



ISSN 1684-9434

Nº 35  
JUNIO 2013

Centro Interamericano de  
Administraciones Tributarias



Generando  
sinergia

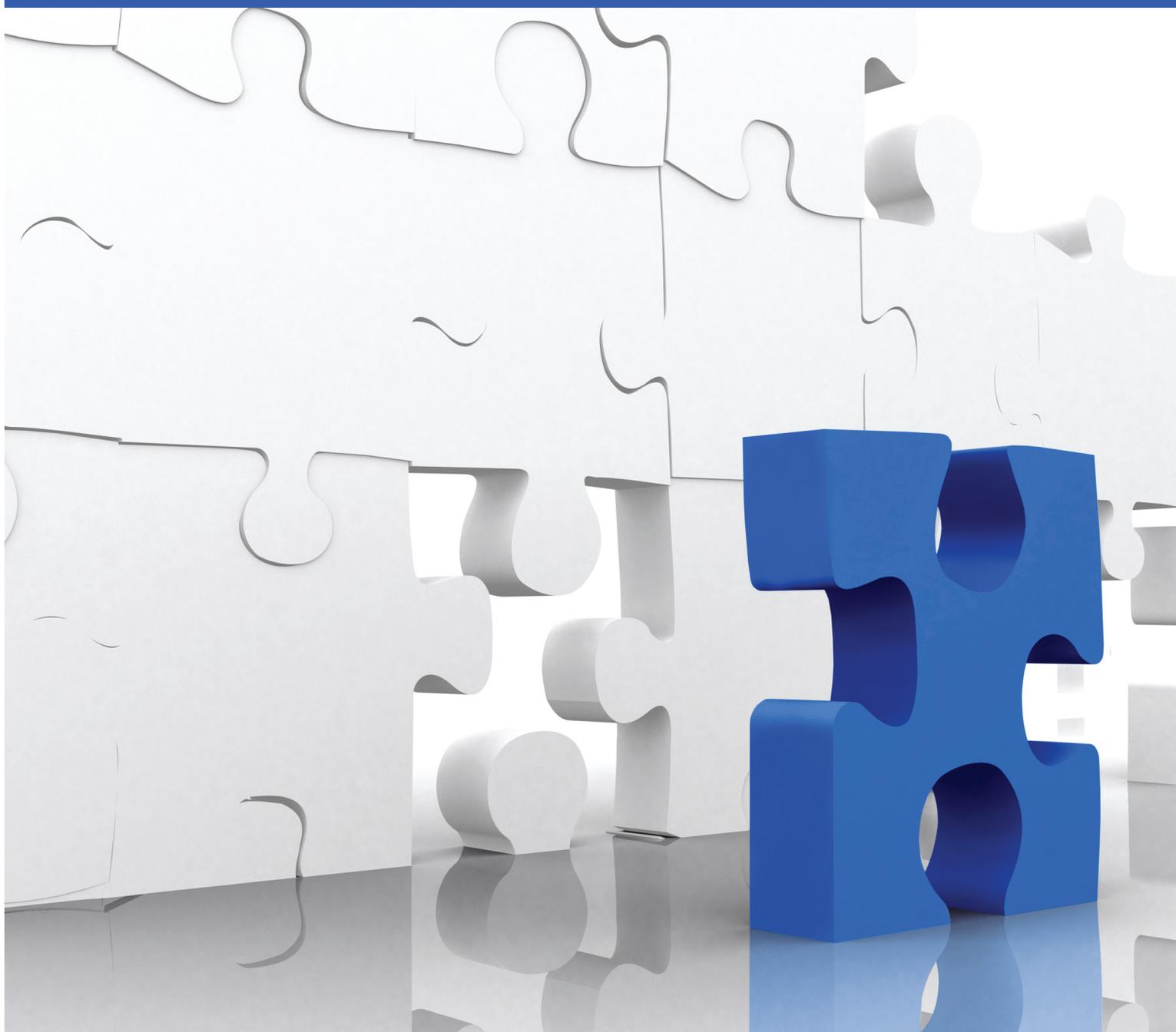


Gestión del  
conocimiento



Mejores políticas

Revista de  
administración tributaria



# Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF

**No. 35**

Junio 2013

## Director de la Revista

Márcio Ferreira Verdi

## Consejo Editorial

Fernando Herrero  
Luis Cremades Ugarte  
Márcio Ferreira Verdi  
Miguel Eduardo Pecho Trigueros  
Stefano Gesuelli

## Secretaría de Redacción

Neila Jaén Arias

## Organismos Patrocinadores



Centro Interamericano  
de Administraciones Tributarias - CIAT



Agencia Estatal de  
Administración Tributaria - AEAT



Instituto de Estudios Fiscales - IEF  
Ministerio de Economía y Hacienda de España

## Política Editorial

En el marco del Acuerdo de Cooperación Técnica suscrito entre el CIAT y la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y el Instituto de Estudios Fiscales (IEF) de España, se estableció el compromiso de editar una revista que sirviera de medio de expresión de los distintos enfoques tributarios vigentes en América Latina y Europa.

Un Consejo Editorial conformado por funcionarios del CIAT (el Secretario Ejecutivo, el Director de Estudios e Investigaciones Tributarias, un Asesor y los jefes de las Misiones española e italiana) es el responsable de definir los tópicos sobre los cuales trata cada edición de la revista y seleccionar los artículos a ser publicados.

Los artículos son seleccionados por el Consejo Editorial a través de una convocatoria pública que realiza la Secretaría Ejecutiva del CIAT para cada edición de la revista. Pueden participar todos los funcionarios de las Administraciones Tributarias, Aduanas y/o Ministerios de Economía y Finanzas de los países miembros y miembros asociados del CIAT. Previa evaluación del Consejo Editorial, también podrán participar aquellos miembros de la Comunidad MiCiat que no pertenezcan a una de las entidades referidas.

## Correspondencia

Toda comunicación debe ser dirigida al correo electrónico: [revista@ciat.org](mailto:revista@ciat.org) o al Apartado 0834-02129, Panamá, República de Panamá.

## Responsabilidad del Autor

Las opiniones vertidas por los autores no representan las de las instituciones para las que trabajan ni las de la Secretaría Ejecutiva del CIAT.

## Propiedad Intelectual

Ninguna parte de esta publicación puede ser reproducida sin la autorización escrita de la Secretaría Ejecutiva del CIAT.

# Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF

## Contenido

No. 35  
Junio 2013

Márcio Ferreira Verdi

Editorial ..... iii

## Asistencia al Contribuyente

Raúl Zambrano

Uso de las TIC en Materia de Asistencia al Contribuyente ..... 1

## Metodologías

Bruno Carvalho Nepomuceno

Evaluando las Acciones para la Facilitación del Comercio  
La Experiencia de APEC ..... 18

Patricio Alberto Duhalde Albornoz

Desarrollo de Modelo de Optimización para la Selección de Contribuyentes a  
Fiscalizar que Maximicen el Rendimiento Esperado: El Caso de Chile ..... 43

José Antonio Miranda López y Luis Alberto Ferreyros Sifuentes

El Análisis Referencial del Administrado como Herramienta para la  
Facilitación y el Control en el Perú ..... 67

## Tributación Internacional

Domingo Carbajo Vasco y Pablo Porporatto

Avances en Materia de Transparencia e Intercambio de Información Tributaria ..... 82

Isaac Gonzalo Arias Esteban

Implementación Efectiva de Unidades de Intercambio de Información y  
Tributación Internacional ..... 115

## Marco Jurídico

Paulo Roberto Coimbra Silva

Las Bases Internacionales y Supranacionales de la Tributación Ambiental:  
en el Marco del Continente Americano ..... 136

# Presentación

El universo de las administraciones tributarias se encuentra en transformación. Día a día surgen nuevas oportunidades y desafíos, producto de los grandes cambios tecnológicos y de la globalización.

Los cambios tecnológicos afectan positivamente a las administraciones, pues les permiten facilitar el cumplimiento por parte de los contribuyentes y fiscalizarlos mejor.

Las grandes bases de datos han permitido contar con borradores de las declaraciones antes de que los contribuyentes las presenten. En algunos casos, estos borradores se entregan a los contribuyentes para que los revisen y presenten las versiones definitivas. En otros casos, las administraciones los usan como parte del proceso de control y fiscalización.

Otro desarrollo fundamental es la posibilidad de contar con información en tiempo real. Se sabe que la fiscalización es más efectiva entre más temprano se registren los datos y la administración tenga acceso a ellos. El acceso a la información del sistema financiero, la facturación electrónica y las impresoras fiscales son algunos de los instrumentos que han resultado más exitosos.

Junto a la multitud de oportunidades, han surgido también los desafíos. Uno, complejo para las administraciones tributarias por su carácter público, es mantenerse en la frontera tecnológica, para que las brechas digitales no se aprovechen para evadir y eludir impuestos. Otra es la cooperación internacional, para que los contribuyentes con operaciones (reales o virtuales) en distintos países no aprovechen las diferencias entre ellos en desmedro de las bases tributarias.

Este número de la Revista de Administración Tributaria recoge una muestra de la diversidad de tareas que, entre todos, estamos llevando a cabo en los países miembros del CIAT. En esta oportunidad hemos clasificado los artículos en secciones; Servicio al Contribuyente, Metodologías, Tributación Internacional, Marco Jurídico. Esperamos, en las próximas ediciones, incluir secciones sobre Política Tributaria y Estrategia y Desarrollo Institucional. Esta edición de la revista incluye artículos sobre el aprovechamiento de las tecnologías informáticas para servir mejor al contribuyente y la evaluación de la calidad de los servicios

prestados por las administraciones aduaneras; el desarrollo de metodologías para la fiscalización y la toma de decisiones institucionales; el estado del debate sobre doble tributación e intercambio de información, y las condiciones necesarias para contar con unidades especializadas en tributación internacional; y sobre el estado del arte en el marco jurídico regional sobre tributación ambiental.

Invito al lector a enviar sus comentarios sobre los artículos, los cuales haremos llegar a los autores para fomentar el diálogo entre todos.



**Director de la Revista**  
Márcio Ferreira Verdi

# USO DE LAS TIC EN MATERIA DE ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE

Raúl Zambrano



## SINOPSIS

En el artículo se topan temas relacionados con el uso de las tecnologías en la atención a los contribuyentes y la facilitación del cumplimiento. En el artículo, que inicia con una visión de la evolución de las plataformas y la incorporación de tecnología, se incluyen temas relacionados con la personalización de servicios, su orientación a plataformas móviles, la incorporación de nuevas facilidades, los requerimientos de seguridad y la presencia de las redes sociales.

***El Autor:** Director de Asistencia Técnica y Tecnologías de la Información y la Comunicación del CIAT. Quito, Ecuador. Ingeniero de Sistemas. Participación y dirección de equipos internacionales multidisciplinarios en proyectos de modernización de administraciones tributarias y aduaneras en América Latina y el Caribe. Experiencia académica: bases de datos y gerencia de sistemas de información, Escuela Politécnica Nacional y Universidad San Francisco de Quito. Seminarios sobre tecnología y administración tributaria: Escuela de Administración de Hacienda Pública en Caracas y Universidad del Externado en Bogotá.*

## Contenido

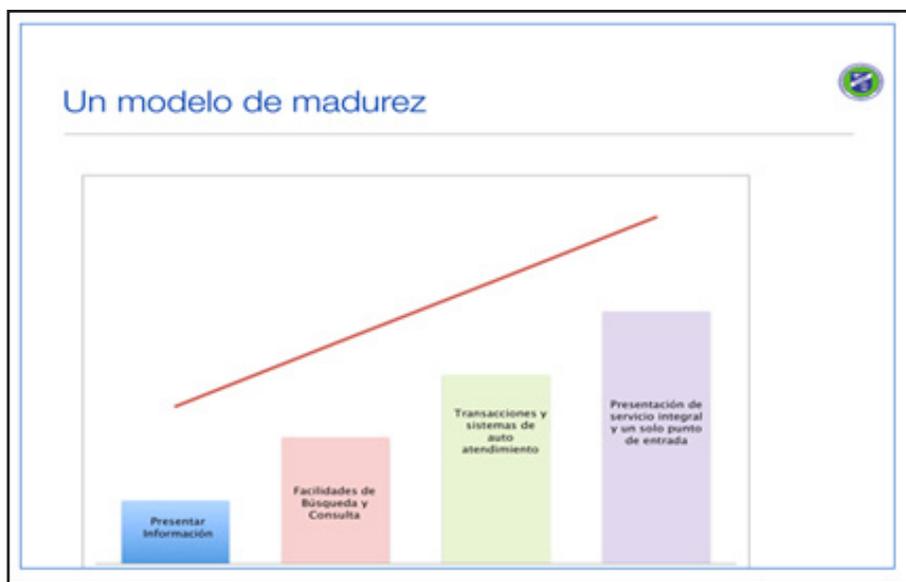
1. Evolución de los servicios electrónicos orientados a la atención
2. Acceso a la información
3. Auto-atendimiento con servicios más complejos
4. La Administración, los contribuyentes y las redes sociales
5. Conclusiones
6. Bibliografía

La Administración Tributaria, requiere del uso de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones para el cumplimiento de su misión. Su utilización es determinante en materia de procesos de control, donde el uso de cruces de información y gestión de riesgo a través de sistemas informatizados es determinante

en la detección de actitudes orientadas a la disminución del pago de tributos. El uso de las tecnologías de información tiene también un papel muy importante en la prestación de servicios orientados a la facilitación del cumplimiento y a la asistencia al contribuyente.

Este artículo se concentra precisamente en la utilización de las TIC en los procesos de facilitación del cumplimiento y asistencia al contribuyente, particularmente en relación a algunos desarrollos recientes emprendidos por administraciones tributarias de países miembros del CIAT, que no analizan temas directamente relacionados con el control; es importante señalar que algunos de los servicios de facilitación del cumplimiento tienen inmersas características orientadas de manera deliberada o no, a elevar la potencialidad de control por parte de la administración, ya sea a través de la obtención de información susceptible de ser cruzada o que genera indicios para la detección de incumplimientos, o sea porque se mejora la calidad de algunos procesos y la confiabilidad en los elementos de información obtenidos aumentando la calidad de todo el sistema.

Gráfico 1



## 1. EVOLUCIÓN DE LOS SERVICIOS ELECTRÓNICOS ORIENTADOS A LA ATENCIÓN

Las administraciones tributarias han desarrollado servicios soportados en medios tecnológicos cuyas características han ido incorporando facilidades resultantes tanto de la disponibilidad de nuevas tecnologías, como de la mejora en cuanto a calidad de información disponible.

En este sentido, estos servicios han evolucionado de sitios que las administraciones hicieron disponibles en la Internet con información estática a ser presentada a los contribuyentes a través de enlaces estructurados en opciones de menús. Los contenidos de información a ser difundidos fueron inicialmente los mismos con los que se preparaban cartillas, folletos e instructivos impresos que se distribuían tanto a los contribuyentes cuando visitaban las oficinas de la administración tributaria como a los colaboradores que trabajaban en la plataforma de atención.

El SII, en Chile, entre los años 1995 y 1996, por ejemplo, presentaba en su página Web estática información sobre la administración tributaria y las guías y requisitos para los trámites más frecuentes.

En Brasil, al igual que en otras administraciones, la administración empieza a divulgar información en el sitio del Ministerio de Hacienda en 1995. En 1996, la Receita Federal, estrena su sitio en la Internet.

Posteriormente las administraciones inician una etapa en la que se incorporan facilidades de búsqueda y actualización de documentos con propósito general y la prestación de servicios, generalmente fuera de línea, complementados con el envío de archivos.

Típicamente en esta etapa se incorporan mecanismos para publicar la normativa legal vigente, los resultados de las consultas de carácter genérico, las obligaciones a las que

están sujetos los contribuyentes de determinado perfil o personería, que desempeñaban determinadas actividades económicas. Los mecanismos de búsqueda estaban orientados a facilitar o a encontrar información a través de palabras clave, o de la búsqueda de documentos.

Varias administraciones prepararon aplicaciones fuera de línea que permitían a los contribuyentes, preparar sus declaraciones de impuesto y generar con estos aplicativos archivos de computador que podían ser grabados en medios magnéticos para sustituir, o en algún caso, complementar la declaración presentada en papel para asegurar que en ese momento la declaración impresa por el aplicativo contuviera la firma autógrafa del contribuyente o del responsable por la declaración. Incluso, en España, la Agencia Tributaria en 1997 viabilizó un mecanismo en que la impresión de la declaración incluía un código de barras bidimensional en formato PDF417 con todos los datos de la declaración.

Las administraciones tributarias hicieron disponibles diversos medios de entrega de los archivos generados: la entrega de declaraciones en discos flexibles fueron muy comunes, tanto con presentación en la sede de la Administración, como en la entrega de dichos medios en los bancos recaudadores. Por ejemplo, la AFIP, en Argentina, estableció en 1998, que los contribuyentes que optaran por cumplir a través del sistema "Osiris" presentarían sus declaraciones en disquetes de 3.5 pulgadas identificados con nombre, razón social y CUIT junto con el formulario de declaración jurada por duplicado. El banco receptor tenía la obligación de leer y validar la información para verificar que la misma coincidía con la que había sido impresa. El uso de procesos distintos a los previstos suponían el rechazo de la operación. La AFIP hacía uso de la presentación de informaciones en disquetes al menos desde 1994 y las declaraciones del IVA en 1997.

---

En Brasil, en marzo de 1997, la Receita Federal, empezó a recibir declaraciones de impuesto sobre la renta a través de la Internet. Las declaraciones eran preparadas con un aplicativo distribuido gratuitamente a los contribuyentes y los archivos generados con las declaraciones.

Con el uso de las declaraciones preparadas a través de módulos de software se permitió un salto importante en materia de procesamiento de declaraciones, con ventajas indiscutibles para los contribuyentes.

Al evitar la escritura de forma manual en las declaraciones, se disminuyen varios errores: Primero, se garantizó que el formulario correcto sea utilizado para cada período de declaración distinto, se evitó que, formularios de años anteriores se utilizaran para declarar períodos nuevos, con la consecuente incongruencia de datos de campos. Segundo, los datos de identificación en cuanto a identificación del contribuyente y el período mejoraron en calidad significativamente. Tercero, el llenado de las declaraciones mejoró y evitó errores atribuibles al contribuyente tanto por equivocaciones en el llenado de campos, como por errores aritméticos en los cálculos. Al cometer menos errores y ser más precisos en la determinación de tributos los contribuyentes pudieron cumplir de mejor manera y evitar sanciones y molestias resultantes al tener la necesidad de sustituir declaraciones.

