clave de bóveda del mismo debe finalizar. Hay que darle el papel que le corresponde: un mecanismo de recaudación eficiente pero injusta. En este sentido, una reforma tributaria en clave socialista debe transformar sobre todo los impuestos sobre la renta, no obstante, también se necesita un esfuerzo por diseñar un impuesto al valor agregado socialmente eficiente, es decir, que se minimice la regresividad manteniendo su poder recaudatorio.

a.2. Estrecha base imponible del impuesto a la renta

La estrecha base imponible en la mayoría de países de América Latina se da por dos problemas principales: los altos porcentajes de evasión y morosidad, y en gran medida por el elevado gasto tributario de los países. En el caso ecuatoriano, el gasto tributario representa 27,18% del total de la recaudación para 2012 (Amarante & Jiménez, 2015).

Estos porcentajes elevados llevan a que la base imponible se erosione y con ello que el efecto redistributivo de los impuestos directos disminuya.

La alta ocurrencia del gasto tributario en la mayoría de países de la región sucede principalmente bajo la justificación de atraer mayor inversión extranjera directa e impulsar la inversión nacional, con el fin de estimular el desarrollo. De esta necesidad han surgido diversas políticas que otorgan varios beneficios tributarios y numerosas exenciones impositivas; no obstante se ha visto en la región que este tipo de políticas han tenido escasos resultados, no solo en el intento de promover el ahorro y la inversión sino también en conseguir una mejor asignación de esta última dentro de los mismos países (Gómez Sabaíni, Jiménez, & Podestá, 2010).

a.3. Bajas alícuotas de impuesto a la renta

La mayoría de países de América Latina tuvo un proceso de constante reducción en las tasas aplicadas del impuesto a la renta para personas naturales y personas jurídicas.

La tasa marginal máxima promedio del impuesto a la renta personal descendió de 1980 a 2000, del 49,5% al 29,1% y continuó bajando hasta alcanzar el 27,7% (Amarante & Jiménez, 2015). La tasa del impuesto a personas jurídicas presenta una evolución similar, disminuyendo en un 38% desde 1980 hasta 2012 (Jiménez y López, 2012). El hecho contrario sucedió con el impuesto al valor agregado, que registra una tendencia creciente. En el Ecuador por el contrario se ha visto un aumento de las tasas marginales máximas y también se han incluido tasas adicionales al impuesto a la renta en años recientes.

Una de las debilidades en este sentido, tanto para la región como para el país es que las tasas marginales máximas continúan siendo bajas en comparación con el resto del mundo, sobre todo con los países europeos. La tasa marginal máxima de impuesto a la renta para personas naturales de América Latina está en el intervalo de 25%-35% mientras que en países como Alemania y Reino Unido, se alcanzan tasas de 47,5% y 45% respectivamente (Amarante & Jiménez, 2015).

a.4. Mayor importancia a las rentas del trabajo en comparación con las rentas del capital

Una de las particularidades del impuesto a la renta para personas físicas en América Latina ha sido su dependencia a los ingresos del trabajo (Jiménez y López, 2012). La estructura del impuesto a la renta en muchos casos ha permitido que surjan estos problemas, muchos de los países presentan sistemas impositivos de tipo cedular que no logran incorporar a todas las rentas de capital (lo que representa una clara inequidad con los contribuyentes que tienen la misma capacidad contributiva), así mismo no se ha conseguido que quienes están ubicados en las altas rentas (que por lo general son quienes perciben mayores ingresos provenientes del capital) paguen más impuestos comparativamente a quienes reciben menos ingresos (Barreix y Roca, 2007).

Adicionalmente, en la mayoría de los países las rentas de capital tienen un tratamiento especial (aplicando diversidad de exenciones e incentivos) y esto ha ocasionado que se reduzca y limite la recaudación de los ingresos provenientes del capital. Esta estructura del impuesto a la renta refleja un equilibrio inestable; por un lado, los ingresos gravados provenientes del trabajo que cumplen la mayoría de principios del sistema tributario y por otro lado, los ingresos del capital que en muchas ocasiones no llegan a cumplir los principios de justicia básicos de todo sistema tributario.

b. Gestión Tributaria: evasión y morosidad

Un alto porcentaje de incumplimiento tributario, consecuencia de la morosidad y evasión, constituye otro elemento que limita la capacidad redistributiva del impuesto a la renta y de otros impuestos directos. La evasión y la morosidad ocasionan la violación de dos principios básicos de los sistemas tributarios. Uno consiste en el principio del beneficio y otro en el principio de capacidad de pago que está compuesto por la equidad horizontal y la equidad vertical. Cuando se presentan estos problemas, se incumple la equidad horizontal (que consiste en el trato igualitario a quienes se encuentran en iguales circunstancias), ya que contribuyentes en iguales circunstancias pueden tener distinta carga tributaria. Y la equidad vertical (que consiste en trato desigual a quienes se encuentran en circunstancias diferentes), puesto que individuos con capacidades contributivas elevadas pueden tener mayor acceso a asesorías profesionales en las que muchas veces se motivan mecanismos de elusión o reducen los riesgos de incumplimiento (Gómez Sabaíni, Jiménez, & Podestá, 2010).

Uno de los principales problemas para la mayoría de los países de la región, es la presencia de un amplio mercado informal. La informalidad se reviste de una extensa importancia económica, no solo porque disminuye el número de contribuyentes que pagan impuestos sino también porque esto ocasiona que la base imponible, sobre todo del impuesto a la renta, se erosione y disminuya su poder redistributivo. Integrar esta población a la formalidad debe ser uno de los objetivos de política tributaria para todos los países, sobre todo en América Latina donde se observan altos porcentajes de evasión. En el caso ecuatoriano se han observado importantes avances a este respecto, la evasión estimada pasó de 2001 a 2004 de 51,4% a 44% respectivamente (Amarante & Jiménez, 2015; Andino & Parra, 2004). Estos avances son en parte producto de nuevas políticas implementadas en los últimos años como el RISE (Régimen Impositivo Simplificado), lo que facilita la formalización de los contribuyentes y la disminución de la morosidad.

Para evaluar la equidad vertical y la equidad horizontal se utilizan generalmente dos índices, Kakwani y Atkinson-Plotnick respectivamente. El primero mide la equidad vertical al comparar la curva de Lorenz del ingreso equivalente de los hogares antes de impuestos con la curva de concentración del impuesto (Barreix, Bès, & Roca, 2009). El segundo mide la equidad horizontal como el área entre la curva de Lorenz de la distribución del ingreso después de impuestos y la curva pre-ordenada de Lorenz que consiste en la representación de la concentración del ingreso después de impuestos pero ordenando a los contribuyentes con respecto a su ingreso antes de impuestos (Plotnick, 1981). Así mismo la capacidad redistributiva de los impuestos es posible estimarla mediante el índice Reynolds-Smolensky que consiste en la comparación de las curvas de Lorenz antes y después de impuestos.

En la mayor parte de países de América Latina, se evalúa el impuesto a la renta para personas naturales; lo que ocurre es que se tiene un índice de kakwani elevado, que significa altos niveles progresivos. Sin embargo a causa de la morosidad, las exenciones, las deducciones y el tratamiento preferencial a las rentas del capital, las tasas efectivas en los niveles más altos de renta son bastante bajas (Amarante & Jiménez, 2015).

Como se observa, a pesar de que la construcción del impuesto a la renta personal es altamente progresivo para la mayoría de países el impacto progresivo que tiene es limitado debido a los bajos niveles de recaudación.

Esto se observa en el indicador Reynolds-Smolensky que es bastante bajo, en promedio 2%, lo que quiere decir que por la acción del impuesto, el coeficiente de Gini solo se reduce en un 2% para el 2011 (Amarante & Jiménez, 2015). Este indicador es incluso menor para el Ecuador, en el que el impacto redistributivo de los impuestos es de solo el 1% para 2011 (Amarante & Jiménez, 2015).

Por lo tanto, la imposición directa en la región en general tiene un débil impacto redistributivo e incluso en algunos países los sistemas tributarios han llegado a ser regresivos; tanto por el diseño tributario a favor de las rentas del capital, como por los

beneficios impositivos o la mayor capacidad para eludir obligaciones tributarias y la elevada evasión. Las altas rentas no son gravadas de acuerdo a su nivel de riqueza o ingresos, lo que causa que en ocasiones los individuos más ricos paguen comparativamente menos impuestos que individuos con menores rentas.

c. Estructura económica: distribución primaria

Como se observa, los principales determinantes del bajo efecto redistributivo de los sistemas tributarios son el predominio de los impuestos indirectos sobre el consumo y, la debilidad del impuesto a la renta. No obstante, no hay que dejar de lado que existe una distribución primaria que también coarta la redistribución. De acuerdo con Kalecki (1954), la distribución del ingreso se determina por la relación precio/costo unitario o el grado de monopolio (un término que resume una variedad de factores oligopólicas y monopólicas), es decir el grado de concentración de los medios de producción. En este sentido, las instituciones de América Latina no consiguen limitar (ex ante) las dinámicas del mercado que generan la concentración de los ingresos y al mismo tiempo, éstas coartan (ex post) capacidad redistributiva de los gobiernos a través de impuestos y de transferencias (Amarante & Jiménez, 2015).

Los impuestos directos sobre la renta en conjunto con la tributación sobre el patrimonio son una de las principales herramientas con las que cuentan los gobiernos para afectar la distribución de los ingresos. Sin embargo, estos instrumentos han sido escasamente utilizados en la región.

4. DESIGUALDAD DE LOS INGRESOS EN ECUADOR

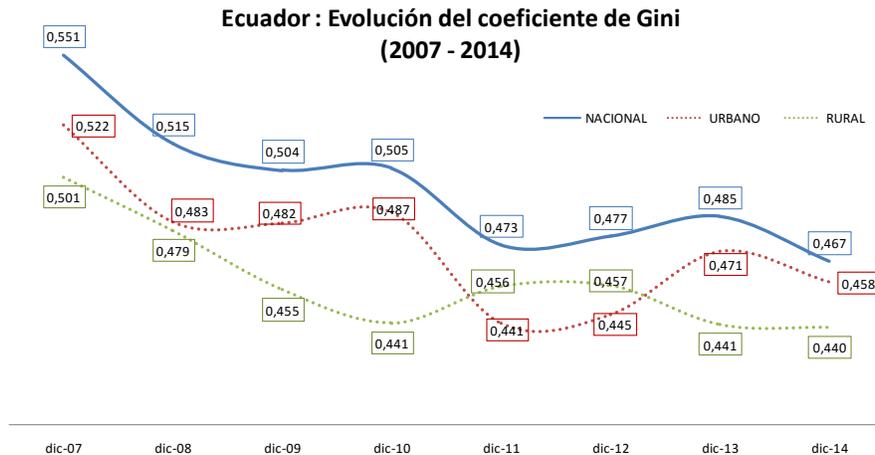
4.1. Evolución del coeficiente de Gini (Periodo 2007-2014)¹

Respecto a la evolución del coeficiente de Gini para el periodo 2007-2014; Ecuador experimentó un descenso sostenido de la desigualdad de los ingresos, estimado a partir de la Encuesta Nacional de Empleo Desempleo y Subempleo del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INEC). De esta forma, el indicador nacional pasó de 0,55 en diciembre de 2007 a 0,47 en diciembre de 2014, lo que significó una reducción de 0,8 puntos en siete años, diferencia que es estadísticamente significativa.

La excepción de la tendencia hacia la baja se evidenció en los años 2012 y 2013. En la misma línea, el coeficiente para el área urbana pasó de 0,52 en 2007 a 0,46 en 2014, con similar tendencia al coeficiente nacional. De igual forma, el indicador para el área rural se redujo de 0,50 en 2007 a 0,44 en 2014. En contraste con el coeficiente nacional y el urbano, el Gini rural presentó una tendencia al alza para los años 2011 y 2012.

¹ No se consideraron años anteriores, debido a que en 2007 se actualizó la metodología de la ENEMDU; lo que dificulta la comparabilidad.

Gráfico 1



Fuente: INEC - Encuesta Nacional de Empleo Desempleo y Subempleo
Elaboración: Servicio de Rentas Internas.

Cabe señalar, que en este periodo se produjeron hechos importantes a los que se puede atribuir el descenso del coeficiente de Gini: mayor gasto público, ajuste del salario mínimo vital y reforma del impuesto a la renta de personas naturales en la Ley de Equidad Tributaria, que entró en vigencia a partir de 2008 y, en la que se estructuró un sistema impositivo con mayor progresividad; con el incremento de la tarifa marginal máxima que pasó de 25% a 35%, la modificación de los tramos imponible y, la inclusión de gastos personales con límite.

4.2. El control de la tributación de contribuyentes de altos niveles de rentas y patrimonio en el Ecuador

Antecedentes

La Constitución de la República del Ecuador, vigente desde el año 2008, refleja los principios y orientaciones del nuevo pacto social, que tiene como fin alcanzar el *sumak kawsay* o *buen vivir*. Para ello, la Constitución promueve un modelo económico incluyente y dentro de éste, un régimen tributario que se rige por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, priorizando los impuestos directos y progresivos. Estos principios propenden a alcanzar un régimen tributario que iguale la presión fiscal entre todos los ciudadanos de manera progresiva, asignando una mayor carga a quienes cuentan con mayores manifestaciones de riqueza.

Para dar cumplimiento a dichos principios constitucionales, se han formulado objetivos y estrategias a mediano plazo, plasmados en el *‘Plan Nacional del Buen Vivir’*. Este documento contiene la hoja de ruta de las políticas públicas a implementarse por el gobierno, y en el ámbito tributario, define como objetivo, consolidar el sistema económico social y solidario, de forma sostenible. Para ello, se requiere fortalecer la progresividad y la eficiencia del sistema tributario.

Dentro de este marco normativo, la Administración Tributaria ha asumido el reto de implementar dichas políticas en su planificación. Así es como en el periodo 2012 a 2015, el Servicio de Rentas Internas se propuso incrementar la eficiencia y efectividad en los procesos de asistencia y control, enfocadas al cumplimiento tributario, sustentados en un modelo de gestión de riesgos; e, incrementar la aplicación de los Principios Constitucionales en materia tributaria que ayuden a lograr un régimen tributario más equitativo. Para ello se enumeran las principales propuestas de cambios normativos y estrategias de control con las cuales se ha tratado de captar impuestos de las rentas obtenidas por los segmentos económicos más altos en relación con los ingresos obtenidos.

Estructura General

Bajo este contexto, el Servicio de Rentas Internas estructura sus actuaciones de control en función del Modelo de Gestión del Riesgos Tributarios, el cual tiene por objeto definir y ejecutar estrategias que aseguren e incentiven el cumplimiento de la normativa legal.

Las actuaciones de control están enfocadas en los siguientes elementos:

Elemento	Descripción
Impuestos	Administrados por el SRI
Sectores estratégicos	En función de su importancia económica y tributaria.
Segmentos relevantes	Grandes contribuyentes; grupos económicos y estructuras de negocios; contribuyentes especiales; y, dueños de capital.

Fuente y Elaboración: Servicio de Rentas Internas.

A partir del entendimiento de los impuestos que administra el Servicio de Rentas Internas, se identifica, analiza y evalúa sistemáticamente el incumplimiento de obligaciones tributarias, por parte de los contribuyentes (sectores estratégicos y segmentos relevantes).

De todos los impuestos que conforman el régimen tributario ecuatoriano, el impuesto a la renta es el más importante para los fines buscados por nuestra Constitución del 2008, puesto que es un tributo directo, progresivo, que grava las rentas obtenidas, generando redistribución de la riqueza, equidad y aportando a la recaudación para el presupuesto del Estado. Sin embargo, hasta antes del 2007 a nivel normativo este impuesto dejaba grandes segmentos de renta sin gravar, afectando precisamente a la equidad y generalidad. Por ejemplo, las rentas pasivas de capital tenían un régimen muy laxo que ubicaba en una situación más ventajosa a quienes tenían este tipo de rentas que a la generalidad de contribuyentes.

Esto ha motivado la reforma normativa y la mejora de los procesos de control, sobre todo en lo referente a los segmentos antes indicados, de dividendos, sucesiones, incrementos patrimoniales, ganancias de capital, entre otros aspectos.

En lo referente al control del impuesto a la renta de personas naturales de altos niveles de renta y patrimonio, el enfoque es el siguiente:

Rentas a título oneroso

- De capital: dividendos
- Otras rentas

Rentas a título gratuito

- Herencias, legados y donaciones
- Otras rentas

Incremento patrimonial no justificado

Fuente y Elaboración: Servicio de Rentas Internas.

Experiencia ecuatoriana en cuanto al control de altos niveles de renta y de patrimonio

Dividendos

Desarrollo normativo

En Ecuador, las rentas provenientes de dividendos, y de cualquier tipo de derechos representativos de capital están gravadas con Impuesto a la renta, cabe anotar que durante varios periodos, las normas que han regulado su gravamen han sido sujetos a una serie de reformas, como se aprecia a continuación.

Cuando se expidió la Ley de Régimen Tributario Interno en 1989, los dividendos percibidos por personas naturales y sociedades residentes en el país estaban exentos del impuesto a la renta. Estaban gravados si el socio que percibía el dividendo era otra sociedad domiciliada en el exterior, en cuyo caso procedía una retención del 36%.

Sobre esta retención se tenía derecho a crédito tributario por el impuesto pagado por la sociedad que distribuía el dividendo.

Posteriormente, en el año 2004, se exoneraron las rentas provenientes de dividendos distribuidos a personas naturales y sociedades residentes en el país y en el exterior. Es decir, los socios y accionistas de sociedades residentes del país no pagaban impuesto a la renta.

A partir del 2007, se modificó la tabla progresiva de impuesto a la renta de personas naturales, incrementándose dos tramos de tarifa marginal de 30% y 35%, pero se mantuvo la tarifa proporcional de 25% para sociedades, lo cual generaba un problema de equidad y doble imposición, que fue resuelto al gravarse los dividendos de los residentes del país en el año 2010. Con el tiempo, se han ido limitando los casos en que se deslocalizaban inversiones en el país a fin de beneficiarse de las exenciones previstas en la norma, disfrazando la inversión nacional como inversión extranjera.

Estos cambios incluyen normas anti-paraísos fiscales, normas anti-subcapitalización, normas anti-simulación y beneficiario efectivo, entre otras.

Las principales reformas acogidas con las cuales se amplió el control sobre rentas de capital son las siguientes:

2007 La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador² establece que los beneficiarios de dividendos o utilidades que se envíen al exterior pagarán la tarifa del 25% sobre el ingreso gravable, previa deducción del crédito tributario.

2008 El Decreto Ejecutivo No. 1051³ dispuso en el artículo 130 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, el reconocimiento del 15% de utilidades pagadas a trabajadores en un certificado de pago el mismo que sirve para demostrar el pago de tributos en Ecuador y usarlo como crédito tributario en el exterior.

2009 Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley de Equidad Tributaria⁴, incluyó como hecho generador de ingreso la distribución de dividendos, con lo cual se contribuyó a reducir un problema de interpretación del hecho generador de Impuesto a la Renta.

Por su parte en el artículo 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno se dispuso que los dividendos y las utilidades de sociedades, distribuidos a favor de personas naturales residentes en el país, formarán parte de su renta global, con derecho a crédito tributario por el impuesto pagado por la sociedad.

2010 El Decreto Ejecutivo No. 374⁵ estableció la retención sobre dividendos gravados cuando se distribuyen en porcentajes de 1%, 5% y 10%,

² 3 S.R.O. 242, 29-XII-2007

³ S.R.O. 337, 15-V-2008

⁴ S.R.O. 94, 23-XII-2009

⁵ S.R.O. 209, 8-VI-2010. Curiosamente, las reformas principales anti-paraíso fiscal se instituyeron primero en este Decreto Ejecutivo y posteriormente en la ley.

estableciendo el máximo de retención para cuando los dividendos o utilidades sean distribuidos a favor de sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición.

Se estableció que para la retención sobre el ingreso gravado se debe considerar el valor distribuido más el impuesto pagado por la sociedad, correspondiente a ese valor distribuido.

Se incluyó el caso de préstamos a socios o accionistas como casos de distribución de dividendos, procediendo también la retención.

También se regula de mejor manera el crédito tributario por dividendos en los artículos 137 y 138 del reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno.

2010 Mediante el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones⁶ se incluyeron normas para cerrar brechas de evasión y elusión. Así por ejemplo, la exención para dividendos se retiró para el caso en que fueran distribuidos a favor de otras sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición.

Por su parte, en este Código se otorga una reducción progresiva durante tres años, del 25% al 22% de Impuesto al a renta para sociedades y exoneraciones por varios años para inversiones en sectores priorizados.

2011 Mediante el Decreto Ejecutivo No. 732⁷, se delineó de mejor manera las retenciones en la fuente cuando los dividendos o utilidades fueren distribuidos a favor de sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición.

Adicionalmente, se incluyeron regla de *'tax sparing credit'* sobre rentas de dividendos, a nivel interno, reconociendo como crédito tributario a la diferencia entre el impuesto dejado de pagar por la sociedad nacional y el crédito tributario del socio o accionista que percibe ese dividendo. Se limita el crédito tributario para accionistas cuando el beneficio está dirigido a un paraíso fiscal.

2014 La Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal⁸, crea una nueva lógica tributaria al establecer dos tarifas para sociedades, manteniendo el 22% en general y agregando el 25% para

⁶ 2 S.R.O. 351, 29-XII-2010

⁷ R.O. 434, 26-IV-2011

⁸ R.O. 405, 29-XII-2014

sociedades que tienen accionistas en paraísos fiscales, o en el caso de no presentar información a la Administración Tributaria.

Adicionalmente se incorporan el concepto de beneficiario efectivo definido como la persona natural que está al final de la cadena societaria, con lo cual se mejora el control de ingresos obtenidos por socios y accionistas.

- 2014 En el Decreto Ejecutivo No. 539⁹ se adecúan las reglas secundarias ligadas a las reformas efectuadas en la Ley de incentivos a la Producción, con lo referente a controles y métodos de verificación de la obligación tributaria así como el hecho generador del impuesto, vinculado con la distribución de los dividendos, tanto para personas que llevan contabilidad como para quienes no lo hacen, de conformidad con la normativa interna.

Actuaciones de control

En razón de que la tarifa máxima de impuesto a la renta de una persona natural (35%) es mayor que la tarifa única de impuesto a la renta de sociedades (25%), existe el riesgo de evasión al trasladar todos los beneficios a una sociedad que pagaría un menor porcentaje de impuesto a la renta.

Para mitigar dicho riesgo, en cuanto al ámbito normativo, a partir del año 2010, los dividendos se constituyen en ingresos gravados para las personas naturales. La normativa también previó el crédito tributario por el impuesto pagado por la sociedad que le corresponde a los dividendos recibidos.

En cuanto a las actuaciones de control, para detectar ese riesgo tributario, se identifican de forma masiva a las empresas que tienen mayores utilidades en determinado ejercicio económico. Esta información, se cruza con las declaraciones de impuesto a la renta presentadas por los accionistas de esas empresas.

De las inconsistencias más relevantes, se efectúan requerimientos de información a las empresas, solicitando las actas de Juntas de Accionistas en las que consta la distribución de dichos dividendos. Una vez identificado el riesgo potencial, se definen las estrategias de control a aplicar. Se inician auditorías, a aquellos casos que evidencian alta complejidad o controles focalizados que se los realiza en menor tiempo.

⁹ 3 S.R.O. 407, 31-XII-2014.

Impuesto a la Herencias, legados y donaciones

Desarrollo normativo

Las herencias, legados y sucesiones por causa de muerte están gravados en Ecuador desde 1912 mediante una ley que gravaba las sucesiones intestadas, sólo desde el cuarto grado en línea colateral. Desde esa fecha, se han realizado varias reformas, que se pueden apreciar en el anexo al final de este documentoⁱ. Posteriormente en 1989 el impuesto se unificó con el Impuesto a la renta, del que forma parte hasta la actualidad.

La última reforma se produjo en el año 2007, con la cual se establecen exoneraciones para menores de edad y personas con discapacidad, reducción a la mitad de los porcentajes del impuesto para herederos dentro del primer grado de consanguinidad con el causante. Además, se dispone que el hecho generador sea la delación¹⁰ o el acto o contrato que transfiera el dominio y establece presunciones para evitar el fraude de la ley.

Actualmente se encuentran en debate importantes cambios en el impuesto a la renta de herencias, donaciones y legados, con la finalidad de que éste constituya realmente un instrumento de redistribución de la riqueza. En este sentido, se ha planteado una tabla más progresiva, en la que a través de una franja de herencia exenta más amplia, los herederos de los estratos bajos y medios de ingreso no paguen el impuesto y la carga del impuesto recaiga sobre los grandes patrimonios heredados. De igual manera, se debate incentivar a los negocios en marcha mediante reducción de la tarifa del impuesto, así como la posibilidad de que los herederos puedan ceder participación accionaria a los trabajadores de las empresas, como pago del impuesto, se trata de una forma de democratización del capital.

Actuaciones de control efectuadas

Las actuaciones de control programadas involucran la identificación de herederos, la cuantificación de la masa hereditaria, la caracterización de figuras elusivas o evasivas y la estimación de la recaudación potencial.

La finalidad de estos controles es establecer las posibles omisiones de ingresos en las declaraciones de contribuyentes con altos niveles de ingresos.

En la ejecución de controles, se han identificado limitaciones que entorpecen el desarrollo y consecución de los mismos, como los que se detallan a continuación:

- a. Valoración de activos en el exterior del contribuyente fallecido.- No se cuenta ni con información del total de los activos ni con el valor real de estos bienes en el exterior.

¹⁰ Según la norma civil ecuatoriana, la *delación* es el llamamiento legal a los herederos para que acepten o repudien la herencia dejada por una persona, que se produce al momento de su muerte

- b. Valoración de bienes que se encuentran en juicio de inventarios.- Algunos herederos realizan juicio de inventarios, cuyo resultado puede obtenerse luego de varios meses o año; es decir, no se cuenta oportunamente con información del valor de los bienes de cada heredero.
- c. Identificación de bienes en otras zonas del país.- Existen municipios que no cuentan con información completa en sus catastros.
- d. Valoración de bienes existentes a la fecha del fallecimiento del sujeto pasivo y que han variado al momento de la determinación por ejemplo semovientes.- La información de semovientes (ganado) varía en el tiempo y se dificulta el seguimiento hasta la fecha del control.
- e. Identificación de bienes que forman o no parte de la sociedad conyugal al momento de fallecimiento del contribuyente.- Al revisar los bienes de un contribuyente, existen bienes adquiridos antes de contraer matrimonio que no forman parte de la sociedad conyugal. Los sujetos pasivos con patrimonios altos, poseen varios bienes, que deben ser analizados documentalmente, para definir si forman parte o no de la sociedad conyugal.

Frente a estas limitaciones se trabaja en los siguientes frentes:

- Realizar convenios con otras administraciones para tener acceso a información de bienes en el exterior.
- Continuar con la firma y ejecución de convenios de intercambio de información con algunas municipalidades.
- Previa la emisión de procesos de determinación se realiza un análisis previo para identificar los posibles problemas en la determinación y solventar los mismos, delimitando el tiempo y el alcance.
- Adicionalmente se han planteado reformas legales, las cuales se están debatiendo actualmente en Ecuador¹¹.

Incremento patrimonial no justificado

Normativa

La Ley de Régimen Tributario Interno, en su expedición, definía claramente que gravaba los ingresos provenientes de fuente ecuatoriana y extranjera. Sin embargo, no era muy clara la norma en que se gravaba el incremento patrimonial.

En tal sentido, el artículo 8 numeral 10 de dicha norma definía como ingreso de fuente ecuatoriana, de modo genérico a: *“Cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador.”* Sin

¹¹ En junio de 2015 el Ejecutivo envió a la Asamblea Nacional, dos proyectos de reforma, que tratan sobre reformas al Impuesto a la renta sobre Herencias, legados y donaciones. Sin embargo dichos proyectos fueron retirados posteriormente de manera provisional

embargo dicha definición pasó por diversos periodos de interpretación legal y judicial y actualmente se encuentra en desuso.

Doctrinalmente, el incremento patrimonial no es un ingreso neto, sino un efecto del mismo, y por tanto puede provenir de ingresos obtenidos a título oneroso —los ingresos en el trabajo, del capital, de las actividades empresariales y de rifas y sorteos por los cuales se paga una contraprestación— o de ingresos a título gratuito —como en los casos de sucesiones mortis causa, donaciones entre vivos o hallazgos—.

Por este motivo, mediante la reforma de diciembre de 2014, se decidió gravar los incrementos patrimoniales cuando estos no pueden ser justificados, partiendo de un criterio práctico. Si los incrementos patrimoniales provienen de fuentes desconocidas, al menos se debe garantizar el cobro del respectivo impuesto, en pro de los principios de igualdad y generalidad que rigen el régimen tributario. Si dicho incremento provino de actividades ilícitas, lo cual se demuestra mediante la correspondiente sentencia firme, los montos cobrados quedan a disposición del juez que regule la materia sobre su destino. Si no provienen de actividades ilícitas pero tampoco se demuestra su origen, la norma presume que se trata de ingresos no declarados y los liquida como tales.

A continuación se exponen los principales cambios que regulan la imposición y los controles del incremento patrimonial no justificado.

- 2007 Mediante la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador¹², se estableció que las personas naturales deben presentar una declaración de su patrimonio.
- 2010 Con respecto a la declaración patrimonial el Decreto Ejecutivo No. 374¹³, estableció que ésta debe contener la información constante al primero de enero del ejercicio siguiente de todas las personas naturales cuyo total de activos superen los USD. 200.000 o USD. 400.000 en sociedad conyugal.
- 2014 En el Decreto Ejecutivo No. 539¹⁴ se modificaron los montos para la declaración patrimonial, estableciendo su obligación para: Las personas naturales cuyos activos superen las 20 fracciones básicas desgravadas (\$216.000 al año 2014); y, para las sociedades conyugales o uniones de hecho, cuando sus activos comunes superen las 40 fracciones básicas desgravadas (\$432.000 al año 2014).

¹² 3 S.R.O. 242, 29-XII-2007

¹³ S.R.O. 209, 8-VI-2010. Curiosamente, las reformas principales anti-paraíso fiscal se instituyeron primero en este Decreto Ejecutivo y posteriormente en la ley.

¹⁴ 3 S.R.O. 407, 31-XII-2014.

Adicionalmente se establece la ecuación para determinar el incremento patrimonial injustificado, estableciéndose que si el incremento patrimonial es mayor a 10 fracciones básicas desgravadas de IR, el sujeto pasivo deberá justificar dicho incremento.

Finalmente, es importante señalar que en el año 2011 el presidente del Ecuador, mediante Decreto Ejecutivo No. 669, convocó al pueblo ecuatoriano a una Consulta Popular y Enmienda de la Constitución mediante referendo, en la cual se incluyó una pregunta cuyo texto era el siguiente: “*¿Está usted de acuerdo que la Asamblea Nacional, sin dilaciones dentro del plazo establecido en la Ley Orgánica de la Función Legislativa, a partir de la publicación de los resultados del plebiscito, tipifique en el Código Penal, como un delito autónomo, el enriquecimiento privado no justificado?*”

Luego de los comicios efectuados el 7 de mayo de 2011 la mayoría votó a favor de tipificar esta conducta, la cual fue finalmente introducida en el Código Penal ecuatoriano en el artículo 297, sancionando el incremento patrimonial no justificado mayor a doscientos salarios básicos unificados del trabajador en general¹⁵.

Actuaciones de control efectuadas

El principio de progresividad, incorporado en el primer inciso del artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador vigente desde el año 2008, señala que el régimen tributario promoverá, entre otros aspectos, la redistribución. Este principio está asociado al criterio de capacidad de pago, cuyo objetivo es asegurar que los sujetos pasivos que gozan de una mejor situación económica, asuman mayores obligaciones tributarias.

Esta mejor situación económica, que implica una mayor capacidad contributiva, se ve reflejada en los ingresos, gastos o inversiones de los ciudadanos. Al respecto, en el año 2007, se incorporó en la Ley de Régimen Tributario Interno, la posibilidad de iniciar un proceso de determinación presuntiva por incremento injustificado de patrimonio.

Un mecanismo para rastrear la evasión tributaria en este segmento, es comparar los ingresos reportados en la declaración de Impuesto a la Renta con el nivel de vida del contribuyente o con sus señales de riqueza mediante el nivel de gasto o de inversiones.

Varios países iberoamericanos aplican pruebas de consistencia, comparando los ingresos frente a rubros como: compras personales con tarjeta de crédito, alquiler de bienes raíces, compra-venta ante notarios, inversiones en vehículos o embarcaciones, inversiones en bienes inmuebles, inversiones en instrumentos financieros, entre otros.

¹⁵ Al año 2015 el salario básico unificado del trabajador en general se fijó en la cantidad de \$ 354,00

Estas pruebas están respaldadas por la normativa legal y si se detecta una discrepancia, la Administración Tributaria está facultada para presumir ingresos tributables.

A continuación se detallan los rubros de gastos e inversiones y los montos que se analizan para determinar contribuyentes que tengan incrementos importantes en su patrimonio:

Rubro	Monto En dólares	Periodicidad
Compras efectuadas en clubes sociales	> = 10.000,00	Anual
Compras efectuadas en joyerías (*)	> = 10.000,00	Anual
Compras efectuadas en agencias de viajes	> = 10.000,00	Anual
Compra de vehículos	> = 100.000,00	N/A
Bienes inmuebles a nombre del contribuyente	> = 200.000,00	Anual
Depósitos y transferencias recibidas	> = 100.000,00	Anual
Pagos realizados mediante tarjetas de crédito.	> = 100.000,00	Anual

Fuente y Elaboración: Servicio de Rentas Internas.

Para identificar a contribuyentes que presumiblemente han omitido ingresos, se realizan requerimientos de información a terceros y se verifican las bases de datos con las que cuenta esta Administración Tributaria Ecuatoriana (vehículos, compras y ventas, bienes inmuebles, transacciones financieras, entre otros).

En los análisis efectuados se ha detectado las siguientes limitaciones que afectan el proceso normal del control:

- Activos a nombre de terceros.- Los contribuyentes colocan sus activos a nombre de familiares, sociedades o terceros con el fin de dificultar la identificación de los bienes de su propiedad.
- Activos ubicados en otros países.- Existen contribuyentes que poseen bienes en otros países. En la mayoría de casos, estos bienes se ubican en países con regímenes de menor imposición, lo que dificulta las labores de control.
- Activos e inversiones en fideicomisos.- Con el fin de ocultar la propiedad de sus bienes, algunos contribuyentes constituyen fideicomisos mercantiles. Las personas transfieren bienes, dinero o derechos a un patrimonio autónomo, que en Ecuador

tiene personería jurídica, a favor de terceros (herederos). Estos bienes pueden permanecer en el fideicomiso por varios años; por lo que, en caso de fallecimiento del constituyente, existe el riesgo de omitir el pago del impuesto a las herencias.

Frente a estas limitaciones se trabaja en los siguientes frentes:

- Se está analizando la pertinencia de suscribir convenios con otras administraciones tributarias para tener acceso a información de bienes en el exterior.
- Previa la emisión de procesos de determinación, se realiza un análisis preliminar para identificar los posibles problemas en la determinación y solventar los mismos, delimitando el tiempo y el alcance.
- Se está trabajando en la elaboración de normas para valorar la variación del patrimonio y verificar el incremento patrimonial no justificado.

Fuentes de Información

El Servicio de Rentas Internas, ha enfrentado varias dificultades en el manejo de la información. Entre estas, se destacan las siguientes:

- Información dispersa: La información de los contribuyentes, receptada mediante declaraciones o anexos, era almacenada en diferentes bases de datos. Esta situación generaba demoras en su obtención y uso.
- Información incompleta, limitada y poco confiable: El alto nivel de incumplimiento en la presentación de declaraciones y anexos, provocaba limitaciones para contar con la totalidad de la información esperada. Así también, dado que las declaraciones se receptaban físicamente, existía un alto porcentaje de error durante el proceso de digitalización de la información.

Estas dificultades en el procesamiento y uso de la información, ocasionaron demoras en la ejecución de los procesos de control, al requerir un mayor tiempo de análisis y validación de datos por parte de los funcionarios.

Para resolver estos inconvenientes, se desarrollaron algunas estrategias:

- Consolidación de bases de datos.- La Administración Tributaria durante los últimos años ha ido incorporando varias fuentes de información a la inteligencia institucional que provienen de terceros o del propio contribuyente; así como herramientas de procesamiento de información, que han ayudado significativamente en el proceso de generación de conocimiento.
- Recepción en línea de las declaraciones de impuestos y anexos.- Al contar con información oportuna sobre los contribuyentes y terceros se ha logrado realizar cruces de información que detectan omisiones de ingresos, diferencias en

ingresos, costos y gastos que son incluidas en los controles que se llevan a cabo a nivel nacional.

- Inclusión de validadores generales automáticos para la recepción de información.- Se han incluido lógicas de validación para la recepción de información como son sumatorias, referencias internas, así como también la validación con información presentada anteriormente por el contribuyente y que tiene relación entre sí. Con este mecanismo se busca la corrección de la información antes de la presentación.
- Utilización de programas informáticos especializados para el manejo de grandes volúmenes de datos y constituyen un apoyo importante en el análisis de la información.

Fuentes de información relevantes

- **Anexos de dividendos.-** A partir del año 2015, los contribuyentes deben presentar información relacionada con la generación y distribución de ingresos por concepto de dividendos, beneficios o utilidades. Con esta información se puede verificar:
 - a. La utilidad generada por las sociedades que distribuyen los dividendos durante el período reportado,
 - b. Las utilidades generadas por las sociedades pendientes de distribución y
 - c. Los dividendos por las sociedades distribuidos durante el período informado.

El anexo se lo presenta anualmente en el mes de mayo dependiendo del noveno dígito del RUC que tenga el contribuyente.

- **Anexo de Fideicomisos Mercantiles, Fondos de Inversión y Fondos Complementarios.-** En este anexo los sujetos obligados (Fideicomisos Mercantiles, Fondos de Inversión y Fondos Complementarios sean públicos, privados o mixtos) deben presentar información relativa a los movimientos administrativos, operativos y financieros de estos fideicomisos y fondos con el objetivo de fortalecer el control del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias contando para ello con información utilizada por estos entes.

Dicho anexo incluye datos de integrantes, aportes y beneficios de fideicomisos Mercantiles, fondos de Inversión o complementarios; información relativa a cesiones de derechos fiduciarios; información relativa a revaluación de activos aportados; información relativa a construcciones inmobiliarias en curso e información relativa a ventas, en el caso de construcciones inmobiliarias, de ser el caso.

Esta información debe ser presentada anualmente, en el mes de junio del ejercicio fiscal siguiente al que corresponda la misma; de acuerdo al noveno dígito del RUC.

Actualmente presentan 3.600 contribuyentes el anexo.

- **Anexo Notarios, Registradores de la Propiedad y Registradores Mercantiles (ANR).**- Los notarios, registradores de la propiedad y los registradores mercantiles, deben reportar a la Administración Tributaria el detalle de las transacciones realizadas de forma mensual (notarios, registradores de la propiedad) o anual (mercantiles) según corresponda.

- **Declaración patrimonial.**- Deben declarar el valor de sus activos, pasivos y patrimonio, las personas naturales residentes en el Ecuador, cuyos activos al primero de enero de cada año superen 20 fracciones básicas desgravadas de Impuesto a la renta. Quienes mantengan sociedad conyugal o unión de hecho deben presentar una declaración conjunta si sus activos comunes superan 40 fracciones básicas desgravadas de Impuesto a la renta. Para el año 2015, el valor de activos es de USD 216.000 para personas naturales y USD 432.000 para sociedad conyugal. Estos valores se actualizan anualmente acorde a la variación de las fracciones básicas desgravadas de impuesto a la renta.

La información debe presentarse, en el mes de mayo teniendo dependiendo del noveno dígito del RUC del contribuyente.

Desde la implementación del anexo en el año 2009, al 2015 se ha incrementado el número de contribuyentes que presentan la información de 20.000 a 30.000, con una perspectiva de crecimiento anual del 10%.

- **Anexo Reporte de Operaciones y transacciones Económicas y Financieras (ROTEF).**- Las instituciones financieras deben reportar información relacionada con todas las operaciones y/o transacciones económicas, superiores a USD 5.000, efectuadas a nombre de sus clientes permanentes u ocasionales, mediante cualquier medio o mecanismo de pago, incluyendo operaciones crediticias, emisión y negociación de cheques de viajero, operaciones electrónicas, transacciones efectuadas por medio de tarjetas de crédito, tarjetas de débito o tarjetas de pago o cargo, títulos valores y demás documentos que representen obligación de pago.

Este anexo debe presentarse de manera mensual, en el mes posterior al siguiente al que corresponda la información, dependiendo del noveno dígito del RUC que tenga el sujeto pasivo.

En la actualidad son 76 instituciones financieras las que presentan la información.

- **Anexo de Accionistas, Partícipes, Socios, Administradores y Miembros de Directorio (Anexo APS):** Su presentación es obligatoria para toda sociedad y contiene la información de accionistas, partícipes, socios, miembros de directorio y administradores. En el caso de accionistas y socios, los contribuyentes deben reportar

la información antes mencionada hasta llegar al último nivel accionario, es decir hasta identificar a la persona natural nacional o extranjera.

Desde la implementación del anexo desde el año 2012, se ha incrementado el número de contribuyentes que presentan la información de 100.000 a 115.0000.

. **Convenios de intercambio de información con otras instituciones del sector público:** El Servicio de Rentas Internas mantiene convenios de intercambio de información con otras entidades del sector público, tales como: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros que provee información financiera y societaria de las sociedades sujetas a su control. Tal información sirve como mecanismo de verificación de la propiedad de acciones y derechos representativos de capital.

Convenios de intercambio de información con otras administraciones tributarias:

El Servicio de Rentas Internas mantiene 15 convenios de intercambio de información con 17 países. Dichos convenios tienen por objeto evitar la doble imposición internacional, promover la inversión privada, dar protección a los contribuyentes en los dos estados contratantes, proporcionar estabilidad en la norma tributaria, prevenir la discriminación, facilitar la expansión de empresas; y, combatir la evasión y elusión de impuestos. Los países con los que se han firmado estos convenios son: Canadá, Uruguay, Suiza, Rumania, Italia, Francia, España, México, CAN - Comunidad Andina, Corea, China, Chile, Brasil, Bélgica, Argentina y Alemania.

Herramientas de análisis

Para procesar la información existente, se desarrollaron herramientas de análisis que contribuyen a la optimización de los recursos en la planeación y ejecución de las distintas acciones de control a ejecutarse. Tales herramientas:

- **Transaccionalidad:** Introducido a partir del año 2011, permite establecer el tamaño del contribuyente, en función de los ingresos, costos y gastos, reportados por el propio contribuyente o terceros. Esta herramienta sirve para realizar un análisis preliminar, segmentar a los contribuyentes y definir las estrategias iniciales del control.
- **Matriz de activos de los contribuyentes:** Está diseñada para extraer los datos de activos de los contribuyentes (efectivo, inversiones, acciones, participaciones y derechos, cuentas por cobrar, bienes inmuebles, vehículos y otros activos), e identificar posibles casos de incremento patrimonial no justificado. Permite establecer segmentos de contribuyentes con altos valores de activos que no necesariamente se encontraban en los niveles altos de transaccionalidad.
- **Matriz de riesgo para selección de control:** Mediante modelos matemáticos basados en técnicas de minería de datos, se analizan variables como ingresos, gastos, actividad económica, adquisiciones, controles realizados, participación accionaria,

entre otros con los que se establece un score (puntaje) que pondera riesgo, tamaño y recaudación. Con este resultado se definen las actuaciones de control a aplicarse.

Al tratarse de un modelo dinámico, los resultados de las acciones de control ejecutadas anteriormente se utilizan para el ajuste y calibración de la referida matriz.

- **Analyst's Notebook - Gráfico de Relaciones:** Permite visualizar los vínculos accionarios directos e indirectos entre los integrantes de un Grupo Económico, así como el último nivel accionario (dueños de capital).

IDENTIFICACIÓN DE GRUPOS DE CONTRIBUYENTES

- **Metodología de personas expuestas públicamente:** Esta metodología se creó con el fin de cumplir las Cuarenta Recomendaciones emitidas por el Grupo de Acción Financiera sobre Blanqueo de Capitales (GAFI), relacionada con el concepto de Personas Expuestas Políticamente. Este concepto se refiere a los individuos que desempeñan o han desempeñado funciones públicas destacadas como por ejemplo, Jefes de Estado o de un gobierno, políticos de alta jerarquía, funcionarios gubernamentales, judiciales o militares de alta jerarquía, altos ejecutivos de empresas estatales, así como funcionarios importantes de partidos políticos.

Actualmente, se mantiene un catastro, de tratamiento confidencial, con aproximadamente 390 personas, más los respectivos cónyuges en los casos que amerite.

- **Metodología de conformación de Grupos económicos:** La conformación de grupos económicos parte de la identificación del grupo raíz que es el conjunto de personas naturales o sociedades extranjeras dueñas de los principales derechos representativos de capital de una o más sociedades. Con el Sistema de Grupos económicos es posible identificar las relaciones accionarias que pueden tener las personas naturales y sociedades, y analizar si estas agrupaciones pueden catalogarse como grupos económicos.

Al mes de junio de 2015, existen 125 Grupos Económicos en el país, conformados por 541 personas naturales.

Perspectivas para el control

A la luz de las reformas tributarias de los últimos años, es necesario el desarrollo de normativa secundaria que apunte las reglas y procesos establecidos en norma, sobre todo mediante el manejo eficiente de la información. En tal sentido, se preparan los siguientes cuerpos normativos.

Reglas sobre información de titulares de derechos representativos de capital, miembros de directorios y administradores.-

Mediante Resolución No. NAC-DGERCGC11-00393 (Registro Oficial 567, 31-X-2011), se creó el anexo de accionistas partícipes y socios, como medida para transparentar la actividad a nivel del sector privado, prevenir la corrupción, mejorar el control tributario y obtener información de titulares de derechos representativos de capital en el exterior, información que el Ecuador no tenía en aquel entonces.

Esta Resolución fue derogada mediante la Resolución No. NAC-DGERCGC12-00777 (Registro Oficial 855, 20-XII-2012) que se encuentra en vigencia.

La Ley de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal estableció en el artículo 37 que aquellas sociedades que incumplan su deber de informar su composición societaria —en los términos fijados en reglamento y resolución del SRI— deberán tributar al 25% sobre sus ingresos gravados.

En el mismo sentido, el Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo innumerado a continuación del 51, establece que en caso de presentación de esta información de forma incompleta se tributará al 25% sobre el porcentaje de la composición societaria no informada.

Por tanto se requiere una resolución que acoja los cambios establecidos en la ley y reglamento para la presentación del anexo de información de accionistas, partícipes y socios, mejorando temas adicionales de control y simplificación para entidades sujetas a sistemas simplificados de cumplimiento de deberes formales.

Resolución sobre información de operaciones financieras.-

En Ecuador existen normas que regulan la reserva de la información y el sigilo bancario. De manera general, dichas normas disponían que no existe sigilo cuando existan requerimientos de la Administración Tributaria. Sin embargo, las entidades financieras locales han tenido renuencia a cumplir con estos requerimientos, amparados en una serie de requisitos formales y autorizaciones previas que dichas normas establecían y como consecuencia, el control tributario sufría una grave carencia sobre el acceso real a la información.

Con este antecedente, en el 2014 fue aprobado el Código Orgánico Monetario y Financiero¹⁶ en Ecuador, en el cual su artículo 353 y 354 elimina el sigilo para requerimientos de la Administración Tributaria, lo que permite hoy día el acceso en línea a esta información.

¹⁶ Publicado en el Segundo Suplemento del Registro oficial No. 332 de 12 de septiembre de 2014

En tal sentido, esta Administración regulará la entrega de este tipo de información mediante actos normativos secundarios, acorde a las disposiciones vigentes.

Con respecto de Ganancias de Capital.

La norma tributaria no gravaba las utilidades provenientes de la enajenación ocasional de acciones o participaciones hasta el año 2014. Este hecho significó la cesión de derechos representativos de capital sobre sociedades ecuatorianas en el exterior sin posibilidad de que el Estado llegue a participar de dichas utilidades. Este mecanismo servía para trasladar las utilidades generadas en una sociedad, no distribuidas por muchos años, y recuperadas mediante el precio de la cesión.

Con la Ley de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal (Diciembre de 2014), se reformó la Ley de Régimen Tributario Interno, retirando la exoneración que existía a la fecha sobre este tipo de rentas. Adicionalmente, se estableció la fórmula de cálculo y se delegaron a la normativa secundaria normas adicionales que permiten el cálculo del tributo. Esta regla grava tanto a los residentes como a los extranjeros que realizan enajenaciones de derechos representativos de capital. En este último caso, se ha garantizado el cobro del impuesto mediante la creación de la figura del sustituto a la sociedad residente en el país, y otorgando el derecho de repetición por los rubros cobrados a esta, sobre los dividendos adeudados al accionista.

Por su parte, mediante el Decreto Ejecutivo No. 580¹⁷ del año 2015, se reguló la forma de calcular la utilidad en el Impuesto a la Renta sobre ganancias de capital por enajenación de acciones sobre derechos representativos de capital. Se ha emitido la Resolución No. NAC-DGERCGC14-00787¹⁸ en la cual se regulan los porcentajes de retención en estos casos.

Esta figura se encuentra en pleno desarrollo normativo y en estudio por parte de esta Administración Tributaria. A su vez se encuentra pendiente se emisión actos normativos generales para regular la enajenación indirecta y los porcentajes de retención en estos casos.

Con respecto de grupos económicos

Para la conformación de grupos económicos, se incluirán otros factores de relación entre las partes que conforman los grupos económicos, tales como la dirección, administración y relación comercial, con el fin de detectar a otros integrantes, que no necesariamente tienen vínculos accionarios, pero que se pueden considerar como partes relacionadas.

¹⁷ Publicado en el Registro Oficial No. 448, de 28 de febrero de 2015.

¹⁸ Publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 346, de 2 de octubre de 2014 y reformada a partir de la Ley de Incentivos a la Producción de diciembre de 2014.

Se efectuarán análisis de estructuras de negocios¹⁹, con base al catastro de Grupos Económicos establecido. Este nuevo enfoque permitirá identificar y analizar las actuaciones coordinadas que mantienen varias sociedades dentro de un grupo económico, como por ejemplo su planificación fiscal y qué estrategias han establecido entre ellas para la reducción de costos impositivos y optimización de resultados para sus accionistas.

El referido análisis se enfocará en los siguientes aspectos:

1. Conocer a los integrantes de la estructura y su encadenamiento productivo.
2. Detectar a los dueños de capital relevantes y cómo se relacionan estos dentro de la estructura.
3. Conocer el comportamiento de los integrantes de la estructura de negocios en el ámbito tributario.
4. Conocer sobre políticas y operaciones entre partes relacionadas.
5. Formar un criterio de riesgo frente al proceso de control.
6. Recomendar las acciones de control a los integrantes de la estructura de negocios.

¹⁹ Una estructura de negocio constituye un encadenamiento productivo o comercial, a través del cual un mismo proceso es desarrollado de forma segmentada por un conjunto de contribuyentes relacionados

5. CONCLUSIÓN GENERAL

El nivel de desigualdad del ingreso en el Ecuador ha decrecido desde el año 2007, pasando de 0.051 a 0.467 en 2014.

Dicha mejora en la equidad obedece a la política pública emprendida en el período, donde la política tributaria ha tenido un rol muy activo mediante el cambio normativo y la gestión tributaria, apuntalados en el Mandato constitucional.

Es importante destacar los cambios normativos que se han dado desde el año 2007, que han permitido alinear a la política tributaria con la política pública y económica, buscando criterios de progresividad y equidad, de preeminencia del ser humano sobre el capital, de prevención del fraude fiscal y han dotado a la administración tributaria de mayores recursos para su gestión de control.

La Administración Tributaria ha tenido importantes avances en la implementación de controles del segmento de personas naturales de altos niveles de ingreso y riqueza, acciones hasta el 2007 inexistentes. Sin embargo restan por fortalecer las herramientas y fuentes de análisis de la información que permitan focalizar de mejor manera las actuaciones y se avanza en el acompañamiento que la regulación tributaria deberá darle a la gestión.

ⁱ ANEXO:

CRONOLOGÍA SOBRE EL IMPUESTO A LAS HERENCIAS, LEGADOS Y SUCESIONES EN EL ECUADOR

1912.- En este año, el Congreso de la República del Ecuador, decreta la Leyⁱ sustitutiva a la Ley de Impuestos Patrióticosⁱ.

Esta Ley crea, entre otros, un impuesto a las sucesiones intestadas, sólo desde el cuarto grado en línea colateral. Se gravaba sobre el acervo líquido que exceda de 10.000 sucres un impuesto que iba desde el 2% para los parientes en cuarto grado, hasta el 20% para los parientes en décimo grado. Para la sucesión testada el gravamen era la mitad sin superar el 10% si era heredero colateral o 15% para el resto. Las donaciones pagaban los mismos porcentajes. Estaban exentos el cónyuge, heredero o legatario, así como los herederos y todos los parientes en grado anterior al cuarto en línea colateral.

El destino de este impuesto fue la 'Instrucción Pública'.

1918.- El Congreso de la República del Ecuador, decreta la Ley que grava los legados, fideicomisosⁱ y los encargos secretos o confidencialesⁱ.

Los porcentajes de este impuesto se calculan de la siguiente forma: del 2% sobre avalúos de hasta diez mil sucres, y 5% los que excedan este valor. Los sujetos pasivos de este impuesto siempre eran legatarios. Por otro lado, se crean exenciones a favor de instituciones de beneficencia e instituciones públicas. Además, se crean normas sancionatorias para notarios en caso de no informar sobre testamentos que contengan legados gravados con el impuesto.

El destino del impuesto es incrementar los fondos creados para la construcción de locales escolares.

1920.- El Congreso de la República del Ecuador, decreta la Ley que establece el impuesto progresivo sobre las herencias, legados y donacionesⁱ, misma que deroga tácitamente las normas anteriores sobre la materia.

Esta es la primera ley que crea directamente un impuesto a las herencias, legados y donaciones en nuestro país de manera unificada. La tarifa del impuesto era progresiva, de acuerdo a la cuantía de la sucesión (no de la alícuota de cada heredero) y según el grado de parentesco.

Las tarifas aplicables eran: 0.5% para sucesiones en línea directa cuyo valor sea entre 10.000 y 50.000 sucres. La progresividad aumentaba 0.5% hasta llegar a 2% para parientes en línea colateral en segundo, tercero, cuarto y quinto grado. Cuando el fallecido dejaba 5 o más hijos, se aplicaba la mitad de las tarifas, y empezaba desde 40.000 sucres. Los parientes en sexto grado tributaban progresivamente desde el 3% cuando la sucesión no excedía 20.000 sucres, y llegaba hasta el 10% si excedía de un millón de sucres. En caso de no ser parientes, tributaban al doble del impuesto fijado para colaterales en sexto grado. En el caso de legatarios, dicha ley contemplaba que paguen el impuesto de acuerdo al importe efectivo del legado. La tarifa era progresiva, desde 2% cuando el legado valía entre 1.000 y 5.000 sucres, y llegaba a 20% cuando excedía de un millón.

Se reconocían abonos al impuesto pagados en sucesiones sujetas a condición o gravamen, como en el caso de legatarios, fiduciarios y albaceas fiduciarios, del 2% hasta el 20%, de manera previa a que se produzca la delación.

1926.- En 1926 se duplicaron los impuestos para los extranjeros y para los legatariosⁱ y se aclararon exoneraciones para entidades de beneficencia y para instituciones públicas.

1928.- En el gobierno de Isidro Ayora, se dictó la Ley de impuesto sobre herencias, legados donaciones, etc.ⁱ.

Este impuesto progresivo grava con una tarifa desde el 1% para ascendientes, descendientes y cónyuge que reciban entre 10.001 y 50.000, hasta el 26% en el caso de colaterales y 39% en el caso de extraños que reciban más de 2 millones de sucres. Las características eran:

- Exoneración para las pequeñas sucesiones.
- Impuesto progresivo en relación a cuantía y grado de parentesco.
- Rebajas por los hijos que sustenten los herederos.
- Descuentos según la edad de los herederos.
- Reglas precisas para computar el valor real imponible del usufructo, el fideicomiso, el uso, la habitación, rentas vitalicias, etc.

-
- Reglas para evitar la doble imposición internacional.
 - Potestad del Ejecutivo para rebajar el impuesto en caso de instituciones de beneficencia e instrucción pública.

1935.- Durante la dictadura de 1935 se efectuaron reformas al impuesto sobre herencias, legados y donaciones, aumentando el gravamen. El principal avance de esta reforma es que en lugar de gravar a la sucesión, se gravó a la cuota hereditaria (alícuota efectiva de la herencia para cada beneficiario).

El impuesto tuvo una tarifa para padres, hijos y cónyuge: desde 1,30% cuando el valor sea de 0,00 a 10.000 sucres, hasta 6% cuando el valor sea de 1 millón en adelante. Para colaterales dependía del grado de parentesco, iba desde el 4% (cuando el valor era entre 1 a 10.000 sucres) hasta el 40% (cuando el valor sea superior a 700.000 sucres). Hubo un recargo de 10% sobre el impuesto para los abuelos y nietos, y de 20% para los demás ascendientes y descendientes. También se contemplaba un recargo para quien ya tenga bienes de fortuna: Los solteros pagaban un recargo de 5% por cada 20.000 sucres de capital propio, mientras que los casados pagaban ese recargo por cada 25.000 en caso de no tener hijos, y por cada 30.000, si tenían hijos.

1986.- Durante el mandato del Ing. León Febres Cordero, el Congreso Nacional aprobó como proyecto en materia económica calificado de urgente, la Leyⁱ de Fijación de Sueldos y salarios mínimos vitales y elevación de sueldos y salarios de los trabajadores del sector privado y de los servidores públicos y de medidas tributarias para su financiamiento.

Dicha norma creaba una serie de gravámenes a operaciones de consumo, así como derechos y tasas por servicios públicos y actuaciones estatales; y adicionalmente, se creó en el Capítulo VII la 'Ley de Impuesto a las Herencias, legados y Donaciones'.

Este impuesto reconocía tres hechos generadores: la delación en herencias legados y otras asignaciones testamentarias, al producirse actos o contratos a título gratuito y, en general, al producirse hechos o circunstancias fijados en dicha ley.

Los porcentajes del impuesto se aplicaban proporcionalmente conforme la siguiente tabla, para los legitimarios y el cónyuge, cuando correspondía:

Número 532 — REGISTRO OFICIAL — SEPTIEMBRE 29 — 1986

135

CUANTIA BASICA SALARIOS MINIMOS VITALES	EXCEDENTE HASTA EN SALARIOS MI- NIMOS VITALES	PORCENTAJE DE IMPUESTO SOBRE LA CUANTIA BA- SICA	IMPUESTO SOBRE EL EXCEDENTE (POR CIENTO)
-	10	-	6
10	20	6	7
20	40	7	8
40	70	8	10
70	100	9	12
100	150	10	14
150	250	12	17
250	500	15	20
500	1.000	17	23
1.000	1.500	20	27
1.500	2.000	23	31
2.000	adelante	25	35

Los demás ascendientes y descendientes tenían que pagar el tributo adicionándose recargos que iban del 10% al 50% dependiendo del grado de cercanía con el causante, sean estos parientes en línea directa o colateral. En ningún caso el impuesto podía pasar del 60%.

Sobre el impuesto podía haber adicionalmente un recargo del 2% por cada mes de retraso en su declaración.

Este impuesto contenía una normativa técnica para determinar el avalúo de los bienes, en caso de derechos de usufructo, uso y habitación, y contenía reglas especiales atento a la vasta diversidad de normativa en el ámbito civil del derecho sucesorio.

1989.-

En este año se expidió la Ley de Régimen Tributario Interno¹, la cual unifica el impuesto sobre las herencias, legados y donaciones al impuesto a la renta, en un esquema que se conserva hasta hoy día. El impuesto se cobraba por la parte que excedía la fracción básica gravada con tarifa 0% de impuesto a la renta para personas naturales, con un porcentaje de 10%.

Al ser parte del impuesto a la renta, se le aplican las mismas normas de este impuesto en lo referente a exenciones y base imponible; pero se dejaban para normativa secundaria elementos tales como los sujetos

pasivos, los deberes formales, el hecho generador, la cuantía del tributo, las deducciones y liquidación del impuesto.

2001.- Después de la dolarización, se expide la Ley de Reforma Tributariaⁱ, misma que modifica el artículo 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno, reduciendo el porcentaje del impuesto sobre herencias, legados y donaciones al 5%.

En la posterior codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno en el año 2004ⁱ el inciso que trata sobre herencias, legados y donaciones pasa a ser el literal d) del artículo 36.

2007.- Mediante la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuadorⁱ se modifica el literal d) del artículo 36 de la ley de Régimen Tributario Interno que contiene la norma que grava las herencias, legados y donaciones.

Esta reforma establece exoneraciones para menores de edad y personas con discapacidad, reducción a la mitad de los porcentajes del impuesto para herederos dentro del primer grado de consanguinidad con el causante, menciona que el hecho generador será la delación o el acto o contrato que transfiera el dominio y establece presunciones para evitar el fraude de la ley.

LA TRIBUTACIÓN DE CONTRIBUYENTES DE ALTOS NIVELES DE RENTAS Y PATRIMONIO (PERSONAS NATURALES)

Martín Ramos

Superintendente Nacional

Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria
(Perú)

Contenido: 1. Resumen. 2. Contexto de la tributación de personas naturales. 3. Concentración del ingreso en el Perú. 4. Peruanos con altos patrimonios. 5. Brecha de declaración de fuente extranjera. 6. Viabilidad de la trazabilidad de la información. 7. Análisis del flujo del dinero. 8. Incremento patrimonial no justificado. 9. Control de rentas nacionales y extranjeras. 10. Intercambio de información tributaria. 11. Conclusiones.

1. RESUMEN

El presente documento busca explicar la estrategia de control del segmento de personas naturales con altos patrimonios en el Perú, segmento que ha crecido grandemente en los últimos años, debido a un continuo crecimiento del PBI y la expansión económica que ha tenido al Perú como centro de inversión regional.

La estrategia de control diseñada se fundamenta en fortalecer las capacidades de la Administración Tributaria, lo que implica conocer la información de las inversiones, mejorar las fuentes de información, incluida la colaboración con otras administraciones tributarias mediante el intercambio de información tributaria y contar con un equipo especializado con el fin de detectar rentas no declaradas.

2. CONTEXTO DE LA TRIBUTACIÓN DE PERSONAS NATURALES

La tributación en el Perú es por Fuente Mundial, es decir que se gravan las rentas de fuente extranjera en la medida que la persona natural se encuentre domiciliada en el Perú.

A partir del año 2009 el Perú adoptó un modelo dual para las rentas de personas naturales distintas a las rentas empresariales:

- Separación de las rentas del capital y del trabajo.
- Aplicación de una tasa efectiva de 5% flat para las rentas de capital de las personas naturales domiciliadas.
- Las rentas del trabajo (independiente y/o dependiente) están sujetas a tasas progresivas acumulativas de 8%, 14%, 17%, 20% y 30% y las rentas de fuente extranjera se suman a las rentas del trabajo.

En las rentas de capital, se gravan las ganancias de capital producto de la enajenación de valores mobiliarios, así como las ganancias obtenidas producto de la enajenación de inmuebles distintos a casa habitación.

Asimismo, se gravan las rentas producto de un capital, como son los intereses por préstamos, regalías, así como las rentas fruto de arrendamiento de bienes inmuebles y muebles.

De otro lado, también se gravan los dividendos a una tasa fija de 6.8% para los años 2015-2016, 8% para los años 2017-2018 y 9.3% a partir del año 2019.

Cabe señalar que la legislación nacional grava el Incremento Patrimonial no justificado, en caso el contribuyente posea un desbalance patrimonial que no puede sustentar ante la Administración Tributaria.

En el Perú no existe un Impuesto Patrimonial por todo el patrimonio conjunto de la persona natural. Existe impuesto patrimonial a determinados tipos de bienes como el impuesto predial, impuesto al patrimonio vehicular o el impuesto a las embarcaciones de recreo.

3. CONCENTRACIÓN DEL INGRESO EN EL PERÚ

De acuerdo con un estudio de CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe) del año 2012, el 10% de los hogares más ricos concentra casi el 30% del ingreso nacional, lo que representa un segmento importante que debe ser analizado en cuanto a su cumplimiento tributario.

Si bien el patrimonio en el Perú no está gravado, la tenencia de riqueza podría implicar operaciones gravadas por las inversiones en que se destina. Generalmente, un mayor volumen patrimonial puede estar asociado a un planeamiento tributario que impide o reduce los gravámenes.

4. PERUANOS CON ALTOS PATRIMONIOS

WealthInsight¹, en su publicación “Ultra HNWIs in Perú to 2013”, estima que en el Perú al cierre del año 2012, existen 23,050 peruanos que poseen activos netos superiores al millón de dólares sin considerar vivienda propia. Este universo posee riqueza de US\$ 111,000 millones de dólares.

WealthInsight estima que el 39% del portafolio de inversión es invertido en el extranjero, es decir US\$ 43 mil millones de dólares y el 61% es invertido en el mercado

¹ WealthInsight es una central de información con sede en Inglaterra que compila y analiza datos y expedientes de las personas con patrimonios superiores al millón de dólares en todo el mundo, reuniendo información de la banca privada y family offices en cada país. Estas cifras se acercan a las estimaciones efectuadas por el Credit Suisse Research Institute en su Global Wealth - Databook 2014.

local, es decir US\$ 68 mil millones de dólares. La consultora estima un crecimiento de 14% para el 2017.

El patrimonio de este segmento, proviene normalmente de la propiedad de empresas relacionadas con la producción y comercialización de bienes de consumo masivo y materias primas, servicios financieros, sector construcción, así como por la venta de negocios familiares a grandes corporaciones, lo cual ha generado una gran liquidez y la necesidad de preservar y hacer crecer su patrimonio a través de la contratación de asesores financieros.

Es importante mencionar que los asesores financieros manejan un portafolio de inversión diverso que genera altos flujos de renta de fuente nacional y extranjera, los cuales deben ser objeto de control para mitigar o reducir la brecha de incumplimiento, incrementar la recaudación y mejorar el cumplimiento tributario.

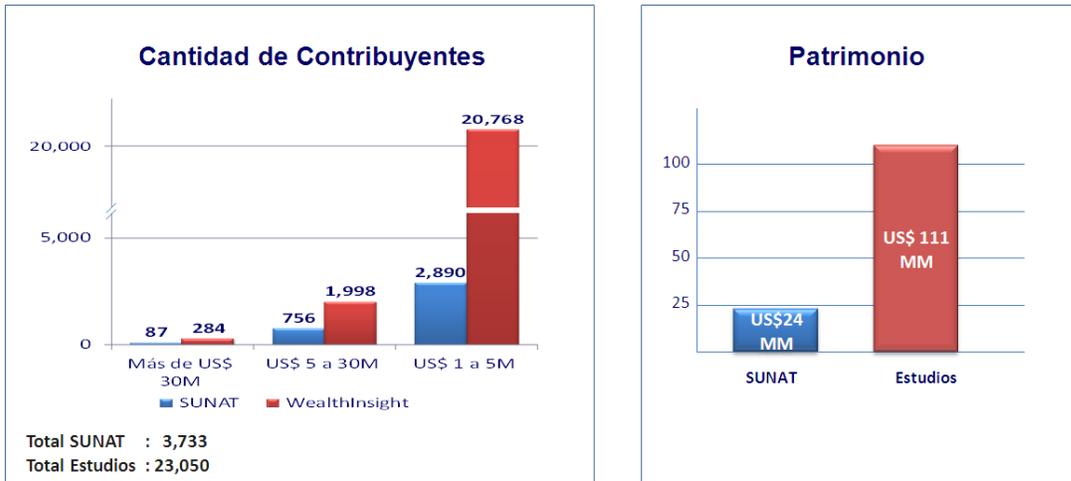
5. BRECHA DE DECLARACIÓN DE FUENTE EXTRANJERA

Como mencionamos anteriormente, se estima que los peruanos con mayor riqueza tendrían en el exterior aproximadamente US\$ 43 mil millones de dólares. Cabe precisar que esta estimación no es renta, sino patrimonio.

La consultora ha realizado una estimación sobre la base de nacionalidad, sin tener en cuenta la residencia de la persona. Sin embargo, para efectos de las estimaciones nacionales, si consideramos que algunos de ellos podrían ser no domiciliados en el país, el patrimonio total en el extranjero de domiciliados se acercará a los \$38 mil millones de dólares. Este monto –a una tasa conservadora equivalente al rendimiento de los Bonos del Tesoro de la EU - (2.187% en 10 años)², sería de \$ 95 millones de renta de fuente extranjera. La renta de fuente extranjera declarada en la Declaración Anual de Personas naturales es de US \$ 38 millones de dólares. La brecha de declaración sería de US\$ 57 millones de dólares.

² Fuente. Investing.com

Peruanos identificados con altos patrimonios



Con las fuentes de información con las que cuenta SUNAT, se han detectado 3,733 peruanos con patrimonio mayor a un millón de dólares.

Comparando con las cifras de la consultora WealthInsight se aprecia una cantidad mucho menor de peruanos identificados en la base de la pirámide (\$ 1 a 5M). La diferencia es de 17,878 personas, por lo que es preciso seguir mejorando las fuentes de información.

Preferencias de inversión



En el mapa anterior se muestran las preferencias de los diferentes segmentos de riqueza respecto a la inversión en activos, reflejándose que los millonarios del segmento inferior en el Perú (\$ 1 a 5 M) tienen una alta propensión a mantener sus activos en efectivo y propiedades residenciales, mientras que los multimillonarios (Más de \$1,000 M) y centimillonarios (\$100 a 1,000M) tienen una preferencia hacia la inversión empresarial (empresas propias), commodities, fondos de inversión, coleccionables, inversiones off shore, acciones, similar a los millonarios del rango de \$ 30 a 100 M, que tienen una preferencia a los fondos de inversión y acciones de renta variable.

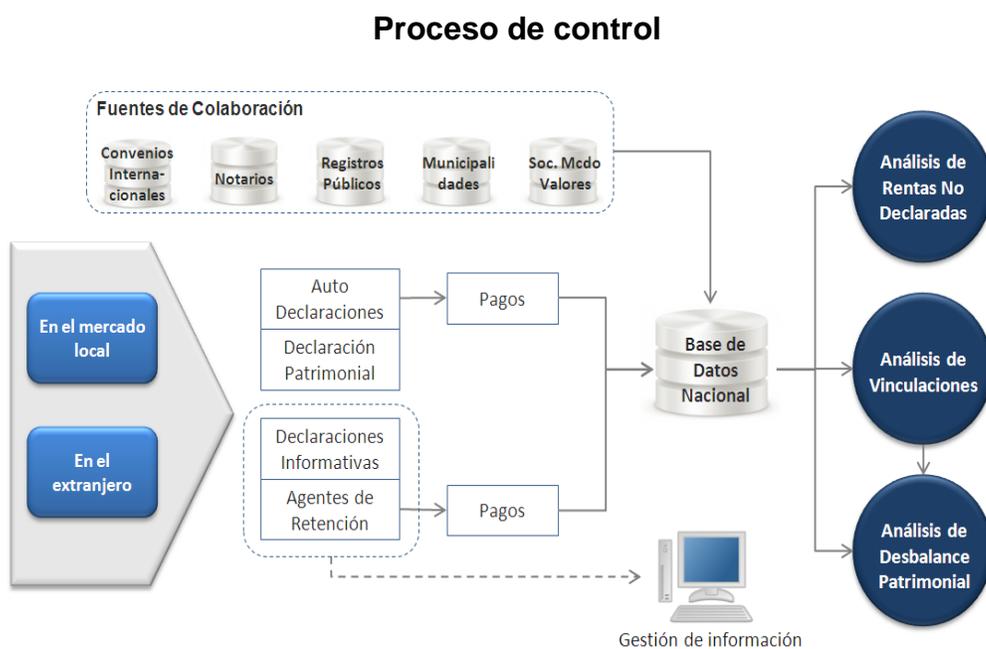
Nótese que en todos los niveles de riqueza hay una fuerte preferencia a la renta fija, acciones, fondos de inversión, inversiones off shore, que son justamente los activos que componen el portafolio de inversión de los asesores financieros, portafolio que genera altos flujos de renta de fuente nacional y extranjera, los cuales deben ser objeto de control para mitigar o reducir la brecha de incumplimiento, incrementar la recaudación y mejorar el cumplimiento tributario.

6. VIABILIDAD DE LA TRAZABILIDAD DE LA INFORMACIÓN

Según los estudios de la consultora, 33% de la riqueza es administrada por asesores financieros, los cuales invierten el 61% en el mercado local y el 39% en el extranjero.

Los asesores financieros manejan un portafolio de inversión diverso que genera altos flujos de renta de fuente nacional y extranjera, los cuales deben ser objeto de control para mitigar o reducir la brecha de incumplimiento. Es por ello que se debe realizar una trazabilidad de las inversiones que realizan tanto en el mercado local como extranjero.

De otro lado, las fuentes de información ayudan a realizar una trazabilidad de las inversiones en el exterior, inversiones financieras en el país, movimiento de dinero mediante el Impuesto a las Transacciones Financieras (en adelante ITF), así como control de los bienes registrables y artículos de lujo.

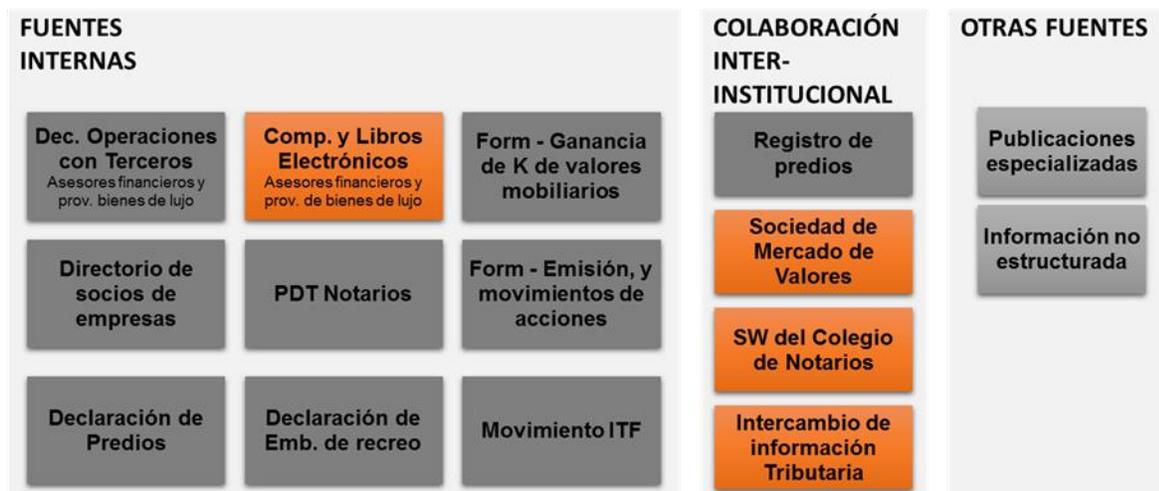


El proceso de control busca justamente controlar las inversiones en activos y rentas (Stocks y Flujos de renta) en el mercado local y extranjero. Para ello, son muy importantes las fuentes de colaboración que se tratará más adelante, información que se almacena en la Base de Datos Nacional con el fin de realizar una gestión de información que permita detectar rentas no declaradas por parte del contribuyente y agente de retención (Institución de Compensación y Liquidación de Valores- Fondos de inversión), así como probable desbalance patrimonial, con un análisis del mapa de vinculaciones con el fin de detectar casos de planificación tributaria.

Dentro de este proceso de control se está obligando al universo identificado de altos patrimonios a presentar información patrimonial que contiene la siguiente estructura básica:

- Saldo dinero en efectivo.
- Saldo dinero en bancos peruanos y extranjeros
- Saldo de valores en Bolsa de Valores de Lima y bolsas extranjeras.
- Saldo valores no cotizados en bolsa.
- Predios ubicados en el país y en el extranjero.
- Vehículos, embarcaciones, naves y aeronaves adquiridos en el Perú y extranjero.
- Aportes en Fondos Mutuos de Inversión en Valores y Fondos de Inversión.
- Bienes entregados en Fideicomiso en el Perú y en el extranjero.
- Créditos otorgados en el Perú y extranjero pendientes de cobro.
- Créditos recibidos en el Perú y el extranjero pendiente de pago.

Fuentes de información asociadas



Este cuadro se divide en fuentes de información internas, fuentes de información que provienen de la colaboración interinstitucional y otras fuentes no estructuradas producto de la investigación.

En el primer caso se puede apreciar la Declaración de Operaciones con Terceros que sirve para identificar a los clientes de los asesores financieros (los asesores financieros son un grupo reducido de empresas agrupadas en Multi family office, Boutique de banca de inversión, sociedades agentes de bolsa y Fondos de Inversión) y a los clientes de proveedores de bienes de lujo. El inconveniente es que la información es de periodicidad anual y los obligados no están declarando la información completa. Para mejorar la oportunidad de información y control, estas empresas estarán obligadas a

tener comprobantes y libros electrónicos, con el fin de detectar potenciales flujos de Rentas de Capital, que permita realizar el análisis sobre probable Incremento Patrimonial no Justificado.

Otra fuente importante es el Directorio de personas naturales que son socios de empresas, observando que estas personas son dueñas de las empresas más grandes del país que concentran el 80% de la recaudación. Algo muy importante a notar es que muchas de estas empresas poseen como accionistas a empresas extranjeras -muchas de éstas ubicadas en paraísos fiscales-, por lo que, se ha visto por conveniente elaborar un directorio de dichas personas para llevar un control de aquellos que podrían estar planificando con las empresas vinculadas ubicadas en paraísos fiscales.

De otro lado, se cuenta con la Declaración de Predios, en la cual se declaran los predios nacionales y en el extranjero. En esta declaración se indica el uso que se le da al predio a efectos de poder cruzar el pago del impuesto. Adicionalmente, esta declaración puede ser cruzada con el Registro de Predios de los Registros Públicos para detectar casos de Incremento Patrimonial no Justificado y flujos de renta no declarados.

Cabe mencionar que la inscripción de la propiedad en Registros Públicos no es constitutivo del derecho de propiedad, es solo declarativo, el acuerdo de voluntades transfiere la propiedad de un predio. El Registro da fe registral y protege al adquirente de buena fe que adquiere un bien de quien aparece en el registro como propietario, por lo que es todavía una debilidad que debe ser atendida.