Las aplicaciones permitieron asistir de manera masiva y generalizada a los contribuyentes. Algunas soluciones se procuraron reproducir en el llenado de las declaraciones con el formato idéntico al de la declaración en papel, otras prefirieron desarrollar una especie de guía que iba orientado al contribuyente a suministrar la información que le corresponde a través de secuencias de preguntas y respuestas que identifican la característica precisa de un contribuyente. Esta secuencia de preguntas podía incluir temas como: ¿tiene hijos menores de edad que dependan de usted? o ¿ha realizado gastos por concepto de atención

médica? y así continuar hacia los desgravámenes o deducibles correspondientes; o preguntas cómo: ¿tuvo usted ingresos por concepto de alquiler de bienes inmuebles?, o ¿tiene usted otros ingresos por la práctica del libre ejercicio de su profesión? para obtener así los valores a ser suministrados en los campos correspondientes. Aún las aplicaciones que presentaron los formularios tal y como se ven en papel, usualmente inhabilitaron los campos calculados y se aseguraron que campos de información mutuamente excluyentes presentaran valores.

Los servicios y soluciones brindadas de manera electrónica fueron evolucionando hasta incluir transacciones ejecutadas directamente sobre el sitio de la administración en la Internet. Las transacciones fueron orientadas a la prestación de servicios que podían ir desde el estado del procesamiento de una declaración individual de renta y el consecuente proceso de devolución de impuestos pagados en exceso, a la solicitud de certificados de paz y salvo en materia de pagos de tributos, la solicitud de autorización para imprimir dosis de facturas o la solicitud de autorización para realizar compensaciones para pagar impuestos utilizando créditos disponibles en otros impuestos.

Los nuevos servicios estuvieron orientados a la auto-atención como estrategia para la prestación de servicios a través de los sitios en la Internet de las administraciones tributarias. Algunas administraciones tributarias, desarrollaron en el concepto de agencia u oficina virtual, un conjunto de servicios ofrecidos sobre la Internet, en la que el contribuyente podía iniciar y en cada vez más casos, completar sus trámites ante la administración tributaria.

El mayor nivel de desarrollo actualmente, y sobre el que se concentrará el resto de este artículo, se basa específicamente en servicios integrados prestados sobre diferentes plataformas y en los que se puede identificar tres elementos importantes:

- Un soporte multiplataforma para desarrollar los trámites, estas opciones pasan por los servicios auto-gestionados a través de los sitios en la Internet, al desarrollo de aplicaciones orientadas a plataforma móviles, a la gestión asistida por funcionarios tanto sobre plataforma de atención presencial como vía las mesas de ayuda y atención telefónica operadas por centros de llamadas.
- Un único punto de entrada para los diferentes trámites y puntos de gestión, acompañados por una interfaz común de gestión. Es previsible además que en este sentido las soluciones vayan adquiriendo el carácter de único punto de entrada aun en gestiones inter-institucionales.
- Interoperabilidad, en que los sistemas y aplicaciones de diversas partes de la administración cooperen para intercambiar información y agilizar trámites en beneficio de la prestación de servicios de mejor calidad mientras al mismo tiempo incrementan sustancialmente la capacidad de control del cumplimiento.

### Las principales transformaciones

Dentro de los servicios prestados a los contribuyentes de manera electrónica se están presentando algunas transformaciones que debe destacarse

- **De contenido estático a contenido dinámico**

El contenido desplegado a través de la batería de servicios electrónicos que hoy prestan varias administraciones tributarias, dista mucho de los primeros ensayos en los que páginas estáticas orientadas a brindar información a manera de carteles, boletines, trípticos ilustrativos y guías informativas de trámites y procedimientos centralizaban el contenido de información. Estos fueron sustituidos por información más amplia y actualizada, con criterios de búsqueda, segmentada por tipo de contribuyente. Una vez validado el usuario o

contribuyente los sistemas permitieron primero, presentar declaraciones y documentos, y luego consultar los documentos presentados y el estado de cuenta.

Pero actualmente, estos elementos dinámicos van más allá: se trata de presentar a cada quien la información más relevante en función de su propia condición, del momento temporal, de la ubicación geográfica, del dispositivo desde el que se esté conectando, de las condiciones especiales de acceso necesarias.

Se describirán más adelante algunos ejemplos de estos elementos:

- **De la presentación a la interacción**

Los mecanismos de asistencia e información a los contribuyentes también experimentan una transformación que va de la presentación de información a sesiones interactivas progresivas. Además de la posibilidad de que el usuario seleccionando opciones presentadas en pantalla o a través de la selección de opciones desplegadas en menús, los servicios y aplicaciones puedan presentar secuencias de acciones para completar procesos complejos.

Estas interacciones pueden ir desde la secuencia en la presentación de pantalla hasta, la interacción a través de incluso el uso de más de un canal de manera simultánea, con funcionarios de la administración tributaria. Por ejemplo, el uso simultáneo de la aplicación Web y el servicio de asistencia telefónica.

Esta interacción pasa además por la incorporación de diálogos personalizados que pueden variar desde la elección de un idioma para comunicación, particularmente importante en los países donde se utiliza más de uno, a la comunicación específica con un oficial de cuenta asignado al contribuyente, o la comunicación con especialistas en temas muy particulares, como podría ser por ejemplo la clasificación arancelaria de grandes maquinarias en el entorno aduanero.

---

- **Complejidad de transacciones**

Otra de las transformaciones en la prestación de servicios es el incremento en la complejidad de las transacciones y trámites a realizar. Las primeras transacciones ejecutadas por los propios contribuyentes en una plataforma de auto-atención fueron transacciones relativamente simples, como presentar una declaración original con validación de cálculos por el software pero sin validación de datos contra informaciones ya disponibles por la administración. Actualmente, los trámites soportados por las plataformas de auto-atendimiento son mucho más complejos y en muchos casos incluyen no solo la presentación de declaraciones sustitutivas sino la presentación de recursos administrativos, la gestión en línea de convenios de pago, la cesión de créditos, el “factoring” de facturas electrónicas por cobrar, la solicitud de devoluciones por diversos motivos y por supuesto la consulta del estado de situación del procesamiento de esas devoluciones.

Se puede entender que cada vez más, las administraciones están implementando más servicios volcados a la auto-atención a través de medios electrónicos. No debería existir transacción suficientemente compleja para que la misma no pueda ser gestionada por estos canales. O, al menos, ser iniciada y monitoreada a través de esos canales.

- **Simplicidad de las interfaces**

En contrapartida, las interfaces tienden a ser cada vez más simples e intuitivas. La forma de operar las aplicaciones incorporan elementos tomados de otros sectores pero que, usados correctamente, disminuyen drásticamente la curva de aprendizaje de los usuarios en cuanto al uso de esas mismas aplicaciones. Algunas de esas herramientas son relativamente sencillas, como el completar campos de datos con potenciales valores, típicamente los números de contribuyente y direcciones de correo electrónico, hasta elementos

más sofisticados como la incorporación de criterios predictivos a la operación de interfaz para determinar que probablemente el contribuyente desea hacer.

La simpleza en las interfaces aunada a la potencial complejidad de los servicios a prestar, abre la puerta de la auto-atención a un segmento cada vez mayor de la población. Al mismo tiempo que esta masificación establece un marco de comunicación directa y efectiva entre la administración y los administrados introduce otros retos a la administración tributaria. Estos retos incluyen la inmediatez en las respuestas, la ubicuidad en cuanto a la prestación de servicios presenciales en todas las agencias con la misma suficiencia y calidad, una capacidad de atención ininterrumpida en la que la expectativa de los contribuyentes usuarios de los servicios es que los mismos estén operativos 24 horas y siete días a la semana.

De alguna manera, el ofrecimiento que varias administraciones tributarias realizaron en cuanto, por ejemplo, a la presentación de declaraciones a través de la Internet, sobre la disponibilidad de servicio en horas y días fuera de las tradicionalmente hábiles, desde la comodidad del hogar y las oficinas, se extendiera en cuanto a las expectativas de los administrados a todos los trámites, transacciones y servicios que se pueden gestionar en la administración tributaria: en horas y días fuera de las tradicionalmente hábiles y desde la comodidad del hogar u oficina.

- **Acuerdos de nivel de servicios**

La ampliación de los servicios prestados a través de medios electrónicos y soportados sobre la Internet es la posibilidad de asegurar a los usuarios del servicio una disponibilidad mínima y unos tiempos mínimos a cumplir. Sin embargo, los estándares de evaluación de los servicios se extiende a aquellos que son prestados incluso por canales tradicionales.

Es cada vez más frecuente que estos acuerdos de nivel de servicio sean establecidos y publicados. En ocasiones, estos acuerdos son tácitos, donde la Administración se compromete a cumplir unos estándares de prestación de servicios, en otras ocasiones, como ocurre en el caso del Servicio de Rentas Internas, estos acuerdos son suscritos entre el Defensor de los Contribuyentes y la unidad administrativa responsable: por ejemplo: el comisionado para salarios e inversiones, el comisionado para grandes empresas, el comisionado para unidades exentas y entes del gobierno. Estos acuerdos, los tiempos previstos, los servicios mínimos a asignar a ciertos casos son, por supuesto, publicados en los propios sitios de las Administraciones.

- **Manejo y escalabilidad de problemas**

Al dar soporte electrónico a un grupo de contribuyentes que crece cada día, se produce necesariamente una serie de dudas, dificultades, situaciones y problemas, identificados y planteados por los usuarios que requieren necesariamente una respuesta adecuada dentro de un lapso sobre el que se marcan altas expectativas.

La mayor cantidad de servicios implementados, la creciente oferta de distintos dispositivos de acceso a la plataforma de servicios y ciertamente la diversidad en los niveles de suficiencia de los usuarios con los medios electrónicos o la experticia en el uso de la plataforma suministrada por la Administración Tributaria hacen que la complejidad de las preguntas sea sumamente diversa y que, cuando los medios de auto consulta no son suficientes para encontrar las respuestas sea necesaria la implementación de una mesa de ayuda con niveles de escalamiento definidos y con capacidad de atender problemas técnicos y operativos como los de sustancia en materia tributaria.

La implementación de las recomendaciones de las librerías de ITIL en las plataformas

de atención de servicios internos y externos parecen ser la alternativa tomada por varias administraciones tributarias hacia el corto y mediano plazo.

- **Aspectos de seguridad**

Uno de los elementos más sensibles para la implementación y utilización de medios electrónicos para facilitar las interacciones entre los contribuyentes y las administraciones tributarias, tiene que ver con aspectos de seguridad.

Por una parte, tiene destacada importancia el tema de la autenticación de usuarios. Los requerimientos en este sentido son variables para contribuyentes distintos. Están, por ejemplo, las personas naturales asalariadas o profesionales independientes para quienes la autenticación con usuario o clave pueda ser la mejor opción si a la vez les garantiza que van a poder acceder a esos servicios desde distintos puntos y posiblemente a través de distintos canales.

Por otra parte, usuarios con características más complejas, que llevan contabilidad documentada y que pueden tener, en planta o mediante contratación de servicios, la asistencia de contadores, auditores o asesores fiscales tienen unos requerimientos de autenticación distintos. Por ejemplo, para una compañía, los accesos relacionados con las retenciones de salarios que se realizan a sus empleados pueden ser realizados por personas distintas que aquellas que pueden presentar declaraciones de impuesto sobre las ganancias o solicitar reintegro de impuestos pagados en exceso. En estos casos, las alternativas que están tomando las administraciones varían: algunas, han optado por asignar usuarios a las personas jurídicas entregando la correcta administración de estos usuarios a los contribuyentes de manera que para situaciones en los que se deba asegurar que un ex-empleado pierda accesos los usuarios deben cambiar las claves. En

---

algunas administraciones, especialmente para los contribuyentes de mayor tamaño, se complementa con dispositivos generadores de claves temporales que deben ser utilizados en conjunto con la clave. En otros casos, las administraciones no asignan usuarios a las personas jurídicas pero establecen más bien relaciones con las personas naturales que utilizando sus propias credenciales podrán acceder a los sistemas para actuar en nombre de las personas jurídicas que así lo hayan autorizado y dentro de los permisos que esas autorizaciones hayan incorporado.

Algunas administraciones están ya incorporando certificados digitales soportados en una infraestructura nacional de claves públicas y privadas para realizar la autenticación de usuarios. Este mecanismo, sin duda, eleva la confianza de todas las partes en la correcta autenticación de usuarios pero indiscutiblemente introduce algunos factores

a considerar como cierta disminución en la habilidad de conectarse desde diversos puntos y diversos dispositivos al no necesariamente poder utilizar certificados físicos y, por supuesto, el tema de los costos de esos certificados.

El otro aspecto relacionado con la seguridad, y uno que preocupa cada vez más tanto a las administraciones como a los contribuyentes es el resguardo efectivo de las informaciones de los contribuyentes, tanto para no ser obtenidos por terceros a través de accesos ilegítimos al sistema que aprovechen deficiencias en los mecanismos de seguridad de los sistemas, como incluso por el acceso no autorizado de los propios funcionarios de la Administración a informaciones suministradas por los propios contribuyentes o terceros y que podrían potencialmente revelar información de interés para la competencia o temas relacionados con la privacidad de las personas.

## 2. ACCESO A LA INFORMACIÓN

Una de las características principales de las soluciones destinadas a la prestación de servicios y la asistencia al contribuyente tiene que ver con el acceso a la información de los contribuyentes en poder de la administración tributaria. En este contexto son fundamentales

### Personalización

Al acceder a los servicios de información y de asistencia los sistemas de información se personalizan a partir de las condiciones particulares de los contribuyentes. Es obvio que la información, por ejemplo, del registro de contribuyentes contiene los datos particulares de ese contribuyente en aspectos de identificación, domicilio, establecimientos, actividad económica, tipo de empresas y por supuesto las obligaciones a las que ese contribuyente está sujeto.

Pero a nivel de personalización se extiende no solo al contenido de la información desplegada en los campos correspondientes, sino al comportamiento, a la presentación de opciones disponibles, y a las preferencias previamente establecidas por los propios contribuyentes.

Al ingresar a la aplicación los contribuyentes pueden tener visibles componentes muy distintos. Por ejemplo, los contribuyentes pueden tener en la pantalla principal del sitio de la administración tributaria acciones disponibles que les permitan cumplir con sus propias obligaciones, solicitar determinados beneficios o proporcionar información adicional, dentro del marco de algún proceso en plena ejecución, cuando así el proceso lo requiera. Las obligaciones que pueden estar por cumplir dependerán de las obligaciones a los que los contribuyentes están sujetos y de aquellas que todavía no fueron sujetas.

Los beneficios dependerán de condiciones especiales del contribuyente, como mantener un nivel de ingresos por debajo de un límite o una edad por encima de otro, o la inscripción en algún registro que, seguramente, estaría administrado en alguna otra institución pública.

Las aplicaciones informáticas tratarán de “adivinar” de manera inteligente que es lo que probablemente el contribuyente quiere hacer: en ocasiones, cuando la fecha de vencimiento para la presentación de una declaración anual esté cerca de vencer, el sistema ofrecerá al ingresar como primera opción el presentar esa declaración, pero si el acceso se produce unos días después de que esta fue presentada el sistema ofrecerá realizar un pago electrónico, si corresponde, o sustituir la declaración presentada. Si, en cambio, el contribuyente tiene un caso en plena ejecución para solicitar, por ejemplo, la devolución de un impuesto pagado en exceso, el sistema ofrecerá en el panel principal un acceso al caso en ejecución, para fines de consulta, o para ejecutar alguna acción cuando así sea del caso.

El nivel de personalización además de tomar criterios como el contribuyente o al momento en el que se accede al sistema, también puede adecuarse por el punto de acceso. Por un lado por el dispositivo en el que se está accediendo, en el que, por ejemplo, el tamaño de la pantalla disponible para el usuario puede ser significativamente menor en los accesos a través de teléfonos inteligentes, o en los casos en que se accedan a través de dispositivos diseñados para facilitar el acceso a personas con requerimientos especiales de acceso; por otro lado por la posición física de la persona determinada tanto a través de la dirección IP utilizada como de las ayudas de georeferenciación que pueden estar disponibles mediante GPS integrados o por las ubicaciones que puedan proporcionar los prestadores de servicios de Internet, para cambiar, por ejemplo, las opciones de consulta disponibles para quienes acceden desde fuera del territorio nacional o incluso, identificar la agencia de banco autorizada más cercana para realizar un pago.

Gráfico 2

The screenshot displays the 'INLAND REVENUE DEPARTMENT' Taxpayer Services portal. The user is logged in as 'Supervisor'. The main navigation includes 'My Panel', 'Main Menu', 'Main Documentation', and 'Logout'. The 'Taxpayer Services' section is divided into several panels:

- My Registry Info:** Fields for TIN, Name, Mailing Address, Home, E-mail, and Commencement Date. A 'Update Registry Information' button is visible.
- My Obligations:** A table listing tax obligations with columns for description, due date, and status.
 

INCOME TAX - 200512	2006-04-30	File Now
INCOME TAX PREPAYMENT - 200905	2009-06-15	Payment Slip
INCOME TAX PREPAYMENT - 200908	2009-09-15	Payment Slip
INCOME TAX PREPAYMENT - 200911	2009-12-15	Payment Slip
INCOME TAX - 201112	2012-04-30	File Now
- My Account:** Shows a 'CURRENT BALANCE' of \$5.14. A table lists account items:
 

Tax	Balance
INCOME TAX	\$5.14
- Recent Documents:** A list of documents with dates, descriptions, and IDs.
 