Así también, la Declaración de Embarcaciones de Recreo trae datos del propietario y detalle de la embarcación, así como la Información de Notarios que es una fuente importante donde las personas naturales y jurídicas realizan transacciones sobre bienes muebles e inmuebles antes de registrarlos en Registros Públicos, y que en el Perú cuenta con gran aceptación y permitirá realizar análisis de Incremento patrimonial no justificado y flujos de rentas. En el caso de notarios está pendiente con el Colegio de Notarios un desarrollo informático para obtener información en línea que mejorará las acciones de control. De otro lado, el movimiento mensual de ITF es también otra fuente importante para identificar flujos de renta no declarados o casos de Incremento Patrimonial no Justificado.

La Sociedad de Mercado de Valores (en adelante SMV) traerá información de operaciones fuera de bolsa, así como de mercado extranjero que son de cargo del contribuyente en la Declaración Anual de Impuesto a la Renta de Personas Naturales.

Otra fuente que servirá para la detección de rentas de fuente extranjera no declaradas es la información que puede provenir del intercambio de información tributaria, donde está pendiente la celebración de memorandos de entendimiento con otras administraciones con las cuales tenemos Convenios para evitar la Doble Imposición y Convenios de Intercambio de Información Tributaria, a efectos de definir los campos de información sujetos a intercambio, así como la periodicidad.

De otro lado, es importante ampliar la red de convenios de intercambio de información con otras administraciones priorizando los países con mayor flujo de rentas e inversiones y paraísos fiscales utilizados para la planificación por los asesores financieros.

Adicionalmente, otra fuente importante es la investigación que se realice sobre adquisiciones y fusiones de empresas peruanas para detectar flujos de renta no declarados. Esta es una información no estructurada y puede encontrarse en revistas, periódicos, así como en portales web especializados.

7. ANÁLISIS DEL FLUJO DEL DINERO

Para complementar el proceso de control debemos realizar además el análisis de las fuentes del dinero ya que lleva un sentido opuesto a la generación de los ingresos, es decir, la investigación se inicia con los signos exteriores de riqueza, llámense activos financieros, artículos de lujo, etc., y desde ellos se inicia la trazabilidad en busca del ingreso que permitió realizar el gasto.

Los ingresos pueden provenir de fuentes lícitas o ilícitas, a través de actividades comerciales y financieras, generando rentas o ingresos a nombre del titular o de terceras personas, generando, en algunos casos, redes de contactos vinculados para soportar complejas operaciones que en muchos casos esconden rentas o ingresos, en el país o el extranjero, con la intención de evitar el pago de impuestos o de cubrir operaciones ilícitas.

Los signos exteriores de riqueza dan los indicios para iniciar investigación de los ingresos correspondientes, que podría determinar un incremento patrimonial no justificado, para ello se realiza el análisis de las actividades que realiza, el valor de los inmuebles que posee él y su familia o el alquiler que paga por el mismo, el valor de afiliaciones a clubes de recreo o esparcimiento, los vehículos, embarcaciones, caballerizas de lujo, el número de servidores, viajes al exterior, clubes sociales, gastos en educación, obras de arte, entre otros.

8. INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO

En los últimos años la SUNAT en Perú ha venido trabajando en fortalecer el control del incremento patrimonial, es así que gracias a la explotación de las fuentes de información con las que contamos se han podido encontrar desviaciones patrimoniales tanto provenientes de actividades lícitas no declaradas como de actividades ilícitas.

Una de las fuentes que nos ha permitido detectar estas inconsistencias sin duda ha sido el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), que permite detectar los movimientos de efectivo a través del sistema financiero peruano, sin embargo es

importante recordar que en un país un alto nivel de informalidad, mucha de la economía no pasa por el sistema financiero formal, por ello hemos venido trabajando en analizar información de otras fuentes o información no estructurada, más aún debido a que en los últimos años se ha incrementado los casos de lavado de activos, con delitos precedentes como narcotráfico, contrabando y otras actividades como la minería ilegal.

Los casos más comunes detectados en función al ITF han permitido encontrar por ejemplo casos de funcionarios de empresas con altos movimientos en el país y que presentan inconsistencias ya que dichas personas no declaran las rentas obtenidas en el exterior y cuando ingresan dichos capitales por el sistema financiero no tienen como sustentar el ingreso, pese a que muchos intentan sustentar con préstamos, hipotecas y otras figuras abaladas por entidades bancarias ubicadas en paraísos fiscales, sin mayores avales.

En tal sentido, el objetivo del control está enfocado en tres (03) rubros: origen de fondos, actividad económica y destino de los fondos, verificando:

Que el origen de los fondos y la actividad económica de las inconsistencias se encuentran sustentadas por corresponder a dietas de directorio, rentas de trabajo en relación de dependencia, rescates de fondos mutuos, etc.

Sin embargo, al analizar el destino de los fondos abonados en las cuentas bancarias locales, se verificó transferencias de fondos en la moneda local (soles) a la cuenta bancaria de las empresas, cuyo fin es que ésta convirtiera soles a dólares dado que tenía un mejor tipo de cambio, para luego ser transferido a una cuenta bancaria en un banco fuera donde la persona natural es titular.

En la cuenta bancaria del banco extranjero, se verifica los abonos en cuenta por, respecto al cual las personas indican que correspondían a bonificaciones otorgadas por la empresa transnacional extranjera (de la cual es subsidiaria). Sin embargo, por lo general no exhiben ningún documento que acredite los acuerdos realizados, los criterios y condiciones en los cuales se otorgaría, ni la aprobación de los directivos de la empresa. Por tanto, al no estar acreditada la naturaleza de la operación la Administración Tributaria de conformidad con lo establecido en la Ley el Impuesto a la Renta considera dichos abonos como Incremento Patrimonial No Justificado.

Otros casos se relacionan con la omisión de declarar la renta neta de fuente extranjera producto de los rendimientos de las colocaciones de fondos en cuentas extranjeras y de las inversiones realizadas. Adicionalmente, dichos fondos muchas veces son trasladados a empresas off shore de la misma persona.

En esta figura se puede observar que las personas naturales con el fin de no dejar evidencias de sus movimientos de fondos fuera del país utilizan a las empresas en las cuales laboran para desviar sus fondos hacia el exterior, a fin de que la Administración

Tributaria no detecte otras rentas y/o ingresos o fondos en otras cuentas ubicados en países del exterior.

9. CONTROL DE RENTAS NACIONALES Y EXTRANJERAS

El control de rentas nacionales y extranjeras se sustenta en tres pilares: Control de Asesores Financieros, Implementación de variables de rentas de capital y fuente extranjera y en el intercambio de información.

9.1. Control de asesores financieros

Como ya se ha mencionado, los asesores financieros manejan un portafolio de inversión diverso que genera altos flujos de renta de fuente nacional y extranjera, los cuales deben ser objeto de control para mitigar o reducir la brecha de incumplimiento, así como oportunidad de incrementar la recaudación y mejora del cumplimiento tributario.

Cabe anotar que para ser asesorado por estas empresas se necesita contar con un alto excedente de capital (mínimo un millón de dólares).

Existen multi family office que captan inversiones de 10 millones de dólares como mínimo. En tal sentido, es importante identificar a los clientes y relevar información de las inversiones con el fin de controlar el flujo de rentas de las personas naturales con altos patrimonios.

De otro lado, es importante controlar a los Fondos de Inversión que han sido designados como agentes de retención por la Ley del Impuesto a la Renta. Los Fondos de Inversión son transparentes y los partícipes son los contribuyentes. Los Fondos de Inversión invierten en instrumentos de renta fija o variable en el mercado local o extranjero, así como en inversión empresarial que pueden generar ganancias de capital al momento de desinvertir, dividendos o rentas empresariales.

Para el proceso de control de los Fondos de Inversión es importante identificar a los partícipes y relevar información de las inversiones con el fin de controlar el flujo de rentas de las personas naturales con altos patrimonios. Se ha podido observar un bajo nivel de cumplimiento en la declaración de retenciones que amerita realizar acciones correctivas en el más breve plazo.

9.2. Control de rentas de capital y fuente extranjera

Este segundo pilar tiene como base el desarrollo de variables de rentas de capital y fuente extranjera. Esto implica incorporar nuevas fuentes y mejorar las existentes con el fin de que sirvan para detectar rentas no declaradas.

Cabe señalar que para alcanzar la eficiencia en la estrategia se necesita una buena “gestión de la información”, la cual debe estar continuamente monitoreada.

Se tiene previsto que la selección de casos con las nuevas variables se realice también a través de diversos canales inductivos, procurando que el mensaje o la acción a realizar considere el perfil de riesgo del contribuyente a efectos de dar tratamientos diferenciados según su nivel de cumplimiento.

Mientras se realicen más acciones certeras en base a la información de terceros, la percepción del riesgo del contribuyente se incrementa, generando un impacto positivo en la mejora del cumplimiento voluntario al declarar el contribuyente la renta completa.

10. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

El tercer pilar tiene que ver con el intercambio de información tributaria para el control de rentas de fuente extranjera.

El Perú actualmente cuenta con una pequeña red de convenios que prevén la modalidad de intercambio de información, los países son: Estados Unidos de Norteamérica, Argentina, Chile, Canadá, Brasil, Corea del Sur, México, Portugal, Suiza y países de la Comunidad Andina de Naciones como son Colombia, Ecuador y Bolivia.

Se encuentra pendiente definir con estos países los campos de información sujetos a intercambio y la periodicidad de envío, mediante la celebración de Memorandos de entendimiento. De otro lado, está pendiente ampliar la red de convenios de intercambio priorizando los países con mayor flujo de rentas e inversiones, así como con los países con tasas mínimas del impuesto a la renta que son utilizados en la planificación tributaria.

11. CONCLUSIONES

1. Las personas naturales con altos patrimonios suelen diversificar su riesgo y a mayor patrimonio mayor riesgo asociado y mayor planeamiento tributario (asesores financieros).
2. En Perú, sólo algunos bienes patrimoniales están gravados, y su registro es disperso, por ello la SUNAT está implantando herramientas de trazabilidad patrimonial con información de diversas fuentes (nacionales y extranjeras).
3. La trazabilidad permitirá identificar rentas no declaradas y/o desbalance patrimonial.
4. Para ello, es prioritario el trabajo coordinado a través de equipos especializados (SUNAT y Juzgados especializados) que permitan un mayor control de entre otros, de los asesores financieros, así como tener mayor intercambio de información con otras administraciones tributarias e instituciones nacionales.

Para alcanzar la eficiencia en la estrategia se necesita una buena “gestión de la información”, la cual debe estar continuamente monitoreada y mejorada para que sirva como fuente para la detección de rentas no declaradas y/o desbalance patrimonial.

LA TRIBUTACIÓN DE CONTRIBUYENTES DE ALTOS NIVELES DE RENTA Y PATRIMONIO (PERSONAS NATURALES)

Martine Meunier

Consultora de Alto Nivel en la Dirección Regional de París
Dirección General de Finanzas Públicas
(Francia)

Contenido: 1. Resumen. 2. El marco legal.- 3. Los impuestos directos a las personas naturales en Francia. 4. El control de las personas naturales de altos ingresos. 5. Procedimientos específicos. 6. Conclusión.

1. RESUMEN

Los contribuyentes con altos niveles de renta o con grande patrimonios son llamados en Francia “casos de alto interés” («Dossiers à Forts Enjeux”, con DFE como acrónimo francés). Ellos son objeto de un seguimiento especial desde el año 2000.

Frente a la crisis financiera y un déficit presupuestario crónico, Francia tomó medidas tributarias sucesivas que aumentan la presión tributaria sobre estos contribuyentes, particularmente los contribuyentes de alto interés, y ha reforzado la lucha contra el fraude tributario.

De hecho, los impuestos directos francés se concentran en un número limitado de contribuyentes. El impuesto sobre la renta es fuertemente re-distributivo pero también progresivo por aplicación de una tasa progresiva de 0% a 45%. Una contribución excepcional fue agregada en el 2012 para las personas con altos ingresos (es decir 250 000 € para una persona viviendo sola); Esta contribución será eliminada cuando el déficit público volverá a cero. Estas mismas personas naturales también son gravadas con un impuesto sobre el patrimonio calculado en la mayor parte de sus activos (el umbral inicial está fijado actualmente a 1, 300,000 €) y tarifas de inscripción de cualquier documento legal sobre esos activos (en particular transferencias, donaciones y sucesiones).

Además del monto y de la cantidad de estos impuestos, la complejidad de la base imponible (exención, deducciones e imposición por hogar impuestos...) incita estas personas naturales a buscar estrategias de optimización tributaria para limitar el impacto de los impuestos.

En este contexto, la Dirección General de finanzas públicas se ha adaptado, al desarrollar estructuras especializadas de control para los contribuyentes de altos ingresos con el fin de poner en práctica la voluntad política de control general trienal con auditoria de escritorio para estos casos (150 000 casos aproximadamente).

Entre los contribuyentes de alto perfil, hay casos de muy altos ingresos (aproximadamente 5000). Desde 2011, estos son controlados por una dirección nacional especializada, la Dirección Nacional de Verificación de Situación Tributaria (DNVSF) que permite tener una visión global de los casos y, en particular de grupos familiares accionistas de las grandes empresas francesas.

Las direcciones regionales de las finanzas públicas son encargadas del control de las otras personas naturales de altos ingresos. Ellas tienen o tendrán una estructura específica, los “polos de control de las rentas y del patrimonio” (PCRP). Esta estructura coordina agentes especializados en ingresos y en patrimonio con una experiencia suficiente para entender un caso complejo.

También se ha implementado una metodología de control (investigación de información interna o externa, cruces de declaraciones...) dando como resultado un balance de coherencia o de finanzas.

Finalmente, medidas legislativas específicas adicionales para la lucha contra el fraude fueron votadas por el Parlamento durante estos últimos años.

De hecho, el descubrimiento de un cierto número de cuentas de persona naturales en el extranjero a través de controles de banco o a través de intercambios de información a nivel europeo, así como información obtenida indirectamente por el banco HSBC en Suiza, condujo a mejorar el marco legislativo. Eso hizo posible gravar estos bienes no declarados y no justificados y presentar declaraciones correctivas espontáneas. Esta última iniciativa fue un gran éxito.

Por último, como varios otros países, Francia tiene ahora una fuerza de policía tributaria que puede implementar técnicas de investigación criminal para los casos más complejos de fraude.

2. EL MARCO LEGAL

2.1. Derecho Interno

Los principios generales de la ley tributaria tienen su origen en los principios de la revolución francesa, indicó en la declaración de los derechos humanos y del ciudadano (DDHC) de 1789 entre los cuales:

El principio de legalidad tributaria

Se basa en el artículo 14 de la DDHC: “Todos los ciudadanos tienen el derecho de verificar por sí mismos o por sus representantes la necesidad de la contribución

pública, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar la cuota, la base, la recaudación y la duración”.

El poder legislativo, es decir, el Parlamento, por lo tanto es el único poder que permite establecer o crear nuevos impuestos

El principio de igualdad ante el impuesto

Se basa en el artículo 1stde la DDHC: " - Los hombres nacen y permanecen libres e iguales en derechos. Las distinciones sociales sólo pueden fundarse en la utilidad común."

Sin embargo, es posible así como una discriminación positiva que hace posible evitar gravar a los ciudadanos más en la necesidad de una discriminación según capacidades de cada uno para pagar el impuesto.

Estos principios fueron incluidos en todas las sucesivas constituciones de Francia.

2.2. Derecho Internacional

- **Directivas tributarias europeas**

Las directivas tributarias europeas tienen prioridad sobre la legislación nacional, que debe adaptar o eliminar disposiciones contrarias.

- **Convenios tributarios internacionales**

Estos convenios tienen como objetivo evitar la doble tributación, luchar contra el fraude y proteger a los contribuyentes.

3. LOS IMPUESTOS DIRECTOS A LAS PERSONAS NATURALES EN FRANCIA

3.1. El Impuesto a la Renta (IR)

Es un impuesto progresivo, establecido de acuerdo con las declaraciones presentadas por los contribuyentes (y sociedades conyugales) sobre la totalidad de sus ingresos obtenidos durante un año. La sociedad conyugal incluye los cónyuges y las personas dependientes (niños principalmente).

El número de personas que constituyen las sociedades conyugales (Foyer fiscal) determina la cantidad de personas que permite limitar el aumento progresivo de la tasa de impuesto, dividiendo los ingresos gravados por este número de personas.

Se aplica una escala progresiva, de 0% a 45%.

Además, los métodos de cálculo incluyen muchas disposiciones que permiten una personalización de los impuestos (divorcio, discapacidad,...) y muchas deducciones tributarias tienen como objetivo apoyar a determinadas zonas geográficas (departamentos de ultramar y territorios DOM-TOM) o sectores económicos (vivienda, ahorro de energía de obras, etc...)

El impuesto francés sobre la renta es redistributivo, que hace posible reducir en un 40% la diferencia de ingresos entre el 10% más rico y el 10% de ciudadanos más pobres; al mismo tiempo sigue siendo progresivo, incluyendo para las rentas muy altas. En 2014, el impuesto recaudó 75,389 M€ que representa el 26% de los ingresos del presupuesto del estado.

De hecho, en 2014, 52,5% de los 37, 119,219 contribuyentes no pagaron el impuesto a la renta sobre sus ingresos de 2013, un porcentaje que aumentará en el año 2015 (rentas 2014) con el cambio del umbral en el monto mínimo de imposición.

Las personas naturales de altos ingresos son los principales contribuyentes, y al mismo tiempo benefician al máximo de los incentivos de las deducciones tributarias.

Para el 0.01% más rico, 367 sociedades conyugales con rentas superiores a 5,3 millones de euros en 2012, la tasa promedio de imposición a la renta alcanza 17,6% frente a 19,6% para el 1% más rico.

Para hacer frente a la crisis económica y al déficit público, se ha iniciado un refuerzo de la tributación de las rentas más altas.

Las últimas medidas tributarias adoptadas en los años 2012, 2013 y 2014 en la misma dirección con una ampliación de la base imponible del IR (impuestos progresivos de los dividendos, intereses y apreciaciones) al que se agrega una contribución excepcional al IR a partir del 2012 para las personas con las rentas más altas (250, 000 € por una sola persona natural viviendo sola). Este impuesto se aplicará hasta el año fiscal durante el cual el déficit público de las administraciones públicas volverá a cero. Su cantidad es de 3%, aplicable a la renta tributaria de referencia que oscila entre 250,000 € y 500,000 € y 4% sobre las rentas superiores a 500,000 €.

Desde 1991, se añade al impuesto sobre la renta la contribución de seguridad social generalizada (CSG), en apoyo a las organizaciones de protección social.

Este nuevo impuesto es moderno y eficaz con una base amplia, una deducción en la fuente y la aplicación del principio de proporcionalidad.

Proporciona más ingresos que el IR: 91 millones de euros en 2013 contra 72 millones para el IR.

La complejidad y la inestabilidad de la legislación actual requieren un elevado nivel de conocimientos para el control de los contribuyentes de altos ingresos.

3.2. El Impuesto de Solidaridad Sobre el Patrimonio (Isf)

Creada en 1982, el impuesto sobre los grandes patrimonios se suprimió en 1987. En 1989, un nuevo impuesto sobre el patrimonio, todavía en vigor hoy, fue creado.

Es un impuesto progresivo escalonado anual sobre el patrimonio, que afecta únicamente las personas naturales (imposición por sociedad conyugal) que tenían al 1 de enero un total de activos por encima de un umbral de referencia (importe neto superior a 1, 300,000 € desde el 1^{er} de enero de 2013).

Una escala progresiva desde 0% a 1.5% se aplica a la cantidad neta de los activos imponibles declarados.

Varios bienes están exonerados, entre los cuales podemos mencionar los bienes profesionales, piezas de arte antiguo o colección, derechos de autor artístico o industrial.

Por último, se estableció un límite superior, cuyo propósito es prevenir que el monto total constituido por el impuesto sobre el patrimonio y el impuesto sobre la renta sobrepase el 75% de los ingresos del año anterior. Cualquier cantidad por encima de este umbral reduciría el impuesto sobre el patrimonio a pagar.

En 2014, se enviaron 331,010 declaraciones (o 0,89% de los contribuyentes del IR) que han recaudado 5,198 millones de euros, o aproximadamente el 1,8% de los ingresos tributarios del Estado.

En realidad este impuesto es un poco simbólico, que se ha eliminado o no existe en la mayoría de los otros países.

Para algunas opiniones, este impuesto tendría en realidad un impacto negativo, en particular al estimular la expatriación de estos contribuyentes. Además, los 100 patrimonios más grandes del ISF tienen un ingreso promedio seis veces menor que las 100 rentas más elevadas (estos últimos benefician de la exención bajo el concepto de bienes profesionales). Para otros, el ISF contribuye a evitar la profundización de las desigualdades patrimoniales y constituye un incentivo para la optimización de los activos por impuesto a los activos ociosos.

Por otra parte, en el contexto presupuestario actual, el estado no puede quitar esta fuente de ingresos en un corto plazo.

El ISF se ha agregado a los derechos de inscripción de los cambios patrimoniales.

3.3. Derechos de Inscripción

El registro es un trámite realizado por un agente público en el momento de un acto o un hecho jurídico en particular en el momento de la transferencia de una propiedad inmobiliaria o mobiliaria, un fallecimiento, un órgano judicial etc. La formalidad de registro es esencialmente relacionada con la tributación; en el sector inmobiliario, es la formalidad de la publicidad obligatoria para las ventas de bienes raíces.

Los **derechos de inscripción** indican los impuestos pagados en el momento de este trámite.

Los derechos de inscripción son fijos, proporcionales o progresivos según la naturaleza de los actos o eventos.

Los principales eventos que se consideran son:

- Las transferencias sujetas a pago: venta de un edificio...

El impuesto común aplicable a la venta de un edificio es de 5.09%.

- Libre transferencia de propiedad: donación, sucesión...

Los impuestos de las herencias se calculan sobre la cuota neta de cada heredero. Según el grado de parentesco entre el fallecido y el heredero, se aplica una deducción estándar, entonces un impuesto por la fracción de cuota imponible.

Para los herederos directos, la deducción es de € 100,000 y luego la tasa es progresiva, de 5% a 45%. Más allá de 1, 805,677 €, una tasa del 45% se aplica a la totalidad de la herencia transmitida.

Estas transferencias han recaudado 10,332M€ al estado en el 2014; y las transferencias pagadas han recaudado 934 millones de euros para el estado y 7,757M€ para las autoridades locales.

Así, los contribuyentes que disponen de un patrimonio importante deben pagar un impuesto elevado para la transmisión de sus bienes.

3.4. Impuestos directos locales

Los impuestos locales incluyen dos impuestos distintos: el impuesto local de ocupación, pagados por los inquilinos y los propietarios de una residencia, y el impuesto predial que sólo es pagado por el propietario de bienes raíces.

Estos impuestos son recaudados en beneficio de las comunidades locales (regiones, departamentos, municipios y sus agrupaciones).

En 2014, el impuesto local de ocupación recaudo 20,891 millones de euros y el impuesto predial 37,335 M€.

Conclusión: Las personas naturales de altos ingresos son sometidas en Francia a una presión tributaria elevada, que ha aumentado en los últimos años con varias medidas que les afecten directamente. En consecuencia, se aumentó también la búsqueda de optimización de su situación fiscal y los controles de estas personas naturales se han convertido en un elemento esencial en la lucha contra la evasión fiscal.

4. EL CONTROL DE LAS PERSONAS NATURALES DE ALTOS INGRESOS

La concentración de los aportes del impuesto a la renta y del impuesto sobre el patrimonio en un pequeño número de personas ha justificado desde el año 2000 la instalación de un dispositivo específico basado en un exhaustivo control trienal de los contribuyentes de altos ingresos, integrando sistemáticamente un enfoque de correlación de las rentas y del patrimonio.

Los casos altos ingresos actualmente son controlados exhaustivamente cada tres años. Se trata de los contribuyentes cuyos ingresos brutos son superiores a € 270,000 (500,000 € si la renta corresponde a salarios o pensiones por al menos el 75%) o si poseen bienes sujetos a impuesto sobre el patrimonio superior a 3 millones de euros.

Sin embargo, los contribuyentes más importantes presentan un grado de complejidad que dificulta la misión de control de las direcciones territoriales. En efecto, el contribuyente, en algunos casos está encabezando un número importante de estructuras jurídicas (sociedades civiles, empresas de servicios, fundaciones o fideicomisos...) con diversos ingresos y con activos nacionales e internacionales, poniendo a prueba la competencia regional de la dirección local.

La Dirección General de Finanzas Publicas (DGFIP) implementó, a partir de 2011, una organización específica para el control de estos contribuyentes de alto perfil.

4.1. El control de personas naturales de muy altos ingresos (DTFE)

Desde 1983, una dirección nacional especializada en el control de los casos más complejos y más significativos de las personas naturales, en término de participaciones, así como de la notoriedad, existe en Francia: la Dirección Nacional de verificaciones de Situaciones Tributarias (DNVSF).

El control de las personas naturales puede tomar dos formas: auditoría de escritorio o auditoria externa.

4.4.1. Auditoria externa

Existe un procedimiento de auditoría fiscal específica a las personas, es el examen de situación tributaria personal_(ESFP). Es un examen contradictorio de la situación de la

posición tributaria de una persona natural comprobando en particular el conjunto de sus cuentas bancarias, permitiendo la implementación de una comprobación de coherencia entre los ingresos declarados, la situación patrimonial, las finanzas y los elementos de su estilo de vida.

La DNVSF está competente para los contribuyentes cuya base imponible total es superior a 762,000€ o cuyo valor patrimonial bruto sujeto a tributación es mayor que 6, 900,000€, y también para los casos complejos o delicados. En 2014, la DNVSF llevo a cabo 500 operaciones de auditorías externas que generaron 335 M€ de los derechos y 224 M€ de sanciones.

4.4.2. Auditorías de escritorio

A partir de 2011, la DNVSF vio su poder extendido al campo de control de oficina o auditoría de escritorio (“contrôle sur pièces” o CSP), incluyendo el impuesto al patrimonio y los derechos de registro, con el objetivo de para llegar a ser la Dirección competente para el control de contribuyentes con muy altos ingresos

Aproximadamente 5,000 casos (ya sea 0,013% de los contribuyentes) son atribuidos a este departamento según la importancia de los ingresos o activos, que representa un ingreso bruto imponible superior a 2 millones de euros o patrimonio bruto superior a 15 millones de euros para el impuesto sobre el patrimonio.

Esta organización permite mejor conocer y seguir los grupos familiares y establecer un método de control global de correlación de ingresos y activos.

En 2014, 1,076 casos fueron controlados dentro de este marco, recaudando 90 millones de euros.

4.1. El Control de otras personas naturales de altos ingresos (DFE)

Los casos que no están bajo la responsabilidad de la DNVSF son controlados por cada dirección departamental de finanzas públicas (DDFIP).

Al constatar que una organización local fragmentada y no coordinada no puede tratar casos cada vez más complejos, y que se requieren nuevas soluciones, se decidió crear en cada región una estructura especializada en el examen de los ingresos y activos de estos contribuyentes.

Esta estructura, llamada Polo de Control de Rentas y de Patrimonio (PCRP) fue experimentada en 2013 y 2014, y está en proceso de ampliarse a todas las direcciones regionales y subregionales.

Para garantizar esta visión global del caso, el PCRP reúne a los agentes afectados en estructuras de tributación de bienes raíces y agentes dedicados a las auditorías de escritorio del IR para tener una capacidad global.

Los PCRPs se organizan para tener un enfoque global del caso, particularmente en los ingresos declarados, apreciaciones, ingresos no gravados y la situación en relación al impuesto sobre el patrimonio (ISF). Este enfoque basado en el análisis de las declaraciones y de los actos, y en cruces de información, hacen posible analizar la estrategia tributaria global del contribuyente.

También es posible establecer un balance de tesorería (ingresos/gastos) o un control de coherencia (ingresos/activos) a partir de las declaraciones y los elementos obtenidos en las aplicaciones de procesamiento de datos de la DGFIP (adquisiciones de bienes raíces, participaciones sociales). Se utilizan las leyes de la comunicación (con los proveedores, administraciones, etc.) y la comunicación con el contribuyente (solicitud de información o justificaciones). Este control puede llevar a proponer una auditoria externa del contribuyente (ESFP) o de las compañías si él es administrador o accionista de las mismas.

Esta organización de control trienal de los casos con un enfoque global ha permitido ser más eficaz para sancionar y seguir penalmente los casos más notables.

5. PROCEDIMIENTOS ESPECÍFICOS

Las técnicas de control tradicional no permiten a las autoridades tributares capturar todos los ingresos y activos de un contribuyente cuando los ingresos se reciben en el extranjero o en contratos de seguro de vida no declarados. Algunos casos recientes han demostrado la importancia de estos activos, lo que llevo a un refuerzo de las sanciones aplicables, juntada con la posibilidad de regularizar su situación tributaria.

Asimismo, se ha creado una fuerza de policía tributaria, permitiendo las investigaciones criminales para la lucha contra el fraude internacional.

5.1. Tributación de los activos en el exterior

5.5.1 Las consecuencias de no revelar las cuentas en el extranjero

Las personas domiciliadas en Francia deben declarar las cuentas abiertas, utilizadas o cerradas en el extranjero, así como las referencias, duración, devolución de contratos de seguros de vida suscritos con las organizaciones de seguros establecidas fuera de Francia.

En ausencia de una declaración, se aplica una multa.

Del 01 de enero de 2013, una presunción simple hace posible de gravar a una tasa de transferencia de **60%**, los activos en cuentas en el extranjero para los contratos de seguro de vida que no fueron declarados al menos una vez durante los últimos diez años y cuyo origen no está justificado después de una solicitud de la administración.

La tributación se realiza según un procedimiento de determinación de oficio.

Este impuesto exorbitante (desde el equivalente a la tasa tributaria sobre las donaciones entre terceros) sólo se aplica a los contribuyentes recalitrantes en situación de negación total.

De hecho, el objetivo de luchar contra el fraude fiscal debe resultar en asegurar una tributación efectiva de las rentas ocultas y las transmisiones no declaradas que son la fuente de estos activos en el extranjero, excepto en situaciones de prescripción o si las operaciones no son gravables.

Esta medida fue acompañada con la posibilidad ofrecida a los contribuyentes de regularizar espontáneamente su situación.

5.1.2. Servicio para tratar las correcciones en las declaraciones

En 01 de septiembre de 2013, un servicio para el tratamiento de declaraciones correctivas (STDR)_ha sido establecido en el DNVSF, que permite a los contribuyentes que tienen activos no declarados de regularizar su situación.

La regularización se refiere a los impuestos sobre la renta no pagados y no prescritos, y las contribuciones sociales desde 2006, al impuesto sobre el patrimonio desde el año 2007 y sucesiones o donaciones desde el 2007.

El objetivo es el pago inmediato de los impuestos pendientes a cambio de penalidades reducidas.

Las penalidades reducidas se relacionan con el 40% de recargo por incumplimiento deliberado, limitada al 15% para los bienes recibidos en el marco de una donación o sucesión y los activos que eran propiedad del contribuyente cuando él o ella no era residente en Francia, y en 30% para otras fuentes.

La regularización concluyendo con una transacción, no hay ningún procedimiento penal, lo que hace esta disposición atractiva.

En 31 de diciembre de 2014, se han presentado aproximadamente 35,000 casos.

Los casos procesados en 2014 han aportado una monto de 2M€

5.2. Creación de una policía tributaria

A diferencia de ciertos estados comparables (Estados Unidos, Alemania, Italia en particular), los agentes de la administración tributaria hasta ahora no disponían de los poderes de un departamento de Investigación Criminal. La movilización internacional que siguió la crisis financiera de 2008 para luchar contra los paraísos fiscales procuro

en Francia la oportunidad de crear una policía tributaria capacitada con medios de investigación similares a los de la policía de investigación Criminal.

Así, la brigada Nacional de represión del delito tributario (BNRDF) ha sido creada para detectar e investigar las infracciones tributarias sujetas a sanciones penales cometidas por personas naturales o jurídicas.

Es constituida de policías (oficiales de policía criminal) y agentes de las Finanzas Públicas (que se convierten en agentes tributarios penales). Tiene los poderes de una policía de investigación criminal (puede proceder con secuestros, búsquedas, custodias, audiencias, solicitudes, escuchas telefónicas), aplica el derecho penal y lleva a cabo un procedimiento de investigación judicial.

La brigada esta cargo de las infracciones tributarias y no tiene que notificarse a los contribuyentes si existen presunciones caracterizadas de una infracción tributaria:

- En el uso de cuentas abiertas o de contratos suscritos en el extranjero;
- En la interposición de personas o entidades establecidas en el extranjero;
- En el uso de una identidad falsa o documentos falsos;
- En el uso de domiciliación ficticia o artificial en el extranjero.

De ahora en adelante existe esta potente arma de control tributario, aunque el número de casos tratados por esta brigada sigue siendo limitado.

6. CONCLUSIÓN

El control de los contribuyentes de altos ingresos es una necesidad con respecto a la equidad y por su importancia presupuestaria. Sin embargo, el uso y la existencia de estados no cooperativos requieren una adaptación constante de las estructuras y las herramientas legales para una mejor lucha contra la evasión fiscal. En este marco, la instalación de un intercambio automático de información en Europa es un paso en la dirección correcta para acabar con el secreto bancario y la ocultación de valores.

LA TRIBUTACIÓN DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES, INCLUYENDO TEMAS ABORDADOS POR LA INICIATIVA BEPS G-20/OCDE

Andrea Lemgruber
Subjefe de División
(Fondo Monetario Internacional)

Contenido: 1. Introducción. 2. Algunos números pueden ayudar a confirmar el argumento. 3. La creciente globalización y la relevancia del sector de las EMN en la economía mundial han llevado la tributación del sector a la vanguardia del debate público. 4. la tributación de las empresas multinacionales. 5. Las administraciones tributarias y sus retos. 6. Una perspectiva más profunda en los desafíos clave. 7. Las reformas administrativas fundamentales colocan bases para la mejora general las administraciones tributarias, incluyendo el control de las operaciones internacionales.. 9. Conclusión. 10. Referencias.

El control de las empresas multinacionales: Un desafío para el desarrollo de las administraciones tributarias¹

1. INTRODUCCIÓN

El control de las Empresas Multinacionales (EMN) es una de las tareas más difíciles para una Administración Tributaria. Las EMN son, quizás, el tipo de contribuyente que plantean los riesgos tributarios más altos para cada país. Las razones de clasificar las EMN como un segmento riesgoso de contribuyentes parecen evidente: son los contribuyentes los más grandes que las administraciones tributarias tratan, operan en un entorno de negocios complejo y dinámico, tienen acceso a y pueden explotar mecanismos de planificación tributaria sofisticados y mundiales, y tienen una influencia significativa en la economía política de los países desarrollados y en desarrollo. Además, aunque el público y muchos expertos se refieren generalmente a las EMN como un sector homogéneo compartiendo muchas de estas características comunes, no todas las EMN son iguales y algunas presenten incluso riesgos más elevados que otros debido a su penetración global, sector económico, modelo de negocio y estrategias tributarias.²

¹ Preparado por Andrea Lemgruber, Jefe de División Adjunta de Administración de Rentas, Departamento de Asuntos Tributarios, FMI, para la conferencia técnica del CIAT de 2015. Las opiniones expresadas en este documento son del autor y no representan necesariamente las de la IMF o la política del FMI.

² "Las EMN globales" ahora se definen como "empresas que operan a escala global, en contraposición a las empresas multinacionales que están enfocadas regionalmente. Hay varias definiciones de lo que constituye una empresa verdaderamente 'global', pero una forma de interpretarlo es una empresa que tiene por lo menos el 20 por ciento de sus ventas en cada uno de por lo menos tres diferentes mercados

2. ALGUNOS NÚMEROS PUEDEN AYUDAR A CONFIRMAR EL ARGUMENTO³:

- Las 20 multinacionales más poderosas tienen ingresos combinados estimados en \$ 4,8 trillones en el año 2015.⁴ Walmart es la compañía más grande del mundo por ventas (\$ 486 billones). Sólo dos países tienen PIB mayores que los ingresos combinados de estas 20 MNEs: los Estados Unidos (\$ 17,5 trillones) y China (\$ 10,4 trillones). Según Fortune Global 500, las 500 empresas más grandes del mundo generaron \$ 31,2 trillones en ingresos y \$ 1,7 trillones en beneficios en 2014, y emplean 65 millones de personas en todo el mundo.⁵
- El informe Global de 2015 de PWC sobre las principales 100 empresas por capitalización de mercado muestra que el valor de mercado agregado de estas empresas es de \$ 16 trillones. Apple es la empresa número 1 por este criterio, tiene una capitalización de mercado de \$ 725 billones (su capitalización de mercado ha aumentado en casi 8 veces desde 2009, mostrando cómo dinámico es el sector de las EMN en una economía cambiante).
- El mismo informe de PWC indica que, entre las 100 empresas, 53 son americanas, seguido por 11 chinas, 8 británicas, 6 alemanes, 4 franceses, 3 australianas y 3 suizas.⁶ La participación de las EMN más grandes del mundo por cuota de mercado es impresionante, y ha aumentado en los últimos años (42 empresas estadounidenses estaban en la lista en 2009).
- De las empresas con ingresos superiores a los \$ 100 billones, más de un tercio están en la industria de petróleo y gas, mostrando el poder de las empresas de recursos naturales (NR) en la economía mundial — y, por supuesto, la

continentales"(definición de FT.com/lexicon). Para las administraciones tributarias, las EMN globales son normalmente más difíciles de controlar que una empresa multinacional regional debido a su mayor exposición de capilaridad y riesgos de mercado de sus operaciones, así como su gran acceso a posibilidades de planificación fiscal (ej. "treaty shopping"). Además, las administraciones tributarias deben utilizar un enfoque sectorial para entender las particularidades del segmento de "grandes contribuyentes" (por ejemplo, se requieren conocimientos específicos para el control de las operaciones de las empresas de recursos naturales o las empresas del sector financiero).

³ No es fácil encontrar datos consistentes y confiables sobre el tamaño de las operaciones de las EMN y su participación relativa y el impacto en la economía. Los puntos en este apartado ofrecen un resumen de diversas fuentes y criterios para ofrecer una idea relativa de las actividades, la participación y el perfil de las EMN.

⁴ <http://www.statista.com/statistics/263265/top-companies-in-the-world-by-revenue/>.