Date	Description	ID
2011-12-23	Tax-roll Document - General Answer	7581050
2011-08-12	Tax-roll Document - General Answer	7579748
2011-07-12	Individual Income Tax(2010)	7579723
2011-07-11	Individual Income Tax(2010) (REPLACED)	7579600
2011-06-21	Individual Income Tax(2010) (REPLACED)	7579598
2011-06-20	Individual Income Tax(2010) (REPLACED)	7579597
2011-03-18	Individual Income Tax(2010) (REPLACED)	7550713
2011-03-21	PAYE Slip (2010)	7407012
- More Options:** Links for 'Check my return', 'Reverse Tax Credits (for current year)', 'Reverse Tax Credits (for prior year)', 'File a Complaint', and 'Check my tax status'.
- Tax Administration On Line:** A note explaining the 'My Obligations Panel' and how to handle pending or overdue returns.

A footer note states: 'Please note that returns for Income Year 2007 and Prior years are not to be filed online. These returns must be filed on paper. Non compliance will result in numerous delays on the processing of the said forms.'

La imagen presenta la pantalla que ve un contribuyente al ingresar por primera vez. Sus datos están personalizados, pero en los paneles de obligaciones, y las opciones del menú dinámico (arriba a la izquierda) se componen con lo que probablemente el contribuyente quiere hacer.

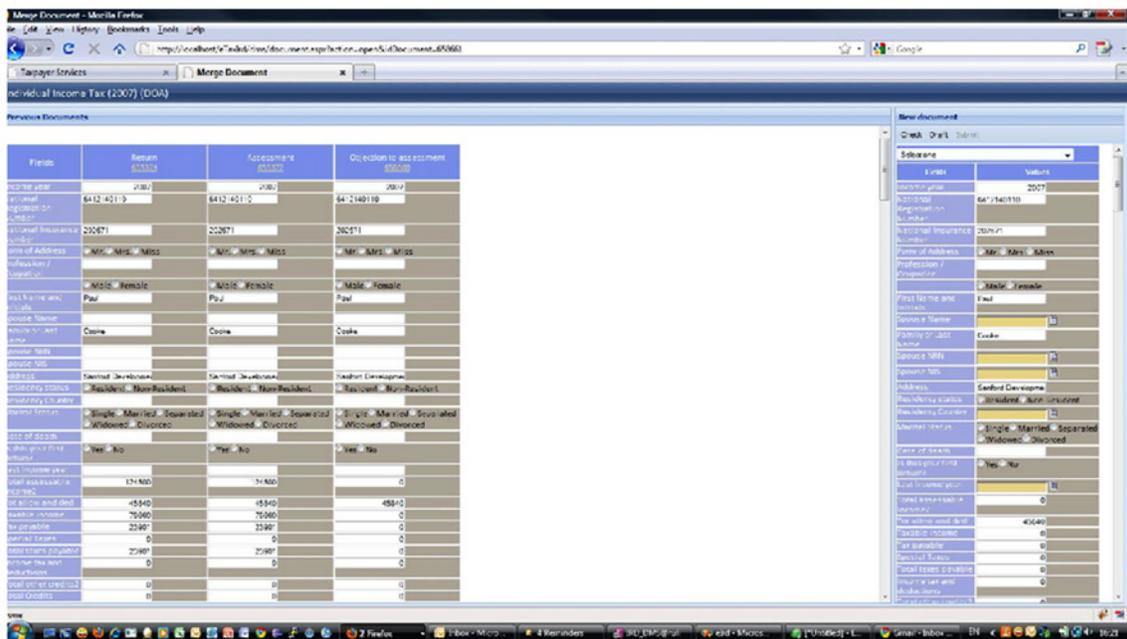
Adicionalmente, el nivel de personalización se complementa con preferencias manifestadas por el usuario. Estas preferencias pueden determinar, por ejemplo, el idioma de operación que verá un contribuyente al acceder a los servicios, característica determinante para países que aceptan más de un idioma oficial, pero muy útil para aquellos que mantienen residentes, propietarios de inmuebles e inversionistas que no hablan el idioma local. Las preferencias pueden extenderse a cambiar la combinación de colores con significado, por ejemplo la situación de débito o crédito de una determinada cuenta, para asistir a personas con limitaciones para distinguir determinados colores.

El nivel de personalización tal vez más importante tiene que ver precisamente con la propuesta de

declaración, declaración borrador, o declaración pre-llenada.

Varias administraciones, incluyendo algunos de los países miembros del CIAT, presentan a los contribuyentes al momento de declarar varios de los campos de información pre-llenados a partir de la información de terceros recibida por la administración. Típicamente estos campos incluyen los ingresos de salario y las retenciones efectuadas por ese concepto, los ingresos por rendimientos financieros y las retenciones aplicadas por ese concepto, las retenciones por concepto de impuesto sobre la renta realizadas por instituciones del estado, y el acceso a algunos desgravámenes o créditos tributarios concedidos a través de registros específicos.

Gráfico 3



La imagen presenta un mecanismo en que el contribuyente que está presentando un recurso administrativo mira su declaración, los valores de su rectificativa, y la liquidación oficial preparada por la Administración a la izquierda mientras en la derecha argumenta los valores de su objeción.

En general, esta declaración, puede ser modificada por el contribuyente cuando éste no concuerda con la información, sea porque rechaza algún ingreso, o sea porque la misma es insuficiente. El contribuyente también puede tener mecanismos de consultar los orígenes de las informaciones que permitieron pre-llenar los campos de esas declaraciones. Para muchos contribuyentes, la operación se simplifica al punto de únicamente confirmar la declaración preparada, particularmente los que tienen una sola fuente de ingresos. Para los demás, el sistema establece claramente el mínimo de conocimiento que ya tiene la administración tributaria y sobre el cuál determinará actuaciones cuando los montos de las operaciones no mantengan una correlación razonable con las informaciones obtenidas.

### **Oportunidad**

La oportunidad de reportar determinada información puede ser decisiva para tomar una determinada acción o respuesta. La demora en la recepción de información puede tornar la información irrelevante. Los balances de las cuentas corrientes que pueden ser consultados deben incluir lo más próximo posible los efectos de las transacciones realizadas. Idealmente, el balance de una cuenta debe ser afectado tan pronto como, por ejemplo, un contribuyente realiza un pago en una agencia de un banco recaudador o, con mucha más razón, cuando este pago sea realizado a través de la plataforma de banca en-línea de ese banco.

Sin embargo, en materia de la oportunidad en el acceso a la información existen una cantidad de alertas que las administraciones pueden enviar a los contribuyentes. Los canales por los que

estos se envían pueden ser varios, incluyendo una bitácora de situaciones y mensajes en los sistemas de información, mensajes de correo electrónico a cuentas de correo fuera de la administración y mensajes instantáneos que pueden ser enviados con el receptor dentro o fuera de línea. Un método muy utilizado es el uso de mensajería SMS a través de la plataforma de comunicación de telefonía celular.

Las razones que privilegian la red SMS sobre otras son claras: gran disponibilidad, gracias a la penetración de la red celular en los países, aun fuera de las zonas urbanas, la disponibilidad de servicios de roaming para cubrir áreas en que un determinado proveedor no tenga soporte, particularmente fuera del territorio del suscriptor, y el no necesitar una conexión de datos para recibir los mensajes.

Un ejemplo de la vida diaria que ilustra porque la inmediatez en el mensaje es importante están en la popularidad que tienen este tipo de mensajes en varios países, particularmente en aquellos en que se han reportado problemas con clonación de tarjetas, para los consumos realizados con tarjetas de débito y crédito.

Las administraciones tributarias y aduaneras ofrecen hoy varios de estos servicios. Algunos de los más interesantes son los mensajes de SMS que envía por ejemplo, la AFIP en la Argentina, para indicar cuando una cuenta corriente ha sido embargada por efecto de una deuda líquida y exigible, cuando está por vencerse, o se ha vencido, un plazo de pago y el pago no ha llegado, cuando un contenedor, dentro de una operación aduanera, ha sido seleccionado para una inspección física.

### 3. AUTO-ATENDIMIENTO CON SERVICIOS MÁS COMPLEJOS

Las administraciones trabajan día a día para dar soporte a través de medios electrónicos orientados a la auto-atención y a tareas cada vez más complejas. Hoy, por ejemplo, en algunas administraciones tributarias se permite presentar en línea recursos administrativos contra las liquidaciones realizadas por la administración. El proceso, más allá de ser la presentación de una carta, permite identificar los conceptos con los que no está de acuerdo el contribuyente, total o parcialmente, incluyendo una explicación que sustente el caso de la objeción. En la práctica, esto permite identificar la consecuencia que tendría en la liquidación realizada por la administración utilizando todos los campos y medios de cálculo de la propia declaración de impuestos.

Otros servicios que se pueden solicitar electrónicamente y que antes solían requerir la presencia física del contribuyente incluye la solicitud de devolución del Impuesto al Valor Agregado en importaciones o las solicitudes para compensación de créditos entre distintos tributos, cuando así lo permita el marco legal de gestión.

#### **Servicios de orientación**

La complejidad en los sistemas y servicios va más allá de la complejidad de la operación en materia tributaria. Se extiende a servicios de orientación que determinan la presencia del contribuyente, en el sentido electrónico por supuesto, para combinar canales de atención en búsqueda de una atención más precisa y dedicada.

Algunas administraciones presentan servicios de conversación o “chat” para que un colaborador del área de asistencia al contribuyente pueda absolver preguntas del contribuyente cuando el sistema detecta que un contribuyente está

navegando erráticamente en busca de alguna opción.

En África del Sur, hay un excelente ejemplo de este concepto. Los contribuyentes, al momento de preparar su declaración en línea, pueden iniciar un servicio denominado “Help you e-file”. Al hacerlo, se establece una comunicación de audio entre una funcionaria de la administración y la contribuyente mientras al mismo tiempo la funcionaria mira en su pantalla del computador lo que el contribuyente está haciendo. Algunos campos de información considerados reservados son presentados en la pantalla de la funcionaria oscurecido con asteriscos. Con este sistema, los contribuyentes reciben asistencia particular y precisa. Según informaciones difundidas por el SARS, el diseño del servicio respondió al resultado de un estudio que realizaron sobre por qué algunos contribuyentes no utilizaban los servicios de declaración en línea ya disponibles. La conclusión general fue que eran muchos los contribuyentes que al momento de dudas sobre algunas informaciones, particularmente por su significado e implicaciones en la determinación del impuesto, preferían contar con la asistencia de algún funcionario de SARS entrenado para tal propósito.

#### **Uniformidad en la información a través de diferentes canales**

Los accesos a la información de parte de los usuarios de servicios informáticos prestados por corporaciones y entidades gubernamentales se caracterizan en la diversidad de dispositivos y, consecuentemente, tecnologías de acceso a la misma información. Por ejemplo, un viajero frecuente de una línea aérea espera no solo encontrar la información fundamental sobre las millas acumuladas en todos los dispositivos desde donde accede a consultar su cuenta y, por supuesto, que la información sea consistente

con independencia de la plataforma de acceso. Más aún, si por cualquier razón ese viajero frecuente debe comunicarse con el centro de atención al cliente, espera que la información con que en pantalla cuenta la persona con la que se está comunicando sea también compatible con la previamente consultada. Esos usuarios aceptan que del otro lado de la línea telefónica las personas en la mesa de ayuda tengan más información, pero no menos. Tampoco aceptarían fácilmente sea contradictoria con la ya señalada anteriormente.

La misma analogía se puede considerar para los cuentacorrentistas o tarjetahabientes de un banco, que esperan ver reflejados sus consumos con tarjeta de crédito a través de las facilidades de banca en línea con independencia del canal de acceso, sea este la aplicación de banca en línea o la aplicación que ejecuta en su dispositivo móvil, o el teléfono a través de un servicio de contestación automática. Los usuarios aceptan, tal vez no siempre con estoicismo, elevar su consulta a través del mecanismo de mesa de ayuda para complementarla en busca de determinar si una transacción fue fraudulenta o no. Incluso, en escenarios de duda extrema sobre la posibilidad de haber sufrido una clonación de tarjeta, se dirigirá personalmente a una agencia del banco. Ciertamente, el usuario del servicio espera que quien lo atiende tenga no la misma sino más información sobre el caso.

Los usuarios de estos servicios establecen así un varemos con el que juzgarán otros servicios en línea y, más temprano que tarde, empezarán a demandarlos, a exigirlos. Los contribuyentes, por tanto, esperan que en el caso de la administración tributaria, el acceso a la información sea siempre consistente, con total independencia del canal utilizado. También espera que quien lo atiende sepa más sobre el tema a consultar que él mismo.

Esta realidad impone sobre las administraciones tributarias una presión elevada en materia de la prestación de servicios. Por un lado, para los accesos a través de la Internet, se espera

que el acceso a los servicios se puedan realizar desde los mismos dispositivos y con las mismas condiciones con las que el contribuyente regularmente accede a la red. Los contribuyentes esperan que el navegador de Internet que regularmente utilizan sea suficiente para acceder a las aplicaciones y por tanto encontrarían casi inaceptable que, por ejemplo, la aplicación requiera un determinado navegador, particularmente si ese navegador requiere un determinado sistema operativo para su funcionamiento. De la misma manera, el acceso a los sistemas a través de navegadores con muy baja resolución de pantalla puede hacer imposible la utilización del software, particularmente cuando éste utiliza algunos elementos interactivos con tamaños mínimos que exceden el espacio de visualización del dispositivo móvil.

En la práctica, los usuarios esperan soluciones o aplicaciones diseñadas específicamente para estos dispositivos móviles en que la información se pueda acceder completamente pero con una interfaz especialmente diseñada para pantallas de pequeño tamaño. En términos prácticos, es poco probable que los equipos, sean internos o externos, que desarrollen y construyan esas aplicaciones sean los mismos, lo que incrementa la complejidad de mantener todas las aplicaciones disponibles.

Un buen ejemplo de la implementación de este tipo de soluciones a través de mecanismos multicanales lo tenemos también en la Administración Surafricana con su facilidad de aplicaciones orientadas a dispositivos móviles basados en iOS y Android que precisamente a través de una interfaz orientada a dispositivos chicos permite a contribuyentes individuales presentar su declaración de impuesto sobre la renta que, además, igual que en una aplicación diseñada para un navegador de Internet, tiene varios campos pre-llenados. Uno de los comerciales preparados para difundir el servicio, que puede ser consultado en el portal de videos de YouTube, precisamente ilustra la disponibilidad del servicio en la que un contribuyente presenta

---

su declaración desde su teléfono móvil mientras está sentado en una silla reposer en la playa. Al mismo tiempo, al consolidar estos servicios de manera que puedan ser accedidos desde cualquier punto, desde muchos dispositivos, limitando la cantidad de restricciones sobre la configuración de los equipos y el software, se pone presión sobre la seguridad en cuanto a la autenticación de los usuarios y el cifrado de datos de la comunicación. El uso de algunos mecanismos de cifrado que requiera alguna versión mínima de una máquina virtual de Java, por ejemplo, inhabilitaría varios navegadores y varios dispositivos. El uso de una tecnología específica de autenticación o cifrado ligada a un navegador o un sistema operativo, como podría ser Internet Explorer o una versión de Windows, dejaría sin opción a los usuarios de equipos Linux u OSX. El uso de medios físicos para identificación de usuarios a través tanto de certificados digitales basados en una plataforma PKI u otros medios de lectura y reconocimiento de elementos biométricos harían lo propio con ciertos dispositivos, y podría incluso limitar el uso de equipos sobre los que no se tenga permisos de administración.

Pero el otro tema planteado en este punto, aquel que señala la expectativa sobre que los mecanismos de asistencia al contribuyente, tanto presencial como a través de otros medios tengan acceso a toda la información que el contribuyente tiene visible impone también presión sobre la Administración Tributaria, no tanto sobre las aplicaciones destinadas a la auto-atención sino sobre la estrategia de acceso a la información por parte de los colaboradores que realizan estas tareas. Aun cuando pareciera contra-intuitivo, las administraciones, al menos las más grandes, pueden procurar limitar ese acceso al mínimo requerido. De esta manera, un colaborador de la administración no podría acceder a los datos de un contribuyente a menos que específicamente lo esté asistiendo. Esto obliga a los sistemas a manejar permisos de aplicaciones a un nivel más granular que el funcional, de manera que no sea necesario solo tener permiso para acceder a la consulta

del vector de obligaciones tributarias, sino que además solo se podrá hacer lo del contribuyente cuyo caso le ha sido transferido por el sistema y no de otros contribuyentes que pueden estar siendo atendidos por otros colaboradores o, incluso, no estar solicitando información.

Seguramente una implementación correcta de este requerimiento obliga a establecer un procedimiento de asignación de caso en dos fases idealmente gestionadas por dos puntos en la cadena, en el que al menos uno puede ser auto-gestionado de manera que al menos la identificación del contribuyente sea realizada antes de que el caso sea asignado al colaborador para habilitar el acceso a los elementos individuales de información.

### **Búsquedas sofisticadas**

Una de las primeras utilidades de los servicios de asistencia al contribuyente fue precisamente la búsqueda de información. En muchos casos, estos se cimentaron en la publicación de preguntas frecuentes, normativa y doctrina. Los mecanismos de búsqueda se concentraban principalmente en la estructura de la navegación y mediante índices de búsqueda contenidos sobre los títulos de documentos.

Posteriormente, los mecanismos de búsqueda fueron mejorando con la integración de motores de búsqueda que indexan un sitio para buscar en el contenido de los documentos.

Actualmente, las características de búsqueda de información, requieren potenciarse, precisamente por la cantidad creciente de información disponible. La búsqueda de un par de términos puede sugerir en un sitio de una administración tributaria cientos de enlaces.

La búsqueda sobre elementos de **metadata** y palabras claves sin duda ayudan. De esta manera se podrá buscar información publicada dentro de un lapso o dentro de un determinado tipo de norma, por ejemplo en reglamentos. Pero se hace cada vez más interesante el

dotar a los contribuyentes, y ciudadanos en general, de mecanismos de búsqueda más sofisticados. La búsqueda de documentos que hacen parte de la doctrina y que hacen referencia a un determinado artículo de una determinada ley; la búsqueda de documentos en que se mencionan una ley tributaria y una no tributaria que sin embargo establece condiciones que se deben tomar en cuenta para obtener un determinado beneficio; priorizar las sugerencias dependiendo de quién realiza la búsqueda, de manera que, por ejemplo, un contribuyente sujeto a una obligación relacionada con un impuesto específico, vea los resultados de una búsqueda relacionadas con esa ley en una mejor posición que un contribuyente que no tiene esa obligación; las búsquedas realizadas por un determinado contribuyente podrían mantener una bitácora

para que el contribuyente las vuelva a consultar, o las refine en un acceso posterior.