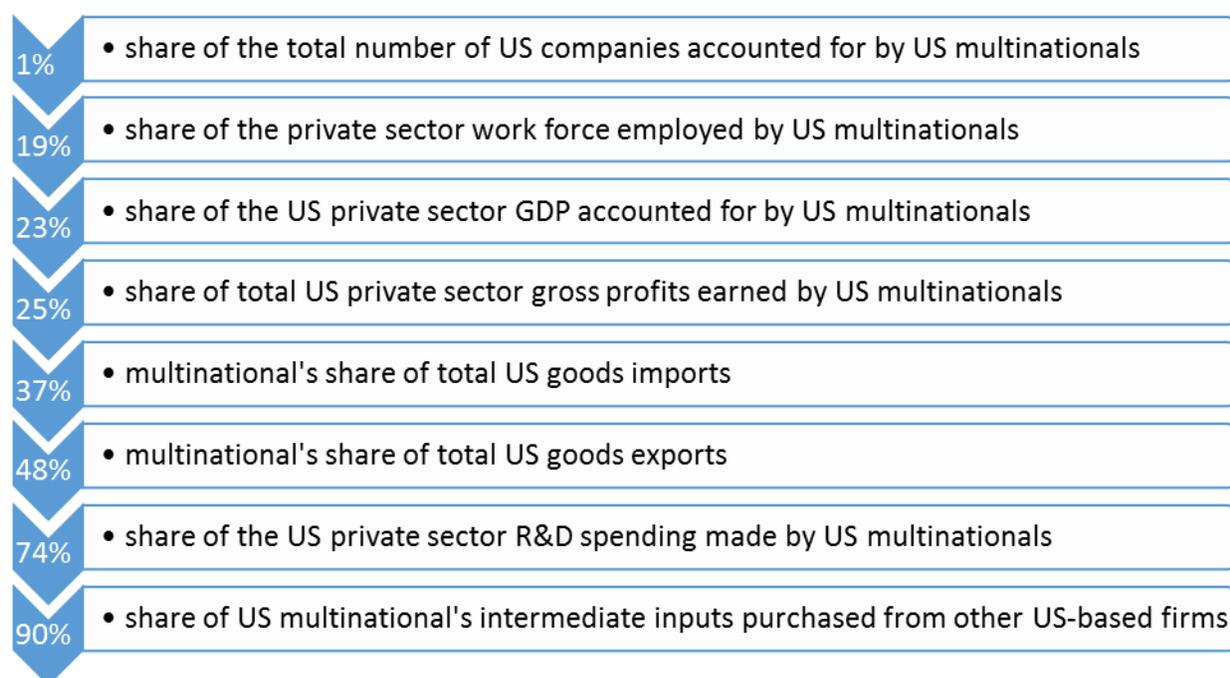
⁵ <http://fortune.com/global500/>

⁶ Otros países con empresas en los primeros 100 son: Japón y España (2 empresas de cada uno) y los países bajos, Taiwán, Corea, Brasil, Canadá, Bélgica, Irlanda y Dinamarca (todas con 1 empresa cada uno).

importancia de su fiscalidad, especialmente para los países en desarrollo, donde la mayoría de los recursos naturales se ubican (un tema que se estudiará más adelante en este documento). Los sectores más importantes son el automotriz, el conglomerado y el por menor.

Reporte Mckinsey (2010) Sobre El papel de las multinacionales de Estados Unidos en la economía estadounidense y su contribución al crecimiento y la competitividad:⁷

Figura 1.
Una ilustración del papel de las multinacionales de Estados Unidos en la economía estadounidense



El caso de los estados unidos ilustra la importancia relativa del sector de empresas multinacionales en una economía altamente diversificada y avanzada (Ver Figura 1). Algunas lecciones claves pueden extraerse de este ejemplo en particular, que puede tener implicaciones generales para las Administraciones Tributarias en todo el mundo. Sólo una pequeña fracción de los contribuyentes de Estados Unidos: (1) tiene un significativo impacto económico directo e indirecto (las EMN influyen en la cadena económica en una escala mayor, en el caso americano, 90 por ciento de los insumos intermedios de las multinacionales se adquieren de otras empresas en Estados Unidos); (2) son responsables de la retención de impuestos de salarios y contribuciones de una quinta parte de la fuerza de trabajo; (3) concentran casi la mitad de las transacciones de comercio internacional, con indudable importancia para las administraciones de aduanas, los precios de transferencia e intercambio de

⁷ http://www.mckinsey.com/insights/americas/growth_and_competitiveness_in_us.

información; y (4) invierten las tres cuartas partes de las inversiones de I&D (R&D) del país, con consecuencias para la tributación de intangibles.

3. LA CRECIENTE GLOBALIZACIÓN Y LA RELEVANCIA DEL SECTOR DE LAS EMN EN LA ECONOMÍA MUNDIAL HAN LLEVADO LA TRIBUTACIÓN DEL SECTOR A LA VANGUARDIA DEL DEBATE PÚBLICO.

Las EMN han existido durante mucho tiempo (por ejemplo, la British East India Company) y desde aquellos tiempos las grandes empresas se han correlacionado a los ojos del público, con el gran poder político, la conducta de monopolio y con escasa generación de beneficios sociales — incluidas los riesgos laborales (por ejemplo, los conflictos laborales de Nike) y el medio ambiente (por ejemplo, Exxon Valdez y el derrame de petróleo BP en el Golfo). En la sociedad más informada de hoy, los temas sobre la penetración de multinacionales en la economía mundial y su tributación llamó la atención de los medios de comunicación — quizá como un proxy para la equidad de su tratamiento frente otras empresas y los beneficios sociales generados por sus operaciones — y crearon una conciencia global sobre el relativamente bajo nivel de tributación pagados por algunas multinacionales. Algunas historias se han debatido ampliamente en los medios de comunicación, incluso con debates políticos cuestionando el “patriotismo” de las Empresas Multinacionales.⁸

En este contexto, es importante destacar que el actual debate sobre la fiscalidad de las empresas internacional no vino “de la nada”. El debate no es nuevo y refleja la interacción de muchos factores, incluyendo los progresos graduales de la tecnología y de los negocios, así como la adopción de políticas económicas y tributarias sin coordinación oportuna entre los países. Algunos de estos factores son:

- En relación con los negocios y la tecnología, el internet ha permitido a las empresas hacer negocios sin presencia física, causando un problema con la definición tradicional de establecimiento permanente, que en gran parte se basa en la presencia física de mano de obra o capital en el país de fuente. La *Ubicación de las ventas* no se ha considerado para dar derechos tributarios para el país de origen. Además, la modernización del sistema financiero ha creado tantos nuevos instrumentos que las EMN pueden “cambiar la fuente, carácter y distribución de ingresos con poco esfuerzo o gasto”⁹. Por ejemplo, hoy en día la equidad puede ser más fácilmente convertida en deuda, que, junto con la autorización tradicional para deducir intereses de gasto en el impuesto sobre

⁸ Arnold y Wilson (2014) Resumen el debate político en los Estados Unidos cuando los políticos criticaron algunas multinacionales estadounidenses — incluyendo Google, Apple, Amazon y Starbucks, para la reubicación de utilidades (o sus sedes) en el extranjero para evitar los impuestos. Burger King fue considerado antipatriótico por considerar la reubicación de su HQ de Florida hacia Ontario. Una situación similar involucro los planes de Walgreens para trasladarse a Suiza. Debates similares han ocurrido en Europa.

⁹ Ver Arnold y Wilson (2014), pág. 1.

sociedades (CIT), puede explicar el alto nivel de endeudamiento de muchas empresas (de Mooij, 2011; Agudo y de Mooij, 2012; y el FMI, 2014)¹⁰.

- En relación con el diseño de política, la arquitectura del marco fiscal internacional se ha vuelto tan compleja y llena de excepciones que explotar las brechas legales es ahora parte de “hacer negocio” y competir internacionalmente. Abundan los ejemplos: expansión de los paraísos fiscales, los múltiples regímenes incentivos en todo el mundo, las redes de tratados tributarios condicionando a un “treaty shopping” comercial (hay más de 3.500 tratados tributarios bilaterales en el mundo), retención de impuestos sobre los dividendos e intereses a tasa cero, cada vez mayor relevancia de los intangibles de varias clases, abuso de precios de transferencia, aplazamiento de impuestos internos para los ingresos de la empresa en el extranjero, “inversión” por cambio de residencia, las discrepancias (cuando diferentes países clasifican la misma entidad, la transacción o el instrumento financiero de manera diferente) y así sucesivamente.
- En la parte administrativa, la falta de transparencia en general y la falta de coordinación entre las Administraciones Tributarias y aduaneras ha creado también dificultades para intercambiar información relevante e implementar procedimientos efectivos para controlar las operaciones de las transnacionales. Algunas jurisdicciones particulares han sido tradicionalmente reacios a compartir información. Marcos legales en muchos países están fuera de sintonía con las exigencias del comercio mundial y sus implicaciones tributarias. A menudo, los procedimientos administrativos son incoherentes, insuficiente y no transparente en muchos países, que provocan deficiencias en el control efectivo de las EMN.
- Finalmente, en el aspecto geo-político, los países tienden a equilibrar sus intereses en la promoción de la inserción internacional de sus empresas con la pérdida de su base imponible, una decisión que está influenciada por diversos factores (por ejemplo, si un país es un exportador de capital o importador; el tamaño también importa). Por ejemplo, algunos exportadores de capital eximen las rentas realizadas en el extranjero.

Las consecuencias perjudiciales de todas estas prácticas en los sistemas tributarios nacionales no son insignificantes, aunque son difíciles de medir.

Arnold y Wilson (2014) identifican algunas implicaciones importantes que pudieran derivarse de la evasión fiscal internacional agresiva por parte de las EMN: reduce los ingresos tributarios públicos; aumenta los costos administrativos como las Administraciones Tributarias deben asegurar que las EMN cumplan con las normas

¹⁰ IMF (2014) menciona que algunas compañías de telecomunicaciones en África son casi en su totalidad financiadas por deudas.

tributarias; socava la percepción de integridad del sistema tributario y puede afectar al cumplimiento general; socava la equidad del sistema tributario si otros contribuyentes (no multinacionales) tienen que pagar una mayor proporción de la carga tributaria (dada que los otros contribuyentes pueden tener menor acceso a las oportunidades de evasión); y distorsiona la ubicación de la inversión.

En este contexto, la iniciativa actual aprobada por el OECD/G-20 sobre la erosión de la base y el traslado de beneficio (BEPS) es bienvenida.

Hace progresar el debate internacional sobre estos temas y busca una acción coordinada, con la producción de resultados específicos que pretenden abordar algunas de las debilidades del marco de tributario internacionales actual. Sin embargo, no se deben subestimar los desafíos para implementar el paquete BEPS. Las dificultades para el control de las EMN son significativas y los incentivos desajustados actuales que existen para combatir BEPS en todo el mundo no van a cambiar de un día al otro. Muchos cambios se requieren implementar a través de tratados tributarios y de las legislaciones tributarias nacionales, que exige un consenso político más amplio incluso en los países que participan en las discusiones BEPS. Mejorar la capacidad limitada de la mayoría de las Administraciones Tributarias en los países en desarrollo, muchos de los cuales no entraron en el debate BEPS hasta ahora — requiere tiempo, recursos y coordinación de los esfuerzos en capacitación.

Este artículo pretende aclarar el debate actual, ofreciendo la perspectiva del FMI en su larga experiencia en la prestación de asistencia técnica a los países en desarrollo.

El artículo se centra en los desafíos de la implementación del paquete BEPS y programas relacionados de tributación internacional, principalmente desde el punto de vista administrativo. Sin embargo, no tiene intención de explicar y analizar en detalle los resultados BEPS. También es importante destacar que el trabajo sobre el paquete BEPS no ha terminado formalmente en esta etapa.

4. LA TRIBUTACIÓN DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES

Estudios recientes sobre la fiscalidad de las empresas multinacionales han encontrado:

- **Los efectos de la tributación de las EMN son importantes para el desempeño macroeconómico (FMI, 2014):** Las consecuencias de las normas tributarias de una jurisdicción sobre otras jurisdicciones, pueden tener relevancia a través de cuatro canales principales: flujos reales y financieros; base tributaria; ajuste de incentivos tributarios; y los precios mundiales. Por ejemplo, el IMF (2014) sostiene que los flujos de IED son imposibles de entender sin referencia a consideraciones tributarias. “Las consecuencias económicas potenciales de ausencia de control tributario internacional así van mucho más allá de los

ingresos tributarios, con implicaciones al más amplio nivel y distribución del bienestar entre naciones.” El documento cita que el 16 por ciento de inversiones en el exterior de Brasil va a las Islas Caimán. Dharmapala (2014) sugiere que más de 42 por ciento de los ingresos netos obtenidos por filiales de empresas de Estados Unidos se gana en los paraísos fiscales, mientras que menos del 15% de su valor agregado se crea allí.

- **El actual marco de tributación internacional es débil y obsoleto:** El IMF (2013, 2014) y la OECD (2013) concuerdan en que la actual normativa fiscal internacional crea oportunidades para BEPS debido a la explotación de las brechas y contradicciones que surgen de la combinación de los sistemas tributarios nacionales. El cuadro 1 resume los principales problemas identificados por el FMI (2014). Parte del problema es un marco de impuesto internacional que fue construido para el negocio de “ladrillos y mortero”, operando con una presencia física en un país con bajos niveles de activos intangibles. En otras palabras, el sistema actual es obsoleto para hacer frente a las empresas que se basan cada vez más de los activos de propiedad intelectual y operan a nivel mundial a través de medios electrónicos. El dinamismo de la economía actual ha cambiado el ambiente de negocios rápidamente. Por ejemplo, Apple, fundada en 1977, pasó de ser empresa #33 en 2009 a #1 en el año 2015 en cuanto a la capitalización de mercado y es actualmente #15 en términos de ventas mundiales.
- **Las pérdidas de los impuestos de ingresos corporativos cit no son insignificantes y los países en desarrollo parecen ser desproporcionadamente afectados por la distribución de los impuestos pagados por las EMN en todo el mundo:** Los expertos coinciden en que es muy difícil estimar las pérdidas de ingresos debido a la BEPS. Gravelle (2013) estima que las pérdidas de ingresos en orden de 0.6 por ciento del PIB para los Estados Unidos. Crivelli, de Mooij, and Keen (2015, próximo) evalúan que BEPS y la competencia fiscal internacional afectan los países en desarrollo, por lo menos tanto como para las economías avanzadas. Las estimaciones de los autores sugieren que las pérdidas de ingresos de largo plazo para las economías de la OCDE son del orden de 0.9 por ciento del PIB mientras que puede ser aproximadamente 1.2% para el PIB en los países en desarrollo.

Cuadro 1

Resumen de mensajes clave de “Perdidas en tributación corporativa internacional” (FMI, 2014)

- El actual marco fiscal internacional se basa en conceptos, como residencia y fuente, que se están convirtiendo cada vez más frágiles o incluso sin sentido. Sobre este último, por ejemplo, “la creciente desconexión entre el país de residencia de una compañía y la de sus accionistas hace que la relevancia del concepto se desvanece.”
- Nuevos resultados confirman que las pérdidas de las bases tributarias son considerables y significativas. Ellos reflejan no sólo los impactos tributarios en decisiones reales pero también la elusión tributaria.
- El saldo de derechos tributarios entre países de residencia y países de origen (es decir, a grandes rasgos, los países desarrollados y en desarrollo) se siente como resultando injusta. De hecho, “la red de tratados bilaterales de doble imposición basado en el modelo OECD restringe significativamente los derechos del país de origen”.
- Arreglos que parecen injustas pueden dar lugar a acciones nacionales unilaterales que pueden minar aún más la coherencia de la estructura tributaria actual.
- Las instituciones jurídicas actuales, como los tratados tributarios bilaterales, parecen no estar a favor de los países en desarrollo. Por ejemplo, el “treaty shopping” (el uso de redes de Tratado tributario para reducir el pago de impuestos) es un tema importante para muchos países en desarrollo, que tendrán interés en firmar tratados solamente con *considerable PRECAUCION*. Sin embargo, actualmente hay alrededor de 3,000 tratados tributarios y un número creciente de tratados son firmados por países no miembros de la OCDE, que no son exportadores de capital.
- Muchos países en desarrollo necesitan ser protegidos contra la elusión tributaria sobre ganancias de capital sobre los recursos naturales por la realización de estas ganancias (transferencia de propiedad) en jurisdicciones de baja tributación.
- Muchos países en desarrollo también necesitan ser protegidos mejor contra la elusión en ganancias de capital sobre los recursos naturales.

Estos problemas no son fáciles y requieren un gran esfuerzo internacional. Los líderes del G-20 respaldaron un plan de acción para solucionar el BEPS en 2013.

Después de dos años, se concluye la etapa inicial de la obra, partiendo de un esfuerzo global dirigido por el G20 y la OCDE. El objetivo es desarrollar una serie de propuestas de normas nuevas y mejoradas para fortalecer el marco tributario internacional. Este esfuerzo era muy necesario y estaba claro, desde el principio, que el problema se podría abordar separando los problemas y haciendo un cambio a la vez.

El Paquete BEPS incluye criterios que pueden clasificarse en “normas mínimas”, “enfoques comunes” y “dirección basada en mejores prácticas”.

Este enfoque creó una serie de medidas que refleja su “rango vinculante” El plan de acción BEPS (BEPS AP) está estructurado alrededor de 15 temas clave (Apéndice 1 ofrece una breve descripción de las tareas para cada una de las 15 acciones):

- Acción 1: abordar los desafíos tributarios de la economía digital;
- Acción 2: neutralizar los efectos de los acuerdos de desajuste híbridos;
- Acción 3: fortalecer las reglas de SEC (CFC rules);
- Acción 4: limitar la erosión de la base por medio de deducciones de interés y otros pagos financieros;
- Acción 5: Luchar contra la prácticas tributarias perjudicial con más eficacia, teniendo en cuenta la transparencia y sustancia;
- Acción 6: prevenir el abuso de Tratado;
- Acción 7: prevenir la elusión artificial del estado de EP;
- Acción 8: garantizar que los resultados de precios de transferencia sean en consonancia con la creación de valor: activos intangibles;
- Acción 9: garantizar que los resultados de precios de transferencia sean en consonancia con la creación de valor: riesgos y capital;
- Acción 10: asegurar que los resultados de precios de transferencia están en consonancia con la creación de valor: otras transacciones de alto riesgo;
- Acción 11: establecer metodologías para recopilar y analizar datos sobre BEPS y las acciones para enfrentarlo;
- Acción 12: requerir a los contribuyentes divulgar sus arreglos de planificación tributaria agresiva;
- Acción 13: volver a examinar la documentación de precios de transferencia
- Acción 14: hacer mecanismos de resolución de conflictos más eficaces; y
- Acción 15: elaborar un instrumento multilateral.

Las propuestas en estas categorías están en proceso de aprobación final para su presentación a los líderes del G20 en noviembre de 2015.

5. LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS Y SUS RETOS

Suponiendo que el paquete BEPS es aprobado a final del año 2015, el desafío clave por delante será su implementación.

Tendremos que debatirlo. Las estimaciones recientes (Crivelli, de Mooij y Keen, próxima) implican que las pérdidas de ingresos derivadas de la BEPS pueden ser al menos tan importantes en los países en desarrollo como en las economías avanzadas son preocupantes. Por lo tanto, los puntos de vista de los países en desarrollo deben activamente tomarse en cuenta para la aplicación del paquete BEPS. Se debe reconocer también que los países en desarrollo son un grupo muy heterogéneo, con diferentes niveles de capacidad y diferentes preocupaciones deben tomarse en

consideración. Los aspectos de la agenda de implementación que puede ser relevante para los países en desarrollo deben incluir:

- Primero, los países en desarrollo que no han sido participantes de pleno derecho en el proceso deben evaluar si implementar la agenda BEPS AP o no. Estos países necesitan estar completamente informados y comprender el impacto de la agenda BEPS para ellos antes de poder tomar una decisión. Como ilustración, el problema podría ser la necesidad de comprender las consecuencias de no ser capaz de implementar los estándares mínimos. Esto requerirá, en particular, una discusión más amplia y profunda sobre los costos y beneficios de la implementación de la AP BEPS para las Administraciones Tributarias de los países en desarrollo.
- Segundo, los países que han participado en el proceso y otros que deciden participar necesitan discutir cómo este proceso llevará a cabo. Esto va a ser un proceso gradual, teniendo en cuenta que algunas modificaciones requieren cambios en tratados tributarios y otros requerirán cambios en la legislación interna (deducibilidad de intereses, reglas de SEC, desajustes híbridos y mecanismos de presentación de informes país por país). El ritmo, coherencia y cobertura de este proceso dependerá de cada país soberano. Así la coherencia de aplicación es un reto bastante importante, y existe el riesgo de crear un entorno más incierto, ya que varios cambios ocurrirán en paralelo en diferentes países.
- Tercero, será importante aclarar lo que se incluye y lo que no se incluye en el programa de BEPS AP— y las consecuencias probables que afectaran a las Administraciones Tributarias. Algunas administraciones, que hoy en día están abrumadas por la complejidad del sector de las EMN, pueden tender a pensar que “la vida” será más fácil y el control más eficaz inmediatamente después de su adopción del BEPS AP. Por ejemplo; uno puede pensar que los informes país por país facilitarían automáticamente la administración, dado que una mayor y mejor información es fundamental para un buen control. Mientras que esta medida podría traer importantes beneficios para las administraciones que tienen capacidad analítica y auditorías de calidad ya existente, puede haber efectos muy limitados para las administraciones de baja capacidad que no están preparadas para utilizar los datos con eficacia.
- Cuarto, la aplicación del paquete BEPS y su monitoreo también implican un mayor uso de recursos (por ejemplo, si una especie de revisión por pares se implementa en su lugar); y los países en desarrollo tendrán que equilibrar eventuales nuevas demandas con la necesidad de seguir implementando reformas fundamentales con presupuestos y recursos humanos limitados.
- Finalmente, será también importante aclarar al público en general que mover la tributación internacional de pre-BEPS AP hacia post-BEPS AP no automáticamente abordar todos los problemas que actualmente se encuentran a la vanguardia en el debate público. Por ejemplo, hay problemas en fiscalidad internacional que no están incluidos en la agenda BEPS (por ejemplo, las transferencias de interés) y algunos

problemas primordiales, como la competencia fiscal, no serán plenamente solucionados.

Las administraciones tributarias tendrán un papel clave a jugar para implementar estos cambios con éxito, pero el éxito depende de la mejora de la capacidad en algunos países en desarrollo.

El punto de inicio de un mejor control de la fiscalidad internacional requiere nivelar la capacidad administrativa muy desigual en el mundo. Incluso en las economías avanzadas y mercados emergentes algunas Administraciones Tributarias se quedan sin aplicar las mejores prácticas internacionales. Sin embargo, en los países en desarrollo las lagunas de conocimiento y capacidad son más importantes, particularmente en países de bajos ingresos, donde los recursos son extremadamente limitados. Por lo tanto, la capacidad de absorción para aplicar el BEPS AP variará significativamente entre grupos de países. Es necesario seguir trabajando para identificar los retos específicos para los diferentes grupos — una tarea que debe estar conectada intrínsecamente a los actuales esfuerzos internacionales de Asistencia Técnica y capacitación. Este trabajo llama la atención sobre el reto de la heterogeneidad. En esta etapa, se puede suponer que la aplicación será más fácil para las economías avanzadas y un grupo de países en desarrollo/emergentes cuyas administraciones son modernas y eficaces. Sin embargo, en la práctica, la mayoría de las Administraciones Tributarias en países de bajos ingresos, muchos de ellos siendo ricos en recursos — todavía tienen que esforzarse para implementar las funciones básicas, de rutina. Gestionar el cumplimiento de contribuyentes en general es un reto para estas administraciones, y todavía más el sector de las EMN.

El control de una empresa multinacional no puede dissociarse del control general que una administración tributaria ejerce sobre el universo de los contribuyentes.

Si los fundamentos no existen, es muy poco probable que una Administración Tributaria controlará efectivamente un grande contribuyente complejo. Por ejemplo, la encuesta de RA-FIT del FMI¹¹, que incluyó a 86 países, demuestra que el incumplimiento de los requisitos de presentación del IRC es muy común. Sólo el 49 por ciento de las declaraciones del IRC y 69 por ciento de las declaraciones de IVA se presentaron a tiempo en el 2011. Aun si no presentar sus declaraciones no es un riesgo significativo para las EMN, el hecho es que las Administraciones Tributarias en los países en desarrollo tienen importantes lagunas en los controles básicos. Además, algunas estimaciones de brecha del IVA son del 50 por ciento de los ingresos potenciales en los países en desarrollo, que denotan un muy pobre entorno grado de cumplimiento.

La experiencia del FMI en asistencia técnica muestra que se necesitan años para bien desarrollar las capacidades. Muchos países en desarrollo todavía están implementando reformas fundamentales mientras reformas orientadas en fiscalidad internacional y fiscalidad de no residentes han sido implementados en otros. Adaptar

¹¹ Ver Lemgruber, Masters y Cleary (2015).

las recomendaciones de Asistencia Técnica y el apoyo técnico a las capacidades reales de los países ayuda a maximizar la probabilidad de éxito.

- Algunas reformas claves de la administración tributaria no se han completado todavía en algunos países en desarrollo, incluso después de varios años de aplicación. Para poner las cosas en perspectiva, las solicitudes de Asistencia Técnica de las autoridades de algunos países siguen centrándose en gran parte en: elaboración de planes estratégicos y monitoreo de indicadores básicos de desempeño, limpieza de registros tributarios, aplicar auto-evaluación de los contribuyentes, la presentación de las declaraciones y su pago a tiempo, separar las funciones de gestión de la sede de las tareas operativas, adoptar modelos básicos de evaluación de riesgo, introducir las declaraciones electrónicas, adoptar técnicas de recaudación a través de los bancos y otros temas similares. Estas reformas fundamentales continúan siendo la prioridad principal de la mayoría de los países en términos de movilización de los ingresos.
- En paralelo, reformas más específicas y sofisticadas, en fiscalidad internacional y recursos naturales, se han hecho también en algunos países. Este conjunto de reformas reconoce la importancia de las rentas de unos grandes contribuyentes en algunos países en desarrollo. Administrar con eficacia los grandes contribuyentes (por lo general, las EMN) es parte de una estrategia de administración de segmentación y de manejo que está siendo implementada en muchos países. El control de sus transacciones internacionales es un aspecto importante de la estrategia global de cumplimiento de normas de una Administración Tributaria. El cuadro 2 describe la labor de Asistencia Técnica del FMI en temas internacionales.

Cuadro 2

Asistencia Técnica del FMI en temas internacionales y fiscalidad de recursos naturales¹²

Una lista parcial de asistencia en temas internacionales y fiscalidad de los recursos naturales incluye:

- **Problemas de fijación de precios de transferencia:** Este trabajo ha abarcado países tan diversos como Bangladesh, Bolivia, Camboya, Colombia, República Dominicana, Egipto, El Salvador, Etiopía, Grecia, Guatemala, Malawi, Mongolia, Nicaragua, Panamá y Ucrania.
- **Coordinación fiscal internacional:** Un trabajo actual está siendo realizado en la comunidad de África Oriental.
- **Disposiciones de los tratados de doble tributación:** Burkina Faso, Costa Rica, Georgia, Honduras, Indonesia, Mauritania, Nepal, Uganda.
- **Ganancias de capital transfronterizo:** Mongolia y varios países africanos con recursos naturales.

¹² Véase FMI (2013).

- **Sociedades holding, subcapitalización y otros:** Bangladesh, Georgia, Grecia, Malawi, Portugal, Rumania, Uganda, Ucrania.
- **Fiscalidad de recursos naturales:** se estableció un fondo fiduciario especial en 2011 para financiar la asistencia Técnica en la política fiscal de recursos naturales y administración (así como la gestión financiera pública) para países de ingresos bajos y medios bajos. Los beneficiarios actuales de asistencia relacionadas con tributación incluyen: Camerún, República Democrática del Congo, Ghana, Kenia, República Democrática Popular Lao, Liberia, Malí, Mongolia, Mozambique, Sierra Leona, Islas Salomón, Tanzania, Timor-Leste y Uganda.

En algunos casos, las reformas de la administración tributaria se han detenido o han fallado. Esto fue debido a la inestabilidad política, rotación continua en equipos de gestión, extrema baja capacidad para absorber la Asistencia Técnica, shocks externos (golpes militares y desastres naturales y de salud, por ejemplo) y problemas de integridad.¹³ Sin un adecuado ambiente político, gerencial y técnico, mantener reformas de la Administración Tributaria es una tarea muy difícil. La implementación del AP del BEPS en países en desarrollo de baja capacidad enfrentara retos similares.

6. UNA PERSPECTIVA MÁS PROFUNDA EN LOS DESAFÍOS CLAVE

Este documento identifica cuatro desafíos administrativos esenciales para reformar el actual marco fiscal internacional. Estos desafíos “generales” reflejan en gran medida las deficiencias y problemas desde la perspectiva global de los países en desarrollo, incluyendo aquellos con baja capacidad en donde el soporte de Asistencia Técnica continua se está implementando. Algunas discusiones pueden ser matizadas si el foco es implementar la agenda BEPS en Administraciones Tributarias relativamente más avanzadas.

Reto 1: Garantizar que la administración de las operaciones tributarias internacionales está integrada en un diseño coherente, sólido y más amplio de temas políticos y de procedimiento.

El Diseño Del Sistema Tributario, En Términos De Política Fiscal Y Procedimientos Administrativos, Establece La Base Para Una Administración Tributaria Buena, Incluso En Relación Con La Tributación Internacional. Los sistemas actuales están plagados por incentivos tributarios y regímenes preferenciales¹⁴, reglas complejas, una red de

¹³ IMF (2015) analiza varias "condiciones previas" para el buen cumplimiento: Una sede central de administración tributaria consolidado y fortalecido, financiamiento adecuado y estable, suficiente autonomía, integridad, enfoque y estructuras simplificadas y claras.

¹⁴ El OECD (2014) menciona que "...aunque incentivos fiscales para las inversiones son un desafío para muchos países en desarrollo, los estados frágiles son particularmente vulnerables a convenir condiciones desfavorables. En los Estados frágiles la necesidad de generar ingresos rápidamente es a menudo acompañada de particularmente baja capacidad política y administrativa. Como consecuencia, conceden exenciones impositivas excesivas a poderosas corporaciones multinacionales, a menudo en el sector de recursos naturales y, potencialmente, en violación de sus propias leyes internas."

tratados tributarios, prácticas administrativas fragmentadas y procedimientos incoherentes. Los acuerdos generales en el AP BEPS no garantizan *previa* que las debilidades principales de las legislaciones internas serán necesariamente y completamente abordadas. La internalización de los principios del AP BEPS en la legislación interna de los países exigirá una coordinación y voluntad política significativas. Se necesitarán cambios en la legislación interna, implicando opciones políticas influenciadas por diversos actores y sus intereses: temas de economía política estará en juego. Cabe señalar que también se necesitará un conjunto de regulaciones paralegales y órdenes administrativas para apoyar la internalización de los compromisos de la BEPS en la legislación interna. Las Administraciones Tributarias también necesitarán adaptar los manuales de auditoría y otra documentación interna, y proveer formación, cambios de sistemas de TIC y asistencia al contribuyente.

Algunos ejemplos de desafíos a abordar en los países en desarrollo son:

- La complejidad derivada de regímenes excepcionales, como las cláusulas de estabilidad para las grandes empresas NR: Cláusulas de estabilidad con frecuencia causan problemas para las Administraciones Tributarias. Calder (2014) sostiene que “su alcance, incluidas las condiciones para su revisión, a veces es confuso. Pueden presentar un obstáculo para la necesaria reforma legislativa para simplificar y consolidar normas aplicables a diferentes empresas o para reforzar las disposiciones legislativas débiles. “Las cláusulas de estabilidad son el producto de la inseguridad jurídica e inestabilidad política, tan común en países de bajos ingresos, pero también pueden, en la práctica, evitar que estos países hagan cambios para fortalecer sus sistemas con el tiempo. En particular, los países en desarrollo deben garantizar que las cláusulas de estabilidad no se “extienden a cambios razonables a las leyes, reglamentos y resoluciones sobre el cumplimiento administrativo previsto para mejorar el sistema fiscal o prevenir el abuso” (p. ej. Fortalecimiento de la legislación de precios de transferencia). Se trata de un punto clave cuando partes del marco de PT se está revisando.
- La complejidad derivados de la red de tratados: tal red implica administrar regímenes “diferentes” con diferentes cláusulas y tarifas, además el riesgo de perder ingresos por cause del “treaty shopping”. La revisión de esta red no será una tarea sencilla para los países en desarrollo. Avanzando, el IMF (2014) recomienda que se debe ejercer precaución extrema por parte de los países en desarrollo al firmar los tratados tributarios —no sólo por cuestiones administrativas, pero porque los tratados no han sido, en general, para su beneficio. Si firman nuevos tratados o revisan los tratados presentes, será importante crear protección contra el treaty shopping, aunque esto implique una carga adicional para las administraciones tributarias.
- Marco administrativo legal débil e incoherente: El control de las EMN y sus complejas transacciones internacionales debe basarse en procedimientos administrativos legales, sanos y transparentes. Sin embargo, en muchos países

en desarrollo no hay ningún código sólido de procedimientos tributarios, y es común observar procedimientos débiles y confusos, que a veces se aplican de manera diferente a las EMN. Por ejemplo, algunos países someter a todo un sector de las EMN (por ejemplo, recursos naturales) a reglas diferentes de los procedimientos tributarios normales, tales como: acuerdos que sólo requieran cuentas preparadas en lugar de declaraciones formales; reglas de pago diferentes; reglas diferentes para intereses de demora en el pago y sanciones; y reglas diferentes para la resolución de conflictos. Esto es innecesario y no transparente y complica el control. Mucho trabajo se requerirá en el frente legal administrativo para establecer la base para de una buena Administración Tributaria en los países en desarrollo. Esta “capa” de trabajo, por ejemplo, no es un problema para las administraciones desarrolladas.

Reto 2: Aplicar la agenda BEPS de una manera sostenible y secuenciada y que apoya reformas continuas en la administración tributaria de los países en desarrollo.

7 las reformas administrativas fundamentales colocan bases para la mejora general las administraciones tributarias, incluyendo el control de las operaciones internacionales. Estas reformas están en curso en muchos países pero algunos de ellos tardaran años a cerrar la brecha y crear suficiente capacidad para administrar con eficacia las EMN, en particular en las áreas de auditoría y resolución de conflictos.

- Las economías avanzadas aún luchan para formar y retener buenos auditores que son capaces de hacer frente a las demandas de sofisticadas transacciones internacionales e instrumentos financieros. Pero en ambientes donde las funciones básicas de la administración tributaria (inscripción, presentación y pago) están atrasadas, la auditoría es típicamente “inexistente” en la práctica. En muchos países de bajos ingresos, los departamentos de auditoría son pequeños (menos de 15 auditores), las habilidades son muy limitadas (en algunos lugares, cerca de 50 por ciento de la mano de obra no tiene título universitario), los manuales de auditoría no están implementados, y las declaraciones de impuestos son manuales. Las recientes misiones del IMF han confirmado que el programa de auditorías en estos países se limita a revisar las inconsistencias internas de las declaraciones tributarias en papel, sin el apoyo de los informes de terceros. En estas circunstancias, una auditoría de precios de transferencia tiene muy limitada eficacia. No está claro cómo el paquete BEPS podría facilitar control para estos países. Por ejemplo, se necesita avanzar hacia reglas de precios de transferencia más sencillas y más objetivas.
- Los sistemas de resolución de conflictos internos carecen de eficacia en muchos países en desarrollo. En algunos casos, en el plano administrativo, el mismo auditor (o la unidad de auditoría) es responsable de revisar las objeciones de los contribuyentes. El sistema judicial es a menudo débil y percibido como no transparente. La complejidad y lagunas de las leyes tributarias, combinadas con la baja capacidad de auditoría y la falta de jueces calificados, han llevado a las

Administraciones Tributarias a perder muchos casos de fiscalidad internacional en los países en desarrollo. Uno de los principales retos actuales que enfrentan las Administraciones Tributarias es evaluar los costos y beneficios de participar en auditorías largas y complejas si en la mayoría de los casos al final el caso se pierde. El desarrollo de un sistema robusto, independiente y con apelaciones adaptadas es parte de la maduración global de un sistema de Administración Tributaria y debe estar implementado para abordar con éxito los casos complejos de Tributación Internacional.¹⁵

Si los países sienten la presión para implementar la agenda BEPS Rápidamente (p. Ej. auditoría de precios de transferencia), hay un riesgo de que se tomen soluciones parciales o a corto plazo que puede no ser el mejor interés de las autoridades tributarias para consolidar la capacidad a largo plazo. Por ejemplo, la externalización de la función de auditoría para consultoras privadas se ha utilizado para compensar la falta de capacidad de auditoría en algunos países ricos en recursos naturales (por ejemplo, en algunos países africanos). Debe realizarse una evaluación exhaustiva de la viabilidad de esta solución en el largo plazo. Por un lado, la externalización ayuda a asegurar inmediatamente ingresos en entornos de baja capacidad. Sin embargo, muchas de las inversiones de las EMN son a largo plazo, y si no se transfiere el conocimiento, la administración no construirá capacidad con el tiempo. También, existen problemas de conflicto de intereses que deben tomarse en consideración. Estas compensaciones no están fáciles y deben ser discutidas.

Hacer frente a estos desafíos requerirá un compromiso de asistencia técnica integral y a mediano plazo (AT) que implica:

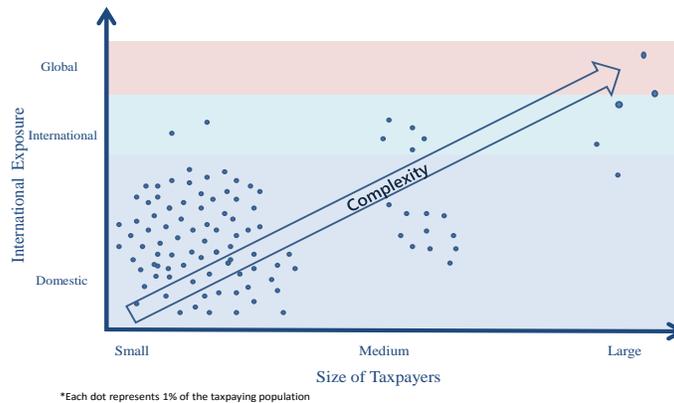
- Ir más allá de los “asuntos internacionales” y centrarse en el fortalecimiento de la administración tributaria en general porque el control del cumplimiento de una empresa multinacional no puede dissociarse del control general que una Administración Tributaria ejerce sobre el universo de los contribuyentes.

La figura 2 muestra una distribución ilustrativa de los contribuyentes en función de su tamaño y penetración mundial. La mayoría de los contribuyentes (unos 70-80%) son pequeños y locales, algunos son de tamaño mediano con algunas operaciones internacionales, pero pocos son grandes... internacional... y mundial. Aunque puede sonar contrario a la intuición, la *control de las empresas nacionales e internacionales está estrechamente relacionado*. Un buen ejemplo fue demostrado para el caso de Estados Unidos, donde las EMN operan como "compradores" en la economía, alimentando la totalidad de la cadena económica. En algunos países, las grandes empresas incluso tienen la responsabilidad de retener los impuestos de las pequeñas empresas.

¹⁵ En un punto separado, los resultados BEPS incluyen el desarrollo de soluciones a los obstáculos de dirección que impiden a los países resolver disputas relacionadas con los tratados en el marco de procedimientos de acuerdo mutuo (incluyendo la ausencia de disposiciones de arbitraje en la mayoría de los tratados). Si estos mecanismos alternativos podrían mejorar las posiciones de los países en desarrollo en tales conflictos debe ser evaluado.

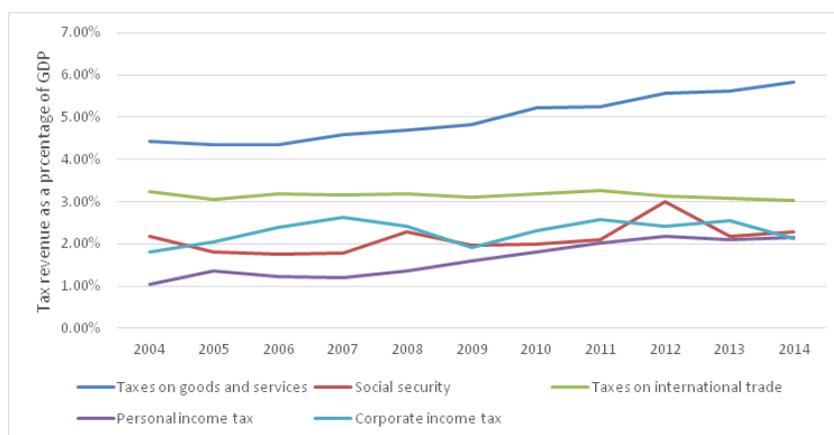
El control de las transacciones nacionales e internacionales de una empresa multinacional está también muy relacionado. Las EMN son también grandes productores locales, Importadores y exportadores, lo que implica que tienen grandes operaciones de IVA que también pueden conducir a considerables reclamaciones de reintegro de IVA.¹⁶ Son grandes empleadores que hacen retenciones de impuestos y cotizaciones sociales de sus empleados. La figura 3 muestra la participación de las bases tributarias diferentes para países de bajos ingresos, y las EMN desempeñan un papel clave como pagadores en todas estas categorías (Notar la gran importancia relativa de los impuestos al consumo y al comercio en estas economías). Además, el PT interno es un punto particularmente importante si las empresas pueden explorar oportunidades de arbitraje fiscal creadas por vacaciones fiscales (“tax holidays”). Por lo tanto, aspectos "nacionales" e "internacionales" están estrechamente relacionados y las Administraciones Tributarias no deberían perder de vista la administración general del cumplimiento de los contribuyentes.