### **Simplicidad de interfaces**

Finalmente, una característica cada vez más actual, también impuesta por los avances tecnológicos tiene que ver con la facilidad de uso. Los usuarios de los sistemas informáticos, curiosamente, tienen hoy una expectativa en la que una interfaz limpia y clara y un medio de operación basado en “señalar y pinchar” no es suficiente en cuanto a facilidad de uso.

Los usuarios de los sistemas no solo esperan hoy aplicaciones en los distintos dispositivos que sean muy fáciles de usar sino que esperan además que estas aplicaciones se actualicen con relativa frecuencia.

## **4. ADMINISTRACIÓN, LOS CONTRIBUYENTES Y LAS REDES SOCIALES**

En materia de asistencia al contribuyente el tipo de relación de las administraciones y los administrados, establece y en algunos casos, limita el tipo de asistencia que se puede tener. Actualmente, un fenómeno innegable entre los usuarios de la Internet es la participación no universal, pero si cuasi general, en las redes sociales.

Sobre la base de la observación de los esfuerzos desarrollados por diversas administraciones tributarias en el marco de las redes sociales se puede concluir que hasta el momento no existe consenso sobre la forma de acercar las administraciones a las redes sociales, o siquiera sobre si es conveniente hacerlo.

Sin embargo, sobre la base de la observación personal, podemos anticipar que la plataforma sobre la que pareciera existe más consenso en cuanto a su utilización es Twitter.

Son varias las administraciones que tienen una cuenta oficial. Esta cuenta es utilizada en algunos casos como un medio oficial de difusión sobre algunas cuestiones de carácter general. Por ejemplo, la DIAN en Colombia, utiliza la cuenta en Twitter para emitir recordatorios sobre los próximos vencimientos en los impuestos. Pero otras administraciones, como por ejemplo la SAT en Guatemala, utilizan su cuenta también para responder algunas preguntas puntuales y sencillas dirigidas por otros usuarios a los contribuyentes e incluso para recibir quejas sobre la prestación de servicios presenciales. En otros casos, son los propios administradores, como ocurre por ejemplo en el caso de la DGI en Panamá, que son activos en esa red, tanto para invitar al cumplimiento tributario como para ocasionalmente mantener diálogos públicos con determinados contribuyentes y formadores de opinión.

En mi opinión, el uso de Twitter se irá intensificando al ser este un medio de comunicación directa entre la administración y los medios, principalmente aquellos que reportan sobre temas económicos, fundamentalmente fiscales. El otorgamiento de prórrogas, la publicación de una norma, el cambio de un procedimiento, el cierre de una agencia o la apertura de otra, y la convocatoria a ruedas de prensa puede comunicarse a los medios, y ciertamente a los contribuyentes que han optado por volverse seguidores, de manera muy efectiva.

El uso de otras redes sociales es menos generalizado y puede dirigirse a determinados segmentos de la población, sobre todo en medio de campañas de consolidación de cultura

tributaria o de publicidad, las redes con más presencia son YouTube y Twitter.

Un informe de la OCDE sobre el uso de redes sociales por las autoridades tributarias realizado a finales de 2011, señala que 16 de 26 administraciones tenían alguna experiencia significativa en la incorporación de redes sociales a su trabajo, pero pocas reportaron la existencia de una estrategia definida para este desarrollo: estos eran Australia, Dinamarca, Estados Unidos, México, Portugal y Singapur.

De los países de la OCDE analizados en el estudio en octubre de 2011, 13 utilizaban Twitter, 6 utilizaban Facebook y 13 utilizaban YouTube.



La imagen captura una secuencia de Tweets de la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala. Algunos Tweets son informativos, sin embargo, otros son respuestas a preguntas planteadas por los contribuyentes. Utilizando las facilidades de Twitter se puede consultar la conversación.

## 5. CONCLUSIONES

Las actividades de asistencia a los contribuyentes orientadas a facilitar el cumplimiento están y estarán muy unidas a las tecnologías de información. Algunas de las características que se demandan de estos servicios son una ampliación de las capacidades de auto-atendimiento, con prestaciones cada vez más complejas, pero con interfaces sencillas. Los contribuyentes, personas naturales, consumidores de tecnología esperan poder acceder a determinados servicios en el computador, en la tableta, en el teléfono y seguramente que sus actuaciones, sus claves, sus registros se sincronicen en los diferentes medios.

Los contribuyentes, empresas y corporaciones, demandan también servicios más completos

y complejos. Más que la ubicuidad de todos los servicios en todas las plataformas, son los temas de seguridad, granularidad en la asignación de perfiles y la inmediatez en los procesos interactivos los que recibirán más demandas en estos sectores. Aplicaciones gratuitas que faciliten el cumplimiento de los pequeños contribuyentes y sólidos mecanismos de interconexión e interoperabilidad de sistema a sistema para contribuyentes mayores.

Los tiempos de los borradores o propuestas de declaración y los mecanismos de reporte estandarizados de los libros y balances contables a nuevos están llegando y nuevos cambios se incorporarán en el futuro.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

CEPAL. Las TIC para el crecimiento y la igualdad: renovando las estrategias de la sociedad de la información. 2010.

OECD. Information note. Social Media Technologies and Tax Administration. 2011.

OECD. Security and Authentication Issues in the Delivery of Electronic Services to Taxpayers 2012.

OASIS eGovernment Member Section Work Programme. 2009

Seco Antonio. Tecnologias da Informação e Comunicação: Impactos na Modernização Das Administrações Tributárias. 2009

Zambrano Raúl. Los sistemas de información como eje de los procesos centrales de la AT. 2006.

### Sitios Web

- [www.agenciatributaria.es](http://www.agenciatributaria.es)
- [www.afip.gov.ar](http://www.afip.gov.ar)
- [www.receita.gov.br](http://www.receita.gov.br)
- [www.sat.gob.gt](http://www.sat.gob.gt)

# EVALUANDO LAS ACCIONES PARA LA FACILITACIÓN DEL COMERCIO LA EXPERIENCIA DE APEC

Bruno Carvalho Nepomuceno



## SINOPSIS

El propósito del presente estudio es investigar el Plan de Acción para la Facilitación del Comercio II (TFAP II) de la Cooperación Económica Asia-Pacífico (APEC), que se lanzó para bajar los costos del comercio en 5% entre las economías de la región para el período 2007-2010. Para comprobar los resultados reivindicados por el TFAP II, el estudio utiliza literatura sobre la facilitación del comercio y encuestas realizadas por organismos multilaterales que evidencian el resultado divulgado, mencionan las principales acciones de facilitación del comercio adoptadas y discuten el índice estratégico de rendimiento clave utilizado y las metodologías para medir los costos del comercio. La conclusión destacó el éxito del TFAP II y la importancia de las medidas de facilitación del comercio, como los programas de estudio de manejo del tiempo, un operador económico autorizado y la ventanilla única como medidas bases para la facilitación del comercio.

*El Autor: Abogado e ingeniero civil; Master en finanzas públicas por el Instituto Nacional de Graduados para Estudios de Política - GRIPS - Tokio - Japón; Auditor Fiscal de la Dirección General Impositiva de Brasil; Director de la división de procesamiento comercial de la coordinación general de Aduanas de Brasil; Profesor en la Escuela de Administración de Finanzas del Ministerio de Hacienda de Brasil.*

## Contenido

1. Esquema de esta investigación
2. Comparación de varias definiciones de facilitación del comercio
3. Los costos del comercio
4. Los indicadores clave - KPI
5. Las acciones de facilitación del comercio asociadas al TPFA II
6. Recomendaciones
7. Conclusiones
8. Bibliografía

Se cree que la reducción en los costos del comercio internacional es un tema importante que se relaciona con las medidas de facilitación del comercio, el desarrollo económico y el crecimiento del comercio internacional. Hummels (2007) mantuvo que el crecimiento del comercio internacional está positivamente relacionado con la reducción de los costos del transporte internacional. Mankiw (2010) afirmó que el comercio internacional es un acelerador del desarrollo. Según Hummels, Ishi y Yi (2001), el crecimiento del comercio se dio en virtud a una creciente especialización vertical entre países, por lo que un mayor número de transacciones de exportación e importación fueron hechas por cada producto final. Markusen y Venables (citado por Pomfret & Sourdin 2010), afirmaron que los países con mayor costos comerciales eliminan los beneficios potenciales de la especialización y el desarrollo que el mismo trae.

En el último medio siglo, el mundo ha experimentado un dramático descenso en las barreras arancelarias y no-arancelarias del

comercio internacional. Según Sourdin y Pomfret (2012), cuando se asocia la liberalización del comercio con reducciones de costos de transporte debido al uso de contenedores, mejores aviones y logística, se da lugar a una notable expansión del comercio internacional. Sin embargo, el comercio internacional es aún más costoso que el comercio interno.

Conociendo la importancia económica de bajar los costos del comercio internacional entre los países, desde el año 2001 la Cooperación Económica Asia-Pacífico (APEC), lanzo dos planes de acción para la facilitación del comercio, TFAP I y TFAP II, enfocados a reducir en un 5% los costos de las transacciones internacionales de cada uno de los países miembros de la APEC<sup>1</sup>. Ambos planes fueron exitosos, tal cual se describe en la Facilitación del Comercio de los Procedimientos Aduaneros: Evaluación del progreso de APEC (2011). El último programa, TFAP II, crea una lista de las llamadas acciones de facilitación del comercio a ser implementada por los miembros de APEC, las acciones y medidas fueron divididas en cuatro sub áreas:

- TRS – Tiempo para publicar encuestas de mercancías;
- Aplicación de normas basadas en la OMA SAFE en el marco de la APEC;
- Simplificación y armonización de procedimientos aduaneros basados en el Convenio de Kyoto revisado; y
- Automatización de los procedimientos de comercio.

El plan TFAP II utiliza ocho indicadores como herramientas para la medición del progreso de acción. Los indicadores clave de rendimiento (KPI) se utilizan para medir el progreso de las respectivas acciones de facilitación del comercio.

1. APEC los actuales miembros son Australia, Brunei Darussalam, Canada, Chile, la Republica Popular de China, Hong Kong China, Indonesia, Japon, Republica de Korea, Malasia, Mexico, Nueva Zelanda, Papua Nueva Guinea, Peru, Las Filipinass, Rusia, Singapur, China Taipei, Tailandia, Estados Unidos y Viet Nam.

---

Sin embargo, APEC (2011) informó sobre una limitación en los denominados KPI para capturar y medir el impacto real en la reducción de los costos, de las acciones de facilitación del comercio desplegadas por las economías de la región.

Este trabajo analiza, junto con sus respectivos indicadores KPI, las acciones prescritas del TFAP II relacionadas con las cuatro áreas de procedimientos de simplificación aduanera, con el objetivo de apoyar la reducción de costos de comercio basado en una investigación cualitativa

sobre la literatura de facilitación del comercio, encontrando evidencia acerca de una posible conexión entre los resultados capturados por KPI, las acciones de facilitación del comercio vinculadas a las cuatro sub áreas del TFAP II, y la reducción de costos reportados. El propósito del estudio es la recolección de pruebas para identificar y apoyar las acciones de facilitación del comercio mediante la simplificación de trámites aduaneros que realmente reducen los costos de comercio de la región como se informa y se espera.

## 1. ESQUEMA DE LA INVESTIGACIÓN

En la primera sección, esta investigación comienza comparando las varias definiciones de facilitación del comercio dadas por las organizaciones internacionales y utilizadas por los investigadores. La segunda sección examinará la definición de los costos del comercio, su teoría y su método de medida. La tercera sección se centrará en describir los indicadores de rendimiento clave de la APEC. La

sección final evaluará las acciones de facilitación del comercio asociadas con ocho KPI creados para evaluar el TFAP II. En la evaluación de las acciones relacionadas con la simplificación y armonización de procedimientos aduaneros, la investigación buscará pruebas que apoyen la relación causa - efecto de las acciones de facilitación del comercio y el logro de costos más bajos de comercio registrados en el TFAP II.

## 2. COMPARANDO VARIAS DEFINICIONES DE FACILITACIÓN DEL COMERCIO

La facilitación del comercio tiene varias definiciones dadas por las organizaciones internacionales y los investigadores académicos. No existe una sola definición ya que el término puede ser usado para describir una amplia variedad de acciones, puede también tener un enfoque diferente. Para Grainger (2011), la facilitación del comercio se centra principalmente en los aspectos operativos del comercio internacional, a diferencia del enfoque arancelario del comercio tradicional que durante mucho tiempo caracterizó el debate del comercio internacional. La facilitación del comercio tiende a preocuparse por los costos del comercio y sus consecuencias sobre el comercio. El primer paso fue comparar las varias definiciones de facilitación del comercio por organizaciones

internacionales como la Organización Mundial de aduanas (OMA) y el APEC, o por investigadores como Portugal-Pérez y Wilson (2011), que adicionaron al concepto actual de facilitación del comercio, dimensiones duras y suaves. Algunas definiciones de facilitación del comercio tienen un concepto amplio, que incluye en su ámbito de aplicación todos los procedimientos relacionados con la circulación de mercancías a través de las fronteras de los países, así como los procedimientos de pago del vendedor al comprador. Sin embargo, otras definiciones son más estrechas, centrándose en los procedimientos de la frontera internacional relacionadas fuertemente con rendimientos aduaneros, como el tiempo de despacho y procedimientos burocráticos asociados.

El presente trabajo estudia la definición de facilitación del comercio y repasa la literatura que ha reportado beneficios asociados con las medidas de facilitación del comercio como lo mencionan Wilson, Mann y Otsuki (2004), hubo un aumento en el comercio internacional de US\$ 377 billones de 2000 a 2001, atribuido a las iniciativas de facilitación del comercio. Además, Iwanow y Kirkpatrick (citado por Dennis, 2010) sugieren que un aumento del 10% sobre la facilitación del comercio resulta en una ganancia de 5% de las exportaciones. Otros autores como Hummels y Djankov (e.g. Hummels, Ishii y Yi, 2001, y Djankov et al, 2010) quienes son muy conocidos por sus esfuerzos para realizar estudios econométricos enlazando acciones de facilitación del comercio a estimaciones de las ganancias de comercio; el presente trabajo recoge sus hallazgos junto a los resultados de otros investigadores.

El mundo ha experimentado un crecimiento exponencial del comercio internacional en el pasado reciente, de hecho, el comercio internacional ha presentado tasas de crecimiento mayores que en la economía mundial; como resultado, este hecho trae un aumento en el volumen de transacciones de comercio internacional, y ha estado presionando las agencias de fronteras en todo el mundo. Entre los organismos de fronteras, las aduanas tienen un papel importante y tradicional en los procedimientos relacionados con el flujo Internacional de mercancías. Uno de los retos de la facilitación del comercio es cómo las agencias del gobierno pueden proporcionar con mayor eficiencia el nivel de control social deseado sobre el comercio internacional sin imponer una carga extra a la comunidad empresarial. Como los aranceles del comercio han venido cayendo alrededor del mundo, las barreras no-arancelarias al comercio internacional constituyen un motivo de preocupación y dirigidas por políticas de facilitación del comercio. La mayoría de las áreas de facilitación del comercio están fuertemente relacionadas con el esfuerzo para reducir cualquier costo adicional impuesto por la burocracia ineficiente o cinta

roja. Sin embargo, a pesar de esta definición, las acciones modernas de facilitación del comercio han incorporado al sector privado en este esfuerzo, por ejemplo, el operador económico autorizado de la OMA, programa OEA, según el contexto del marco normativo SAFE sobre las aduanas al pilar de negocios 2, la cooperación del sector privado es expresamente requerida (de la OMA marco normativo SAFE, p. 29):

“Por lo tanto, las compañías que demuestren su voluntad para mejorar la seguridad de la cadena de suministro se beneficiarán. Minimizar los riesgos de esta manera ayuda a las aduanas en el desempeño de sus funciones de seguridad facilitando el comercio legítimo.”

De esta manera, la facilitación del comercio no es solo responsabilidad del gobierno.

Cullinare, Yap y Lam (2006), acerca de la dirección del puerto de Singapur, citaron otro ejemplo de la participación del sector privado en los esfuerzos de facilitación del comercio, después de que la autoridad administrativa fuera transformada en 1997 de un organismo público a una empresa corporativa estatal. El objetivo fue mejorar el ambiente de negocios del puerto, con el fin de hacer frente a la competencia global de los puertos; la empresa logró tomar las decisiones comerciales sin la burocracia asociada a organismos públicos, ayudando a la competitividad de la industria del puerto de Singapur. La facilitación del comercio fue definida por Portugal-Pérez y Wilson (2011, p. 2) como un “conjunto de políticas con el objetivo de reducir los costos de exportación e importación” y se consideró como la siguiente forma para avanzar en la reducción de los costos del comercio en los países en desarrollo. Portugal-Pérez y Wilson (2011) también incluyeron dos dimensiones a la facilitación, duras y suaves. La dimensión dura se relaciona con: los Puertos, aeropuertos, comunicaciones y la infraestructura de transporte, y la dimensión

---

suave se relaciona con: los activos intangibles como la transparencia, la Gestión aduanera y el entorno empresarial. La diferencia propuesta tiene el objetivo de dirigir mejor el impacto de las diferentes medidas de facilitación del comercio sobre el desempeño de las exportaciones en forma recta y directa, en una definición más simple, Sourdin y Pomfret (2012) considera la facilitación del comercio como una reducción en los costos al comercio.