Figura 2
Distribución De Los Contribuyentes Por Tamaño Y Exposición Internacional (Ilustrativa)



¹⁶ En particular en el sector RN, donde la mayoría de la producción se exporta en tasa cero, y las importaciones de importantes bienes de capital es una norma, las devoluciones de IVA se han convertido en "el" problema en muchos países, con grandes reclamaciones pendientes de reembolso que pueden alcanzar 2 o 3 por ciento del PIB.

Figura 3
Distribución De Los Ingresos Por Principales Categorías De Impuestos En Países De Bajos Ingresos



Fuente: FMI/WEO

- Desarrollar la capacidad analítica que subyace una Administración Tributaria de buena calidad porque el control de grandes contribuyentes es imposible sin información sólida y el uso de la analítica.

El intercambio de información (EOI) está al centro de un control fiscal internacional mejorado, pero su aplicación efectiva no es sencilla para los países en desarrollo. El EOI es tan bueno como la calidad de la información, que depende de sistemas de TIC eficientes, soluciones de gobierno electrónico, mecanismos de reporte, asistencia al contribuyente y capacidad de análisis de datos. Cuatro cuestiones clave dificultan el EOI eficaz en la práctica para algunos países en desarrollo: (1) la mala calidad de la información (muchos países en desarrollo carecen de sistemas integrados y robustos, los formularios de declaración de impuestos están mal diseñados, y la información de contribuyentes es manualmente reportada, incluso para los grandes contribuyentes); (2) el uso limitado de la información para el control tributario (muchas administraciones no están preparadas para utilizar información de terceros con eficacia como insumo para apoyar la labor de auditoría, y hasta las autoridades de ingresos no intercambian correctamente la información tributaria y aduanera interna); (3) la confidencialidad débil de la información (un aumento de los flujos de información sensible necesita protegerla con seguridad, que es un reto en entornos donde los sistemas TIC no están en condiciones); y (4) la falta de integridad de la información (si la información relevante no es accesible, la información parcial puede no ser suficiente para ejercer un control efectivo¹⁷).

¹⁷ Los paraísos fiscales y otras jurisdicciones de bajos impuestos han ido cambiando de comportamiento en los últimos años debido a los esfuerzos de la comunidad internacional, pero el trabajo está lejos de ser completo. Bilicka y Fuest (2014) encuentran que los paraísos fiscales han firmado sistemáticamente más TIEAs con países con cuales tienen relaciones económicas más fuertes en forma de IED, que es muy positivo. Pero el documento destaca que "... sin embargo, una advertencia importante es que esto no significa que los tratados para intercambio de información cubren todos los países relevantes. En

- Desarrollar capacidad en Tributación Internacional de una manera gradual pero sostenible, apoyando los esfuerzos de capacitación continua.

La implementación del plan Beps Ap debería crear impulso para promover reformas tributarias de largo plazo y evitar el drenaje de recursos que se necesitan para financiar la mejora global de las administraciones tributarias. En la administración de presupuestos limitados, con escasa capacidad y competencia de recursos, las autoridades tendrán que encontrar la manera organizar las prioridades. La coordinación entre los donantes y los proveedores de TA-una tarea que ha mejorado pero aún es muy difícil, será aún más importante para asegurar que no se duplican esfuerzos. Sin poner en marcha los "cimientos" de una buena Administración Tributaria, una implementación del plan BEPS AP eficaz y sostenible puede verse limitada en los entornos de bajos ingresos. Propuestas como el desarrollo de 'herramientas' (cuyo significado exacto sigue siendo algo confuso) y de formación pueden ser útiles. Sin embargo, estas "salidas" solo no pueden garantizar que efectivamente ocurrirá el "resultado deseado" (es decir, una real transferencia de conocimiento).¹⁸ En esto, el IMF (2014) afirma que "aunque es importante para el desarrollo de los países enfrentar mejor los retos de la fiscalidad internacional, esto no debe distraerlos de objetivos de reforma fiscal más amplia y más fundamental."

Reto 3: Iniciar un debate inclusivo en temas específicos y circunstancias que enfrentan los países en desarrollo para facilitar una integración más eficaz de los productos BEPS en entornos de baja capacidad.

Ampliar la implementación beps ap proporcionará una excelente oportunidad para debatir los problemas específicos y retos que se apliquen a los países en desarrollo en particular. Algunas de las discusiones pueden implicar, por ejemplo, (1) iniciativas para ayudar a los países evaluar su fiscalidad en general y formular prioridades de reforma fiscal más amplia; (2) el desarrollo de una estructura institucional adecuada para una discusión inclusive de fiscalidad internacional; y (3) la necesidad as reglas de precios de transferencia más objetivas y/o mas específicas.

Una comprensión más profunda de las brechas que los países en desarrollo enfrentan para movilizar ingresos es la base de cualquier reforma fiscal exitosa, incluso en

promedio los paraísos fiscales sólo tienen tratados con aproximadamente la mitad de sus cinco países socios económicos más importantes. Esto significa que la red de tratados de intercambio de información está lejos de ser completa".

¹⁸ Este es un problema que enfrentan los proveedores de TA hoy en día: asegurar que se alcanzan los resultados permanentes, con impacto en la tierra, es diferente de entregar salidas de TA (por ejemplo, informes, presentaciones, talleres). La experiencia práctica demuestra que se necesita más en el campo de la creación de capacidad y apoyo práctico se requiere durante un período largo y sostenido. En los últimos 5 años, asistencia técnica del FMI, con el apoyo de donantes internacionales claves, ha avanzado hacia un mayor compromiso de mediano plazo (proyectos de 3 a 5 años) y lo adoptan un mayor enfoque en gestión por resultados.

cuestiones internacionales. Una reciente iniciativa conjunta del FMI/Banco Mundial pretende apoyar la movilización de los ingresos en los países en desarrollo. "En respuesta a las demandas del país, la iniciativa del FMI/Banco Mundial tiene dos pilares: profundizar el diálogo con los países en desarrollo sobre cuestiones tributarias internacionales, con el objetivo de ayudar a aumentar su voz en el debate internacional sobre las normas tributarias y la cooperación; y el desarrollo de herramientas de diagnóstico para ayudar a los países miembros a evaluar y fortalecer sus políticas tributarias. Esto se basa en los programas tributarios actuales del banco en más de 48 países en desarrollo y los proyectos de Asistencia Técnica del Fondo en más de 120 países."¹⁹

Los países en desarrollo pueden enfrentar mayores dificultades para proteger y ampliar sus bases tributarias corporativas frente a los desafíos en la aplicación del principio libre competencia (Plc). Según la práctica convencional de IRC, el ALP es auto-evaluado, los contribuyentes tienen que documentar que sus PT interna corresponde a los precios de libre competencia, y las autoridades tributarias pueden cuestionar esta posición. Sin embargo, es una opinión común que la aplicación práctica de estas normas es demasiado compleja, costosa y permisiva, incluso para las Administraciones Tributarias avanzadas. El resultado es que los beneficios han sido asignados a jurisdicciones de baja tributación. EL FMI (2014) argumenta que el cumplimiento y la carga administrativa de la aplicación de los PLC es sustancial; y esta situación tiende a aumentar "a medida que los negocios tienden a ser más intensivos en conocimiento y tecnología, la administración se vuelve más geográficamente difusa y es más fácil transferir las operaciones internas del grupo y más difícil determinar sus precios." Los desafíos de los PLC para los países en desarrollo incluyen ajustes geográficos²⁰, ahorro de ubicación, acuerdos comerciales no competitivos, enfoques asimétricos y transferencia del riesgo. En este contexto, IMF (2014) sugiere discutir una agenda específica para abordar los retos de los PT en los países en desarrollo, basados en cuatro pilares: Introducir reglas apropiadas contra la evasión, desarrollar una orientación más detallada sobre cómo debe aplicarse los PLC en situaciones concretas que se refieren específicamente a los países en desarrollo, mejorar la disponibilidad de datos públicos para estudios de comparabilidad y creación de capacidad.

¹⁹ <http://www.imf.org/external/np/sec/pr/2015/pr15330.htm>

²⁰ En ausencia de datos públicos en operaciones de mercado en los países en desarrollo, los contribuyentes recurren a operaciones extranjeras en las economías avanzadas a sus operaciones de control de precios. En la práctica, los precios de mercado en las economías avanzadas no pueden ser directamente aplicables en países de bajos ingresos, y no hay ninguna orientación sobre cómo ajustar las estructuras de mercado diferentes, las tasas de intereses adecuados, y con riesgos de país diferente.

Un caso concreto puede ser la necesidad de complementar las normas generales de tp²¹ con las reglas específicas de tp para algunos sectores relevantes en términos de rentas, como el sector de recursos naturales (RN).²²

Calder (2014) y Lemgruber y Shelton (2014), muestran que el sector RN tiene características muy particulares: son recursos no renovables, de variada escala y rentabilidad, con potencial excepcional de generación de renta, alta incertidumbre y riesgo, inversión de capital sustancial, desarrollo largo y periodos de operación, concentración geográfica y altos niveles de importaciones y exportaciones. Estas características conducen a las Administraciones Tributarias a enfrentar desafíos para gestionar los vacíos de la legislación tributaria estándar, incluyendo impuestos especiales (regalías, impuestos progresivos o en alquiler y bonos); regímenes tributarios basados en el contrato y especialmente negociados; y disposiciones de impuesto relacionados con un particular RN (por ejemplo, basado en los precios de referencia, activos segregados, costos de recuperación, deducción de abandono de las reservas e incentivos a la inversión). Las administraciones también necesitan ocuparse de variaciones en la terminología fiscal y aplicar impuestos sujetos a cláusulas de estabilidad — una obra que se complica por la necesidad de coordinar a través de múltiples agencias involucradas con el control del sector RN. A pesar de tratar con un producto físico, las tasas de tributación alta de los recursos naturales y su estructura de negocios pueden llevar a riesgos de PT más alto que el promedio. En tales casos, las normas generales de PT deben complementarse con normas específicas de PT, y la aplicación efectiva de BEPS dependerá de especificaciones muy precisas de un negocio complejo a nivel nacional. Sin normas específicas, las EMN pueden tener todavía un amplio margen para manipular los PT.

Reto 4: Mejorar la propiedad y capacidad de los países en desarrollo para gestionar las reformas y sostener un amplio diálogo con actores nacionales e internacionales.

Diferentes actores estarán involucrados en la implementación del paquete BEPS, y las autoridades tributarias tendrán que interactuar con todos ellos. Dada la heterogeneidad del marco legal, institucional y de negocios entre los países, se necesitarán consultas a nivel nacional. Obtener un consenso nacional no es una tarea fácil cuando existen cambios tributarios sobre la mesa, y este proceso exigirá atención y recursos. Los legisladores, el sistema judicial, las asociaciones de empresas y los medios de comunicación son actores que deben incluirse en el diálogo de la aplicación BEPS, en el nivel nacional. Un diálogo abierto con el sector de las EMN también será crucial para

²¹ En muchos países, incluso las normas generales de PT son defectuosos (por ejemplo, muchas economías en desarrollo de habla inglesa tienen legislación de PT que todavía se basa en la legislación pre-1998 del Reino Unido, que es mucho más débil y no coherente con los principios de la autoevaluación).

²² Los ingresos RN representan más de la mitad de los ingresos del gobierno en los países ricos en petróleo, pero alcanzaron más del 80 por ciento en Angola, la República del Congo, Guinea Ecuatorial y Nigeria en 2011/2012.

una implementación exitosa. El FMI ha sido alentando consultas permanentes entre las Administraciones Tributarias y el sector privado para el diseño de marcos legales, para aclarar la comprensión de los procedimientos legales, y para adoptar enfoques de cumplimiento cooperativo para gestionar los riesgos y reducir la incertidumbre. Las preocupaciones del sector privado deben ser escuchadas y correctamente asesoradas. Por ejemplo, cuestiones como la confidencialidad de los datos relacionados con la preparación y difusión de los informes de país a país pueden ser una preocupación ya que muchas Administraciones Tributarias no tienen sistemas de TIC robustos. También se debe discutir acerca de la carga de cumplimiento de los requisitos administrativos. En el plano internacional, los proveedores de AT, donantes y otros socios de capacitación son también actores clave implicados en el cuadro de diálogo.

Sin embargo, los países en desarrollo luchan para coordinar y administrar la implementación de una amplia reforma debido a la falta de capacitación y de recursos. En muchas circunstancias, el FMI tiene el papel donante y proveedor de coordinación de las AT para llenar este vacío. Coordinar un amplio diálogo con actores nacionales e internacionales sobre la tributación internacional también puede presentar retos considerables para los países en desarrollo, que necesitan estar en el asiento de conducción de estas reformas.

8. CONCLUSIÓN

La iniciativa BEPS es una oportunidad única y bienvenida para reformar el marco fiscal internacional anticuado y deficiente. Los problemas del sistema actual no son nuevos y han surgido con el tiempo, como han cambiado los procesos de tecnología y negocios, y han proliferado políticas tributarias mal coordinadas. Es muy necesario abordar estas debilidades a través de una acción coordinada. Durante mucho tiempo, el FMI, la OCDE y otras organizaciones regionales e internacionales han dicho que "los problemas globales exigen soluciones globales".

Sin embargo, implementar este programa no es fácil y requerirá mayores esfuerzos y recursos en los años que vienen. Una discusión inclusive será necesaria para abordar la difusión del paquete a los interesados que no han participado plenamente en las discusiones actuales y aclarar que el paquete cambia los procesos y requerimientos de las administraciones.

Este documento identifica cuatro desafíos clave para avanzar: (1) asegurar que la administración de las operaciones tributarias internacionales está integrada en un diseño de políticas y de procedimientos coherente, sólido y más amplio. (2) Implementar la agenda BEPS de manera sostenible y secuenciada que apoya reformas fundamentales y permanentes de la administración tributaria en los países en desarrollo. (3) Iniciar un debate inclusivo en temas específicos y circunstancias que enfrentan los países en desarrollo para facilitar una absorción más eficaz de los productos BEPS en entornos de baja capacidad. (4) Mejorar la propiedad y capacidad de los países en desarrollo para gestionar las reformas y sostener un amplio diálogo con actores nacionales e internacionales. Subyacente a estos desafíos, existe la opinión de que el control de las EMN no puede dissociarse del control general que una administración tributaria ejerce sobre su universo de contribuyentes.

APÉNDICE 1.

Plan de Acción BEPS

El plan de acción BEPS fue diseñado para progresar en 15 áreas relevantes para mejorar la estructura internacional tributaria. Un resumen de las áreas esta listado a continuación Acción.

ACCIÓN	DESCRIPTION
<p>Acción 1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición</p>	<p>Identificar las principales dificultades que plantea la economía digital a la aplicación de las actuales normas impositivas internacionales y desarrollar opciones detalladas para abordar estas dificultades, con un enfoque holístico y considerando tanto la imposición directa como la indirecta. Los temas a examinar incluyen, aunque no se limitan a, la capacidad de una compañía de tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a imposición debido a la falta de un “nexo” de acuerdo con las normas internacionales actuales, la atribución de valor creado a partir de la generación de datos comercializables de ubicación relevante mediante el uso de productos y servicios digitales, la caracterización de los ingresos procedentes de nuevos modelos comerciales, la aplicación de normas relativas a la fuente y el modo de asegurar la recaudación efectiva del IVA/IIC u otros impuestos indirectos relativos al suministro transfronterizo de bienes y servicios digitales. Ese trabajo necesitará de un análisis exhaustivo de los distintos modelos comerciales de este sector.</p>

<p>Acción 2. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos</p>	<p>Desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones para el diseño de normas internas que neutralicen el efecto (por ejemplo, la doble exención, la doble deducción o el diferimiento a largo plazo) de los mecanismos y de las entidades híbridas. Entre ellas pueden figurar: (i) cambios en el modelo de convenio tributario de la OCDE para asegurar que no se utilicen mecanismos y entidades híbridas (así como entidades con doble residencia) para obtener indebidamente ventajas de los tratados; (ii) disposiciones en la legislación nacional que eviten la exención o la falta de reconocimiento de ingresos por pagos deducibles para el pagador; (iii) disposiciones en la legislación nacional que nieguen la deducción por pagos que no se hayan de incluir en los ingresos del receptor (y que no esté sujeta a imposición por el efecto de disposiciones tipo compañías foráneas controladas (CFC) u otras normas similares); (iv) disposiciones en la legislación nacional que nieguen la deducción por un pago que también resulte deducible en otra jurisdicción; y (v) cuando sea necesario, orientaciones para la coordinación o normas para resolver los conflictos si hay más de un país que desea aplicar ese tipo de normas a una transacción o estructura. Se debe prestar una atención especial a la interacción entre los posibles cambios en una ley nacional y las disposiciones del modelo de convenio tributario de la OCDE. Este trabajo se coordinará con el trabajo sobre las limitaciones a la deducción de los gastos financieros, el trabajo sobre las normas de CFC y el trabajo sobre abuso de tratados mediante la búsqueda del convenio más favorable.</p>
<p>Acción 3. Refuerzo de la normativa sobre CFC</p>	<p>Desarrollar recomendaciones relativas al diseño de normas para las cfc. Este trabajo se coordinará con otros según sea necesario.</p>

<p>Acción 4. Limitar la erosión de la base por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros</p>	<p>Desarrollar recomendaciones sobre las mejores prácticas en el diseño de normas para evitar la erosión de la base imponible a través de la utilización de deducciones por intereses, por ejemplo, mediante el uso de deuda entre entidades vinculadas y con terceros para lograr la deducción excesiva de intereses o para financiar la producción de ingresos exentos o diferidos y otros ingresos financieros que son económicamente equivalentes a los pagos de intereses. El trabajo evaluará la eficacia de los diferentes tipos de limitaciones. En conexión con la labor anterior y en su apoyo, se establecerán también orientaciones sobre precios de transferencia con respecto a la fijación de precios de las transacciones financieras vinculadas, incluyendo las garantías financieras y el rendimiento, los derivados (incluidos los derivados internos utilizados en las relaciones intra-bancarias), y seguros cautivos y otras clases de seguro. El trabajo se coordinará con el trabajo sobre híbridos y reglas CFC.</p>
<p>Acción 5 Combatir las practicas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia</p>	<p>Poner al día el trabajo sobre prácticas tributarias perniciosas con la mejora de la transparencia como prioridad, incluido el intercambio espontáneo obligatorio en las resoluciones individuales relativas a regímenes preferenciales, y con la existencia de una actividad económica sustancial como requisito básico para aplicar cualquier régimen preferencial. Se adoptará un enfoque holístico para evaluar los regímenes fiscales preferenciales en el contexto de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Se trabajará con los países que no son miembros de la OCDE sobre la base del marco existente y se considerarán modificaciones o adiciones al marco existente.</p>
<p>Acción 6. Impedir la utilización abusiva de convenio</p>	<p>Desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones relativas al diseño de normas internas que impidan la concesión de los beneficios del convenio en circunstancias inapropiadas. Se realizarán también trabajos para clarificar que los convenios fiscales no se destinan a ser empleados para generar la doble no imposición e identificar las consideraciones de política fiscal que, en general, los países deben tener en cuenta antes de decidirse a entrar en un convenio fiscal con otro país. El trabajo se coordinará con el trabajo sobre híbridos.</p>

<p>Acción 7. Impedir la elusión artificial del estatuto de EP</p>	<p>Desarrollar modificaciones en la definición de ep para impedir la elusión artificial del estatuto de ep en relación a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, incluso mediante la utilización de mecanismos de comisionista y exenciones de actividad específica. Al trabajar en estas cuestiones, se abordarán también las relacionadas con la atribución de beneficio</p>
<p>Acción 8. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor</p>	<p>Desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio del movimiento de intangibles entre miembros de un grupo. Esto implicará: (i) la adopción de una definición de intangibles amplia y claramente delineada; (ii) asegurar que los beneficios asociados a la transferencia y al uso de intangibles están debidamente asignados de conformidad con (en lugar de separados de) la creación de valor; (iii) desarrollar normas de precios de transferencia o medidas especiales para las transferencias de intangibles de difícil valoración; y (iv) actualizar la regulación sobre los mecanismos de reparto de costes.</p>
<p>Acción 9. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor - riesgos y capital</p>	<p>Desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio de la transferencia de riesgos entre, o la asignación excesiva de capital a, miembros del grupo. Ello implicará la adopción de normas sobre precios de transferencia o de medidas especiales que aseguren que una entidad no acumulará resultados inadecuados únicamente por haber asumido contractualmente riesgos o haber aportado capital. Las normas a desarrollar requerirán también la alineación de resultados con la creación de valor. Esta labor se coordinará con el trabajo sobre deducciones de gastos de interés y otros pagos financieros.</p>
<p>Acción 10. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor – Otras transacciones de alto riesgo</p>	<p>Desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio de la participación en transacciones que no ocurrirían, o que ocurrirían sólo muy raramente, entre terceros. Ello implicará la adopción de normas sobre precios de transferencia o medidas especiales para: (i) clarificar las circunstancias en las que se pueden recalificar las transacciones; (ii) clarificar la aplicación de los métodos de precios de transferencia, en particular, el de división de beneficios, en el contexto de las cadenas globales de valor; y (iii) proporcionar protección.</p>

<p>Acción 11. Establecer metodologías para la recopilación y análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella</p>	<p>Desarrollar recomendaciones relativas a indicadores de la magnitud e impacto económico de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y garantizar que se dispone de herramientas para supervisar y evaluar la eficacia y el impacto económico de las medidas adoptadas para enfrentarse a BEPS de forma permanente. Ello implicará el desarrollo de análisis económicos de la magnitud e impacto de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (incluidos los efectos inducidos entre países) y las medidas para hacerle frente. El trabajo implicará también la evaluación de una serie de fuentes de datos existentes, la identificación de los nuevos tipos de datos que se deban recopilar y el desarrollo de metodologías basadas tanto en datos agregados (por ejemplo, IED y balanza de pagos) como en datos a nivel micro (por ejemplo, de los estados financieros y de las declaraciones fiscales), teniendo en cuenta la necesidad de respetar la confidencialidad del contribuyente y los costes administrativos para las administraciones tributarias y para las empresas.</p>
<p>Acción 12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva</p>	<p>Desarrollar recomendaciones relativas al diseño de normas de declaración obligatoria para transacciones o estructuras agresivas o abusivas, teniendo en cuenta los costes administrativos para las administraciones tributarias y las empresas y aprovechando las experiencias del creciente número de países que cuentan con tales normas. El trabajo utilizará un diseño modular que permita la máxima coherencia, pero teniendo en cuenta las necesidades y los riesgos específicos de cada país. Uno de los centros de atención serán los regímenes fiscales internacionales, en los cuales el trabajo explorará el uso de una definición extensa de “beneficio fiscal” a fin de captar este tipo de transacciones. El trabajo se coordinará con el trabajo sobre cumplimiento cooperativo. También implicará diseñar y poner en marcha modelos mejorados de intercambio de información para las estructuras de planificación fiscal internacional entre administraciones tributarias.</p>
<p>Acción 13. Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia</p>	<p>Desarrollar normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia hacia la administración tributaria, teniendo en cuenta los costes de cumplimiento para las empresas. Las normas a desarrollar incluirán el requisito de que las emn suministren a todos los gobiernos pertinentes la información necesaria sobre la asignación mundial de sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados entre los países, aplicando un modelo común.</p>

<p>Acción 14. Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias</p>	<p>Desarrollar soluciones para luchar contra los obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias relacionadas con los convenios mediante los procedimientos amistosos, incluyendo la ausencia de disposiciones sobre arbitraje en la mayoría de convenios y el hecho de que el acceso a los procedimientos amistosos y el arbitraje pueda ser denegado en algunos casos.</p>
<p>Acción 15. Desarrollar un instrumento multilateral</p>	<p>Analizar las cuestiones de derecho internacional público y tributario en relación con el desarrollo de un instrumento multilateral que permita que las jurisdicciones que lo deseen implementen las medidas que se desarrollen en el curso de los trabajos de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y así enmienden los convenios fiscales bilaterales. Sobre la base de este análisis, las partes interesadas desarrollarán un instrumento multilateral diseñado para ofrecer un enfoque innovador a la fiscalidad internacional, que reflejen la naturaleza rápidamente evolutiva de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a esta evolución.</p>

10. REFERENCIAS

- Arnold, B. and J. Wilson, 2014, “Aggressive International Tax Planning by Multinational Corporations: the Canadian Context and Possible Responses”, The School of Public Policy, SPP Research Papers, Volume 7, Issue 29, September 2014.
- Bilicka, K. and C. Fuest, 2014, “With Which Countries do Tax Havens Share Information?”, *International Tax and Public Finance*, April 2014, Vol. 21.
- Calder, J., 2014, *Administering Fiscal Regimes for Extractive Industries: a Handbook*, International Monetary Fund, Washington, DC.
- Crivelli, E., R. de Mooij, and M. Keen, forthcoming, “Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries”
- Dharmapala, D., 2014, “What Do We Know About Base Erosion and Profit Shifting? A Review of the Empirical Literature,” *Fiscal Studies*, Vol. 35, pp.421–48.
- De Mooij, R., 2011, “Tax Biases to Debt Finance: Assessing the Problem, Finding Solutions”, IMF Staff Discussion Note, 11/11, May 2011. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2011/sdn1111.pdf>
- Gravelle, J., 2013, “Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion,” CRS Report for Congress, Congressional Research Service, United States.
- International Monetary Fund, 2013, “Issues in International Taxation and the Role of the IMF”
- International Monetary Fund, 2014, “Spillovers in International Corporate Taxation,” Available via the Internet at www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/050914.pdf
- Keen, M. and R. de Mooij, 2012, “Debt, Taxes, and Banks”, IMF Working Paper 12/48.
- Lemgruber, A. and S. Shelton, 2014, “Administering Revenues from Natural Resources—A Short Primer”, Technical Notes and Manuals, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund.
- Lemgruber, A., A. Masters, and D. Cleary, 2015, “Understanding Revenue Administration: An Initial Data Analysis Using the Revenue Administration Fiscal Information Tool”, Fiscal Affairs Department, IMF.
- McKinsey Global Institute, 2010, *Growth and Competitiveness in the United States: The Role of its Multinational Companies*, June 2010.
- Organization for Economic Co-operation and Development, 2013, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (OECD: Paris).
- Organization for Economic Co-operation and Development, 2014, *Fragile States 2014: Domestic Revenue Mobilization in Fragile States*.

ESTRATEGIAS REGIONALES PARA LA LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN: EL DESAFÍO DE LA COORDINACIÓN INTERINSTITUCIONAL

Ignacio Suárez

Técnico responsable de la acción de lucha contra la corrupción
(COMJIB)

Contenido: 1. Resumen. 2. La acción de lucha contra la corrupción del programa EUROsociAL. 3. Aproximaciones regionales al desafío de la coordinación interinstitucional: el establecimiento de la comisión de seguimiento interredes.

1. RESUMEN

Las causas de la corrupción son complejas y diversas, al igual que lo son las dificultades a las que se debe hacer frente para alcanzar una mayor eficacia en la lucha contra los delitos económico-financieros a ella vinculados. Entre éstas, la descoordinación entre las instituciones que intervienen en la investigación y sanción de este tipo de delitos constituye un aspecto fundamental.

Las estrategias para combatir la corrupción y los delitos económico-financieros contemplan una serie de etapas clave, que van desde la prevención del delito a la recuperación de los activos fruto del mismo, la investigación, el proceso, el enjuiciamiento o la sanción. A lo largo de las mismas, distintos organismos se ven involucrados, incluyendo a administraciones tributarias y aduaneras; policía y organismos encargados del cumplimiento de la ley; unidades de inteligencia financiera; ministerios públicos; poderes judiciales; o contralorías, entre otros. De la diversidad de instituciones implicadas se deriva la necesidad de alcanzar una cooperación y coordinación efectiva entre las mismas.

En consonancia con esta realidad, desde el programa financiado por la Unión Europea EUROsociAL se está trabajando con las principales redes del sector justicia y entes de fiscalización superior en la región (Asociación Iberoamericana de Ministerios Públicos; Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Conferencia de Ministros de Justicia de los Países Iberoamericanos; Cumbre Judicial Iberoamericana; Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores), que integran a más de 100 instituciones del Estado, con el objetivo de la mejora de la coordinación interinstitucional para la investigación y sanción de los delitos económico-financieros vinculados a la corrupción.

En este marco se ha venido acompañando y apoyando a dichas redes en la formulación de unos “Principios y Recomendaciones en materia de coordinación interinstitucional para la lucha contra los delitos económico-financieros vinculados a la corrupción”, tanto generales como específicos por red, que abarcan distintos ámbitos

(recomendaciones institucionales; políticas públicas; capacitación; conocimiento mutuo, metodologías de trabajo y buenas prácticas; investigación; recuperación de activos; y cooperación internacional).

Como complemento de esta iniciativa, en marzo de 2015 se constituyó formalmente una “Comisión de Seguimiento Interredes para la mejora de la coordinación interinstitucional en la lucha contra los delitos económico-financieros vinculados a la corrupción”, cuyo objeto es acompañar a las diferentes redes para hacer efectiva la implementación de las recomendaciones acordadas, brindando apoyo a las instituciones del Estado que las integran en la implementación de medidas prácticas en materia de coordinación interinstitucional. Así, la perspectiva última de esta iniciativa es la de brindar cobertura a la coordinación nacional e internacional, gracias a la elaboración de un marco de referencia supra-nacional.

El establecimiento de esta Comisión ha permitido dotar de mayor institucionalización a un proceso que se ha venido desarrollando a partir de la constatación por parte de varios organismos de la necesidad de trabajar unidos en pos de la consecución de un objetivo compartido: la mejora de la coordinación interinstitucional. De esta manera, se están sentando las bases lo que se podría considerar una Red de Redes para la Lucha contra la Corrupción, que constituiría un directorio privilegiado para concertar y coordinar los esfuerzos no sólo de las redes participantes y de las instituciones a las que éstas representan a nivel nacional, sino también de otros actores clave en la lucha contra este tipo de delitos que pudieran incorporarse a este proceso en un futuro próximo.

* * *

La articulación de estrategias para la lucha contra la corrupción es una cuestión extremadamente compleja, en la medida en que se trata de una problemática que afecta a todos los países y que abarca los ámbitos social, político y económico. A la alarma social y desconfianza que las prácticas corruptas generan entre la ciudadanía, se suma el hecho de que la corrupción lastra el desarrollo, desalentando la inversión extranjera y detrayendo recursos públicos que bien podrían ser empleados por el Estado en la satisfacción de otras necesidades y prioridades de la población.

Las cifras hablan por sí solas. Se calcula que el coste de la corrupción equivale a más del 5% del producto interior bruto mundial (2.6 trillones de dólares anuales), incrementando hasta un 10% el coste de hacer negocios a nivel global¹. De igual manera, como consecuencia de la corrupción los países en desarrollo dejarían de ingresar una cantidad de dinero diez veces mayor que la dedicada a Ayuda Oficial al Desarrollo².

¹ International Chamber of Commerce, Transparency International, UN Global Compact, World Economic Forum, 2009, “*Clean Business is Good Business*”.

² Campaña de las Naciones Unidas contra la Corrupción, Documento “*La Corrupción y el Desarrollo*”.

América Latina y el Caribe no son ajenos a esta realidad. Si se toman en cuenta los datos de los 28 países de la región incluidos en el Índice de Percepciones sobre la Corrupción elaborado anualmente por Transparencia Internacional, sólo 7 registran una puntuación superior a 50 puntos. Por otra parte, la media de la región (41 puntos) se sitúa sensiblemente por debajo de la media global (43 puntos), con una situación sustancialmente mejor que otras regiones del planeta, aunque lejos aún del indicador del G20 (54 puntos)³. A partir de estos datos, cabe concluir que se han producido avances sustanciales, pero que queda aún un importante camino por recorrer.

Las causas de la corrupción son complejas y diversas, al igual que lo son las dificultades a las que se debe hacer frente para alcanzar una mayor eficacia en la lucha contra los delitos económico-financieros a ella vinculados. Entre los obstáculos identificados, la descoordinación entre las instituciones que intervienen en la investigación y sanción de este tipo de delitos constituye un aspecto fundamental.

Así, las estrategias para combatir la corrupción y los delitos económico-financieros contemplan una serie de etapas clave, que van desde la prevención del delito a la recuperación de los activos fruto del mismo, pasando por las fases de detección, investigación, proceso, enjuiciamiento o sanción. A lo largo de las mismas, distintos organismos se ven involucrados, incluyendo a administraciones tributarias y aduaneras; policía y organismos encargados del cumplimiento de la ley; unidades de inteligencia financiera; ministerios públicos; poderes judiciales; o contralorías, entre otros. De la diversidad de instituciones implicadas se deriva la necesidad de alcanzar una cooperación y coordinación efectiva entre las mismas.

La lucha contra la corrupción constituye, en definitiva, un tema de gran transversalidad en el que distintos sectores e instituciones se ven implicados. Por ello, la construcción de políticas anticorrupción debe plantearse como un proceso multidimensional, en el que se tomen en consideración una pluralidad de actores y temáticas.

2. LA ACCIÓN DE LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN DEL PROGRAMA EUROsociAL

En consonancia con el contexto descrito, el programa EUROsociAL II, financiado por la Unión Europea y orientado a la promoción de la cohesión social en América Latina mediante el fortalecimiento institucional y el apoyo a políticas públicas nacionales, viene desarrollando una línea de apoyo cuyo fin es el fortalecimiento de la colaboración institucional y social para la transparencia y la lucha contra la corrupción. En el marco de este eje, que coordina la Fundación Internacional y para Iberoamérica de Administración y Políticas Públicas (FIIAPP), la Conferencia de Ministros de Justicia de los Países Iberoamericanos (COMJIB) es la institución encargada de la ejecución de la línea de trabajo relativa a la mejora de los mecanismos de coordinación interinstitucionales para la investigación, persecución y sanción de delitos económico-

³ Transparencia Internacional, 2014, “Índice de Percepciones sobre la Corrupción”.

financieros vinculados a la corrupción. Esta iniciativa, conocida como la Acción de lucha contra la corrupción, inició su andadura a principios de 2014 y se prolongará a lo largo del presente año.

La Acción de lucha contra la corrupción tiene por tanto como objetivo la mejora de la coordinación interinstitucional para la lucha contra la corrupción y los delitos económico-financieros a ella vinculados en el contexto latinoamericano. Para ello, se está trabajando desde una doble perspectiva.

A nivel nacional, se están apoyando y acompañando los esfuerzos de cinco países en el proceso de definición, desarrollo y/o fortalecimiento de un modelo de coordinación interinstitucional para la lucha contra este tipo de delitos. Para tal fin, en 2014 se desarrolló un diálogo con las distintas instituciones implicadas a nivel nacional que permitió definir una hoja de ruta sobre las acciones a desarrollar, que fueron plasmadas en los correspondientes planes de trabajo.

Por otro lado, a nivel regional se está trabajando con las principales redes del sector justicia y entes de fiscalización superior en la región, que integran a más de 100 instituciones del Estado, con el objetivo de la mejora de la coordinación interinstitucional para la investigación y sanción de los delitos económico-financieros vinculados a la corrupción.

La Acción de lucha contra la corrupción de EUROsociAL apoya y acompaña estos procesos desde la facilitación, poniendo a disposición de las instituciones inmersas en el diseño, reforma y/o implementación de políticas públicas el conocimiento de experiencias análogas en otros países de América Latina y de Europa. Así, la cooperación institucional o aprendizaje entre pares es el instrumento fundamental que se utiliza para la consecución de los objetivos fijados, recurriendo para ello a diversas herramientas en el ámbito de la “asistencia técnica pública”, incluyendo la movilización de expertos para la provisión de asesorías especializadas, la organización de encuentros y reuniones de trabajo, o la realización de visitas de intercambio de experiencias, por citar algunos de los casos más reseñables.

3. APROXIMACIONES REGIONALES AL DESAFÍO DE LA COORDINACIÓN INTERINSTITUCIONAL: EL ESTABLECIMIENTO DE LA COMISIÓN DE SEGUIMIENTO INTERREDES

Las distintas redes con las que se viene trabajando a nivel regional se corresponden, de acuerdo con una lógica de representatividad, con los diversos sectores implicados en la lucha contra este tipo de delitos. Así, se viene desarrollando una estrecha e intensa colaboración con la Asociación Iberoamericana de Ministerios Públicos (AIAMP); el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT); la Conferencia de Ministros de Justicia de los Países Iberoamericanos (COMJIB); la Cumbre Judicial Iberoamericana (CJI); y la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS).

Dicha colaboración se articuló a través de un grupo de trabajo conjunto que fue específicamente creado para tal fin y que se reunió en dos ocasiones a lo largo del pasado año (La Antigua, Guatemala, julio de 2014; Bogotá, Colombia, octubre de 2014). En el marco de dicho grupo, se acompañó y apoyó a dichas redes en la formulación de unos “Principios y Recomendaciones en materia de coordinación interinstitucional para la lucha contra los delitos económico-financieros vinculados a la corrupción”, sustentados a su vez en una serie de documentos que integran y dan soporte a las propuestas formuladas tanto desde un punto de vista conceptual como operativo.

La perspectiva última de esta iniciativa es la de brindar cobertura a la coordinación nacional e internacional, gracias a la elaboración de un marco de referencia supra-nacional. Así, se aspira a reducir los delitos de corrupción y los vinculados a ésta a través de la mejora de la capacidad de respuesta de las instituciones competentes en cada país implicado.

Los Principios y Recomendaciones propuestos se basan en el principio de pleno respeto de la soberanía y del marco legislativo sustantivo, funcional y procesal de cada país y sus operadores jurídicos. Su objetivo último es la mejora de la coordinación interinstitucional a nivel nacional e internacional en estos ámbitos, para lo que se proponen unas líneas de acción y medidas concretas dirigidas a:

- Los poderes públicos, para que promuevan el desarrollo de políticas públicas que garanticen la eficacia de las iniciativas desarrolladas en la lucha contra la corrupción;
- A los servidores y operadores del sistema de justicia, para fortalecer sus capacidades, generar mayores niveles de sensibilidad en la persecución y enjuiciamiento de estos delitos, y en última instancia las condiciones para incrementar los niveles de eficacia en la lucha contra la corrupción, a través de una coordinación interinstitucional más adecuada para responder a los desafíos que este fenómeno presenta.

De manera más específica, el documento contempla una serie de recomendaciones generales y unas recomendaciones específicas para cada una de las cinco redes⁴, así como unas recomendaciones comunes para la coordinación interinstitucional a nivel internacional.