También se encontraron otras definiciones que van desde una perspectiva más estrecha centrada sobre procedimientos aduaneros a definiciones más amplias que abarcan todas las funciones o asuntos específicos sobre cuestiones de fronteras, incluyendo todo lo relacionado con la circulación de mercancías sobre la cadena de suministro internacional. Entre los organismos internacionales, las definiciones más amplias son adoptadas por las organizaciones multilaterales como las Naciones Unidas (ONU) y la Organización Mundial del comercio (OMA). Keen (2003) del FMI, en “Cambiano las Aduanas: Desafíos y Estrategias para la Reforma de la Administración Aduanera”, se refirió al mejoramiento de las aduanas como sólo un aspecto de la facilitación del comercio. Naciones Unidas/CESPAP (2009) definió la facilitación del comercio como una política que reduce los costos, la incertidumbre y el tiempo gastado sobre el comercio internacional de mercancías, excluyendo a los instrumentos tradicionales, como los aranceles impuestos sobre las transacciones internacionales. Woo y Wilson (2000) indicaron que, para APEC, la facilitación del comercio simplemente significa la facilitación comercial o burocracia, cortando la mencionada definición de APEC, menciona la simplificación y racionalización de las aduanas y otros procedimientos que incrementan los costos de mercancías que cruzan las fronteras. La OCDE apoya la facilitación del comercio que se relaciona con la simplificación y agilización del proceso en que las mercancías y el comercio que ocurre a nivel nacional e internacional, y que implica la observación de los principales principios de facilitación, previsibilidad,

transparencia, simplificación y armonización del comercio. La OMC definió la facilitación del comercio como la simplificación y armonización de los procedimientos del comercio internacional. Después de que en el mundo los aranceles de importación han caído considerablemente como resultado de la aplicación exitosa de acuerdos multilaterales, en particular la Ronda de Uruguay de Comercio, la OMA ha aumentado sus esfuerzos para re direccionar los costos del comercio que a veces pueden ser superiores a los aranceles. La OMA inició negociaciones de facilitación del comercio en 2004 con el objetivo de aclarar y mejorar los artículos V, VII y X del GATT relacionados con la libertad de tránsito, tarifas y procedimientos relacionados a su vez con el comercio internacional y la publicidad y administración de los reglamentos comerciales. Ahora, en la ronda comercial de Doha, la facilitación del comercio sigue siendo prioridad en la agenda según Grainger (2011). El objetivo de la OMA es garantizar a través de la facilitación del comercio un tranquilo, predecible y libre flujo de comercio entre países.

La OMA apunta a mejorar la eficiencia y la eficacia de las administraciones aduaneras, trabajando en la armonización y simplificación de los procedimientos aduaneros, como lo es su misión. Esta es su definición de facilitación del comercio: “bajar los costos de transacción del comercio y crear estándares de eficiencia” (OMA, 2011, p. 1/4). Después de los ataques terroristas contra los Estados Unidos en 2001, la OMA se ha dado cuenta que la facilitación del comercio también pase a través de la función de las aduanas en brindar y proporcionar seguridad para la cadena de suministro mundial. Esto sólo es posible sin que se detenga el comercio internacional, debido a las interminables e innecesarias inspecciones de aduana a través de servicios aduaneros modernos. El marco normativo SAFE de la OMA aborda el reto de seguridad impuesto a las aduanas en el mundo, y es una respuesta a la demanda por mayor seguridad en la cadena de suministro internacional. La OMA considera que la facilitación del comercio evita cualquier restricción innecesaria del comercio, mediante

el uso de tecnología y mejores controles internacionales, la OMA tiene un enfoque de procedimientos aduaneros sobre la facilitación del comercio. El presente estudio adopta como definición de la facilitación del comercio el conjunto de acciones orientadas a reducir los costos del comercio internacional, permitiendo un flujo suave y seguro de mercancías a través de las fronteras de los países.

Agencias y organizaciones internacionales junto con los esfuerzos y las políticas de los gobiernos nacionales para la facilitación del comercio, han sufrido algunas críticas; Grainger (2011) dijo que la mayoría de las definiciones de la facilitación del comercio derivadas de la propia opinión de los que hacen las políticas, son ideas genéricas y recomendaciones, con un enfoque de arriba hacia abajo y no siempre respaldados en operaciones enfocadas en la investigación.

Evaluar la facilitación del comercio es un asunto importante, existen muchos estudios y encuestas sobre el tema. Shepherd y Wilson (2009) afirmaron que el impacto de la facilitación del comercio podría ser más grande que las reformas arancelarias para los países asiáticos, sin embargo, el estudio se centra en la infraestructura y la facilitación del comercio de dimensión dura; Ponfret y Sourdin (2010) concluyeron que los costos del comercio en Australia son más grandes que los aranceles ad valorem del país, y ese impacto institucional es mayor para las cargas aéreas o manufacturadas; también concluyeron que la

pobre infraestructura puede condenar a un país a frenar su crecimiento. Generalmente los estudios Econométricos se basan en estudios de modelo de gravedad, basados en datos recopilados de series estadísticas o de encuestas, como las del Banco Mundial - Doing Business, realizados a través de cuestionarios directos contestados por los miembros de la comunidad de comercio. El estudio buscó los resultados más relevantes de las iniciativas de facilitación del comercio encontradas en la literatura y en los beneficios medidos o esperados del comercio y el crecimiento asociado a esas prácticas. Por ejemplo, De (2011) encontró, utilizando un modelo econométrico, que una disminución de un 10% en los costos transfronterizos puede impulsar las exportaciones de un país en un 2%, y Persson (2012) declaró que los procedimientos engorrosos en las fronteras pueden impedir que un país diversifique sus exportaciones. La tabla 1 muestra los resultados más expresivos de la literatura sobre los resultados de las medidas consideradas como medidas de facilitación del comercio. Los resultados son generalmente expresados en términos de porcentaje de ganancia sobre el volumen del comercio, sobre el volumen de las exportaciones o las importaciones, sobre la reducción de los costos del comercio o sobre la reducción en el tiempo exigido para llevar a cabo una transacción de comercio. Es importante ser consciente de que muchos factores están interrelacionados, y que a menudo los resultados son influenciados por dos o más variables, por eso es difícil evaluar una medida especial de facilitación del comercio.

**Tabla 1**

**Resultados esperados de la recolección de literatura de facilitación del comercio**

Referencia	Premisa de facilitación del comercio	Resultado
Abe y Wilson citado por Portugal Perez y Wilson (2011).	Tomando en cuenta el promedio de los países de la APEC, la reducción de la corrupción y el aumento de la transparencia al promedio de la región.	Aumento del bienestar en el mundo por a \$ 406 billones y un crecimiento intrarregional del 11%.
Clark, Dollar y Micco (2004).	Pasando de 25 al 75 porcentual de la eficiencia del puerto.	Reducción del 12% del coste de envío.
De Prabir (2011).	Una caída de 10% en los costos de transacción en las fronteras.	Aumento en un 2% de la exportación de un país.
Dennis (2010).	Demora de días adicionales en el país de exportación.	Una caída de 0,5% sobre la demanda de importación de los Estados Unidos.
Dennis y Shepherd (2011).	Mejorar las medidas de facilitación del comercio, superar los costos de exportación, las barreras de entrada del mercado y los costos de transporte internacional.	Parecen tener un fuerte impacto en la diversificación de las exportaciones para los países en desarrollo.
Djankov, Freund y Pham (2010).	Retraso de un día adicional de carga para ser enviado.	Reducción de 1% del comercio.
Francois, van Meijl y van Tonjeren citado por Pomfret y Sourdim (2010).	Aplicación de las medidas de facilitación del comercio ronda de Doha.	Reduciendo los costos del comercio en 1,5% del valor del comercio.
Freund y Rocha (2011).	Un día de viaje tiempo ahorrado en el interior, en África.	Un aumento de 7% de las exportaciones.
Helble, Shepherd y Wilson citado por UM/CESPAP (2009).	Reducir los costos de exportación directa en Asia en un 14%, alcanzando los niveles de la OCDE.	Aumento de las exportaciones asiáticas de 11 a 14%.
Hummels en vez como una barrera comercial (2001).	Un día ahorrado en tiempo de viaje para mercancía manufacturada.	Un ahorro promedio de 0,8% ad valorem del producto manufacturado.
Iwanov y Kirkpatrick citado por Dennis (2010).	Produce un aumento del 10% en la facilitación del comercio.	Un aumento de 5% de la exportación.
OCDE citado por Grainger (2012).	Reducción de los costos de transacción relacionada con el comercio de 1%.	Aumento de US\$ 43 billones en el comercio mundial.
Portugal Perez y Wilson (2011).	Mejora en la infraestructura física.	Mayor impacto sobre el desempeño de las exportaciones.
UNCTAD 1994 y 1999 APEC.	Ingresos ganados de medidas de facilitación del comercio en el mediano plazo.	Entre 2% y 3% del valor de las mercancías.
Wilson, Mann y Otsuki (2004).	Los miembros de la APEC quienes estén por debajo del promedio en índice de proxy de facilitación del comercio alcanzan la mitad del rendimiento promedio de APEC.	Aumento del comercio intrarregional por US\$ 254 y elevó el PIB de la región en un 4,3%.
Wilson, Mann y Otsuki (2005).	Aplicó el mismo método a un conjunto de 77 países.	Crecimiento del comercio de manufacturación de US\$ 377 billones.

**Nota:** Compilación del autor.

### 3. COSTOS DEL COMERCIO

Un acto de comercio ocurre cuando dos individuos intercambian bienes que cada uno valora a mayor precio que el otro. Lo importante es que cada comerciante termina mejor que antes de que se produjera el comercio que llevó a cabo la transacción final. Como un ejemplo simple, el sujeto A tiene un carro que él/ella valora en \$3,000 y quiere venderlo. El sujeto B tiene \$5,000 en efectivo y valora el carro del sujeto A en \$4,000 y aceptaría pagar hasta ese precio por el mismo. Es posible decir que existe una gran probabilidad que B compre el carro de A por un precio que oscila entre \$3,000 a \$4,000. Al principio, A y B tenían un total de \$8,000; después de la transacción comercial, A queda con \$3,000 en efectivo y a B le quedan \$2,000 en efectivo (\$5,000-\$3,000), además de un carro que él/ella avalúa en \$4,000. La suma total de los activos de A y B, después de la transacción comercial es de \$9,000, mostrando un incremento patrimonial total de \$1,000.

Ahora ¿qué sucede si la transacción comercial entre A y B fuese entre países o regiones sujetos a un pago, por ejemplo, una cuota de venta de carros de \$200? Este hecho no impediría que ocurra la transacción comercial, pero el margen con el cual A y B se quedarán para negociar y comercializar ahora es más estrecho y la ganancia máxima de A y B sería reducida a \$800. El punto límite en que la transacción comercial todavía podría llevarse a cabo es cuando la tasa de comercio es igual a \$1,000; después de este punto cuando la cuota cargada es más de \$1,000, no habrá espacio para que se lleve a cabo la transacción comercial.

El ejemplo anterior puede considerarse como si A y B fueran países o regiones y la tasa de carro fuese como los costos de las transacciones que suceden en el escenario del comercio internacional. Los altos costos del comercio tienen intuitivamente efectos negativos en los flujos de comercio. En un caso extremo, podría prevenir la oportunidad

para el comercio. Walkenhorst y Yasui (2009) declararon que los costos de transacción son influenciados por el tipo de bienes comercializados y por la eficiencia, integridad y transparencia de las agencias fronterizas. Cali y Velde (2011) concluyeron que la calidad regulatoria vinculada a la infraestructura suave, tiene una correlación negativa con los costos y el tiempo gastado en las transacciones internacionales. Investigando los costos del comercio transfronterizo, Hoekman y Nicita (2011) calcularon que esos costos, tendrían efectos deletéreos sobre un país con capacidad exportadora.

Esta sección examina la definición de los costos del comercio, su teoría y cómo se pueden medir los costos del comercio. Se ve como una hipótesis general que cualquier acción tomada bajo el sello de facilitación del comercio es probable que sea útil en la reducción de los costos del comercio, sin embargo, la estimación de los costos del comercio debe ser bastante difícil debido a la incertidumbre de lo que son los costos del comercio y la falta de datos fiables. Brooks y Stone (2010) argumentaron que los costos pueden dividirse en dos categorías, directos e indirectos. Mientras que los costos directos, tales como los honorarios son claros a los comerciantes, los costos indirectos no lo son; el riesgo asociado a la incertidumbre en los costos indirectos es un grave problema, especialmente para los recién llegados y las pequeñas y medianas empresas. Hummels (2007) abogó que el valor agregado de una transacción internacional para determinados tipos de bienes puede ser inferido por la diferencia entre el precio en el país importador, dado por el valor del costo del seguro de la carga y el valor FOB en el país exportador. Sourdin y Pomfret (2012) apoyaron el trabajo anterior de Hummel y afirmaron que la tasa de CIF-FOB es un mejor indicador del costo real que lo que indican las encuestas como Doing Business - Comercio transfronterizo (Publicación del Banco Mundial, 2012).

---

La teoría económica acredita que la reducción en los costos del comercio, es el fenómeno que permitió el crecimiento del comercio internacional y es la fuerza motora detrás de la prosperidad económica, según Sourdin y Pomfret (2012). También citaron el trabajo de Samuelson y el supuesto del iceberg, que era la definición estándar de los costos del comercio a finales del siglo 20 y que establece que una parte del valor de un bien baja mientras que va desde el país de exportación al país de importación. Krugman mostro que el comercio puede verse afectado por factores tales como costos de transporte y el tamaño del país, como fue resaltado por Sourdin y Pomfret (2012). Ellos también informaron que planificadores holandeses desarrollaron la ecuación de la gravedad, una herramienta poderosa para explicar el comercio bilateral. Debido a sus altas características explicativas, la ecuación se hizo popular después de 1995 y actualmente es muy utilizada en estudios empíricos de costos de comercio.

Ya que muchos factores pueden ser considerados como costos comerciales o no, medir los costos del comercio no es una tarea fácil. Además de los tradicionales costos de carga y despacho de aduanas, los costos pueden ser computados desde el productor exportador al vendedor en el país de importación, calculando los costos transfronterizos en el comercio internacional. Mirándolo de una manera más amplia, debido a la constante especialización y fragmentación de la producción mundial, se podría incluir el costo sobre insumos importados para futuras exportaciones. Muchos estudios demostraron que los países que presentan mayores costos de transacciones de comercio internacional están siendo rezagados de la tendencia actual de fabricación especializada y verticalización. Anderson (citado por Hummels, Ishii y Yi, 2001) declaró que los aranceles y los costos son una carga extra, si un bien se produce en una secuencia de países, agrega a la conclusión de que las reducciones en los costos mueven favorablemente al comercio hacia la verticalización, especialización y abastecimiento.

Hay algunas maneras de medir o estimar los costos del comercio. Basado en la diferenciación realizada por Sourdin y Pomfret (2012), el primer método es la recopilación de datos directos, proporcionados por las aduanas u otras agencias gubernamentales sobre los costos de envío o costos de comercio. Este método tiene una deficiencia ya que el hecho de que a muy pocos países realmente recogen este tipo de datos directos y divulgan las fuentes de información. Los importadores y exportadores podrían no estar comprometidos a proporcionar las cifras correctas. La metodología del modelo de gravedad explica el comercio bilateral a través de una relación entre tamaño y distancia de los comerciantes. Es ampliamente utilizado para estimar los costos del comercio. Baldwin y Taglioni (como citados por Sourdin & Pomfret, 2012) explicaron que, en ecuaciones de comercio, el coeficiente de gravedad refleja parte del comercio que no se explica por tamaño y distancia de los comerciantes, existe cierta reserva en este método ya que el hecho de que las ecuaciones utilizan un modelo de gravedad y encuestas basadas en variables, para medir indirectamente los costos del comercio.

El CIF-FOB Gap a veces se refiere como los costos de transporte, citados por Hummels (2007). Es una medida más amplia de los costos del comercio que la simple adición de costos de despacho de carga y aduanas. Podría capturar los costos de una infraestructura deficiente y los fracasos en el mercado de transporte, por ejemplo un monopolio en las líneas navieras. Tiene como deficiencia el hecho de que muy pocos países proporcionan los datos requeridos, por ejemplo, Estados Unidos, Australia, Nueva Zelanda, Chile y Brasil, como mencionaron Sourdin y Pomfret (2012). Además no considera el costo de tiempo para completar una transacción comercial. Aun así, consideran que es el mejor método disponible, especialmente en comparación con las encuestas, por ejemplo las del Doing Business del Banco Mundial que mostró un resultado negativo comparado con el método CIF-FOB. Hummels y Lugovskyy (2006) encontraron una

similitud a la tasa CIF-FOB, un resultado bajo en la convergencia de datos directos recogidos y concluyeron que el método se debe utilizar sólo como una variable de control; los datos de la tasa CIF-FOB utilizados en el estudio se basaron en los datos de las estadísticas del FMI sobre los comerciantes CIF y FOB en el mundo. De esta manera, Hummel (2007) aclaró que el objetivo principal del FMI es recopilar estadísticas para fines de pago, no para estimar los costos del comercio. Las encuestas son el último método para hacer frente a la medida de los costos del comercio; una de las encuestas más referenciadas es Doing Business del Banco Mundial, comercio transfronterizo. Esta es una encuesta que se llevó a cabo dentro de los operadores de primera línea como transportistas, navieras, despachantes de aduana, los funcionarios portuarios y los

bancos. A ellos se les preguntó sobre los costos y variables en relación con operaciones de comercio exterior en casi todos los países del mundo. Las repuestas detalladas se encuentran en <http://www.doingbusiness.org/methodology/trading-across-borders>. La encuesta mide el tiempo y costos, excluye los aranceles y pagos, asociados a la exportación e importación de una carga estandarizada en un contenedor de 20 pies movido por transporte marítimo. La metodología de la encuesta trae algunos supuestos, como, por ejemplo, el valor de la carga es US\$ 20,000.00 y el comerciante se encuentra en el área económica más importante del país, esos supuestos enfrentan algunas críticas debido a su excesiva simplificación, aunque la encuesta del Banco Mundial fue utilizada para evaluar los resultados del APEC TFAP II, como se menciona en APEC (2011).

#### 4. LOS INDICADORES CLAVE DE RENDIMIENTO - KPI

Los indicadores clave de rendimiento según APEC (2011), jugaron un papel importante en el TFAP II. Los indicadores de rendimiento, citados por el Programa Comlumbus de la OMA, son elementos clave de un plan estratégico, que permite abordar el asunto: “¿Cómo saber si lo están logrando?” (OMA, 2009, p. 2-v). El KPI del APEC está relacionado con: el TRS – tiempo para publicar la encuesta de mercancías; implementación de normas basadas en el SAFE de la OMA en el contexto del APEC, la simplificación y armonización de procedimientos aduaneros, basados en el Convenio de Kyoto Revisado (RKC) y la automatización de los procedimientos de comercio; todos se analizaron basados en las herramientas de gestión del plan TFAP II. La Teoría administrativa depende

profundamente de la importancia de medir los resultados y el rendimiento. La administración por desempeño es una técnica que se extiende por agencias gubernamentales y pruebas anecdóticas sugieren que la afirmación: “no se puede administrar lo que no se mide, no se mide lo que no se define, no se puede definir lo que no se entiende y no habrá ningún éxito sin administración”<sup>2</sup> es un dicho común en muchos lugares de trabajo. Los índices simples y confiables de rendimiento están relacionados con el éxito de la gestión, los Indicadores Clave de Rendimiento del APEC son índices de rendimiento por definición, los estudio de índices fueron útiles para aclarar el alcance de cada acción de facilitación del comercio relacionados con las cuatro sub áreas del TFAP II.

2. Este dicho, junto con: “En Dios confiamos, todos los demás deben llevar los datos” se le atribuye, por la evidencia anecdótica, a William Edwards Deming. El famoso estadista americano conocido como el gurú de los métodos de gestión japonesas, según Waters (1998). Él fue famoso por el Ciclo de Deming / PDCA y autor de libros como, *Calidad, Productividad y Posición Competitiva* (1982) y *la salida de la crisis* (1986), ambos tratan sobre los retos que se le imponen a las empresas estadounidenses que enfrentan problemas de gestión y las empresas japonesas la competencia.

La fase final evaluó las acciones de facilitación del comercio asociadas a la simplificación y armonización de procedimientos aduaneros, la investigación buscaba evidencia que ayude a respaldar la conclusión de la región al bajar los costos de comercio, informado como el resultado final del TFAP II. APEC utilizó ocho diferentes KPI para la evaluación de los progresos del plan, las acciones de facilitación del comercio fueron divididas entre ellos y fueron evaluados por cada uno de los siguientes indicadores:

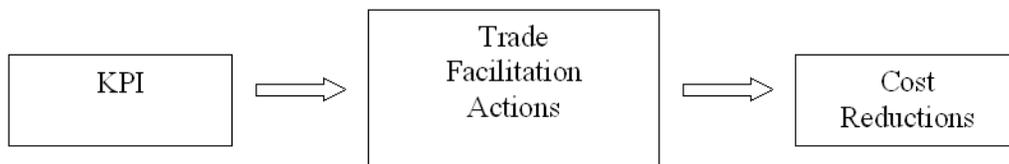
1. Tiempo del despacho para la importación;
2. Tiempo de despacho para la exportación;
3. Número de operadores económicos autorizados – OEA;
4. Porcentaje del comercio cubierto por los OEA;
5. Número de documentos exigidos por las aduanas para las operaciones de importación;
6. Número de documentos requeridos por las autoridades aduaneras para operaciones de exportación;

7. Porcentaje de importación presentadas y procesadas electrónicamente y
8. Porcentaje de declaraciones de exportación presentadas y procesadas electrónicamente.

Todos los KPI son sometidos a evaluación debido a su efectividad o su rendimiento; su eficiencia o cuánto costaron para implementarlos; y sobre su simplicidad o que tan fáciles se entienden. Según APEC (2011), una revisión realizada en 2009, señaló la necesidad de una revisión de los KPI que habían sido utilizados, en base a criterios de eficacia, eficiencia y simplicidad. Los actuales ocho KPI fueron introducidos ya que el APEC en ese momento consideró que de esa forma era más eficaz y más simple medir los costos de reducción de las transacciones. Figura. 1 muestra la lógica secuencial con el uso de KPI: los indicadores evalúan la aplicación de medidas de facilitación del comercio, la reducción de costos es consecuencia de las acciones concretas de facilitación del comercio, mientras que los KPI son herramientas de gestión.

### Gráfico 1

Basado en APEC (2011)



Para medir los costos, APEC si considera el tiempo y los costos de Puerto, sin embargo excluye los costos relacionados con los aranceles y barreras no arancelarias, por ejemplo las

cuotas y gastos comunes al comercio nacional e internacional, como los costos de distribución. Las estimaciones se basaron en los precios de mediados de 2011.

#### 4.1 KPI Tiempo para el despacho de importación y tiempo de despacho de exportación

Los dos KPI relacionados para medir el tiempo de despacho de importación y exportación fueron una señal sobre el progreso de la aplicación de una encuesta sobre el tiempo (TRS), a los miembros de APEC. Mientras que los indicadores fueron diseñados para medir el progreso en reducir el tiempo necesario para el despacho de importación y exportación de mercancías, lo lógico es que la implementación del plan TRS es una medida probada para ayudar a que todos los miembros lleguen al objetivo final que es lograr la reducción del tiempo de despacho. El plan TRS está ligado a medidas objetivas de facilitación del comercio, como consecuencia de un plan TRS bien implementado, se esperan avances en la reducción de tiempo de despacho, resultando al final, como el tiempo puede traducirse en costos, en menores costos de transacción, según los estudios anteriores citados en la tabla 1.

El TFAP II menciona el término de la encuesta de tiempo, mientras que la OMA (2011) hizo referencia a un estudio de tiempo. Se identificaron diferencias significativas entre los dos conceptos, APEC (2011) menciona el proceso TRS de la OMA como la metodología básica para ser utilizada por sus miembros. Los esfuerzos de la OMA en proporcionar un marco para un programa TRS, iniciado en 2001, según Matsuda (2012), a través de la publicación de la guía original de TRS, mientras que Zang (2009) menciona los primeros esfuerzos de la OMA sobre el asunto, a partir de 1994, basados en iniciativas llevadas a cabo por Japón y Estados Unidos. Por lo tanto, basados en la metodología de la OMA, los objetivos principales del TRS de la OMA eran:

- Proporcionar a cada país una herramienta de evaluación para sus propias acciones de facilitación del comercio;
- Mejorar las medidas adoptadas; e
- Identificar los cuellos de botella.

El TRS es una herramienta útil para medir el rendimiento de las aduanas y los esfuerzos de facilitación del comercio, llevado a cabo por las autoridades aduaneras así como por otras agencias gubernamentales, si estuviesen incluidas en el programa. Se considera que el TRS es importante para evaluar el progreso y las mejoras que se han hecho y se basó en el entendimiento de que si se desea o no una reforma o mejoría; primeramente se debe medirlo. El método de la OMA aboga por que el tiempo a medir es el intervalo de tiempo entre la llegada de mercancías y su despacho. Esto facilita la observación de los embotellamientos causados por otras agencias y operadores y no sólo las aduanas. Después de años de esfuerzo sobre las medidas de facilitación del comercio a través de las aduanas alrededor del mundo, con notables beneficios sobre la eficacia observada de las aduanas, según Avis, Mustra y otros (como citado por Mustra, 2011), el tiempo para el despacho no debe ser considerado solamente como una responsabilidad de las aduanas. Si no por el contrario, informaron que los principales cuellos de botella no son causados por las aduanas, ya que las aduanas solo son responsables de un tercio del tiempo total de despacho. De la misma manera, Zhang (2009) argumentó que por lo general, las aduanas son una de las Agencia de fronteras más eficiente, cuando se lleva a cabo un TRS, sin embargo, la posibilidad de mejorar e incrementar la cooperación con otros organismos de fronteras es una importante oportunidad que no se debe perder. Las Naciones Unidas/ESCAP (2009) sostuvo que se debe prestar atención especialmente para permitir que los documentos y carga se puedan comprobar por todas las agencias fronterizas en un único punto y tiempo. El objetivo principal señalado por la OMA (2011), en la realización de un TRS, es encontrar cuellos de botella en los procedimientos fronterizos y evaluar sus razones, así como identificar quién es el responsable de los retrasos: las aduanas, otros organismos o incluso las empresas privadas.

---

APEC (2011) afirmó que, a comienzos del TFFPA II, sólo seis miembros tenían un programa TRS; pero que a finales de 2009, doce miembros habían implementado con éxito un programa TRS, a pesar de que se adoptaron una gran gama de enfoques de país en país. La OMA (2011) informó que los países que exitosamente implementaron el TRS, como Japón y Australia, han experimentado una buena reducción en los tiempos de despacho. En APEC (2011), las estimaciones realizadas por ITS Global son compatibles con el informe de la OMA, que indica una reducción del tiempo de despacho en Australia de 14.3% para las importaciones y un impresionante 75% para las exportaciones durante el período 2007-2009. La experiencia japonesa sobre el uso sistemático de TRS también es notable, con un marco que incluyen otras agencias y el sector privado, la aduana japonesa ha liderado un proceso que se reporta para el período de 1991 a 2009 y, sin incluir la carga OEA, una reducción de 168.2 horas a 62.4 horas para el tiempo de despacho de carga naviera por mencionar un ejemplo. La Unidad de apoyo de política APEC (PSU), (citado por APEC, 2011) estima que la reducción en los costos del comercio para la región de APEC para el período 2006-2010, fue de 8.1%, debido al despacho aduanero y a las medidas de ahorro de tiempo de control técnico. APEC utilizó las conclusiones de Hummels para calcular el impacto en los costos del comercio por las mejoras de ahorro de tiempo, Hummels (2001) estimó un impuesto *ad valorem* del 0.8% equivalente para cada día ahorrado en el tránsito de las mercancías objeto de comercio. Los dos KPI relacionados con la implementación de TRS fueron diseñados para impulsar a los miembros hacia implementar y beneficiarse del programa sistemático de TRS.

#### 4.2 Número de OEA y porcentaje del comercio de KPI de OEA

Los dos KPI están relacionados con el marco SAFE de la OMA, siguiendo los principios de información electrónica avanzada, gestión de riesgos, colaboración entre aduanas a través de mutuas inspecciones de reconocimiento y colaboraciones entre aduanas y empresas, OEA. El marco de la OMA tiene como objetivo la promoción de previsibilidad y uniformidad del comercio internacional, brindar seguridad a la cadena de suministro internacional y facilitar la circulación de mercancías en operaciones legales. El programa de OEA es una piedra fundamental para el marco SAFE de la OMA, OMA (2007), lo presentó en el pilar del programa, aduanas - empresas.

APEC informó que, actualmente siete<sup>3</sup> de sus miembros tienen un programa de OEA, para medir el progreso en cuanto a la aplicación de los programas de OEA por sus miembros, APEC ha hecho uso de dos KPI:

- Número de operadores económicos autorizados – OEA; y
- Porcentaje del comercio de OEA.

El proceso de implementación de OEA entre los miembros de la APEC está todavía en curso. APEC reportó dificultades en estimar el impacto del OEA sobre los costos del comercio en la región. Sin embargo, señaló que, como se menciona en APEC (2011), la consistencia del TRS hecho por Japón en el pasado, combinado con el trabajo de Igarashi, (citado en Matsuda, 2012) permitió a la organización estimar para el período de 2009, un 1.9% de ahorro en costos de transacción de comercio en Japón, lo que

---

3. APEC (2011) reportó que tienen un programa de AEO, Japón, China, Corea, Nueva Zelanda, Singapur, China Taipéi, y los Estados Unidos.

representa US\$ 2.7 billones. Japón reporta un despacho más rápido del 60% para su carga de OEA que para la carga general. Cabe mencionar una observación, esta cifra pasa por asumir que la carga OEA japonesa mantuvo el mismo porcentaje de 55.8% observado en 2008 sobre el comercio internacional.

APEC (2011) reportó un aumento de 26% en el número de OEA para el período del TFPA II; el número va de 8,322 operadores intrarregionales para el año 2007, a 10,502 en 2009. El fundamento de los KPI es proporcionar una medida simple y directa de los avances sobre la implementación de programas de OEA y el alcance de cada programa, medido por el porcentaje del comercio de OEA.

#### **4.3 Número de documentos requeridos por las aduanas para operaciones de importación/exportación KPI**

Para el sub área, simplificación y armonización de procedimientos aduaneros, los dos KPI utilizados fueron:

- El número de documentos exigidos por las aduanas para las operaciones de importación; y
- El número de documentos exigidos por las aduanas para las operaciones de exportación.

Estos esfuerzos para los planes corresponden a las normas y recomendaciones de la Convención de Kyoto Revisada, RKC, sobre la simplificación y armonización de los procedimientos aduaneros, como se muestra en (APEC 2011). El objetivo general del sub área es mejorar la eficiencia, por lo tanto, los dos KPI se relacionan directamente con el costo de tiempo y mano de obra para cumplir con las exigencias burocráticas, medidas por el número de documentos exigidos por las autoridades aduaneras, con el fin de permitir que se lleve a cabo una operación de

exportación o importación. Tomemos en cuenta que en la encuesta del Banco Mundial, Doing Business, el número de documentos necesarios para completar una transacción de comercio internacional se computa como costos reflejados en los Datos de Comercio Transfronterizos; Aun cuando la encuesta del Banco Mundial no sólo considera los documentos requeridos por la aduana, sino también documentos exigidos por otras agencias.

APEC consideró el número de documento requeridos como una buena medida sobre el cumplimiento de las normas RKC por sus miembros. Los resultados obtenidos mostraron una tendencia para disminuir el número de documentos necesarios para proceder con una operación de importación o exportación en la región. Basándose en la encuesta del Banco Mundial, APEC estima que los costos asociados para preparar documentos bajó 8.7% entre los miembros para el período comprendido entre 2006 y 2010. La reducción de los costos asociados a la preparación y emisión de documentos, se refleja lógicamente en una reducción de los costos globales del comercio en la región.

#### **4.4 Porcentaje de importación/exportación presentadas y KPI procesados electrónicamente**

El último par de KPI se relaciona con el porcentaje de declaraciones de importación y exportación presentadas y procesadas electrónicamente. Los dos miembros del APEC demostraron una disminución en el porcentaje, debido al alto nivel de porcentaje alcanzado por la mayoría de los miembros, cercana al 100%. El nuevo objetivo del APEC es el desarrollo de sistemas de ventanilla única, con el fin de avanzar en la eficiencia. APEC (2011) reportó que trece miembros<sup>4</sup> tienen un sistema de ventanilla única operacional.

4. APEC (2011) reportó que los siguientes países adoptaron el sistema de ventanilla única, US, Japón, Corea, Australia, Brunei Darussalam, Canadá, Chile, China, Indonesia, Malasia, Filipinas, Singapur, y Tailandia.

## 5. ACCIONES PARA LA FACILITACIÓN DEL COMERCIO ASOCIADAS AL TPA II

### 5.1 TRS

Los dos primeros KPI, que miden el tiempo de despacho en la importación y exportación, están relacionados con la aplicación por los miembros de APEC de un programa TRS. El primer conjunto de medidas de facilitación del comercio adoptadas por el TPA II fue basado en el estudio de tiempo, TRS, se basó en la implementación de acciones tales como: medición del tiempo de despacho, identificar cuellos de botella en las aduanas, conseguir los datos correctos, desarrollando estrategias para hacer frente a los cuellos de botella de las aduanas y fronteras y al desarrollo de un método para medir el tiempo de despacho en base a un tiempo ininterrumpido. El éxito de la iniciativa fue reportado en APEC (2011), que estimó una reducción de 8.1% sobre los costos debido a mejores procedimientos aduaneros y un control técnico. También informó una reducción del tiempo para las transacciones internacionales de 6.2% para el periodo; el número de días promedio para completar una importación y una exportación se redujo de 17 a 15 en ambas operaciones.

APEC (2011) informó que, aun cuando se observó una reducción en los costos de comercio debido a las mejoras en las aduanas, que estaba directamente ligado a las acciones de orientación del gobierno en esta área, los costos de tiempo verificados en puertos y terminales aumentaron en términos reales en 4.3% durante este período. Sin embargo, el aumento de los costos se compenso con las ganancias en eficiencia aduanera. APEC (2011) declaró como una suposición razonable la idea de que las medidas y acciones de TRS eran responsables de la mayoría de los cambios positivos observados en procedimientos aduaneros y controles técnicos en la región.

Los dos KPI vinculados al sub área fueron basados sobre el tiempo necesario para despachar una carga. APEC para su evaluación,

utilizó datos de la encuesta del Banco Mundial El comercio Transfronterizo. APEC (2011) reportó que en 2006, sólo seis economías de la región realizaron un TRS, pero este número se duplicó en el año 2009. Matsuda (2012) señaló a dos miembros de la APEC, Japón y Australia que han implementado TRS, informando que ambos países han aprovechado las ventajas del TRS y han sido capaces de identificar y resolver problemas relacionados con el despacho de mercancías. TRS se considera una herramienta para la evaluación de las medidas de facilitación del comercio, según Matsuda (2012), la guía del TRS de la OMA versión 2 trajo nuevos aspectos, destacando el uso de TRS en el contexto de: coordinar la gestión de fronteras, la colaboración entre aduanas y entre aduanas y empresas. El autor también indicó que la herramienta podría ser utilizada para siete finalidades:

- Promover una reforma estructural;
- Promover la simplificación y armonización del proceso;
- Identificar la eficacia de un programa específico, por ejemplo el programa de OEA;
- Para los procedimientos de la automatización;
- Para una mejor asignación de los recursos;
- Para mejorar la transparencia; y
- Para identificar la capacitación necesaria, descrita o relacionada con una metodología para llevar a cabo un TRS.

El Banco Mundial (2005) mencionó la importancia de la disponibilidad de indicadores de rendimiento, el informe considera que un indicador de acción prolongado puede ayudar a las partes interesadas, al gobierno y a las empresas privadas, a identificar claramente quien tiene la responsabilidad del retraso en el proceso de despacho de la carga. Según Matsuda (2012), el Banco Mundial consideró que el TRS era solo uno de los componentes

del plan de facilitación del comercio. Un TRS debe tener en su alcance de aplicación el estudio del tiempo, desde la llegada de las mercancías hasta su despacho, esto involucra a las aduanas, a otras agencias gubernamentales (OGA), como los que tratan el saneamiento, control de licencia, normas técnicas, animales y plantas en cuarentena, entre varios otros. Los agentes de aduana y otros agentes privados también se pueden incluir en el estudio, según Matsuda (2012). En realidad, el número de partes interesadas que participan en el complejo mecanismo de engranaje, necesario para mover un bien de un país a otro, puede ser sorprendentemente alto. Todos los que plantean una acción sobre los procedimientos para despachar una carga en la frontera pueden ser incluidos en el ámbito del TRS.