⁴ Las recomendaciones específicas por redes se estructuran en los siguientes apartados: a) Recomendaciones de política pública; b) Recomendaciones de naturaleza institucional; c) Recomendaciones en materia de capacitación y especialización; d) Recomendaciones sobre conocimiento de las distintas instituciones, metodología de trabajo, identificación de buenas prácticas y confianza mutua; e) Recomendaciones en materia de auditoría y detección de delitos; f) Recomendaciones sobre reparación de los daños producidos por el delito; y g) Recomendaciones sobre participación de otros sectores interesados.

Hasta el momento, dichos Principios y recomendaciones han sido aprobados por el CIAT con ocasión de la Reunión de su Consejo Directivo (Santiago de Compostela, España, 5-6 octubre de 2014); por la AIAMP en el marco de su Asamblea General (Montevideo, Uruguay, 6-7 de noviembre de 2014) y de la Conferencia Internacional de Combate a la Corrupción (Brasilia, Brasil, 9 de diciembre de 2014); y por la OLACEFS con ocasión de su Asamblea General (Cusco, Perú, 24-28 noviembre de 2014). Este proceso continuará en el futuro en el marco de la COMJIB de acuerdo al calendario establecido⁵. Asimismo, en el caso de la CJI, el tema de la cooperación interagencial en la lucha contra la corrupción ya fue incorporado en la agenda de su XVIII edición.

Corresponderá a la Plenaria de la CJI, a celebrarse en 2016, aprobar su particular documento que recoja los principios básicos sobre este tema.

Tomado como base dicho grupo, con ocasión de una reunión celebrada la Ciudad de Panamá los días 23 y 24 de marzo de 2015 se constituyó formalmente una “Comisión de Seguimiento Interredes para la mejora de la coordinación interinstitucional en la lucha contra los delitos económico-financieros vinculados a la corrupción”. El objeto de esta Comisión es acompañar a las distintas redes para hacer efectiva la implementación de las recomendaciones acordadas, brindando apoyo a las instituciones del Estado que las integran en la implementación de medidas prácticas en materia de coordinación interinstitucional.

La primera reunión de la Comisión sirvió igualmente para aprobar sus Normas de Funcionamiento, y de acuerdo a éstas, para la puesta en marcha de su Secretaría Ejecutiva, que fue asumida por la COMJIB con el acuerdo de todos sus miembros.

De igual manera, se debatió una propuesta de Plan de Acción para el periodo 2015-2016 que está actualmente en fase de finalización a través de las consultas correspondientes entre las redes implicadas. Dicho Plan contempla los siguientes ejes prioritarios:

- El desarrollo de una labor de incidencia sobre la importancia de la coordinación interinstitucional y los posibles medios para alcanzar dicho objetivo, tanto a nivel interno entre las propias redes partícipes del proceso, como a nivel externo respecto a otros organismos internacionales que cuenten con una reconocida trayectoria o experiencia en materia de lucha contra la corrupción⁶.

⁵ La COMJIB celebrará su XIX Reunión Plenaria los días 27 y 28 en mayo de 2015 en República Dominicana.

⁶ Entre los organismos con los que ya se ha mantenido contacto en el marco de este proceso cabría citar a la Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito (UNODC); a la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF); a la Conferencia Iberoamericana; a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE); a la Organización de Estados Americanos (OEA); al Grupo de Estados contra la Corrupción del Consejo de Europa (GRECO); o a la Red de Recuperación de Activos de GAFISUD.

- La gestión del conocimiento en temas relacionados con el control y la lucha contra los delitos económico-financieros vinculados a la corrupción, contemplando aspectos como la formación y capacitación, la creación de bases de datos, la identificación y el intercambio de buenas prácticas, o la investigación científica.
- El fortalecimiento de la cooperación internacional entre las distintas instituciones implicadas en la lucha contra este tipo de delitos, en ámbitos tales como la investigación, la averiguación patrimonial o la recuperación de activos; la armonización de la tipificación de las conductas punibles; o la conformación de equipos conjuntos de investigación. Para ello, se tomarán en consideración e impulsarán instrumentos ya existentes, como IberRed o Iber@⁷.
- La promoción de la coordinación interinstitucional entre los organismos que intervienen en la investigación, persecución y sanción de delitos económico-financieros vinculados a la corrupción, tanto a través de la creación o fortalecimiento de comisiones interinstitucionales, como por medio del desarrollo de instrumentos como modelos o protocolos sobre distintas temáticas (investigación de delitos económico-financieros, intercambio de información, o recuperación de activos).
- La puesta en marcha de un espacio colaborativo, articulado a través de una herramienta informática que permita redireccionar a bases de datos y otros recursos de interés, difundir las actividades y eventos organizados, o publicar los documentos y estudios que pudieran elaborarse en el marco del trabajo de la Comisión.

En definitiva, el establecimiento de la Comisión de Seguimiento Interredes ha permitido dotar de mayor institucionalización a un proceso que se ha venido desarrollando a partir de la constatación por parte de varios organismos de la necesidad de trabajar unidos en pos de la consecución de un objetivo compartido: la mejora de la coordinación interinstitucional. La aprobación de unas Normas de Funcionamiento y el establecimiento de una Secretaría Ejecutiva, así como la identificación de medidas

⁷ La Red Iberoamericana de Cooperación Jurídica Internacional, IberRed, es una estructura formada por Autoridades Centrales y por puntos de contacto procedentes de los Ministerios de Justicia, Fiscalías y Ministerios Públicos y Poderes Judiciales de los 22 países que componen la Comunidad Iberoamericana de Naciones, así como por el Tribunal Supremo de Puerto Rico. Está orientada a la optimización de los instrumentos de asistencia judicial civil y penal, y al reforzamiento de los lazos de cooperación entre dichos países. Integra por tanto a las tres autoridades con competencia en materia de cooperación judicial: la AIAMP, la CJI y la COMJIB, siendo esta última quien ostenta su Secretaría General. IberRed posee una página web, con un acceso público y otro privado que constituye un sistema de comunicación seguro, denominado Iber@, al servicio de los puntos de contacto, enlaces y otras redes o actores de la cooperación jurídica internacional como Eurojust, la Secretaría General de INTERPOL, o la Red Iberoamericana de Fiscales Especializados Contra la Trata de Seres Humanos. Iber@ es una plataforma securizada por la cual las consultas e información que se cruzan los usuarios no viajan por correo electrónico.

concretas a implementar recogidas en un Plan de Acción, constituyen avances de gran importancia que deberían contribuir a dotar de mayor sostenibilidad a esta iniciativa.

De esta manera, se están sentando las bases lo que se podría considerar una Red de Redes para la Lucha contra la Corrupción, que constituiría un directorio privilegiado para concertar y coordinar los esfuerzos no sólo de las redes participantes y de las instituciones a las que éstas representan a nivel nacional, sino también de otros actores clave en la lucha contra este tipo de delitos que pudieran incorporarse a este proceso en un futuro próximo. En este contexto, resulta de particular importancia explorar posibles vías de colaboración con otros foros y actores que existan a nivel regional e internacional y la articulación de sinergias con éstos.

Desde la COMJIB, en su doble condición de organismo encargado de la ejecución de la Acción de Lucha contra la Corrupción de EUROsociAL y de Secretaría Ejecutiva de la Comisión de Seguimiento Interredes, se seguirá impulsando este proceso en vistas fortalecer su sostenibilidad y avanzar en la consecución del objetivo último de la lucha contra la corrupción y los delitos económico-financieros, uno de los grandes desafíos de nuestro tiempo.

Ignacio Suárez Fernández-Coronado es empleado de la Conferencia de Ministros de Justicia de los Países Iberoamericanos (COMJIB), donde desempeña la labor de Coordinador Técnico de la Acción de Lucha contra la Corrupción del Programa EUROsociAL II.

Plataforma securizada por la cual las consultas e información que se cruzan los usuarios no viajan por correo electrónico.

CUANDO LA ELUSIÓN INTERNACIONAL SE CONVIERTE EN FRAUDE FISCAL

Guarocuya Felix
Director General
Dirección General de Impuestos Internos
(República Dominicana)

Contenido: Resumen. 1. La planificación fiscal internacional. 2. Situación en la República Dominicana: Antecedentes (1992-2011). 3. Situación en República Dominicana: Actualidad (2012-2015). 4. Conclusión.

RESUMEN

Todo sistema tributario aspira a cumplir, en primer lugar, con los principios tributarios establecidos en la Constitución, así como adaptarse a las buenas prácticas instituidas en la doctrina tributaria. El resultado de las reformas tributarias es el satisfacer los objetivos tributarios, económicos y administrativos de un sistema impositivo ideal. En ese contexto, a través de los años se ha trabajado incansablemente en aumentar las recaudaciones mediante la implementación de nuevas medidas de política y administración tributaria.

Por esta razón, los ordenamientos contemplan la forma de disminuir las brechas que son utilizadas por los contribuyentes para reducir notablemente los efectos fiscales.

No obstante, ningún país, actuando de manera unilateral, puede contrarrestar todas las formas de elusión de manera efectiva, por lo que debe acudir a soluciones acordadas multilateralmente.

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores y en el entendido de que las Administraciones Tributarias tienen como función principal recaudar los impuestos, pero al mismo tiempo tienen el deber de proporcionar a los contribuyentes seguridad jurídica, es conveniente analizar el fenómeno de la elusión internacional cuando se convierte en fraude fiscal.

En ese sentido, el objetivo del presente documento es analizar, en primer lugar, cuando la planificación fiscal internacional se convierte en evasión; en segundo lugar, los antecedentes y efectos del fenómeno de la elusión internacional en la República Dominicana para conocer las conductas reiterativas en los contribuyentes para reducir el pago de impuestos; y en tercer lugar, cuáles son las medidas implementadas por la Administración Tributaria frente a esta situación, de acuerdo a las mejores prácticas internacionales y aquéllas que se podrían implementar para continuar cerrando esta brecha.

1. LA PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL

A través de los años la globalización ha sido el motor de la economía mundial, el aumento y la creación de mercados ha incrementado de manera sustancial el intercambio comercial, financiero y de servicios. Esta situación ha sido el escenario para el surgimiento de empresas o grupo de empresas que operan en distintas partes del mundo de manera simultánea e interrelacionadas entre sí, a las que se denomina Empresas Multinacionales (EMN).

Las operaciones de las EMN se ven afectadas por la disparidad de regímenes tributarios de los distintos países donde operan. Por un lado, esta situación genera doble tributación; por otro lado, es una oportunidad de las EMN para reducir su tributación efectiva, a partir de una planificación fiscal que surge como arbitraje entre distintos regímenes tributarios. Esta planificación podría significar la doble no tributación. Por lo tanto, el auge de la globalización en los procesos económicos, comerciales y financieros ha impactado agresivamente la tributación, tanto a nivel nacional como internacional.

Entonces, es a través de una planificación fiscal internacional que las empresas o entidades aprovechan las diferencias vigentes entre países o territorios con mayor o menor soberanía fiscal¹ para reducir su tributación efectiva. Es decir, que en definitiva, esta planificación responde a un análisis de arbitraje de tasas o diferencias entre los ordenamientos jurídicos tributarios de los distintos países.

Cabe destacar que en muchas ocasiones este análisis responde a unos supuestos de elusión tributaria interna. Es decir, en la utilización de medios lícitos, tendentes a obtener una reducción de la carga tributaria, los cuales, necesariamente, están fuera del ámbito de la normativa penal, puesto que se trata de medios jurídicamente irreprochables². En otras palabras, procuran una disminución de la carga tributaria, basándose en la ventaja que proporciona alguna disposición normativa o bien la ausencia de ella³. Esta práctica es también llamada *economía de opción*, ya que permite un ahorro fiscal a través de lo que las propias leyes tributarias, de manera expresa o tácita, ponen a disposición de los sujetos pasivos.

Se trata de elusión tributaria internacional cuando las empresas utilizan los resquicios o vacíos de normativas tributarias en varios países con el fin de impedir la realización del hecho generador de la obligación tributaria en un determinado sistema fiscal menos favorable (para los contribuyentes), produciendo dichas consecuencias en un sistema tributario más favorable para la misma (para los contribuyentes)⁴.

¹ Delgado Pachecho, Abelardo. *Las medidas anti elusión en la fiscalidad internacional*. Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional, Septiembre-Octubre 2005.

² Jarach, Dino, *El hecho imponible*. Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, año 1971, pág. 119.

³ Barrera Leticia. *La elusión tributaria y las normas antiabuso*, www.aef.org.ar

⁴ Xavier, Alberto, *Derecho Tributario Internacional*, Livraria Almedina, Coimbra, Portugal.1993

Sin embargo, de acuerdo a la doctrina, la elusión fiscal *internacional*, para ser considerada como tal, necesita de la existencia de dos supuestos: en primer lugar, debe tratarse de dos o más sistemas tributarios y, en segundo lugar, es necesaria la posibilidad de elección por parte del contribuyente entre varios sistemas tributarios, pero no de manera directa sino indirecta⁵.

Estas conductas obligan a las administraciones tributarias a tomar las medidas de lugar a los fines de minimizar el impacto de las ambigüedades y vacíos legislativos que puedan darse entre las jurisdicciones o a lo interno de las mismas. El tratamiento de la elusión internacional incluye el régimen de las medidas antielusión llamadas a evitar planificaciones fiscales abusivas. Esto así puesto que, el propósito de la reducción de la carga tributaria puede ir de una simple *economía de opción a la evasión pura y simple, o fraude de ley*.

Es decir, las posibilidades van desde la racionalización de las actividades con trascendencia tributaria, aprovechando al máximo las ventajas y beneficios que concedan las propias leyes fiscales (*economía de opción*) pasando por el abuso de las formas y procedimientos jurídicos para evitar la ocurrencia del hecho imponible (*elusión fiscal*) hasta la violación abierta y directa del ordenamiento jurídico pudiendo la empresa utilizar maniobras fraudulentas destinadas a ocultar la ocurrencia del hecho imponible e incumplir la obligación tributaria (*fraude de ley*)⁶.

En consecuencia, las medidas antielusión constituyen manifestaciones de tipo legal que tienen como principal objetivo impedir el desarrollo de la elusión hacia el fraude de ley, a la que obviamente estiman como ilícita⁷. Parte de la doctrina considera que la implementación de medidas antielusión no responde a solucionar el problema de manera eficiente, puesto que genera un sistema tributario complejo lo que, a su vez, conduce a más incumplimiento tributario⁸.

Como la planificación fiscal internacional involucra a varias jurisdicciones a la vez, las medidas para su control han sido una tarea de los organismos internacionales. En tal virtud, las medidas para combatir la elusión tributaria son el resultado de una coordinación de políticas y acuerdos entre los países, que garanticen y procuren una efectiva aplicación de los objetivos tributarios, económicos y administrativos de un sistema impositivo ideal.

El Foro Global para la Transparencia y el Intercambio de Información Tributaria ha sido la primera iniciativa de este tipo creada como marco multilateral.

⁵ Ídem

⁶ Cfr. Pires A., Mario. *Evasión, Elusión y Economía de Opción en el Ámbito Tributario*. Coordinador del Programa de Evaluación del Riesgo Tributario CENDECO – UNIMET.

⁷ García Escobar, Jaime. *La Naturaleza jurídica de la elusión tributaria*. Universidades de las Américas y del Desarrollo, 2004-2005

⁸ Ídem

El mismo reúne alrededor de 126 países que se han comprometido a aplicar como estándar internacional en materia de información con fines tributarios, el intercambio de información previo solicitud (EOIR) y a partir del 2016, evaluar la implementación del nuevo estándar de intercambio automático de información (AEOI), aprobado por los países de la OCDE y el G20.

Para ello, el Foro Global lleva a cabo una evaluación de los países a través de un proceso de Revisión de Pares (Peer Review) que se efectúa en dos fases:

Fase I: Examina el marco legal y regulatorio para el intercambio de la información.

Fase II: Revisa la implementación práctica del marco legal.

Una de las acciones más importantes para reducir, en conjunto, las brechas de elusión internacional, es la cooperación, disponibilidad, acceso a información de relevancia tributaria e intercambio de esta entre las administraciones tributarias. Por lo tanto, es compromiso de cada estado el proveer la información solicitada de manera oportuna.

Asimismo, la Organización para la Cooperación del Desarrollo Económico (OCDE), desde el año 2013, ha elaborado una serie de recomendaciones con el objetivo de limitar la erosión de la base imponible y traslado de beneficios (por sus siglas en inglés “Base Erosion and Profit Shifting”, en lo adelante “BEPS”), que utilizan las empresas multinacionales para aprovechar las brechas y divergencias en las normas tributarias de los países para cambiar artificialmente beneficios a lugares de baja o nula tributación (doble no tributación). Inclusive, han tomado en consideración las limitaciones, por igual, de los países en vías de desarrollo, ya que esta diferencia respecto de los países desarrollados, deja abierta la posibilidad de que multinacionales lleven a cabo prácticas de evasión fiscal más simples, pero potencialmente más agresivas.

En esencia, con todas estas acciones se procura fortalecer las legislaciones en materia tributaria con el objetivo de eliminar las brechas que permiten a las empresas multinacionales llevar a cabo prácticas de planificación fiscal, así como mejorar la capacidad de la Administración Tributaria respecto al acceso y manejo de la información de las operaciones de empresas multinacionales.

2. SITUACIÓN EN REPÚBLICA DOMINICANA: ANTECEDENTES (1992-2011)

El diseño del sistema tributario dominicano está basado en la aplicación de numerosos beneficios fiscales mediante la aplicación de regímenes especiales que conviven con el régimen general.

Las recaudaciones impositivas se sustentan en cinco grupos de impuestos que representan más del 85.0% de los ingresos. Estos grupos de impuestos son: el ITBIS (similar al Impuesto al Valor Agregado (IVA)), los impuestos sobre los ingresos, los impuestos selectivos sobre hidrocarburos, los impuestos selectivos a las bebidas

alcohólicas y tabaco y el arancel. En resumen, el sistema tributario dominicano se describe por una mayor relevancia de los impuestos indirectos y bases tributarias estrechas.

De conformidad con el *Informe de la OCDE sobre la Política Fiscal para el Desarrollo en República Dominicana*, el sistema tributario dominicano se caracteriza por una alta fragmentación, lo que dificulta su administración y facilita la evasión y elusión fiscal⁹. Lo que significa que el sistema tributario dominicano posee una base imponible reducida y un gran número de exenciones e incentivos tributarios.

Atendiendo a estas peculiaridades es que los contribuyentes planifican y ejecutan sus relaciones comerciales con la finalidad de eficientizar el costo fiscal a través de planificaciones fiscales legítimas. Sin embargo, existen ocasiones donde estas planificaciones fiscales se vuelven abusivas o agresivas; sucediendo lo que se describe anteriormente, un *fraude de ley*. Las prácticas elusivas de manera agresiva suponen una grave vulneración al principio de igualdad, equidad y justicia tributaria afectando así el sistema tributario del Estado.

En el momento en que la simple elusión se convierte en fraude de ley, obviamente se producen consecuencias nocivas para el desarrollo del país. En efecto, se pueden mencionar, entre otros, las siguientes:

- Vulneración de los principios constitucionales de legalidad, seguridad jurídica, equidad e igualdad;
- Disminución de los ingresos fiscales;
- Distorsión de la asignación de recursos;
- Daño a la competencia comercial;

Es atendiendo a estas consecuencias que se propone la implementación de medidas antielusión tendentes a disminuir las consecuencias gravosas para el Estado. A estos fines, se desarrollan normativas generales que, en principio, consistirán en la asignación a la Administración de potestades para desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio, para aplicar el régimen jurídico fiscal que se ha tratado de eludir¹⁰.

Desde la promulgación de la Ley No. 11-92 que instituye el Código Tributario de la República Dominicana, se introdujo en su artículo 2, el principio de la sustancia sobre la forma, el cual es fundamental para determinar la verdadera naturaleza de un hecho imponible atendiendo a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes.

⁹ OCDE, *Política fiscal para el desarrollo en República Dominicana*. Septiembre 2014

¹⁰ Garcia Escobar, Jaime. *La Naturaleza jurídica de la elusión tributaria*. Universidades de las Américas y del Desarrollo, 2004-2005

Este principio indica que las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan a la Administración Tributaria, por lo que permite determinar la verdadera naturaleza de los actos, asegurando que la realización del negocio no fuere con el sólo fin de obtener ventajas fiscales. Esta disposición ha sido ampliamente utilizada para sustentar impugnaciones bajo la utilización de figuras jurídicas.

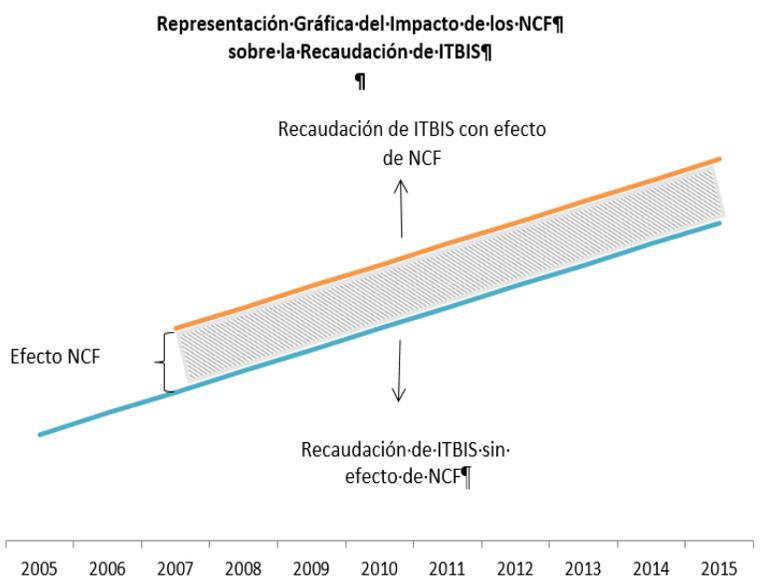
En ese contexto, se pueden enumerar algunas de las prácticas de elusión más frecuentes empleadas por los contribuyentes en la República Dominicana para disminuir su base imponible, así como las medidas llevadas a cabo por la Administración Tributaria para su control:

a) Dedución de gastos para determinar la Renta Neta.

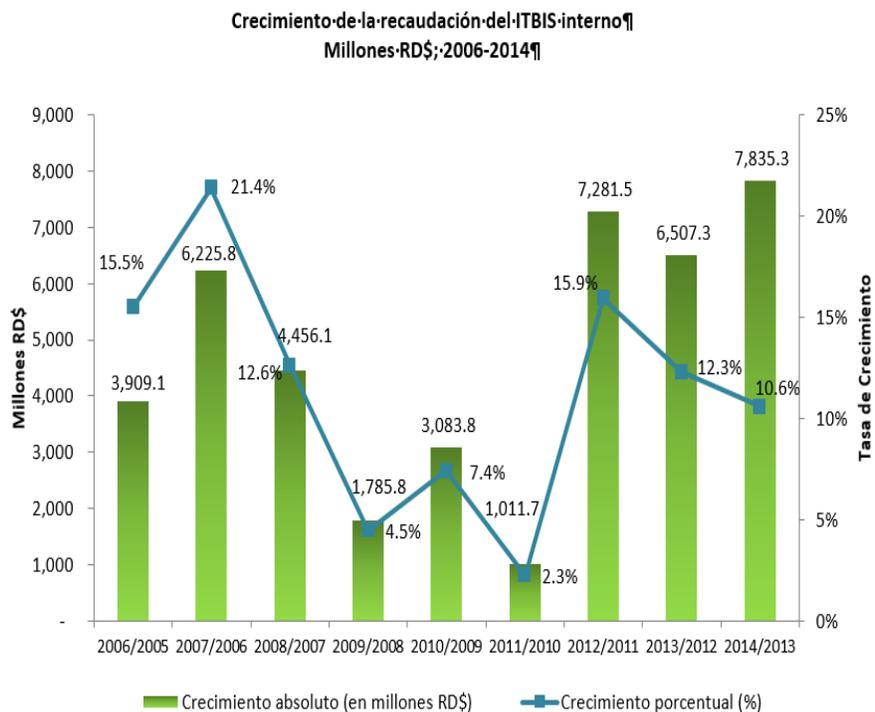
Desde la implementación del Código Tributario son gastos admitidos los necesarios para obtener, mantener y conservar la renta. El artículo 287 del Código Tributario establece expresamente los gastos que podrán ser deducibles.

En el año 2006 el país emitió el Decreto No. 254-06 que establece el Reglamento para la Regulación de la Impresión, Emisión y Entrega de Comprobantes Fiscales, el cual dispone la obligación de emitir comprobantes fiscales y a conservar copia de los mismos, para todas las personas físicas o jurídicas domiciliadas en la República Dominicana que realicen operaciones de transferencia de bienes, entrega en uso, o presten servicios a título oneroso o gratuito.

Para fines de deducir un gasto, la transacción efectuada debe estar amparada en un comprobante con valor fiscal. A partir de esta medida, se evitaba la deducción de gastos sin sustento.



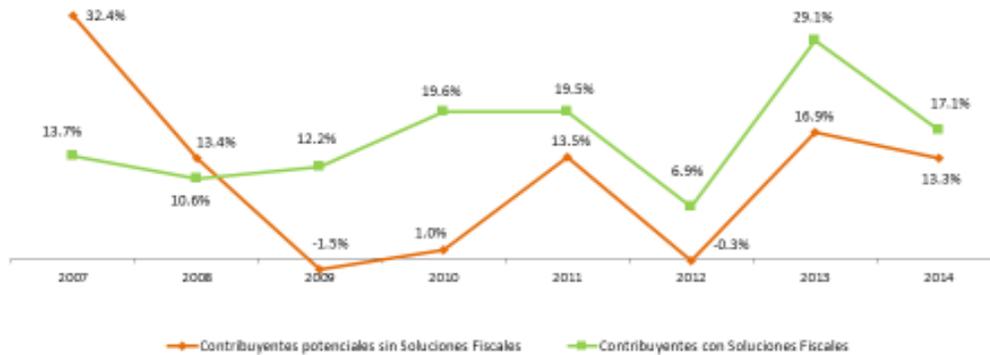
En efecto, los comprobantes fiscales han impactado de manera positiva las recaudaciones de ITBIS (ver gráfico) y, por consiguiente, del Impuesto sobre la Renta de las empresas. En este sentido, en el año en que se implementó, 2008, la recaudación de dicho impuesto creció en RD\$6,934.4 millones respecto al 2007 y RD\$3,314.64 millones respecto a la recaudación estimada.



Por otro lado, como medida de control para los contribuyentes que realicen ventas y presten servicios, a partir del 2008 mediante el Reglamento No. 451 sobre Impresoras Fiscales (soluciones fiscales), se obligó a los contribuyentes a utilizar dispositivos electrónicos en sus cajas registradoras con la finalidad de identificar todos los pagos realizados mediante tarjeta de crédito o en efectivo.

En este gráfico se aprecia el efecto en el Impuesto sobre Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS) con la implementación de las soluciones fiscales.

Comparativo del crecimiento del ITBIS:
Contribuyentes con y sin soluciones fiscales



Fuente: Departamento de Estudios Económicos y Tributarios, DGII.

Posteriormente, la Administración Tributaria emitió la Norma General No. 06-2010 sobre pagos fehacientes, la cual estableció que los contribuyentes que efectúen pagos superiores a los cincuenta mil pesos dominicanos (RD\$50,000.0, aproximadamente US\$1,108.0 a la tasa de cambio actual)¹¹ en adición a los comprobantes fiscales con valor de crédito fiscal, deberán utilizar cualesquiera de los medios establecidos en el sistema de intermediación bancaria y financiera; que individualice al beneficiario y que sea distinto al pago en efectivo; para poder respaldar costos y gastos deducibles o que constituyan créditos fiscales y demás egresos con efecto tributario.

Esta medida surgió producto de un fraude fiscal que se detectó mediante el uso de una empresa en la cual se interponían personas y utilizaban comprobantes fiscales sustentados en gastos ficticios.

b) Implementación de figuras para la triangulación comercial mediante países de baja o nula tributación o regímenes preferentes.

Durante el período fiscal 2009, la Administración Tributaria, a través del análisis de las operaciones de importación de productos terminados y materias primas de una empresa local con su empresa relacionada del exterior, ubicada en un territorio considerado como paraíso fiscal, pudo detectar que quien efectivamente transportaba y entregaba dichos productos era una tercera empresa ubicada en otro país. Por tanto, la operación a través de la empresa ubicada en el paraíso fiscal era ficticia, con el único propósito de reducir la tributación del grupo.

¹¹ Tasa del dólar: 45.10

Sin embargo, cabe destacar que en ningún momento la empresa local y la ubicada en el paraíso fiscal tienen propiedad efectiva de los productos, pero es la empresa ubicada en territorio preferente quien vende y factura los productos para la empresa local y es ésta quien, luego, realiza las labores de desaduanización y demás procesos para la recepción de dichos productos en el país receptor.

En efecto, dicha empresa se ha auxiliado de figuras jurídicas como la constitución de compañías dentro del mismo grupo y en otras jurisdicciones, con el objetivo de aumentar costos de producción sin agregarle valor alguno a los bienes. Es decir, que la empresa en cuestión utiliza dichas figuras para eludir la sustancia del hecho imponible y la realidad económica de la transacción. Como al momento de realizar la fiscalización, la legislación dominicana no contemplaba las regulaciones sobre precios de transferencia, la Administración Tributaria impugnó dicha transacción atendiendo a las disposiciones del artículo 2 del Código Tributario, en el que se establece que las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan a la Administración Tributaria.

Asimismo, en el período fiscal 2011, un contribuyente utilizó la triangulación empresarial, para llevar a cabo su planificación. En concreto, una empresa dominicana fabricó, distribuyó y exportó envases plásticos al exterior. A través de la fiscalización realizada a dicho contribuyente se pudo constatar que el 86% de las exportaciones se facturaban a una empresa relacionada ubicada en un territorio, considerado como una jurisdicción de menor imposición o paraíso fiscal para República Dominicana. Y las mercancías eran enviadas directamente a empresas relacionadas e independientes ubicadas en otros territorios, evidenciado así una triangulación, donde la forma jurídica adoptada no concordaba con la realidad de los hechos.

En este caso en particular, el precio de venta a la empresa relacionada era en promedio 8.36% menor que el costo de fabricación, mientras que los precios de ventas a independientes tenían una utilidad promedio de 13.87%. Se concluyó que la empresa local asumía pérdidas en ventas y dejaba que la empresa del exterior, se quedara con el ingreso cuando facturaba al cliente final.

La Administración Tributaria verificó y confirmó que efectivamente se trataba de una triangulación entre empresas, por lo que procedió a impugnar dicha transacción basándose en el artículo 2 del Código Tributario, sobre las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes, las cuales no obligan a la Administración Tributaria y el artículo 281 sobre precios de transferencia y la valoración sobre las transacciones.

c) Erosión de la base imponible a través de operaciones entre empresas vinculadas.

El Principio de Plena Competencia está consignado en la legislación dominicana desde la creación del Código Tributario dominicano en 1992 mediante la Ley No.

11-92, en el artículo 281. Asimismo, el Reglamento No. 139-98 para la aplicación del Título II del Impuesto sobre la Renta en su artículo 4 define los criterios para considerar que existe vinculación económica entre empresas.

En el año 2006 se establecen lineamientos más específicos para el tratamiento de los precios de transferencia mediante la Ley No. 495-06 sobre Reforma Tributaria, entre los cuales podemos mencionar que para sectores como el hotelero, farmacéutico, seguros y energía, los contribuyentes y la Administración Tributaria podían definir Acuerdos de Precios Anticipados; también fue incluida en esta modificación el tratamiento aplicable para las rentas derivadas de la exportación e importación.

Posteriormente, como medio para hacer operativa las disposiciones de la Ley No. 495-06, la Administración Tributaria emitió la Norma No. 04-2011 sobre precios de transferencia, la cual incluye los principales elementos de las Directrices de la OCDE: definición de parte relacionada y operaciones comparables, los criterios a tomar en cuenta para realizar el análisis de comparabilidad, definición de los métodos a utilizar y orden de prelación de los mismos, ajuste de las operaciones y especificación de la obligación de información.

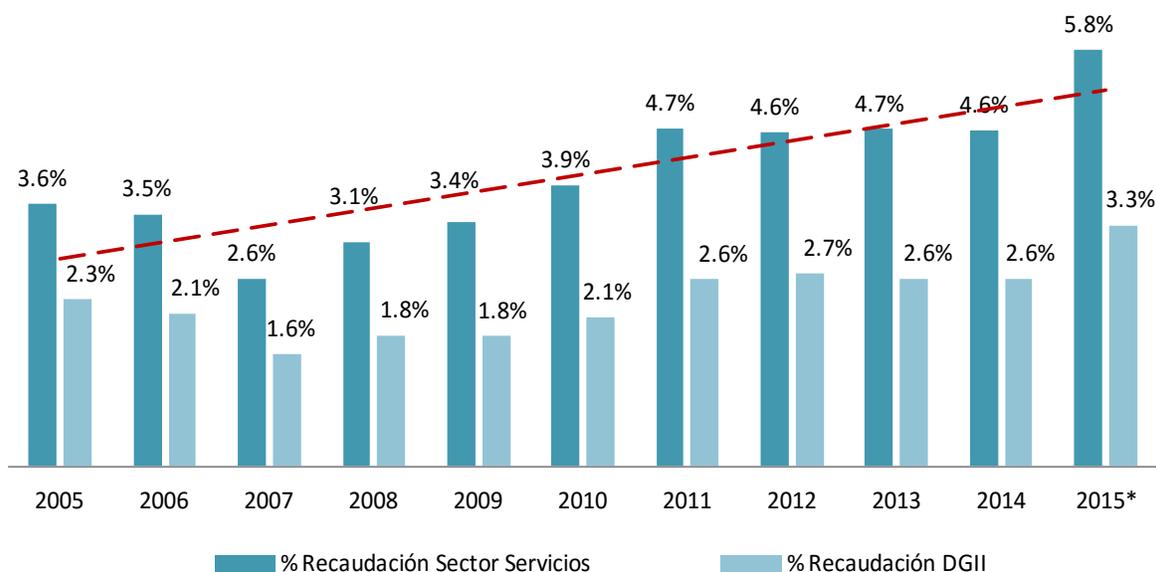
En el año 2009, la Administración Tributaria realizó una fiscalización, bajo los criterios del artículo 281 del Código Tributario, a una empresa de telecomunicaciones la cual realizaba con su empresa relacionada del exterior una operación de financiamiento sin garantía y cuyo pago se realizaba en dólares. En principio, se trataba de una operación rentable y con base, sin embargo, sucede una reestructuración de las cuentas por cobrar, cambiando la moneda pactada en el contrato de préstamo y a los dos meses de efectuar dicho cambio, se produce una baja en la tasa cambiaria lo que genera una pérdida de US\$130.7 millones.

En este caso, la Administración Tributaria procedió a desestimar la reestructuración de los contratos de préstamos, llevándolos a condiciones en las que hubiesen sido pactadas entre empresas independientes tomando como base las regulaciones sobre precios de transferencia. Porque, ¿por qué cambiar la estructura de una operación que está produciendo beneficios de manera rentable a una estructura provista de mayores riesgos?

Otro caso importante fue el proceso de revisión durante los años 2008 y 2009 al sector de hoteles de “todo incluido” debido a su alta vinculación con el exterior que facilita el uso de precios de transferencia para deslocalizar base tributaria, a través del uso de una empresa vinculada que realiza la comercialización de las habitaciones (comercializadora) ubicada en la mayoría de los casos en países de baja o nula tributación y las diferencias en el reporte de tarifas por noche por huésped. Estas últimas eran declaradas por un monto inferior al costo operativo y las tarifas publicitadas eran superiores.

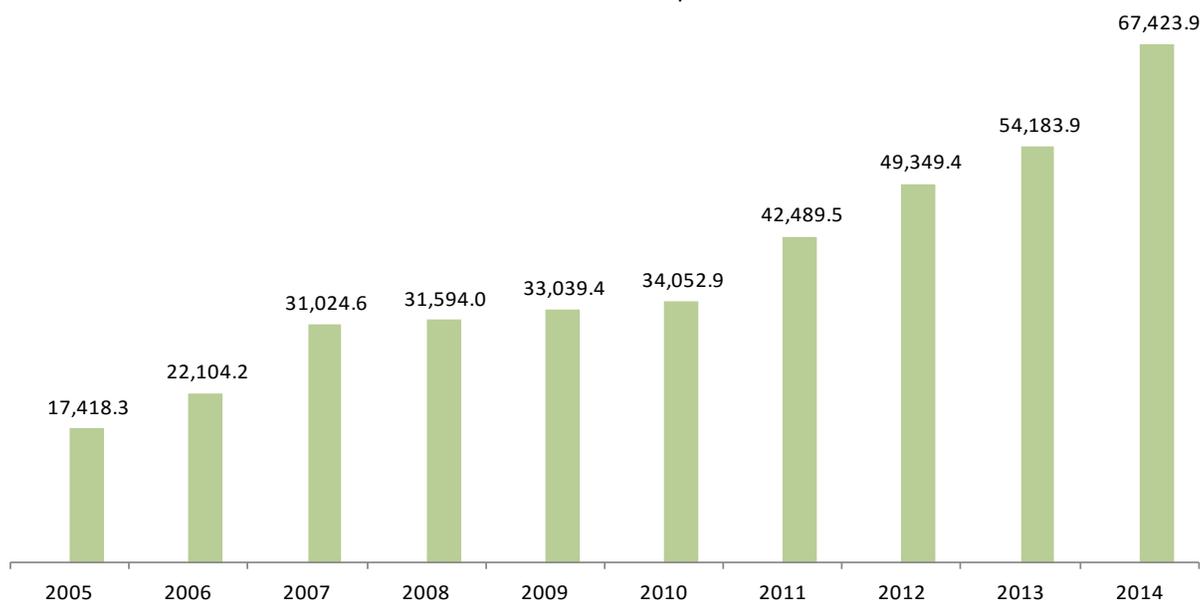
Para los períodos fiscales desde 2007 hasta 2010 se realizaron 73 auditorías y se determinaron ajustes de precio de US \$472,055,967.28 millones en base al artículo 281 del Código Tributario. Mediante el presente gráfico se puede evidenciar el impacto recaudatorio que ha tenido el sector hotelero desde el 2005 al 2015.

Participación de las recaudaciones de Servicios de Hotelería Todo Incluido
En porcentajes; 2005-2015*



A partir de 2010 los ingresos brutos reportados por los hoteles a la DGII aumentan 98.0%.

Ingresos Brutos reportados por Hoteles
Millones RD\$



Fuente: DGII

d) Reorganización empresarial: Se entiende por reorganización empresarial como “*la variación del conjunto de relaciones que inciden en su constitución o funcionamiento*”¹²

En ese sentido, el artículo 93 del Reglamento No. 139-98 sobre aplicación del Título II del Impuesto Sobre la Renta, establece que se entenderá como reorganización *el conjunto de actos en virtud de los cuales se producen las disoluciones, las enajenaciones o ventas, transferencias, fusiones o refundiciones, absorciones, consolidaciones y demás operaciones análogas o similares a las anteriores, de una entidad con otra, o con sus accionistas, para la creación de una tercera entidad unas veces, o la desaparición de una por la absorción que de ella hace otra, o entre entidades que pueden perder o no su personería jurídica o su identidad como tal.*

El artículo 323 del Código Tributario dispone que el traslado de beneficios y obligaciones fiscales deberá realizarse con la aprobación previa de DGII, a los fines de que no se paguen los impuestos bajo el principio de neutralidad fiscal. En muchas ocasiones la utilización de esta figura puede conllevar figuras complejas que dificulten y hagan más demoroso el motivo e intención del negocio.