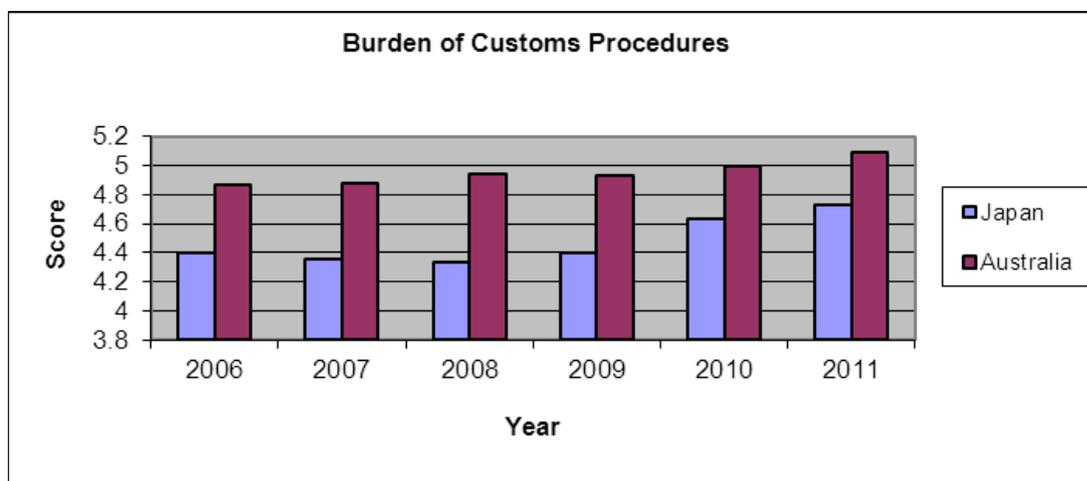
Zang (2009) recomienda que el programa TRS debe ser conducido naturalmente por la aduana, el proyecto debe tener un grupo de trabajo. De esta manera, algunos países tendrían que adoptar la figura de un Comité Directivo, donde los legisladores y los operadores privados puedan establecer un canal de comunicación efectivo y mostrar su compromiso para la implementación de la facilitación del comercio. El Banco Mundial (2005) mencionó el establecimiento de un Comité Directivo Regional (RSC) como una medida necesaria para los países que hayan pedido dinero prestado para proyectos de facilitación del comercio y transporte. Además el

centro de las Naciones Unidas para la facilitación del comercio y el comercio electrónico (UN/CEFACT) número de recomendación 4, 2001, recomienda la adopción de un cuerpo de facilitación del comercio nacional como un paso importante para avanzar en las medidas de facilitación del comercio. El liderazgo de las aduanas durante el proceso está justificado ya que el Banco Mundial (2005) identificó once medidas adoptadas desde la llegada de la carga hasta su despacho; La aduana participa directamente en siete de ellas.

Como una alternativa para confirmar los resultados reportados por la encuesta del Banco Mundial, Doing Business, por el uso de otro proxy, la figura 2 muestra una tendencia positiva sobre la carga en los procedimientos aduaneros, reportado por el informe de Competitividad Global del Foro Económico Mundial (2011). De esta forma la APEC (2011) refuerza sus conclusiones y los resultados prácticos que podrían obtenerse por el uso sistemático del TRS, como una herramienta para mejorar la eficacia aduanera. El Foro Económico Mundial (2011, p. 646) abordó el asunto: “Cómo calificaría el nivel de eficiencia de los procedimientos aduaneros (relacionado con la entrada y salida de mercancía) en su país? [1 = extremadamente ineficiente; 7 = extremadamente eficiente]”, a aproximadamente 15000 ejecutivos de todo el mundo, representando a empresas de todos los países encuestados.

## Gráfico 2

### Japón y Australia en el informe de Competitividad Global del Foro Económico Mundial



- Nota.** 1- Basado en datos obtenidos de [http://www3.weforum.org/docs/WEF\\_GlobalCompetivenessReport\\_2010-2011.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetivenessReport_2010-2011.pdf)  
2- El punto 7 es para extremadamente eficiente y 1 para extremadamente ineficiente.

La Tabla 2 muestra el progreso de la región ya que sus economías muestran un mayor puntaje en la encuesta del Foro Económico Mundial. Puede observarse una tendencia positiva; el promedio de las economías aumentó 4.86% durante el programa de TPAF II.

Para las economías de la región que han adoptado el TRS, la encuesta del índice de desempeño logístico, llevada a cabo por el Banco Mundial, mostró valores prácticamente sin cambios durante los años 2007 y 2010 para las economías de la región, sin embargo, las

economías citadas por Matsuda (2012) como referencia, presentan algunos avances. APEC (2011) mencionó que no todos los TRS llevadas a cabo por sus miembros eran iguales y algunas economías acaban de empezar un programa TRS. La Tabla 3 muestra los resultados en la eficiencia del proceso de despacho de aduanas, un componente del índice logístico. El puntaje va de 1 como bajo, a 5 como alto. Los resultados refuerzan la posibilidad de lograr buenos resultados mediante la realización del TRS hecha por Japón, Australia y Nueva Zelanda.

**Tabla 2**  
**Eficiencia del despacho de aduana**

Country	2007	2010
Australia	3.58	3.68
Brunei Darussalam	N/A	N/A
China	2.99	3.16
Hong Kong SAR, China	3.84	3.83
Indonesia	2.73	2.43
Japan	3.79	3.79
Korea, Rep.	3.22	3.33
Malaysia	3.36	3.11
New Zealand	3.57	3.64
Peru	2.68	2.50
Philippines	2.64	2.65
Russian Federation	1.94	2.15
Singapore	3.90	4.02
Thailand	3.03	3.02
Vietnam	2.89	2.68
<b>Total</b>	<b>44.16</b>	<b>44.01</b>

Nota: .Datos obtenidos de <http://go.worldbank.org/88X6PU5GV0>

**Tabla 3**  
**Carga de procedimientos aduaneros –2006 – 2010**

Country	2006	2007	2008	2009	2010
Australia	4.87	4.88	4.94	4.93	4.99
Brunei Darusslam	N/A	N/A	4.48	4.62	4.46
Canada	4.75	4.88	4.84	4.72	4.92
Chile	5.15	5.46	5.63	5.82	5.69
People's Republic of China	3.95	4.21	4.46	4.57	4.53
Hong Kong China	6.36	6.07	5.94	6.15	6.47
Indonesia	3.53	3.01	5.26	3.70	3.86
Japan	4.40	4.36	4.34	4.40	4.63
Republic of Korea	4.82	5.89	5.03	4.55	4.53
Malaysia	4.79	4.97	4.78	4.77	4.81
Mexico	3.44	3.60	3.60	3.66	3.87
New Zealand	5.48	5.50	5.62	5.88	5.83
Papua New Guinea	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
Peru	3.57	3.49	3.29	3.81	4.47
The Philippines	2.90	3.06	2.93	2.98	3.00
Russia	2.81	2.87	2.69	2.73	2.93
Singapore	6.37	6.43	6.45	6.39	6.30
Chinese Taipei	5.16	5.13	5.18	5.03	5.12
Thailand	4.07	4.32	4.08	4.06	4.14
The United States	4.63	4.30	4.47	4.58	4.48
Vietnam	2.82	3.17	3.34	3.60	3.55
<b>Total</b>	<b>83.87</b>	<b>85.6</b>	<b>89.35</b>	<b>90.95</b>	<b>92.58</b>
<b>Average</b>	<b>4.81</b>	<b>4.51</b>	<b>4.47</b>	<b>4.55</b>	<b>4.63</b>

Nota: Datos obtenidos en <http://www.weforum.org/issues/global-competitiveness/index.html>

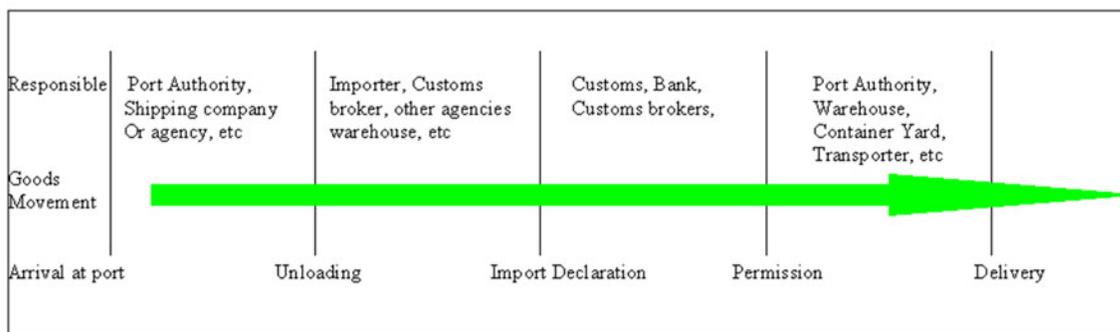
TRS puede considerarse una herramienta poderosa para ser utilizada por cualquier país con el fin de mejorar continuamente la eficacia del despacho de la carga. Sin embargo, no puede ser considerada como una solución por sí misma, el progreso es confiable sobre las medidas de facilitación del comercio prácticas adoptadas para resolver los problemas y pueden identificar los cuellos de botella implementados por el TRS. Wilson (2009) estima que se podría conseguir un aumento del 6,3% en el comercio si hubiese una reducción de 10% en el tiempo en la frontera. Como lo citó Zhang (2009), la importancia de un TRS también radica en su capacidad para

demostrarle bien a las partes interesadas, a las autoridades gubernamentales, al sector privado y a los donantes, los avances obtenidos y la necesidad de medidas adicionales sobre los procedimientos en las fronteras. La experiencia japonesa sobre cómo llevar a cabo una secuencia sólida de TRS puede ser vista como un punto de referencia, el TRS realizado en 2009 tomó siete días consecutivos, para seleccionar cerca de 5000 muestras de carga marítima y aérea, que cubren todas las sucursales regionales de las aduanas japonesas.

El TRS japonés tiene como marco la estructura tal como se muestra en el Gráfico 3:

**Gráfico 3**

**Alcance de TRS japonés**



**Nota:** Basado en la OMA (2011).

La lista de medidas de facilitación del comercio utilizadas para abordar los problemas resaltados en el ciclo TRS, hecho por la aduana japonesa, incluye entre otros: informatización del despacho, examen de la documentación paralela con otras agencias gubernamentales, la implementación del sistema de ventanilla única, 24 horas de operación, introducción al programa de OEA, según lo informado por la OMA (2011).

La OMA (2011) reportó que Nueva Zelanda realizó un TRS en 2009 sobre las operaciones de exportación. La conclusión es que el estudio proporciona información sobre lo que podría

ser adoptado como una medida de facilitación del comercio para ayudar a las exportaciones de Nueva Zelanda, en este caso particular, este mejoramiento podría venir guiando a los exportadores para que almacenen las mercancías que serán exportadas, más cerca al puerto de salida. Corea también reportó ser un ejemplo exitoso; la aduana coreana diseñó un sistema web independiente de TRS que permite el estudio sobre un universo de transacciones, en lugar de un estudio realizado sobre una muestra. La OMA reportó que la experiencia coreana tuvo una reducción en el tiempo de llegada de mercancías al despacho de 14.8 días en 1998 a

2.3 días en 2010, lo que permite ahorrar US\$ 2.7 mil millones al año en costos de logística.

## 5.2 Programa OEA como una acción de facilitación del comercio

El TFPA II tenía dos KPI vinculados a la adopción por las economías regionales del programa OEA. El Programa OEA está previsto en el marco normativo SAFE de la OMA. El objetivo es permitir a empresas privadas que muestran un alto cumplimiento con los requisitos de aduanas y un serio compromiso para proporcionar seguridad a sus operaciones, disfrutar de un sistema y procedimientos más simples y más rápidos en el despacho de sus productos, que consiste en un nivel inferior de inspecciones físicas, acelerar la liberación de la carga y reducir las cuotas o cargos. La OMA (2007) mencionó que un despacho más rápido con menor intervención de la aduana sobre la carga es una clara ventaja del programa.

El Programa OEA se basa en una colaboración entre las aduanas y el sector privado, (den Butter et al., 2011) explicó que el programa OEA enfrenta el problema surgido por información asimétrica, cuando una de las partes tiene más o mejor información que la otra, en realidad, cada empresa se conoce mejor a si misma que el gobierno. La consecuencia de una información asimétrica puede resultar en una selección adversa, por ejemplo, al final, sólo las malas empresas se unen al programa, así, los certificados emitidos por la OEA pierden valor, al igual que pierden las buenas empresas y la sociedad, de esta forma las buenas empresas no tendrían ningún incentivo para unirse o a permanecer en el programa. Dado que unirse al programa OEA es opcional y no cuesta nada para los operadores privados, el gobierno debería proporcionarle al certificado de OEA un tipo de norma de calidad, una señal positiva de calidad y reputación que pudiera mostrarse a los demás, y así ayudar a reducir la asimetría de información que naturalmente ocurre en el mercado. La inversión en el certificado, o el esfuerzo de la señalización y el riesgo de perder

el estatus alcanzado son asuntos decisivos para que el socio privado sea consciente de sus deberes. El programa debe estar diseñado de forma tal que el costo de hacer trampa o cometer fraude sea superior a las eventuales ganancias, estimulando a las partes, al gobierno o a las aduanas y a las empresas privadas cooperar entre sí siendo esto una forma para incrementar el bienestar social. Según Abonyi y Slyke (2010), la colaboración entre el gobierno y el sector privado es crucial para asegurar ganancias y para gestionar los riesgos en la nueva era de la globalización; la empresa privada necesita a los gobiernos para promover la eficiencia y aumentar la capacidad de competencia de cada país.

APEC (2011) aclaró que el objetivo principal de marco SAFE está relacionado con la seguridad del comercio internacional, ayudando a proteger la seguridad nacional de sus miembros. El objetivo secundario es facilitar el comercio de los operadores privados de bajo riesgo. APEC se refiere a las dificultades para aislar el resultado en los costos de transacción sobre las medidas del marco SAFE, ya que la reducción en el tiempo para procesar una operación está vinculada a cada diseño de programa OEA. Sin embargo, utilizando los datos proporcionados por Japón, se estima que el programa japonés de OEA redujo en 2009 los costes de transacción del país en un 2%.

## 5.3 Medidas conexas al RKC

Las acciones de facilitación del comercio con el objetivo de reducir los documentos necesarios para completar una importación o exportación de operación y la presentación electrónica de declaraciones en la aduana se relacionan con el RKC. Engman (2009) menciona la experiencia de Singapur en el cual afirma que el sistema de ventanilla única TradeNet es responsable del ahorro de 20-35% en los costos de papeleo; el gobierno de Singapur acredita a la facilitación del comercio el ahorro de más del 1% del PIB cada año. APEC (2011) señaló el alto nivel de procedimientos sin papeles en la región, este

avance se debe a la implementación de sistemas de ventanilla única. Grainger (2011) afirmó que un estudio de Naciones Unidas y OCDE demostró que por lo general los elementos de 200 datos son necesarios para llevar a cabo una transacción comercial, por lo menos 60% a 70% de los datos se informan dos veces, y 15% se informa hasta treinta veces. El Banco Mundial (2012) informó que las aduanas de la República de Corea tienen experiencia en ventanilla única, reportando ganancias de economía global igual a \$ 3.47 billones para el año 2010, debido a las acciones de facilitación del comercio. Lo mismo fue reportado en Singapur, su sistema de ventanilla única, TRADENET, iniciado en 1989, junto con más de 35 agencias del gobierno fue responsable de la eficiencia, con un retorno de \$ 1 por cada centavo gastado por el sistema de aduanas. APEC (2011) informó que la República de Corea redujo de 8 a 3 el número de documentos requeridos para proceder con una operación de importación, entre 2006 y

2009. También se redujeron los números para las operaciones de exportación de 5 a 3 en el mismo período. Wilson (2009, p. 57) basado en la encuesta del Banco Mundial Doing Business, estimó que: “una reducción del 10% en el número de firmas requeridas por el importador puede aumentar el comercio en un 9.9%, mientras que una reducción del 10% en el número de documentos exigidos por el importador puede generar un aumento de 11.1% en el comercio.”

Datos de la encuesta del Banco Mundial Doing Business indicaron que el número promedio de documentos requeridos para llevar a cabo una transacción de comercio internacional en la región cayó de a 6,18 documentos en 2006, a 5,65 documentos en 2011. Los esfuerzos de las economías resultaron en una reducción del 8,7% en el número de los documentos requeridos, ahorrando costos en la mano de obra y tiempo gastado para cumplir con los requisitos administrativos y reglamentarios.

## 6. RECOMENDACIONES

Según los resultados encontrados en la evaluación del TFAP II, la principal herramienta para la facilitación del comercio, el TRS, sugiere una hoja de ruta a seguir para abordar los programas de facilitación del comercio y reducción de los costos del comercio. Aunque el TRS no es una medida de facilitación del comercio por sí sola, su utilización puede proporcionar información y seguridad sobre cómo actuar y dónde gastar recursos a las partes interesadas con el objetivo de reducir los costos de comercio. Como medidas de facilitación del comercio citadas en el plan de TFAP II, los OEA y un sistema de ventanilla única resultaron ser económicamente rentables para las economías que les han aplicado, otras economías podrían replicar la exitosa experiencia de los miembros de la APEC. Otra

recomendación importante es el establecimiento de una política de coordinación real entre las aduanas y otras agencias gubernamentales, respaldados por la decisión política de alto nivel. Las economías que tienen como objetivo reducir sus costos para el comercio se les recomienda implementar un programa continuo de TRS además de otras medidas comprobadas para la facilitación del comercio, como son los OEA, el programa de ventanilla única y los comités de facilitación del comercio. El marco TFAP II, con la definición de una meta clara para la reducción del costo; asociados con el uso de índices de rendimiento, los KPI, para evaluar el progreso de implementación de medidas, demostraron ser altamente recomendables como una forma de impulsar un plan para la reducción de los costos del comercio.