Asimismo, el Decreto No. 408-10 sobre Reorganización Empresarial establece en su artículo 9, literal i) que la aprobación por parte de la Administración Tributaria, cuando se trate de transferencias exentas, se emitirá tomando en consideración que el proceso de reorganización se haya efectuado *por motivos económicos válidos* o con el objeto de racionalizar las actividades de las sociedades que participen, sin la mera finalidad de conseguir ventajas fiscales.

Por lo tanto, a través de la sujeción de la aprobación por parte de DGII y a que se trata de motivos económicamente válidos, se procura cerrar la brecha hacia la elusión y que a través de ésta se evite el pago de los impuestos. En ese sentido, es necesario que la reorganización empresarial obedezca a una razón legítima de negocios que la justifique. Es decir, aquello que la jurisprudencia anglosajona denomina *business purpose test*, esto es, que la planificación es aceptable en la medida que tenga un propósito comercial o económico diferente que el sólo objetivo de evitar un impuesto.¹³

Por esta razón, siempre hay que evaluar la situación fiscal de las empresas que se van a reorganizar y cuantificar si existe un perjuicio fiscal producto de dicha reorganización.

¹² Faúndez Ugalde, Antonio, *Reorganización empresarial, derecho tributario y tributación interna*. Santiago, Legal Publishing, 2012

¹³ Sentencia No.3-2012, da de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Arica, Chile, de fecha 6 de junio de 2012.

Si bien, a través de la experiencia, se ha podido evidenciar que la mayoría de los contribuyentes procuran siempre realizar sus operaciones atendiendo a una economía de opción, es decir, no contraviniendo la ley y procurando siempre un ahorro tributario, no se trata solo de un ahorro, sucede que, a veces estas planificaciones fiscales conllevan un abuso de ley. Pasando así, de una economía de opción pura y simple a un fraude de ley.

3. SITUACIÓN EN REPÚBLICA DOMINICANA: ACTUALIDAD (2012-2015)

La Ley No. 01-12 sobre Estrategia Nacional de Desarrollo, de enero de 2012, establece en su artículo 25 que es necesario: *“desarrollar un sistema tributario progresivo otorgando prioridad a la contribución directa mediante la ampliación de la base contributiva, la racionalización de los incentivos fiscales, la minimización de sus efectos negativos sobre las decisiones de los agentes económicos y el incremento en la eficiencia recaudatoria, bajo un principio de contribución según la capacidad económica de cada contribuyente”*.

En base a este marco legal, desde el 2012 la política tributaria se ha basado en el aumento de la base tributaria, la recaudación y la capacidad redistributiva de los contribuyentes, así como reducir su complejidad y las ineficiencias que presenta el sistema tributario. El Estado dominicano impulsa e implementa medidas políticas tributarias, llamadas medidas antielusión, con el objetivo de minimizar el daño y promover políticas que mejoren el comercio y la libre circulación de capitales.

En ese contexto se aprobó la Ley No. 253-12 para el Fortalecimiento de Capacidad Recaudatoria del Estado para la Sostenibilidad Fiscal y el Desarrollo Sostenible, su Reglamento de aplicación No. 50-13 y el Reglamento No. 78-14 sobre Precios de Transferencia, los cuales introducen cláusulas y medidas antielusivas, a saber:

a) Precisiones sobre establecimiento permanente:

Entre las modificaciones que se introdujeron a partir de esta Ley y su Reglamento, están las precisiones tomadas en cuenta en torno a la definición de establecimiento permanente. Los contribuyentes no residentes con establecimiento permanente en República Dominicana se encuentran obligados a registrarse en la Administración Tributaria y suministrar informaciones relativas a las personas o entidades de quien dependen, por lo que definir claramente esta figura significa definir la potestad de tributar por los ingresos generados en el país. Asimismo, estos contribuyentes están obligados a designar y comunicar a la Administración, un residente en el país que los represente ante esta en relación a sus obligaciones tributarias.

b) Deducción de intereses:

Es uno de los aspectos más importantes a desarrollar ya que se puede llevar a cabo elusión mediante el uso de deuda entre entidades relacionadas y con terceros para lograr la deducción excesiva de intereses o para financiar la producción de ingresos exentos o diferidos y otros ingresos financieros que son económicamente equivalentes a los pagos de intereses. Inclusive, es una de las acciones BEPS a tomar en consideración y procura limitar la erosión de la base imponible que se ha identificado a través del uso de deducciones por concepto de intereses y otros pagos financieros.

Con la Ley No. 253-12 se introdujeron limitaciones a las deducciones de intereses y sobreendeudamiento por parte de los contribuyentes. En efecto, antes de dicha modificación los intereses sobre las deudas podían ser deducibles si efectivamente se comprobaba que eran necesarios para obtener, mantener y conservar la renta, y en el caso de intereses generados por financiamientos obtenidos en el exterior sólo serían deducibles si efectivamente había sido pagada la retención correspondiente.

En la actualidad la primera limitación, es que el gasto por intereses debe ser para obtener, mantener y conservar la renta. En segundo lugar, el gasto debe estar sustentado en un Número de Comprobante Fiscal y si es superior a RD\$50,000.0, (aproximadamente US\$1,108.0 a la tasa de cambio actual¹⁴) debe estar amparado en un medio de pago distinto al efectivo. En tercer lugar, es necesario aplicar las reglas de precios de transferencia. En cuarto lugar, que el monto de interés deducible será en la proporción que haya sido renta gravada para su prestamista indicado en los artículos 306 o 306 bis de este Código.

En efecto, la deducción estará limitada al monto que surja de aplicar al gasto el cociente entre la tasa del diez (10%) y la tasa vigente del Impuesto sobre la Renta para las personas jurídicas de acuerdo al artículo 297 del Código Tributario. No obstante, en caso que los gastos constituyan para el prestamista rentas gravadas por una imposición a la renta en el exterior, la deducción será del 100% (cien por ciento) si su tasa efectiva final fuera igual o superior a la tasa vigente del Impuesto sobre la Renta para las personas jurídicas de acuerdo al artículo 297 del Código Tributario. Si la tasa efectiva fuese inferior, deberá realizarse la proporción correspondiente, siempre con el límite antes indicado.

Finalmente, se aplica la cláusula de subcapitalización, la cual tiene como objetivo evitar que se produzca una distribución irregular de beneficios dentro del conjunto vinculado, retirándolos en forma de intereses de la deuda y no a través del reparto de dividendos¹⁵.

¹⁴ Tasa del dolar: 45.10

¹⁵ Rosembuj, Tulio. *Fiscalidad Internacional*. Instituto de Fiscalidad Internacional. Marcial Pons. 1998. Madrid.

En ese sentido, de conformidad con el párrafo I del artículo 287 del Código Tributario, modificado por la Ley 253-12, se estableció que: *“Sin perjuicio de otras normas en materia de deducción de intereses, el monto deducible por dicho concepto no podrá exceder del valor resultante de multiplicar el monto total de los intereses devengados en el periodo impositivo (I) por tres veces la relación existente entre el saldo promedio anual del capital contable (C) y el saldo promedio anual de todas las deudas (D) del contribuyente que devengan intereses ($1*3(C/D)$.”* Por lo tanto, el ratio de endeudamiento es 3 a 1, es decir, que la empresa se podrá endeudar hasta tres veces su capital contable.

Las regulaciones sobre subcapitalización suelen evitar que gastos financieros excesivos trasladen a otra jurisdicción bases nacionales. La normativa a aplicar resulta precisa cuando el traslado se produce entre entidades vinculadas sujetas a la misma jurisdicción fiscal. Es decir, que se aplicará sin perjuicio de la aplicación del régimen de precios de transferencia a que refiere el artículo 281 del Código Tributario de la República Dominicana.

De manera similar, en el año 2014, la Administración Tributaria emitió la Norma General No. 02-2014 sobre deducción de intereses, que tiene como finalidad regular la forma de deducción de los intereses de deuda y los gastos que ocasionen la constitución, renovación o cancelación de las mismas. Esta incluye el procedimiento y la proporción a aplicar para la deducción de dichos intereses y el sobreendeudamiento.

La Norma dispone reglas especiales de deducción en los siguientes casos:

- 1) En el caso de que se suscriban préstamos con empresas que consoliden sus estados financieros en su casa matriz, se tomará como tasa de imposición para determinar el monto deducible la aplicada en el Estado donde se encuentre la casa matriz de la empresa prestamista.
- 2) Podrán ser deducidos en su totalidad los intereses pagados por financiamiento que una empresa residente en República Dominicana suscriba directamente con un Organismo Internacional reconocido que no esté sujeto a imposición, siempre y cuando cuente con la aprobación previa de la DGII. A estos fines, deberá aportar el contrato del préstamo y la documentación que sustente los motivos para la suscripción del mismo.
- 3) Los intereses pagados por concepto de préstamos o financiamiento suscritos con instituciones financieras reguladas en el exterior podrán ser deducidos en su totalidad siempre que:
 - a. Una sociedad dominicana sujeta a supervisión bancaria consolidada sea propietaria de más de un 90% de las acciones de la entidad que otorga el préstamo o financiamiento; y

b. La sociedad dominicana propietaria de la entidad financiera regulada en el exterior realice como mínimo un pago de impuesto equivalente a la tasa del ISR establecida en el artículo 297 del Código Tributario aplicada sobre el 5% del beneficio neto, después de reservas y provisiones regulatorias, generado por la entidad financiera en el exterior durante el mismo ejercicio fiscal para el cual la entidad dominicana esté presentando su declaración. Este pago deberá ser realizado a más tardar a la fecha límite de la declaración de ISR establecida en el Código Tributario.

Cuando la declaración y pago de ISR sobre las remesas recibidas por ganancia financiera de la entidad financiera regulada del exterior, de conformidad al artículo 269 del Código Tributario, no alcance el 5% establecido en el literal B) antes señalado, la propietaria podrá completar la diferencia, que constituirá un pago a cuenta.

El pago a cuenta establecido en el párrafo anterior será utilizado como un crédito al momento de la declaración y pago del ISR por los beneficios remesados a la República Dominicana por la entidad financiera regulada del exterior, de conformidad con el artículo 269 del Código Tributario.

Cuando, por motivos regulatorios en el exterior, a la sociedad dominicana se le haga imposible realizar los pagos establecidos en el literal B y el párrafo I del precitado artículo, podrá solicitar a la DGII la dispensa de realizar una proporción o la totalidad del pago. Esta solicitud deberá realizarse mediante comunicación escrita y fundamentada, junto a las pruebas pertinentes que demuestren dicha imposibilidad. La DGII evaluará los documentos presentados y solicitará todas las informaciones que necesite para verificar los hechos alegados. La DGII emitirá una Resolución con el resultado de su decisión.

c) Precios de Transferencia:

Mediante la Ley No. 253-12 se modifica el artículo 281 del Código Tributario con el objetivo de dar rango de Ley a la Norma No. 04-11 sobre Precios de Transferencia y mejorar algunos aspectos sobre la materia, destacando: criterios de vinculación: relacionado residente (por efecto regímenes especiales), relacionado no residente y operaciones regímenes fiscales preferentes, acuerdo de reparto de costos, reglas para determinar comparables y Acuerdos de Precios Anticipado individual.

Posteriormente, se publicó el Reglamento No.78-14 sobre Precios de Transferencia el cual incluyó regulaciones relativas a los Acuerdos de Distribución de Gastos Corporativos, con la finalidad de que sean remitidos a la Administración Tributaria previo a la ejecución del gasto y ser aprobados por ésta cuando se trate de distribución de gastos corporativos con residentes en regímenes fiscales preferentes. De igual forma, se reguló con relación a los Acuerdos de Repartos de Costos, los cuales deben

definir con claridad las actividades a realizar, los riesgos asumidos, los activos reportados, costos y gastos, entre otros.

La determinación de los precios de transferencia se efectúa tomando en cuenta los factores de comparabilidad que han sido establecidos por la OCDE, así como también la aplicación del mejor método de valoración para la determinación.

Una de las principales disposiciones que incluyó la modificación del artículo 281 con la Ley 253-12, es que los contribuyentes, de forma individual o por sector pueden solicitar a la Administración Tributaria, un acuerdo previo en materia de precios de transferencia que establezca los valores de las operaciones comerciales y financieras que realicen con otras partes relacionadas, con carácter previo a la realización de éstas y por un tiempo determinado. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que debe describir los factores de comparabilidad considerados relevantes en función de las características de la operación, la selección del método más apropiado, entre otras.

d) Abuso de Convenios:

Se asocia a aquellas conductas que, aprovechando las disposiciones que surgen de un Convenio para evitar la doble tributación, logran aliviar o eliminar la carga impositiva por medio de la creación de circunstancias que entren en colisión con el espíritu y los objetivos perseguidos por los Estados al firmar el referido convenio.

Una de las figuras más utilizadas con relación a los convenios, es el *“treaty shopping”*, que no es más que el fenómeno por el cual un sujeto pretende utilizar los beneficios de un convenio al cual no tendría derecho. Resulta abusiva, en tanto se recurra a estructuras artificiosas que no posean una sustancia acorde al tipo de negocio, o se violenta el objeto y los fines del convenio. Como el abuso de los convenios es una realidad inminente, es través de éstos mismos que se han incluido cláusulas antiabuso, como respuesta y tratar de manera justa las planificaciones de los contribuyentes.

En ese sentido, nuestro país tiene hasta la fecha, dos Convenios para evitar la Doble Tributación: uno con Canadá, firmado en 1976 y el otro con España, firmado en 2011. En estos acuerdos se establecen disposiciones para evitar el abuso de los beneficios de los convenios, por lo que se incluyen las siguientes cláusulas:

Cláusulas	Convenio entre la República Dominicana y Canadá para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal	Convenio entre la República Dominicana y el Reino de España para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal
Residencia	Contenido en el Artículo 4	Contenido en el Artículo 4
Beneficiario efectivo	Artículos dedicados al tratamiento de dividendos, intereses y regalías.	Artículos dedicados a los intereses, dividendos, regalías y otras rentas
Sociedades de inmuebles	Artículo 13	Artículo 14

Inclusive a estos efectos, el mismo Convenio entre la República Dominicana y el Reino de España para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, ha indicado en el Protocolo, una limitación a los beneficios del mismo e indica que no se interpretará en el sentido de impedir a un Estado contratante aplicar las disposiciones de su normativa interna relativas a la prevención de la evasión y elusión fiscales.

A los fines de resolver diferencias en torno a la residencia a efectos de los convenios, se puede realizar un Procedimiento de Acuerdo Mutuo, la cual forma parte del proyecto BEPS. Hasta el momento la República Dominicana no ha tenido experiencias al respecto.

Con estas disposiciones, se evita triangulación de operaciones e interposición de personas para beneficiarse de los acuerdos.

En efecto, la República Dominicana ha realizado esfuerzos para adecuar su sistema tributario a los estándares internacionales. Se ha determinado que la política de fiscalidad internacional debe ser parte esencial de la nueva fiscalidad a efectuarse a través del Pacto Fiscal a firmarse en el mediano plazo. En ese sentido, contendría aspectos como:

1. Inclusión de una cláusula general anti-abuso (GAAR's).
2. Establecer la estrategia de negociación de Convenios Tributarios.
3. Adecuar la normativa para el intercambio automático de información.
4. Adecuar el Código Tributario a los estándares internacionales de manejo de la información y confidencialidad.

4. CONCLUSIÓN

Oportunidades de mejoras

Efectivamente, las medidas implementadas contra la elusión, constituyen manifestaciones de tipo legal que tienen como principal objetivo impedir el desarrollo de ésta hacia el fraude de ley. Sin embargo, ciertamente, generan un sistema tributario complejo, alejado del principio de sencillez que debe primar en los regímenes tributarios modernos.

Aparte de las medidas antes mencionadas, la República Dominicana se encuentra en vías de implementar nuevas medidas antielusión. En efecto, el Ministerio de Hacienda en conjunto con el Ministerio de Relaciones Exteriores, ha iniciado el proceso de evaluación de las solicitudes de firmas de Convenios para Evitar la Doble Tributación y de Convenios de Intercambio de Información Tributaria.

Asimismo, en noviembre de 2013 la República Dominicana se adhiere como miembro del Foro Global para la Transparencia y el Intercambio de Información Tributaria e inició la revisión de pares en junio 2015 con la Fase I y en diciembre 2015 con la Fase II. A efectos de dicha adhesión, a través de la implementación de una estrategia de negociación, se fijó la posición de negociar y firmar, en primer lugar, Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria como parte de los requerimientos del Foro. No obstante, la negociación de Convenios para Evitar la Doble Tributación se efectuará a partir de la promulgación del Pacto Fiscal contenido en la Ley No. 1-12 de Estrategia Nacional de Desarrollo.

A estos fines, se realizó una adecuación y actualización a ambos modelos de convenio. El modelo de Acuerdo de Intercambio de la República Dominicana incluye los nuevos estándares de intercambio automático de información, así como a requerimiento y espontáneo. Asimismo, la República Dominicana ha solicitado su adhesión a la Convención Multilateral de Asistencia Administrativa con la finalidad de intercambiar información de manera automática con los países que se adhieran. En cuanto al modelo de Convenio para Evitar la Doble Tributación, se han tomado en consideración el Plan de Acción BEPS. En ese sentido, el modelo de Convenio para Evitar la Doble Tributación incluye:

- a) El uso de la expresión "*arreglos abusivos*" a los fines de evitar que residentes de un tercer estado obtengan los beneficios del convenio.
- b) Disposiciones relativas a prevenir que instrumentos híbridos (incluidas las sociedades de personas) y las empresas con doble residencia se beneficien de forma indebida utilizando los convenios.
- c) Especificaciones con relación a la consideración o no de un establecimiento permanente.

Se entiende que aplicará a un lugar fijo de negocios que una empresa utilice o mantenga si esa misma empresa o una empresa asociada lleva a cabo actividades comerciales empresariales en el mismo lugar o en otro lugar del mismo Estado contratante. Es que se aplica cuando ninguno de los lugares constituye un establecimiento permanente pero la combinación de las actividades realizadas no son exclusivamente de carácter preparatorio o auxiliar.

d) Disposiciones con relación a acción 6 BEPS, para prevenir elusión cuando se trata de participaciones de personas distintas a entidades y para evitar que se modifique el porcentaje de inmuebles a la fecha de la enajenación (incorporando otros activos no inmobiliarios a la sociedad). Se extiende la exigencia a cualquier día en el año precedente.

e) Regulaciones sobre la efectividad del procedimiento amistoso, ya que si bien es cierto no se ha establecido que debe incorporarse obligatoriamente una disposición sobre arbitraje, sí es conveniente contar con una para los casos en los cuales las administraciones no logran llegar a un acuerdo.

Atendiendo a las referidas modificaciones a los modelos de convenio, el país también tiene como iniciativa, a los fines de minimizar las brechas de elusión, formar parte del Grupo Multilateral de la OCDE, que negociará y trabajará las modificaciones de los tratados fiscales bilaterales.

Aparte de las modificaciones realizadas a los modelos de convenio y la inclusión al Grupo Multilateral de la OCDE, la Administración Tributaria dominicana se encuentra en el proceso de mejorar los registros de informaciones de los contribuyentes. En efecto, la institución ha realizado firmas de acuerdos con otras instituciones del Estado con el objetivo de mantener y establecer un amplio marco de colaboración e intercambio de información que aborde las diferentes áreas que posiblemente puedan afectar a los contribuyentes y el cumplimiento de sus obligaciones, a fin de que todos los niveles del gobierno actúen de manera unísona en el cumplimiento de las políticas públicas anti elusión.

Es así como los principales retos del país frente a la fiscalidad internacional son, la adecuación de la legislación fiscal, la legislación monetaria y la adopción de medidas de corto plazo para responder a los compromisos internacionales, como FATCA de Estados Unidos, el Foro Global de Transparencia, entre otros. También, estamos conscientes de las medidas que hay que adoptar para asumir la iniciativa BEPS. A estos fines, el país entiende que los compromisos anteriores implican la adecuación de una serie de leyes para garantizar la transparencia y conllevan un cambio en la cultura operativa de las instituciones dominicanas públicas y privadas para asumir un protocolo automático de intercambio de información fiscal con la comunidad internacional para la lucha contra la elusión y el fraude fiscal.

EL CONTROL FISCAL DE LAS OPERACIONES Y TRANSACCIONES TRANSFRONTERIZAS

Localizando las pistas: Implicaciones de los programas de Intercambio de Información Tributaria para las Administraciones de Aduanas¹

Chang-Ryung Han, Rachel McGauran
Organización Mundial de Aduanas²

Contenido: Resumen. 1. Introducción. 2. Intercambio de información tributaria. 3. Implicaciones para las administraciones aduaneras. 4. Conclusión. Referencias

RESUMEN

Dado que la evasión y elusión tributarias transfronterizas han sido consideradas un flagelo global desde la crisis financier global de 2007-2008, el G20 ha apoyado el intercambio multilateral automático de información tributaria como medida global contra las mismas. La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) desde finales de los años 80 ha promovido el intercambio de información tributaria entre las autoridades tributarias a fin de ayudar a sus estados miembros a identificar las rentas y activos que mantienen sus residentes en paraísos tributarios. La comunidad aduanera global podría beneficiarse de un tipo de esfuerzo similar, ya que el comercio transfronterizo al que las administraciones aduaneras aplican gravámenes es tan susceptible a la evasión tributaria como las otras actividades económicas transfronterizas. Adicionalmente, los ingresos generados por las administraciones aduaneras representan una porción considerable de los ingresos tributarios gubernamentales. La Organización Mundial de Aduanas (OMA) ha desarrollado una variedad de instrumentos y herramientas que facilitan a sus Miembros el intercambio de información aduanera. Las administraciones aduaneras que esperan beneficiarse del intercambio de información aduanera pueden identificarse en enfocar las pistas que dejan las transacciones comerciales no solamente en los países exportadores y otros países importadores competitivos, sino también en el proceso de pagos comerciales.

¹ Este trabajo es una versión actualizada de: Chang-Ryung Han & Rachel McGauran 2014, 'Tracing trails: implications of tax information exchange programs for customs administrations', World Customs Journal, vol. 8, no. 2, pp. 3-13 (www.worldcustomsjournal.org) y dispone del permiso de la editorial del documento original, the International Network of Customs Universities (INCU) así como de los autores para ser incluido en la Memoria de la Conferencia. El artículo no debe considerarse como que representa las opiniones de OMA. Las opiniones expresadas en este artículo son las de los autores y no necesariamente representan las de la OMA o de la política de la OMA.

² Los autores expresan su agradecimiento a Robert Ireland y Man-hee Jo de la OMA, Leea Hoffman de la Aduana Finlandesa y Matthew Yongho Joo del Servicio of Aduanas de Corea por sus profundas contribuciones.

1. INTRODUCCIÓN

Las discusiones sobre transparencia fiscal y el intercambio de información tributaria se encontraban entre los temas principales de la agenda de los líderes del G8 que se reunieron en Loche Erne, Irlanda del Norte en junio de 2013. Durante la consiguiente cumbre del G20 en San Petersburgo, los líderes globales acordaron adoptar el intercambio multilateral automático de información tributaria como una nueva norma global para enfrentar la evasión y elusión tributarias transfronterizas. De hecho los esfuerzos para controlar la evasión y elusión tributarias transfronterizas que explotan los paraísos tributarios se iniciaron en los años 60³. Sin embargo, la renovada preocupación de los líderes globales se puede atribuir a la crisis financiera global del 2007-2008 y subsecuentes escándalos tributarios globales que involucran a los paraísos tributarios (Scott 2012; Tobin & Walsh 2013). Independientemente de que se considere de que los paraísos tributarios pueden dar cuenta de la crisis financiera global⁴, los líderes globales, priorizando la restauración del crecimiento firme y sostenible en la economía mundial, han puesto énfasis en la importancia de luchar contra la evasión y elusión tributarias transfronterizas, no solamente para prevenir la pérdida de los ingresos tribuarios que involucran a los paraísos tributarios sino también para los fines de una tributación justa (Cameron 2013; Nicodeme 2009).

El objetivo último del intercambio de información tributaria es ubicar y aplicar impuestos a las bases tributaries ocultas debido a las leyes sobre secreto bancarios y las jurisdicciones nacionales. Desde finales de los años 80, la OCDE ha promovido el intercambio de información tributaria entre las autoridades tributarias a fin de ayudar a sus estados miembros a identificar las rentas y activos de los residentes que se encuentran en paraísos tributarios. Sin embargo, la iniciativa de intercambio de información tributaria de la OCDE no incluye información respecto a los derechos aduaneros. Además, el enfoque renovado del G20 sobre la evasión y elusión transfronterizas no toma en cuenta las preocupaciones y actividades de la comunidad aduanera global, a pesar del hecho de que el comercio transfronterizo al cual las administraciones aduaneras aplican gravámenes es tan susceptible de la evasión tributaria como otras actividades económicas transfronterizas. Igualmente, los ingresos acumulados por las administraciones aduaneras representan una porción considerable (en algunos casos hasta el 30%) de los ingresos tributarios gubernamentales (OMA 2015).

³ En los años 60 Estados Unidos intentó mantener un fuerte freno a los paraísos tributarios (The Economist 2013). En 1998 la OCDE introdujo la iniciativa de Prácticas Tributarias Perjudiciales a fin de desalentar el uso de los regímenes tributarios preferenciales y promover el efectivo intercambio de información entre las autoridades tributarias. Como parte de la iniciativa, la OCDE produjo un listado de paraísos tributarios en el año 2000 (Dharmapala 2008).

⁴ Es cierto que muchas entidades/vehículos de propósitos especiales fueron ubicados en paraísos tributarios/centros financieros en ultramar. Sin embargo, de acuerdo con muchos expertos y profesionales, los paraísos tributarios no son necesariamente una causa de la crisis financiera global de 2007-2008 (Palan 2010).

Al cumplir con uno de sus principales papeles, de aplicar impuestos al comercio transfronterizo y perseguir las transacciones comerciales ilícitas, las administraciones aduaneras se han llegado a percatar de que el intercambio de información no solamente es necesario con las administraciones aduaneras extranjeras sino también con otras autoridades nacionales pertinentes. Aunque la comunidad aduanera global ha explorado formas de intercambiar información comercial durante una década, todavía no se ha logrado resultados tangibles. Al respecto, la iniciativa de intercambio de información tributaria de la OCDE, con el apoyo del G20 debe inyectar un renovado impulso a la comunidad aduanera global. El análisis del avance del intercambio de información tributaria y las implicaciones de dicho intercambio de información resultaría útil para las administraciones aduaneras y podría promover renovadas fuerzas para una mayor interconectividad entre las administraciones aduaneras.

2. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

Antecedentes

La evasión y elusión tributarias transfronterizas; temas que los líderes del G20 han acordado enfrentar, se originan en una movilidad de la base tributaria incrementada y la resultante competencia tributaria (Avi-Yonah 2000; Genschel & Schwarz 2011). Desde los años 50, a medida que el mundo se ha ido crecientemente globalizando, la movilidad transfronteriza de los activos y actividades gravables, tales como capital, mano de obra, sociedades, bienes y servicios se ha incrementado significativamente (Nicodeme 2009). En vista de que la carga tributaria de los contribuyentes se ve grandemente influida por los impuestos de retención de los países fuente, es decir, aquellos países en que los contribuyentes trabajan e invierten, algunos contribuyentes han cambiado el lugar de trabajo, los activos y negocios a jurisdicciones de bajos impuestos a fin de evadir una tasa de tributación más alta. Algunos países pequeños⁵ han disminuido sus tasas de impuesto y mejorado sus leyes de secreto bancario a fin de atraer nuevas bases tributarias y brindar protección a aquéllos que de otro modo enfrentarían procesos en sus países de residencia (Genschel & Schwarz 2011; Keen & Ligthart 2006). Por ejemplo, personas ricas abren cuentas bancarias (anónimas) en países con bajos impuestos, tales como refugios tributarios y transfieren sus ingresos y activos a fin de evitar la alta tributación de sus países de residencia (Hines 2010; Zucman 2014).

⁵ Para países pequeños, una reducción de las tasas de impuesto es probable que traiga una mayor ganancia de ingresos mediante un incremento en el flujo entrante de la base tributaria, más que pérdida de ingresos del mismo (Genschel & Schwarz 2011; Keen & Ligthart 2006). Sin embargo, también se proporciona evidencia contradictoria de que los paraísos tributarios pueden no intensificar la competencia tributaria en la medida en que podría anticiparse (Tobin & Walsh 2013).

Las compañías multinacionales (CMNs) establecen subsidiarias en países de impuestos bajos y se dedican al comercio⁶ entre firmas y el financiamiento⁷ entre firmas con sus subsidiarias, transfiriendo y de ese modo dejando sus ganancias en países con impuestos bajos a fin de evitar la alta tributación de los países en que operan las casas matrices. Sin embargo, a diferencia de los contribuyentes con operaciones transfronterizas, las autoridades tributarias permanecen confinadas en sus fronteras nacionales (OECD 2012). Por lo tanto, se ha tornado crecientemente difícil para las autoridades tributarias identificar las bases tributarias no declaradas⁸, a menos que los contribuyentes de manera honesta declaren sus rentas y activos en ultramar (Thuronyi 2001), así como aplicar impuestos a transacciones evasivas en ultramar, a menos que las jurisdicciones extranjeras cooperan con la administración tributaria (Zucman 2014).

A finales de los 90, la OCDE lanzó una iniciativa dirigida a estimular a sus miembros a que armonizaran sus tasas de impuestos a fin de reducir los diferenciales tributarios, a la vez de simultáneamente persuadir a las jurisdicciones de bajos impuestos a que elevaran sus tasas tributarias. Sin embargo, esta iniciativa dio inicio a mucha discusión sobre posibles violaciones a la soberanía tributaria nacional. Desde entonces, la OCDE ha adoptado un enfoque de dos vías para hacer frente a la erosión de la base tributaria. A fin de aplicar impuestos a las rentas y activos de residentes ricos ocultos en sus centros financieros en ultramar, la OCDE ha reorientado su enfoque en el intercambio de información sobre una base de impuestos mediante la cual los países no tienen necesidad de ceder su soberanía tributaria nacional para gravar a sus propios ciudadanos y pueden ayudar a otros a ejercer su soberanía al gravar a sus ciudadanos (Keen & Ligthart 2006; Nicodeme 2009). A fin de hacer frente a las actividades de traslado de beneficios de la CMNs, la OCDE se ha enfocado en cerrar las escapatorias incurridas desde diferentes reglas de impuesto sobre la renta corporativa y armonización del regimen tributario internacional (Brauner 2014).

⁶ Las casas matrices de CMNs tienden a exportar bienes o servicios a precios inferiores a subsidiarias en países de impuestos bajos e importarlo a precios mayores de las subsidiarias a fin de maximizar sus ganancias explotando diferentes tasas de impuestos y dejando las ganancias en países de impuestos bajos (Clausing 2006).

⁷ Las CMNs tienen subsidiarias en países de bajos impuestos que proporcionan a subsidiarias en países con impuestos altos, inversiones en forma de préstamos internos (deuda), no capital, a fin de reducir su renta gravable deduciendo los pagos de intereses (Buettner & Wamser 2013).

⁸ Muchos países gravan la renta y activos en ultramar de sus residentes de acuerdo con el principio de residencia (Genschel & Schwarz 2011).

Debido a las diferentes naturalezas de los dos flujos⁹ de capital transfronterizos, la iniciativa de intercambio de información de la OCDE se concentra en identificar las rentas y activos de los residentes escondidos en los refugios tributarios, más que hacerle frente al traslado de beneficios de las CMNs, aunque el intercambio de información también puede resultar útil para hacerle frente al traslado de beneficios de las CMNs (Tanzi & Zee 2010). De hecho, desde finales de los 80, la OCDE ha procurado estimular los intercambios de información tributaria entre paraísos tributarios y otros países durante una década¹⁰. Luego de la crisis financiera global de 2007-2008 y el enfoque resultante en la transparencia fiscal, el G20 se comprometió al establecimiento de una nueva norma global para el intercambio automático de información tributaria.

Tipos de Intercambio de Información y Marcos Legales

Existen tres principales formas de compartir información: a solicitud, automática y espontánea. El intercambio de información a solicitud involucra la transmisión de información tributaria en respuesta a una solicitud específica del país de residencia. Un intercambio automático de información permite a las autoridades tributarias del país fuente pasar toda la información tributaria pertinente del país de la fuente al país de residencia con el cual han acordado intercambiar la información. En este último concepto, el intercambio espontáneo de información, las autoridades de un país, por su propia iniciativa, envía información que puede ser adquirida en el transcurso de una auditoría a las autoridades tributarias de otro país, creyendo que pueda ser de interés para ellos (Keen & Ligthart 2006).

La forma más común de intercambio de información se conoce como intercambio de información a solicitud. Sin embargo, en vista de que el intercambio de información a solicitud se basa en solicitudes de información sobre contribuyentes específicos, las autoridades tributarias tienen dificultades para hacer uso de este tipo de intercambio de información sin una sospecha bien fundada de una instancia de evasión o elusión tributarias (Johannesen & Zucman 2014).

⁹ La composición de los flujos de capital transfronterizos crecientemente ha sido desviada de inversión directa extranjera (IDE) hacia inversión de cartera (IC) desde mediados de los 70. Dado que la IDE es más sensible a factores no tributarios, tales como estabilidad política y suministros de mano de obra y recursos naturales que el IC, el IDE es menos propenso al arbitraje tributario que el IC. Es más fácil identificar proveedores y beneficiarios del IDE (Tanzi & Zee 2010).

¹⁰ Hasta la crisis financiera global, la mayoría de los refugios tributarios no cumplían con el intercambio de información tributaria de la OCDE y rechazaban los tratados para el intercambio de información. En abril de 2009, bajo el auspicio de los Líderes del G20, la OCDE especificó que cada refugio tributario debería celebrar al menos 12 tratados de intercambio de información y listó a 42 refugios tributarios que no cumplían (Johannesen & Zucman 2014).

Además, compartir información con otro país, no necesariamente es para los mejores intereses de un país (Keen & Lighthart 2006; OECD 2012) y la información no es transmitida tan eficiente y prontamente como aquellos países que requieren la información lo esperarían, Así pues, la UE y Estados Unidos han optado por apoyar el intercambio automático de información tributaria.

Tabla 1
Tipos de intercambio de información y sus marcos legales

	Enfoque bilateral	Enfoque multilateral
Intercambio a solicitud	<ul style="list-style-type: none"> • Tratados de doble tributación • Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria 	<ul style="list-style-type: none"> • Directriz de Recuperación de Asistencia Mutua de la UE • Convenio Multilateral de la OCDE sobre Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Tributarios
Intercambio Automático	<ul style="list-style-type: none"> • Tratados de doble tributación (p.e., FATCA de EU) • El Convenio Multilateral de la OCDE sobre Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Tributarios 	<ul style="list-style-type: none"> • Directriz de Impuestos de Ahorros de la UE • Directriz de Cooperación Administrativa de la UE

Fuente: los autores

Independientemente de los diferentes tipos de intercambio de información, el intercambio de información tributaria siempre parte de una base legal (Keen & Lighthart, 2006). Existe un número de instrumentos legales que respaldan el intercambio de información tributaria. Estos instrumentos se clasifican en tres formas: tratados de doble tributación, convenios multilaterales y otros acuerdos bilaterales aparte de los tratados tributarios. La mayor parte de la información tributaria es intercambiada mediante tratados de doble tributación, los que se celebran para evitar la doble tributación¹¹ y prevenir la evasión tributaria trasfronteriza (es decir, la doble no tributación) (Thuronyi 2001). Muchos países también han celebrado acuerdos bilaterales exclusivamente relacionados con compartir información¹².

¹¹ La mayoría de los países se abrogan el derecho a gravar tanto a los residentes sobre su renta mundial de fuentes nacionales y extranjeras bajo el principio de residencia y la renta nacional devengada por propietarios nacionales o extranjeros bajo el principio de la fuente (Genschel & Schwarz, 2011).

¹² Muchos tratados de doble tributación se celebran sobre la base del Convenio Tributario Modelo de la OCDE sobre Renta y Capital (Owens & Bennett 2008) y el Acuerdo Modelo de la OCDE sobre Intercambio de Información en Asuntos Tributarios se convirtió en la base de los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria (TIEAs) (Nicodeme 2009).

Estos acuerdos en ocasiones se proponen fortalecer las disposiciones sobre compartir información en los tratados de doble tributación aplicable ya existentes (Keen & Lighthart 2006). Sin embargo, el enfoque bilateral acarrea no solamente costos considerable con respect a la negociación y enmiendas a los acuerdos (Thuronyi 2001) sino que también crea dificultades asociadas con el problema del tercer país: los terceros países no cooperadores se benefician más del intercambio de información que los países cooperadores debido a un incremento en el flujo entrante de la base tributaria que evade el impuesto en los llamados 'países colaboradores' (Genschel & Schawz 2011; Johannesen & Zucman 2014).

En respuesta a estos problemas, se han celebrado un número de acuerdos multilaterales sobre intercambio de información. Los principales instrumentos multilaterales son la Directriz de Recuperación de Asistencia Mutua de la UE, la Directriz de Impuesto de Ahorros de la UE y el Convenio Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua de la OCDE. La Directriz sobre Recuperación de Asistencia Mutua de la UE¹³ establece el intercambio de información a solicitud sobre impuestos directos y ciertos impuestos indirectos (impuesto al valor agregado y selectivo al consumo) entre autoridades de la UE (Keen & Lighthart 2006). La Directriz del Impuesto de Ahorros de la UE establece el intercambio automático de información (distinto a un simple mecanismo de solicitud) sobre intereses acumulados de ahorros (OECD 2013b). La Directriz de Cooperación Administrativa de la UE expande el alcance del intercambio automático de información para abarcar renta del empleo, honorarios del director, productos de seguros de vida, pensiones y bienes inmuebles (EC 2013).

¹³ Esta Directriz fue originalmente introducida en 1976 con el nombre de Directriz de Asistencia Mutua de la CE y fue adoptada en el 2010 luego de la consolidación después de un número de revisiones (O'Shea 2010).

Tabla 2
Sistemas de intercambio automático de información tributaria

	La Directriz revisada de Impuesto de Ahorros de la UE	La Directriz de Cooperación Administrativa de la UE	La Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras de EU
Tema del intercambio de información	Renta de ahorros, fondos de inversión, pensiones e instrumentos financieros innovadores y pagos realizados a través de fideicomisos y fundaciones	Renta del empleo, honorarios de director, productos de seguro de vida, pensiones y bienes inmuebles	Cuentas en el extranjero de contribuyentes de E.U.
Partes contratantes	27 estados miembros de la UE	27 estados miembros de la UE	73 jurisdicciones a partir de septiembre de 2015
Fecha de vigencia	Marzo 2014	Enero 2015	Marzo 2010

Fuente: los autores

El Convenio Multilateral de la OCDE sobre Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Tributarios¹⁴ incluye una disposición para el intercambio automático de información sobre una amplia gama de impuestos que abarcan impuestos directos y virtualmente cada forma de impuestos indirectos (excluyendo los derechos aduaneros) aplicados tanto a nivel nacional como local (Genschel & Schwarz 2011). Sin embargo, el marco de intercambio automático de la Convención no es un acuerdo multilateral típico. Los intercambios de información se basan en un conjunto único de tratados bilaterales integrados; los mismos requieren un acuerdo separado entre las autoridades competentes de las partes, que pueden ser celebrados entre dos o más partes, permitiendo así un acuerdo único entre varias partes (con intercambios automáticos reales celebrándose sobre una base bilateral) (Keen & Lighthart 2006; OECD 2013b). El Convenio fue modificado en respuesta a una solicitud del G20 en 2009 para alinearlos con la norma internacional sobre intercambios de información y para abrirlo a todos los países, en particular para asegurar que los países en desarrollo se pudieran beneficiar del nuevo y más transparente ambiente.

¹⁴ Además del intercambio automático de información, el Convenio incluye la fiscalización tributaria en el exterior y las fiscalizaciones tributarias y asistencia internacional simultáneas en la recaudación de las deudas tributarias (Keen & Lighthart 2006).

A partir de septiembre de 2015, el número de signatarios del Convenio es de 87¹⁵ (OECD 2013a). A la vez que la OCDE¹⁶ ha realizado evaluaciones de las revisiones de colegas para determinar si los acuerdos de intercambio de información han sido debidamente transpuestos en las legislaciones nacionales de las partes contratantes, varios estudios han intentado medir la efectividad de la iniciativa de la OCDE. Ellos han demostrado que los acuerdos bilaterales para el intercambio de información han resultado en la reubicación de depósitos entre paraísos tributarios más que en la repatriación de fondos de paraísos tributarios y apoyado el enfoque multilateral de la OCDE hacia la evasión y elusión tributarias transfronterizas mediante el intercambio automático de información (Johannesen & Zucman 2014).

3. IMPLICACIONES PARA LAS ADMINISTRACIONES ADUANERAS

Aun si los bienes cruzan las fronteras, las administraciones tributarias no se involucran en la tributación trasfronteriza por cuanto las administraciones aduaneras solamente pueden aplicar los derechos aduaneros y otros impuestos sobre bienes de acuerdo con el principio de destino. Sin embargo, la iniciativa de intercambio de información tributaria de la OCDE tiene varias implicaciones para las administraciones aduaneras. De hecho, el intercambio de información entre administraciones aduaneras se estableció mucho antes que cualesquiera otras autoridades. En vista de que las administraciones aduaneras no solamente tienen que ver con una variedad de riesgos, sino que sus jurisdicciones usualmente están confinadas alrededor de fronteras, el intercambio de información con autoridades competentes y administraciones aduaneras extranjeras constituyen un elemento requerido para asegurar el debido funcionamiento de las aduanas. En particular, el intercambio de información con autoridades relevantes permite a las administraciones aduaneras seguir las pistas que los comerciantes dejan tras de sí e identificar las bases tributarias elusivas. Sin embargo, el intercambio de información con la comunidad aduanera global apenas ha sido tratado a nivel multilateral de una manera sistemática. Se anticipa que la iniciativa de intercambio de información de la OCDE anime el momento para el intercambio de información de las administraciones aduaneras.

Intercambio de información entre administraciones aduaneras

Los bienes a los que las administraciones aduaneras aplican impuestos dejan pistas tanto en los países importadores como exportadores. Las administraciones aduaneras de dichos países importadores podrían apalancar datos contenidos en las declaraciones de exportaciones originadas en los países exportadores al auditar las declaraciones de importación, a fin de verificar su precisión mediante la comparación de los datos de importación y los correspondientes datos de exportación.

¹⁵ El número de las partes contratantes del Convenio fue de solamente 9 en el 2003 y aumentó a 17 en el 2009. Desde el 2010, 61 países han firmado el Convenio.

¹⁶ En el 2000, la OCDE estableció su afiliada llamada Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para Fines Tributarios que tiene que ver con el negocio de promover y facilitar el intercambio de información más allá de los miembros de la OCDE.

Esta es una necesidad básica y mecanismo para el intercambio de información de administraciones aduaneras. (Nitsch 2012). En respuesta a la necesidad de intercambio de información comercial entre administraciones aduaneras, la comunidad aduanera global ha desarrollado diversos mecanismos para intercambiar información entre administraciones aduaneras. Estos mecanismos son adecuados tanto para la aplicación de las leyes como para fines de facilitación del comercio e incluyen el intercambio de mejores prácticas, inteligencia y transacciones comerciales individuales.

OMA ha proporcionado instrumentos y marcos para respaldar el intercambio de información entre administraciones aduaneras. El Consejo de la OMA adoptó el Convenio Internacional sobre Asistencia Administrativa Mutua para la Prevención, Investigación y Represión de Delitos Aduaneros (conocido como el Convenio de Nairobi) en 1977 para permitir la asistencia mutua multilateral incluyendo el intercambio de inteligencia y asistencia de ejecución durante las investigaciones. En el 2003, la OMA desarrolló el Convenio Internacional sobre Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Aduaneros (conocido como el Convenio de Johannesburgo); el cual no ha entrado en vigencia. La OMA revisó el Modelo de Acuerdo Bilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Aduaneros para un mejor proceso de asistencia mutua en el 2004. En base al Modelo Bilateral de la OMA, muchas administraciones aduaneras han celebrado acuerdos de asistencia administrativa mutua incluyendo memorándums de entendimiento y han intercambiado información e inteligencia de ejecución espontánea o a solicitud. Además, la OMA ha desarrollado el marco Red Global de Aduanas para estandarizar y facilitar el intercambio de información comercial y de ejecución. Recientemente, varias administraciones aduaneras han logrado intercambiar no solamente información estática, tal como información sobre operadores económicos autorizados, sino también datos comerciales recurrentes, tales como datos sobre exportación y tránsito. La OMA ha emprendido la estandarización de los casos de intercambio de información en forma de módulos llamados bloques de utilidad a fin de asegurar que la información contenida en los mismos se comparta con otras administraciones aduaneras. A fin de acelerar el intercambio de información de ejecución, la OMA opera la plataforma de Red de Ejecución Aduanera (CEN por sus siglas en inglés), que abarca bases de datos y herramientas de comunicación. La OMA insta al intercambio de información con respecto al contrabando de drogas ilegales, tabaco, productos falsificados y flora y fauna en peligro de extinción a través de la base de datos del CEN y coordina operaciones de aplicación y proyectos a través del CENcomm.

La comunidad aduanera global dispone de una clara ventaja sobre las autoridades tributarias en la esfera del intercambio de información. El intercambio de datos sobre el comercio es menos complejo que el intercambio de información tributaria. A diferencia de la información tributaria que las autoridades tributarias obtienen de instituciones financieras para compartir con las autoridades tributarias extranjeras, los registros de transacciones comerciales ya existen en las administraciones aduaneras. Además, las administraciones aduaneras no enfrentan el 'problema del tercer país' al intercambiar datos comerciales.

En otras palabras, la base tributaria de comercio (es decir, las transacciones comerciales) no es tan móvil como las otras bases tributarias (p.e., capital) en términos de tributación. La movilidad de las transacciones comerciales la determinan los importadores; los impuestos al comercio son aplicados en el país de y las altas tasas de impuesto al comercio e intercambio de datos comerciales no tienen un impacto directo en los importadores al decidir que bienes van a importar. A pesar del ambiente favorable que se dice que existe para el intercambio de información aduanera, la OMA ha enfrentado obstáculos significativos en sus esfuerzos por facilitar el intercambio de información. La mayoría de las administraciones aduaneras escasamente han llevado a cabo intercambio bilateral de información con administraciones aduaneras extranjeras de manera sistemática, por cuanto las autoridades tributarias solo han iniciado recientemente el intercambio automático de información. Algunas administraciones aduaneras no consideran que un intercambio de información al estilo de la OCDE sea necesario para ellas porque las mismas, aunque solo esporádicamente sobre una base limitada, han intercambiado información con administraciones aduaneras que constituyen contrapartes confiables. Ellas consideran que el intercambio de información entre administraciones aduaneras es un negocio informal basado en la confianza mutua y la red humana.

Algunas administraciones aduaneras dudan en llevar a cabo intercambio de información con administraciones aduaneras extranjeras, aun si realmente quieren hacerlo. Al respecto, se han identificado al menos dos razones en relación con este comportamiento. En primer lugar, las administraciones aduaneras de países importadores no tienen derecho a reclamar información sobre bienes exportados a exportadores o a las administraciones aduaneras de países exportadores, mientras que las autoridades tributarias de los países de residencia están solicitando a sus contrapartes de países fuente que proporcionen información sobre los ingresos y activos de sus residentes que permanecen en los países fuente ya que tienen el derecho de aplicar impuestos sobre los ingresos y activos de sus residentes que viven en los países fuente. Segundo, ellos se muestran reacios a intercambiar información con administraciones aduaneras extranjeras porque su legislación nacional restringe la revelación de datos sobre transacciones comerciales, especialmente los valores de los bienes, a una tercera persona incluyendo las administraciones aduaneras extranjeras. La legislación nacional es una versión del Artículo 10 del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMA que establece que toda la información proporcionada a las administraciones aduaneras para los fines de la valoración de aduanas debe ser tratada como estrictamente confidencial y no debe ser revelada. La relación entre intercambio de información y el Artículo 10 del Acuerdo de Valoración Aduanera de la OMA fue analizado en la OMC y la OMA en el 2003 mientras se llevaban a cabo las negociaciones de la Ronda Doha entre los miembros de la OMC (Goorman & De Wulf 2005). Las dos organizaciones aceptaron que el intercambio de información entre administraciones aduaneras para los fines de la lucha contra el fraude aduanero no contraviene la cláusula de confidencialidad (WCO 2003).

Más de diez años después, en línea con el enfoque de intercambiar información entre administraciones aduaneras, la OMC insertó en su Acuerdo sobre Facilitación del Comercio (TFA por sus siglas en inglés) una cláusula (Artículo 12: Cooperación Aduanera) para facilitar el intercambio de información entre administraciones aduaneras. Sin embargo, el intercambio de información estipulado en el TFA de la OMA se limita al intercambio de información a solicitud.

A pesar de las circunstancias desfavorables, antes de que se concluyera el TFA de la OMA, varios países experimentaron el intercambio bilateral de datos sobre transacciones comerciales de manera sistemática. La unidad de transparencia comercial (TTU por sus siglas en inglés) de la Oficina de Ejecución Aduanera e Inmigración de los Estados Unidos (US ICE) y organizaciones similares de Argentina, Brasil, Colombia, Paraguay, México y Panamá compartieron datos de declaraciones de importación y exportación entre sí y compararon las declaraciones de importaciones (exportaciones) de los Estados Unidos con las declaraciones correspondientes de importaciones (exportaciones) de los otros países participantes a fin de identificar cualesquiera anomalías en las transacciones comerciales (Zdanowicz 2009). En particular, la Operación Diluvio, una colaboración entre US ICE y las autoridades brasileñas realizada en el 2006, se enfocó en el análisis de los datos de transacciones comerciales y resultó en la detección de evasión de derechos aduaneros brasileños e impuestos que ascendían a más de 200 millones de dólares estadounidenses. La razón por la que este tipo de intercambio de información un tanto radical se pudo realizar puede obedecer a que los países participantes comparten una preocupación común sobre la ilegalidad en el comercio transfronterizo y la creencia de que compartir declaraciones aduaneras (es decir, establecer una base de datos común) entre los países participantes podría impedir un desbalance en el intercambio de información entre las administraciones aduaneras.

Sin embargo, la metodología de comparar las declaraciones de importaciones y correspondientes declaraciones de exportaciones no puede lograr su meta de detectar las anomalías en las transacciones comerciales transfronterizas cuando las declaraciones de importaciones y las correspondientes declaraciones son coordinadas por adelantado por los importadores y exportadores que mantienen relaciones especiales. En particular, los bienes de alcance global y que se benefician del consumo global pueden requerir un enfoque diferente. Las CMNs comercian entre firmas bienes vendidos globalmente y presentan menos probabilidades de dejar una pista visible de discrepancias entre las declaraciones de exportaciones e importaciones. Sin embargo, podrían dejar pistas diferentes en diferentes países importadores. Las administraciones aduaneras podrían identificar diferencias en precios entre los mismos bienes, que podrían llevar a la detección de sub (sobre) valoración, comparando las declaraciones de importaciones de diferentes países.

En la práctica, varias administraciones aduaneras de manera no oficial lograron intercambiar información sobre los precios de los bienes que fueron exportados por CMNs. Existe poca evidencia respecto a cuanta información se intercambia y cómo dicha información intercambiada fue usada para detectar sub (sobre) valoración de CMNs. Sin embargo, un análisis de los precios de bienes idénticos comercializados entre CMNs potencialmente podría contribuir a hacer frente al tema de precios de transferencia. El establecimiento de una base de datos comerciales entre firmas, y compartir información por las administraciones aduaneras sobre los precios de bienes comercializados entre firmas podría resultar un remedio efectivo para el tema de los precios de transferencia entre CMNs.

Intercambio de información con autoridades tributarias

De acuerdo con la idea convencional, las administraciones aduaneras y las autoridades tributarias difieren en la recaudación de impuestos, aun si ambas son autoridades recaudadoras de ingresos, ya que mientras que las autoridades tributarias aplican impuestos sobre los ingresos, activos, servicios y bienes “periódicamente”, las administraciones aduaneras recaudan impuestos sobre los bienes “en la etapa de liquidación” de los bienes en las fronteras. Ellos han desarrollado métodos de fiscalización y recaudación tributarias separadamente, aun si en algunos países las autoridades tributarias y administraciones aduaneras trabajan conjuntamente bajo el mismo techo bajo la forma de autoridades de ingresos autónomas¹⁷ (Crandall 2010). Sin embargo, aunque la proporción de impuestos al comercio han disminuido en las arcas gubernamentales (Keen & Simore 2004), más y más administraciones aduaneras han adoptado auditorías posteriores a la liquidación como método principal de fiscalización tributaria a fin de ofrecer a los comerciantes un ambiente de liquidación más rápido. Como resultado de ello, las administraciones aduaneras tienen oportunidades para re-evaluar periódicamente sus decisiones sobre la imposición tributaria en la etapa de liquidación. Las administraciones aduaneras también disponen de un espacio temporal para intentar y hacer uso del intercambio de información.

Los importadores dejan pistas no solamente durante el proceso de liquidación de aduanas sino también mientras presentan sus declaraciones de impuestos y procesan sus pagos comerciales. Las administraciones aduaneras pueden descubrir la base tributaria oculta y ayudar a las autoridades tributarias a mejorar la ejecución comparando datos comerciales aduaneros y datos pertinentes de las autoridades tributarias. El tipo y extensión del intercambio de información entre administraciones aduaneras y las autoridades tributarias se ve mayormente influido por la relación entre las administraciones aduaneras y las autoridades tributarias.

¹⁷ La OMA clasifica a 179 administraciones aduaneras miembros en tres grupos de acuerdo con sus tipos de organización: departamento ministerial, agencia independiente y autoridad de ingresos. Cada tipo representa 45%, 28.3%, y 25% de las 179 administraciones aduaneras respectivamente (WCO 2015).

Por ejemplo, las autoridades autónomas de ingresos donde las administraciones aduaneras y las autoridades tributarias trabajan juntas bajo el mismo techo probablemente intercambien información más activamente que dos autoridades independientes. Por supuesto, en algunas autoridades de ingresos las administraciones aduaneras y las autoridades tributarias tienen poca interacción química entre ambas partes, tales como en el intercambio de información y auditorías conjuntas.

En lo que respecta al intercambio de información entre las administraciones aduaneras y las autoridades tributarias, las administraciones aduaneras no dependen tanto como se imaginan de la información de las autoridades tributarias respecto a los ingresos y activos de los comerciantes en sus actividades diarias. No obstante, la información sobre importaciones y exportaciones de las autoridades tributarias podría resultar beneficiosa; la información se refiere a compras y ventas de comerciantes desde la perspectiva de las autoridades tributarias. En otras palabras, las importaciones (exportaciones) de bienes de (hacia) otros países se ven como compras (ventas) desde la perspectiva de las autoridades tributarias. En vista de que todas las importaciones están supuestas a ser reportadas como compras (es decir, costo) a las autoridades tributarias, una comparación entre los datos de importación de las autoridades aduaneras y los datos de compras de las autoridades tributarias teóricamente podrían resultar en la detección de fuentes de tributación no declaradas o declaradas erróneamente para ambas partes.

Es importante señalar, sin embargo, que el intercambio de información entre las administraciones aduaneras y las autoridades tributarias puede no ser mutuamente beneficioso. Las autoridades tributarias pueden grandemente beneficiarse de los datos sobre comercio de las aduanas ya que los mismos son recopilados sobre la base de transacción comercial: resulta fácil para las autoridades tributarias identificar que transacciones de importación o exportación no son reportadas como compras o ventas comparando los documentos de declaración de impuestos y los datos de comercio aduanero de los contribuyentes (comerciantes). Sin embargo, la información tributaria no necesariamente le sirve a las administraciones aduaneras en la detección del comercio ilícito ya que la información tributaria que se puede compartir electrónicamente, generalmente se mantiene por unidad de negocio e incluye cifras de compras y ventas agregadas trimestralmente para cada negocio, y no información sobre ventas/compras individuales¹⁸. Así pues, las administraciones aduaneras requieren recibir información específica adicional de las autoridades tributarias a fin de identificar si hay importaciones (exportaciones) no declaradas entre las compras (ventas) reportadas.

¹⁸ Las autoridades tributarias con sistemas electrónicos de factura tributaria mantienen datos específicos de compras y ventas en su base de datos y pueden examinar cada transacción de venta y compra de contribuyentes individuales sin visitar las oficinas de los contribuyentes. Sin embargo, existen dudas sobre si las autoridades tributarias están dispuestas a compartir los datos con las administraciones aduaneras.

En otras palabras, la información tributaria que se puede compartir se encuentra en un nivel agregado para las administraciones aduaneras, aun la información que se refiere a negocios individuales. Podría resultar útil al estimar el volume de transacciones comerciales de cada comerciante durante los períodos de evaluación, pero resulta menos útil en la detección de transacciones comerciales ilícitas, según se ilustra en las experiencias de las administraciones aduaneras finlandesa y coreana.

La aduana finlandesa y la autoridad tributaria finlandesa intercambian información de declaraciones de importación/exportación así como de declaraciones resumidas del IVA. A diferencia de las declaraciones de importaciones/exportaciones que se mantienen sobre una base transaccional, las declaraciones resumidas del IVA incluyen información sobre los suministros totales a otros contribuyentes sobre la base trimestral. El análisis de cada declaración usando las declaraciones resumidas del IVA no lleva automáticamente a la detección de casos de fraude del IVA pero si resulta útil para identificar transacciones anormales. El Servicio de Aduanas de Corea (KCS por sus siglas en inglés) también intercambia regularmente con las autoridades tributarias, información sobre fuentes de tributación, tales como transacciones comerciales y compras y ventas trimestrales de los comerciantes. El ejemplo coreano demuestra que la introducción de los sistemas automatizados es importante para las autoridades aduaneras y tributarias al intercambiar información sobre fuentes de tributación debido a que el registro electrónico de las actividades de los comerciantes y la gestión sistemática de los mismos son esenciales para identificar datos pertinentes y recopilar dicha información de la otra parte. Las experiencias de las aduanas de Finlandia y Corea sugieren que el intercambio de información sobre fuentes de tributación sirve como punto de referencia para reducir las metas investigativas más que como garantía de la detección de evasión de los derechos aduaneros e impuestos.

Aunque la percepción general es que desde la perspectiva de las administraciones aduaneras resulta difícil esperar que el intercambio de información con autoridades tributarias produzca resultados tangibles, las administraciones aduaneras se pueden beneficiar de la información detallada de las transacciones de las autoridades tributarias, especialmente en lo que respecta a gravar los precios de transferencia. Las administraciones aduaneras y las autoridades tributarias se enfocan en la misma meta de tributación – los precios de transferencia de las CMNs y persiguen el mismo objetivo – la recaudación de más impuestos – pero cada una enfoca el tema desde una perspectiva diferente. Las administraciones aduaneras se concentran en la subvaloración de los importadores, mientras que las autoridades tributarias apuntan hacia la sobrevaloración de las CMNs (Blouin et al. 2012).

Los impuestos al comercio (p.e., derechos aduaneros e IVA sobre las importaciones) se aplican a los valores de los bienes, mientras que el impuesto sobre la renta de sociedades se aplica a la ganancia neta – la diferencia entre ventas y compras (costos) – y mientras mayores sean los costos, menos es el pago de impuestos. Algunas CMNs reportan dos precios de transferencia¹⁹ diferentes a las administraciones aduaneras y las autoridades tributarias a fin de minimizar su pago de impuestos. Una comparación de datos de importaciones y compras de las CMNs de una mercadería en particular ayuda a las administraciones aduaneras y las autoridades tributarias a identificar precios de transferencia no acoplados. Los precios de transferencia no acoplados probablemente resulten en la detección ya sea de evasión de derechos aduaneros o evasión del impuesto sobre la renta de sociedades, aunque las administraciones aduaneras y las autoridades tributarias requieren coordinar sus respectivas auditorías. La OMA y la OCDE se han comprometido en un esfuerzo de cooperación²⁰ para armonizar la valoración aduanera y la tributación de los precios de transferencia (Ping & Silberztein 2007).

Además de compartir datos comerciales regulares, las administraciones aduaneras pueden ayudar a las autoridades tributarias a detectar la evasión tributaria transfronteriza compartiendo declaraciones de exportaciones e importaciones relacionadas con los medios de pago (p.e., efectivo). Algunos residentes pueden declarar sus exportaciones de efectivo al irse para otros países y adquirir activos inmuebles en ultramar con el efectivo exportado, sin reportar estos activos a las autoridades tributarias de los países de residencia; algunos residentes pueden declarar sus importaciones de efectivo devengado en ultramar a la aduana y no reportar el ingreso a las autoridades tributarias. Así pues, si las administraciones aduaneras comparten declaraciones de exportaciones o importaciones de instrumentos monetarios con las autoridades tributarias, estas últimas pueden detectar ingresos y activos en efectivo no reportados. Además, el intercambio de declaraciones de exportaciones/importaciones en efectivo entre administraciones aduaneras puede mejorar la capacidad de las autoridades tributarias para detectar ingresos y activos basados en efectivo no reportados.

¹⁹ De acuerdo con los lineamientos de la OCDE y OMA sobre precios de transferencia, los mismos usados para los derechos aduaneros y el impuesto a la renta de sociedades no requieren ser idénticos para que sean consistentes (Blouin et al. 2012).

²⁰ La OMA y la OCDE realizaron dos conferencias conjuntas, en Bélgica en el 2006 y 2007 para procurar armonizar los diferentes enfoques y dos talleres conjuntos, en Corea en 2012 y Sudáfrica en 2013 para capacitar a los funcionarios de Aduanas y funcionarios tributarios en los precios de transferencia.

En otras palabras, cuando algunos residentes declaran sus exportaciones de efectivo a las aduanas de los países de salida pero no a las aduanas de los países de llegada, entonces las autoridades tributarias de los países de residencia (llegada) tienen poca probabilidad de descubrir ingresos y activos basados en efectivo no reportados. Sin embargo, el intercambio de información sobre declaraciones de exportación/importación en efectivo entre las administraciones aduaneras puede hacer la diferencia en la detección de ingresos y activos basados en efectivo no reportados (Han 2010).

Las administraciones aduaneras se pueden beneficiar de la información tributaria no solamente en la detección del comercio ilícito sino también en la recaudación de impuestos al comercio no pagados. Las administraciones aduaneras tienen dificultades para manejar el incumplimiento de los pagos de impuestos por parte de los comerciantes ya que muchas administraciones no disponen de la información requerida sobre los ingresos y activos de los comerciantes que les permitirían cobrar los impuestos al comercio. Aprovechando la falta de la información pertinente por parte de las administraciones aduaneras, los comerciantes pueden continuar con sus negocios locales aun si no cumplen con el pago. El intercambio de información podría resultar beneficios para las administraciones aduaneras en estos casos, así como ayudar a asegurar la recuperación de los impuestos al comercio no pagados por los comerciantes, apalancando la información tributaria que incluya los ingresos, activos y transacciones comerciales locales.

El intercambio de información entre las administraciones aduaneras y las autoridades tributarias abarca no solamente las fuentes de tributación, tales como transacciones comerciales, compras, ventas, ingresos y activos, sino también los casos investigativos. Las administraciones aduaneras y las autoridades pueden detectar las metas de ejecución de la otra parte, al examinar o investigar sus propias metas de ejecución. A diferencia de las aduanas y autoridades tributarias francesas que tienen la obligación de informar a la otra parte de cualesquiera casos sospechosos que encuentren mientras que llevan a cabo fiscalizaciones para sus propios propósitos, la mayoría de las administraciones aduaneras y autoridades tributarias parecen vacilar en compartir con la otra parte sus hallazgos relacionados con la otra parte, bajo pretexto de protección de la privacidad de los comerciantes o contribuyentes y de respeto por el territorio de la otra parte. Sin embargo, la información sobre casos en investigación resulta más útil y eficiente que aquella sobre las fuentes de tributación en la detección de sus metas de ejecución. Por ejemplo, en Finlandia, antes de intercambiar información sobre casos en investigación entre las administraciones aduaneras y las autoridades tributarias, la Unidad de Información de la Economía Gris de la autoridad tributaria finlandesa en consulta con la aduana finlandesa, lleva a cabo una evaluación de las economías ilegales e informales a fin de enfocarse mejor en las metas de ejecución. En el transcurso de la realización de las encuestas sobre la economía gris y preparación de informes de cumplimiento de contribuyentes sospechosos, la unidad recopila información sobre individuos sospechosos de la autoridad tributaria, aduanas y servicio de pensiones.

En otros países europeos, la unidad de investigación criminal de la administración aduanera y la Unidad Contra el Fraude en el IVA regularmente intercambian información de inteligencia y advertencias tempranas sobre declaraciones del IVA, así como realizan operaciones conjuntas, a fin de enfrentar casos de fraude entre comunidades de comerciantes que no son detectadas. En Corea, el intercambio de información de investigaciones entre la administración aduanera y la autoridad tributaria se concentra en la evasión tributaria transfronteriza. Mientras que la administración aduanera informa a la autoridad tributaria de casos en que se sospecha la evasión del impuesto sobre la renta de sociedades, al investigar la fuga de capital a ultramar y el lavado de dinero, la autoridad tributaria entrega a la administración de aduanas los casos que se relacionan con lavado de dinero y fuga de capital descubiertos durante la investigación de evasión tributaria transfronteriza.

4. CONCLUSIÓN

Aunque se manifiesta de manera diferente, la evasión tributaria está tan firmemente insertada en el comercio transfronterizo como lo está en las actividades económicas transfronterizas, tales como ahorros e inversiones. El comercio ilegal que explota los flujos desconectados de datos de comercio entre países exportadores e importadores ha representado una seria amenaza para los ingresos tributarios de muchos países en desarrollo y algunos desarrollados que dependen del comercio internacional. Aun cuando la proporción de derechos aduaneros en las arcas gubernamentales ha disminuido dramáticamente en todo el mundo, la importancia de los impuestos al comercio no debe ser subestimada especialmente en los países en desarrollo. Muchos países en desarrollo han luchado tanto como los países desarrollados para obtener ingresos tributarios de los impuestos a la renta y el IVA local. Ello obedece a que las economías locales de los países en desarrollo no son tan grandes como para producir suficiente impuesto sobre la renta e IVA local, y también porque los impuestos sobre la renta e IVA local se caracterizan como impuestos difíciles de recaudar que requieren sistemas modernos de fiscalización y recaudación tributarias, comparado con los impuestos al comercio cobrados en las fronteras, que se conocen como impuestos fáciles de recaudar (Aizenman & Jinjarak 2009; Besley & Persson 2014). Los impuestos al comercio han contribuido de manera significativa a proveer ingresos para el desarrollo de las economías locales y de modernos sistemas de recaudación tributaria. Sin embargo, los países en desarrollo están cargados de economías informales y el comercio transfronterizo también sufre de informalidad. Así pues, las administraciones aduaneras de los países en desarrollo tienen que atender la recaudación de ingresos tributarios que involucran el comercio transfronterizo. Una de las herramientas y métodos que las administraciones aduaneras pueden utilizar a bajo costo es el intercambio de información. La comunidad aduanera global debe procurar un mayor uso del intercambio de información de manera más sistemática dentro de la comunidad. Así pues las recientes iniciativas de los Líderes del G20 y la OCDE, tal como su iniciativa de intercambio multilateral automático de información tributaria tienen implicaciones significativas para las administraciones aduaneras en la identificación de las bases tributarias elusivas y el combate contra el comercio ilegal. El hecho de que un mecanismo de intercambio, tal como el intercambio de información

tributaria, ya exista en las administraciones tributarias podría animar a las administraciones aduaneras a tomar acción y llevar a reanudar las discusiones sobre el intercambio de información aduanera.

Por otro lado, la comunidad aduanera global, tomando en cuenta la realidad desafiante del intercambio de información aduanera, requiere examinar una fuente de información alterna que puedan apalancar en el combate contra el comercio ilícito y hasta el lavado de dinero – datos de pago del comercio, a la vez que procurar el intercambio de información aduanera. Las administraciones aduaneras convencionalmente han estado a cargo del movimiento de bienes, pero han ignorado un tanto el movimiento de los pagos comerciales. Aun si se aplica el intercambio de datos entre administraciones aduaneras como se hace el intercambio de información tributaria entre las autoridades tributarias, podría no resultar en la detección del comercio ilegal. Ello obedece al hecho de que el intercambio de datos comerciales se basa en la presunción errónea de que las declaraciones de exportaciones son más precisas que las de importaciones. No obstante, dado el hecho de que las autoridades aduaneras se enfocan más en las declaraciones de importaciones que de exportaciones, la precisión de las declaraciones de exportaciones es de muy poca consecuencia para las administraciones aduaneras. Hasta la fecha, solo un pequeño número de administraciones aduaneras han cambiado su enfoque de auditoria del movimiento de bienes hacia la dirección en que fluyen los pagos. Esta metodología, o sea el análisis del flujo tanto de pagos como bienes, puede llevar a descubrir importantes indicadores en la detección de transacciones comerciales ilícitas (Tabla 3). En particular, es importante hacer referencias cruzadas de las declaraciones aduaneras y correspondientes transacciones en divisas extranjeras para el pago comercial de manera regular y sistemática. Para este tipo de análisis de riesgo, es necesario obtener datos sobre transacciones de divisas extranjeras de bancos centrales sin la intervención de las autoridades judiciales, ya que los datos de transacciones en divisas extranjeras no solamente proporcionan suficiente evidencia para probar la ilegalidad en el comercio transfronterizo sino también información esencial que lleve a la detección de transacciones de alto riesgo.

Tabla 3
Referencias cruzadas entre declaraciones aduaneras y transacciones en divisas extranjeras

Participante	Indicio	Diagnóstico	Posible delito
Importador	Valor declarado < Valor pagado	Subvaloración	Evasión de impuestos al comercio; fuga de capitales
	Valor declarado > Valor pagado	Sobrevaloración	Evasión de impuesto a la renta de sociedades; desfaldo de fondo de compradores locales (p.e., gobierno)
Exportador	Valor declarado < Valor recibido	Subvaloración	Evasión de impuesto a la renta de sociedades
	Valor declarado > Valor recibido	Sobrevaloración	Fraude de subsidios de exportación; fuga de capitales

Fuente: los autores

Aparte de hacer uso de datos de transacciones en divisas extranjeras obtenidos de bancos centrales para el análisis de riesgo, las administraciones aduaneras podrían considerar la adopción de un esquema de declaración de pago comercial mediante el cual los comerciantes reportan regularmente para los pagos comerciales. En otras palabras, adicional al sistema actual mediante el cual los comerciantes presentan sus declaraciones de aduanas cuando se van a liquidar consignaciones de importaciones y exportaciones, periódicamente los comerciantes (p.e., dos veces al año) presentan declaraciones de pagos comerciales a las administraciones aduaneras. Se anticipa que las declaraciones de pagos comerciales son útiles dado que ya que los datos de transacciones en divisas extranjeras de bancos centrales simplemente dependen de las declaraciones de los comerciantes a los bancos, los datos de los bancos centrales no reflejan métodos de liquidación complejos y flexibles entre importadores y exportadores (p.e., compensación). En particular, este esquema le puede dar a los comerciantes una oportunidad de explicar las relaciones complejas entre el flujo de bienes y el flujo de dinero en sus transacciones comerciales transfronterizas. Así pues, este esquema no solo asiste a las administraciones aduaneras a detectar anomalías en el comercio transfronterizo, sino que también ayuda a los comerciantes a autoregular sus propias transacciones transfronterizas. Las prácticas de intercambio de información presentadas en esta ponencia ofrecen ejemplos de solo unas cuantas administraciones aduaneras. Se deben introducir mejores prácticas para hacer frente al fraude aduanero y evasión tributaria transfronterizos.

El potencial y la utilidad del intercambio de información dependen no solamente de los esfuerzos a nivel de política de las administraciones aduaneras sino también de la creatividad de los funcionarios individuales y la perseverancia profesional en revelar la evasión y elusión tributarias.

REFERENCIAS

- Aizenman, J & Jinjark, Y 2009, 'Globalization and Developing Countries: A Shrinking Tax Base?' *Journal of Development Studies*, vol. 45, no. 5, pp. 653-71.
- Avi-Yonah, R 2000, Globalization, 'Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State', *Harvard Law Review*, vol. 113, no. 7, pp. 1573-676.
- Besley, T & Persson, T 2014, 'Why Do Developing Countries Tax So Little?' *Journal of Economic Perspectives*, vol. 28, no. 5, pp. 99-120.
- Blouin, J, Robinson, L, & Seidman, J 2012, 'Conflicting Transfer Pricing Incentives and the Role of Coordination', *Tuck School of Business Working Paper*, 2010-74.
- Brauner, Y 2014, 'What the BEPS?', *Florida Tax Review*, vol. 16, no. 2, pp. 55-115.
- Buettner, T & Wamser, G 2013, 'Internal Debt and Multinational Profit Shifting: Empirical Evidence from Firm-Level Panel Data', *National Tax Journal*, vol. 66, no. 1, pp. 63-96.
- Cameron, D 2013, 'David Cameron: A British-American Tax and Trade Agenda', *The Wall Street Journal*, 12, May.
- Clausing, K 2006, 'International Tax Avoidance and U.S. International Trade', *National Tax Journal*, vol. 59, no. 2, pp. 269-87.
- Crandall, W 2010, *Revenue Administration: Autonomy in Tax Administration and the Revenue Authority Model*, IMF, Washington D.C.
- Dharmapala, D 2008, 'What Problems and Opportunities are Created by Tax Havens?', *Oxford Review of Economic Policy*, vol. 24, no. 4, pp. 661-79.
- European Commission (EC) 2013, *Automatic Exchange of Information: Frequently Asked Questions*, retrieved from http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-13-533_en.pdf.
- Genschel, P & Schwarz, P 2011, 'State of the Art, Tax competition: a literature review', *Socio-Economic Review*, vol. 9, pp. 339-70.
- Goorman, A and De Wulf, L 2005, *Customs Valuation in Developing Countries and the World Trade Organization Valuation Rules*. In: L. De Wulf and J. Sokol (eds.), *Customs Modernization Handbook* (pp. 155-82), World Bank, Washington D.C.
- Han, C 2010, *Korea - U.S. Cooperation Against Bulk Cash Smuggling*. Washington D.C.: Brookings. Retrieved from http://www.brookings.edu/~media/research/files/papers/2010/12/07%20us%20korea%20smuggling%20han/1207_us_korea_smuggling_han.pdf
- Hines, J. Jr. 2010, 'Treasure Islands', *Journal of Economic Perspectives*, vol. 24, no. 4, pp. 103-26.
- Johannesen, N. and Zucman, G. (2014). 'The End of Bank Secrecy? An Evaluation of the G20 Tax Haven Crackdown', *American Economic Journal: Economic Policy*, vol. 6, no. 1, pp. 65-91.

- Keen, M & Ligthart, J 2006, 'Information Sharing and International Taxation: A Primer', *International Tax and Public Finance*, vol. 13, no. 1, pp. 81-110.
- Keen, M & Simone, A 2004, 'Tax Policy in Developing Countries: Some Lessons from the 1990s and Some Challenges Ahead' In: B. Clements, S. Gupta, & G. Inchauste (eds.), *Helping Countries Develop: The Role of Fiscal Policy* (pp. 302-52), IMF, Washington D.C.
- Nitsch, V 2012, 'Trade Mispricing and Illicit Flows', In Peter Reuter (eds), *Draining Development? Controlling Flows of Illicit Funds from Developing Countries*, World Bank, Washington D.C., pp. 309-34.
- Nicodeme, G 2009, 'On Recent Developments in Fighting Harmful Tax Practices', *National Tax Journal*, vol. 62, no. 4, pp. 755-71.
- Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) 2013a, *Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Information Brief*, OECD, Paris.
- Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) 2013b, *A Step Change in Tax Transparency: OECD Report for the G8 Summit*, Lough Erne, Enniskillen, June 2013, OECD, Paris.
- Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) 2012, *Automatic Exchange of Information: What It is, How It Works, Benefits, What Remains to be Done*, OECD, Paris.
- Owens, J & Bennett, M 2008, *OECD Model Tax Convention: Why It Works*. OECD Observer, 269, OECD, Paris.
- O'Shea, T 2010, 'EU Adopts Recovery of Taxes Directive' *Tax Notes International*, vol. 58, no. 6, pp. 475-8.
- Palan, R 2010, 'Tax Havens, the Crisis of 2007 and Financial Regulations', *The European Financial Review*, October 15.
- Ping, L & Silberstein, C 2007, 'Transfer pricing, customs duties and VAT rules: Can we bridge the gap?' *World Commerce Review*, vol. 1, no. 1, pp. 36-8.
- Scott, M 2012, 'Tax Haven Crackdown Creates Opportunities for Bankers', *The New York Times*, 5, April.
- Tanzi, V & Zee, H 2010, 'Taxation in a Borderless World: The Role of Information Exchange', *INTERTAX*, vol. 28, no. 2, pp. 58-63.
- The Economist 2013, 'The G8 Agenda: The Transparency Summit', *The Economist*, 15, June.
- Thuronyi, V 2001, 'International Tax Cooperation and Multilateral Treaty', *Brooklyn Journal of International Law*, vol. 16, no. 4, pp. 1641-81.
- Tobin, G & Walsh, K 2013, 'What Makes a Country a Tax Haven? An Assessment of International Standards Shows Why Ireland is Not a Tax Haven', *The Economic and Social Review*, vol. 44, no. 3, pp. 401-24.
- World Customs Organization (WCO) 2015, *WCO Annual Report 2014-2015*, WCO, Brussels.
- World Customs Organization (WCO) 2003, *Technical Committee on Customs Valuation Response to the Terms of Reference for the Work of the Technical Committee on Customs Valuation in Connection with Concerns on the Accuracy of the Declared Value, VT0330E1*, WCO, Brussels.

- Zdanowicz, J 2009, Trade-Based Money Laundering and Terrorist Financing. *Review of Law & Economics*, vol. 5, no. 2, pp. 855-78.
- Zucman, G 2014, 'Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Cooperative Profits', *Journal of Economic Perspectives*, vol. 28, no. 4, pp. 121-48.



Servicio Mi CIAT

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

Funcionarios de las Administraciones Tributarias, entérense de los beneficios de inscribirse en **MI CIAT**

Aproveche las ventajas de inscribirse en **MI CIAT**. Para ello, regístrese con su correo electrónico.

¿A que tiene derecho?

Al inscribirse en Mi CIAT, usted:

- Recibirá quincenalmente el informativo e-CIAT y el alerta diaria de noticias tributarias
- Recibirá anuncios de las novedades publicadas en nuestro Portal;
- Tendrá acceso a toda la información y/o documentos disponibles en el Portal del CIAT.

Si usted no se registra en Mi CIAT, no tendrá acceso a las áreas internas del Portal del CIAT.

Secretaría Ejecutiva del CIAT

Apartado 0834 - 02129, Panamá, República de Panamá

Teléfonos (507) 265-2766 y 265-5994

Fax: (507) 264-4926

Correo electrónico: ciat@ciat.org

Sitio Web: <http://www.ciat.org>