## 7. CONCLUSIONES

APEC (2011) mencionó las dificultades en la medición de los resultados de TFAP II, debido a la falta de datos y experiencia sobre cómo vincular cada medida a su resultado. Sin embargo, la evaluación final presentada por APEC demostró que se obtuvo una reducción del 5%. La evaluación directa de los resultados no era posible; sin embargo, la tendencia positiva observada en las encuestas, combinadas con la teoría sobre la facilitación del comercio, corrobora la consistencia de los resultados presentados por APEC. No existen estudios específicos en la literatura sobre cómo cada acción de facilitación del comercio influye en los costos del comercio, sin embargo proporciona expectativas teóricas por el impacto económico positivo en el tiempo y las medidas de ahorro de costos. La mayoría de los estudios econométricos revisados se basan en encuestas para evaluar el impacto de la facilitación del comercio; estas no difieren con la evaluación que APEC hizo del TFAP II. Las acciones para ahorrar tiempo en el despacho

y la reducción de trámites burocráticos, normalmente traen como resultado una mayor eficiencia y competitividad de la economía local. Las dificultades de APEC para medir los costos del comercio entre un grupo de 21 economías podría no ser asunto de una sola economía que puede estimar mejor sus propios costos a través de metodologías más precisas, como la CIF-FOB o incluso medidas de costos directos.

La implementación de la metodología KPI para impulsar el plan de facilitación del comercio demostró ser el correcto, la simplicidad y la comprensibilidad de cada KPI fue importante para guiar a las economías de la región a tomar las medidas apropiadas para la facilitación del comercio. El conjunto de medidas de facilitación del comercio adoptadas permitió lograr la meta de reducción de costos. Este estudio también sugiere que se necesita más investigación para aislar el efecto de las medidas de facilitación del comercio sobre los costos del comercio global.

## 9. BIBLIOGRAFÍA

Abonyi, G., & Van Slyke, D. M. (2010). Governing on the edges: Globalization of production and the challenge to public administration in the twenty-first century. *Public Administration Review*, 70(SUPPL.1), 33-45. <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1540-6210.2010.02244.x/pdf>

Asia Pacific Economic Cooperation (2011). Trade Facilitation Through Customs Procedures: Assessment of APEC's Progress. [http://publications.apec.org/publication-detail.php?pub\\_id=1213](http://publications.apec.org/publication-detail.php?pub_id=1213)

Asia Pacific Economic Cooperation (2011). APEC's Achievements in Trade Facilitation 2007-2010 - Final Assessment of TFAP II. Retrieved June 13, 2012, from [http://publications.apec.org/publication-detail.php?pub\\_id=1211](http://publications.apec.org/publication-detail.php?pub_id=1211)

Asian Development Bank. (2009). Designing and implementing trade facilitation in Asia and the Pacific. Retrieved from <http://aric.adb.org>

Brooks, D. H., & Stone, S. F. (2010). Infrastructure and trade facilitation in Asian APEC. *Asian Development Review*, 27(1), 135-159. Retrieved from <http://www.adb.org/sites/default/files/pub/2010/ADR-Vol27-1.pdf>

Busse, M., Hoekstra, R., & Königer, J. (2012). The impact of aid for trade facilitation on the costs of trading. *Kyklos*, 65(2), 143-163. doi: 10.1111/j.1467-6435.2012.00531.x/pdf

Clark, X, Dollar D. & Miccob A. (2004) Port efficiency, maritime transport costs, and bilateral States. *Journal of Development Economics* Volume 75, Issue 2, 417-450

- Cullinane, K., Yap, W. Y. & Lam J. S. L. (2006). The port of Singapore and its governance structure. *Research in Transportation Economics*, 17, 285-310.
- De, P. (2011). Why is trade at borders a costly affair in South Asia? An empirical investigation. *Contemporary South Asia*, 19(4), 441-464. doi: 10.1080/09584935.2011.602666
- Den Butter, F.A.g., et al. (2011). Using IT to engender trust in government to business relationships: The Authorized Economic Operator (AEO) as an example, *Government Information Quarterly* (2011). doi:10.1016/j.giq.2011.05.004
- Dennis, A. (2010). Global economic crisis and trade: The role of trade facilitation. *Applied Economics Letters*, 17(18), 1753-1757. doi: 10.1080/13504850903409771
- Dennis, A., & Shepherd, B. (2011). Trade facilitation and export diversification. *World Economy*, 34(1), 101-122. <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1467-9701.2010.01303.x/pdf>
- Djankov, S., Freund, C., & Pham, C. S. (2010). Trading on time. *Review of Economics and Statistics*, 92(1), 166-173. doi: 10.1162/rest.2009.11498
- Engman, M. (2009). Quantitative Assessment of the Benefits of Trade Facilitation, Overcoming Border Bottlenecks in Organization For Economic Cooperation and development Publisher. *The Economic Impact of Trade Facilitation*, (pp. 81-112) Paris.: OECD Publishing
- Freund, C., & Rocha, N. (2011). What constrains africa's exports? *World Bank Economic Review*, 25(3), 361-386. Retrieved from <http://wber.oxfordjournals.org/content/25/3/361.full.pdf+html>
- Grainger, A. (2011). Trade facilitation: A conceptual review. *Journal of World Trade*, 45(1), 39-62
- Hoekman, B., & Nicita, A. (2011). Trade policy, trade costs, and developing country trade. *World Development*, 39(12), 2069-2079. doi:10.1016/j.worlddev.2011.05.013
- Hummels, D. (2007). Transportation costs and international trade in the second era of globalization. *Journal of Economic Perspectives—Volume 21, Number 3*, 131–154.
- Hummels, D. & Lugovskyy, V. (2006). Are matched partner trade statistics a usable measure of transportation costs? *Review of International Economics*, 14(1), 69-86
- Hummels, D., Ishii, J. & Yi, K. (2001). The nature and growth of vertical specialization in world trade. *Journal of International Economics*, 54, 75-96
- Keen, Michael. (Ed.). (2003). *Changing customs: Challenges and strategies for the reform of customs*. Washington: International Monetary Fund.
- Liu, X. & Xin, X. (2010). Transportation uncertainty and international trade. *Transport Policy*, 18(1), 156-162.
- Matsuda, S (2012). The Time Release Study as a performance measurement tool for a supply chain and an international corridor. *World Customs Journal*, Volume 6 (1), 79-92. Retrieved June, 10 2012, from <http://www.worldcustomsjournal.org/media/wcjl-2012/1/Matsuda.pdf>
- Mankiw, N. G. (2010). *Macroeconomics* (7<sup>th</sup> ed.). New York: Worth Publishers.
- Mustra, M. A. (2011). Border management modernization and the trade supply chain. In G. McLinden, E. Fanta, D. Widdowson & T. Doyle (Eds.) *Border management modernization* (pp. 23-35). Washington, D.C.: The World Bank.
- Persson, M. (2012): Trade facilitation and the extensive margin, *The Journal of International Trade & Economic Development: An International and Comparative Review*, 1-36. doi:10.1080/09638199.2011.587019
- Pomfret, R. & Sourdin, P. (2009). Have Asian trade agreements reduced trade costs? *Journal of Asian Economics*, 20, (3), 255-268. Retrieved June, 10 2012, from <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1049007809000098>

- Pomfret, R., & Sourdin, P. (2010). Why do trade costs vary? *Review of World Economics*, 146(4), 709-730. doi: 10.1007/s10290-010-0072-8
- Portugal-Perez, A., & Wilson, J. S. (2011). Export performance and trade facilitation reform: Hard and soft infrastructure. *World Development*, 40(7), 1295-1307. doi: 10.1016/j.worlddev.2011.12.002
- Shepherd, B., & Wilson, J. S. (2009). Trade facilitation in ASEAN member countries: Measuring progress and assessing priorities. *Journal of Asian Economics*, 20(4), 367-383. doi: 10.1016/j.asieco.2009.03.001
- Sourdin, P., & Pomfret, R. (2012). *Trade Facilitation*. (1<sup>st</sup> ed.). Northampton.: Edward Elgar Publishing Limited.
- Sourdin, P., & Pomfret, R. (2012). Measuring international trade costs. *World Economy*, 35(6), 740-756. doi: 10.1111/j.1467-9701.2011.01421.x
- Walkenhorst, P & Yasui, T. (2009). *Quantitative Assessment of the Benefits of Trade Facilitation, Overcoming Border Bottlenecks in Organization For Economic Cooperation and development Publisher. The Costs and Benefits of Trade Facilitation*. (pp. 19-49) Paris.: OECD Publishing.
- Waters, F. C. (1998). *An Examination of The Barriers to Application of the Management Theories of W. Edwards Deming*. Michigan: Bell & Howell Company.
- Wilson, N. (2009). *Quantitative Assessment of the Benefits of Trade Facilitation, Overcoming Border Bottlenecks in Organization For Economic Cooperation and development Publisher. Examining the Effect of Certain Customs and Administrative Procedures on Trade*. (pp. 51-79) Paris.: OECD Publishing.
- Wilson, J. S., Mann, C. L. & Otsuki, T. (February 2004) *Assessing the potential benefit of trade facilitation: A global perspective* (World Bank Policy Research Working Paper 3224), Retrieved February 2004, from <http://econ.worldbank.org>
- Wilson, J. S., Mann, C. L., & Otsuki, T. (2005). *Assessing the benefits of trade facilitation: A global perspective*. *World Economy*, 28(6), 841-871. doi: 10.1111/j.1467-9701.2005.00709.x
- World Bank (2005). *Customs Modernization Handbook / edited by Luc de Wulf, José B. Sokol*. Retrieved June, 14 2012, from [http://siteresources.worldbank.org/INTEXP/COMNET/Resources/Customs\\_Modernization\\_Handbook.pdf](http://siteresources.worldbank.org/INTEXP/COMNET/Resources/Customs_Modernization_Handbook.pdf)
- World Bank (2011). *Doing Business – Trading Across Borders*. Retrieved June, 14 2012, from <http://www.doingbusiness.org/data/explore-topics/trading-across-borders>
- World Bank (2012). *Doing Business – Trading Across Borders*. Retrieved June, 14 2012, from <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/~media/FPDKM/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB12-Chapters/Trading-Across-Borders.pdf>
- World Customs Organization. (2007). *WCO SAFE Framework of Standards*. Retrieved June, 14 2012, from [http://www.wcoomd.org/files/1.%20Public%20files/PDFandDocuments/SAFE%20Framework\\_EN\\_2007\\_for\\_publication.pdf](http://www.wcoomd.org/files/1.%20Public%20files/PDFandDocuments/SAFE%20Framework_EN_2007_for_publication.pdf)
- World Customs Organization. (2009). *The WCO Capacity Building Development Compendium “A Columbus programme phase 2 implementation tool”*. retrieved June, 21 2012, from [http://www.mcmullinpublishers.com/downloads/file\\_2.pdf](http://www.mcmullinpublishers.com/downloads/file_2.pdf)

---

World Customs Organization. (2011). GUIDE TO MEASURE THE TIME REQUIRED FOR THE RELEASE OF GOODS. Retrieved June, 14 2012, from [http://www.wcoomd.org/files/1.%20Public%20files/PDFandDocuments/procedures%20and%20Facilitation\\_2/instruments/Final%20TRS%20Guide%20Version%20II%20EN.pdf](http://www.wcoomd.org/files/1.%20Public%20files/PDFandDocuments/procedures%20and%20Facilitation_2/instruments/Final%20TRS%20Guide%20Version%20II%20EN.pdf)

World Economic Forum. (2011). The Global Competitiveness Report 2011–2012. Retrieved June, 14 2012, from [http://www3.weforum.org/docs/WEF\\_GCR\\_Report\\_2011-12.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_GCR_Report_2011-12.pdf)

Woo, Y. P. & Wilson, J. (2000). Cutting Through Red Tape: New Directions for APEC's Trade Facilitation Agenda. Vancouver: Asia Pacific

Foundation of Canada. Retrieved Jun, 10, 2012 from: [http://www.apec.org/Groups/Committee-on-Trade-and-investment/~media/Files/Groups/MAG/01\\_cti\\_tradefacilitatn.ashx](http://www.apec.org/Groups/Committee-on-Trade-and-investment/~media/Files/Groups/MAG/01_cti_tradefacilitatn.ashx)

United Nations/ESCAP. (2009). Designing and Implementing Trade Facilitation in the Asia and the Pacific. Retrieved June, 14 2012, from [www.unescap.org/publications/detail.asp?id=1352](http://www.unescap.org/publications/detail.asp?id=1352)

Zang, S. (2009). TRS AS A MEASUREMENT OF TRADE FACILITATION: THE EXPERIENCE OF CUSTOMS IN THE ASIA PACIFIC REGION. World Customs Journal, Volume 3, 2. Retrieved June, 20 2012, from [http://www.worldcustomsjournal.org/media/wcj/-2009/2/WCJ\\_V3N2\\_Zhang\\_\(web\).pdf](http://www.worldcustomsjournal.org/media/wcj/-2009/2/WCJ_V3N2_Zhang_(web).pdf)

# DESARROLLO DE MODELO DE OPTIMIZACIÓN PARA LA SELECCIÓN DE CONTRIBUYENTES A FISCALIZAR QUE MAXIMICEN EL RENDIMIENTO ESPERADO: EL CASO DE CHILE

Patricio Alberto Duhalde Albornoz



## SINOPSIS

Las declaraciones de impuestos a la renta que presentan diferencias respecto de la información que posee el SII, son identificadas y dependiendo de la naturaleza de la diferencia, tipo de diferencia y otros factores, se contacta al contribuyente para que acuda a su Unidad Regional con el objetivo de justificar dicha inconsistencia. De esta forma, el modelo de optimización propuesto, tiene como objetivo seleccionar aquellos contribuyentes que maximicen el rendimiento total esperado para el fisco, considerando la probabilidad de éxito de las revisiones, el rendimiento esperado de cada revisión, la capacidad de atención en Unidades Regionales y otras restricciones especiales o heurísticas propias de la fiscalización.

*El Autor: Ingeniero Civil Industrial de la Universidad de Concepción de Chile, Magíster en Ingeniería Industrial de la Pontificia Universidad Católica de Chile, Asesor de la Subdirección de Fiscalización del Servicio de Impuestos Internos de Chile.*

## Contenido

1. Descripción del problema y situación de análisis
2. Metodología de resolución. Modelamiento
3. Resultados modelo de optimización
4. Conclusiones
5. Bibliografía
6. Anexo

Uno de los procesos de fiscalización emblemáticos del Servicio de Impuestos Internos, es el Proceso de Operación Renta. Este proceso, en términos generales, lo que busca es que las empresas y personas naturales puedan declarar y pagar su Impuesto a la Renta de acuerdo a los ingresos que obtuvieron el año inmediatamente anterior. El proceso ocurre durante el mes de abril y mayo de cada año. Hoy en día cerca del 99% de las declaraciones son realizadas vía internet, siendo cerca de un 70% de propuestas de declaraciones realizadas por el SII (de un total de 2.500.000 de declaraciones aproximadamente para el año 2011).

Una vez que se recibe la declaración del contribuyente, esta es sometida a diversas validaciones y cruces con fuentes internas y externas de tal manera corroborar que los datos enviados por el contribuyente, son representativos de la realidad. Luego de validar la información enviada, se procede a clasificar las declaraciones en aquellas que tienen diferencias y las que no. Es así como las declaraciones que no tienen diferencias, son liberadas operando la devolución o aceptando el pago a según corresponda, mientras que las declaraciones que efectivamente tienen diferencias pasan a una segunda etapa, la cual es examinar su origen y naturaleza, analizando la potencial fiscalización del contribuyente con el objetivo de esclarecer la diferencia encontrada. Este proceso, llamado "Proceso de Impugnación" es fundamental, debido a que es la génesis de los procesos de atención y fiscalización posteriores, y por ende, preponderante en la distribución de los recursos y esfuerzos fiscalizadores del país.

Dada la criticidad de la decisión de impugnación, se propone diseñar un modelo matemático que entregue la combinación de contribuyentes impugnados que optimiza los esfuerzos de fiscalización.

## 1. DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA Y SITUACIÓN DE ANÁLISIS

### 1.1 El Proceso

El proceso de Operación Renta se define como una fiscalización masiva, sistemática y computacional de los formularios 22 de ahora en adelante F22, en el cual el contribuyente declara sus impuestos anuales a la renta.

En la primera etapa las declaraciones de renta son verificadas tributaria, lógica y matemáticamente con datos propios de la declaración y con información recopilada previamente a través de nóminas o declaraciones juradas.

Posteriormente, el proceso de fiscalización se concentra en verificar las declaraciones de renta que resultaron inconsistentes. De esta forma, los contribuyentes que tengan diferencias mayores a cero en sus F22 y que cumplan con determinadas condiciones, (principalmente monto de la diferencia, orientación de la fiscalización y capacidad de revisión) serán llamados a la Unidad Regional correspondiente a su domicilio para aclarar dicha inconsistencia.

## 1.2 Presentación F22 y proceso de impugnación

Las etapas críticas del proceso se generan en la presentación del F22 durante el mes de abril y mayo, y la posterior impugnación de esta declaración. Los niveles de impugnación, es decir, magnitudes de las diferencias encontradas entre lo que declara un contribuyente y fuentes externas e información de terceros, determinan los contribuyentes que serán llamados a declarar a las Unidades Regionales. Estos niveles dependen de los recursos fiscalizadores que se tengan en la Unidades Regionales y la naturaleza de las inconsistencias. Luego, variables propias del proceso, tales como capacidad de fiscalización, tipo de impugnación (inconsistencia encontrada), capacidad de atención, medios de declaración (Internet, papel, software) y variables externas como segmento del contribuyente, calidad y consistencia de la declaración, entre otras, determinarán la cantidad de declaraciones aceptadas, observadas y eventualmente, en el proceso siguiente, impugnadas.

Las diferencias se clasifican de acuerdo al origen tributario que las provocan, por ejemplo, pueden detectarse diferencias provenientes de rebajas del impuesto adicional, de rentas de bienes raíces, de los límites de renta presunta, etc. En total se manejan alrededor de 200 orígenes de diferencias distintos. Estos orígenes de diferencias se denominan **observaciones de Operación Renta**, por lo que en adelante serán referidos sólo como observaciones.

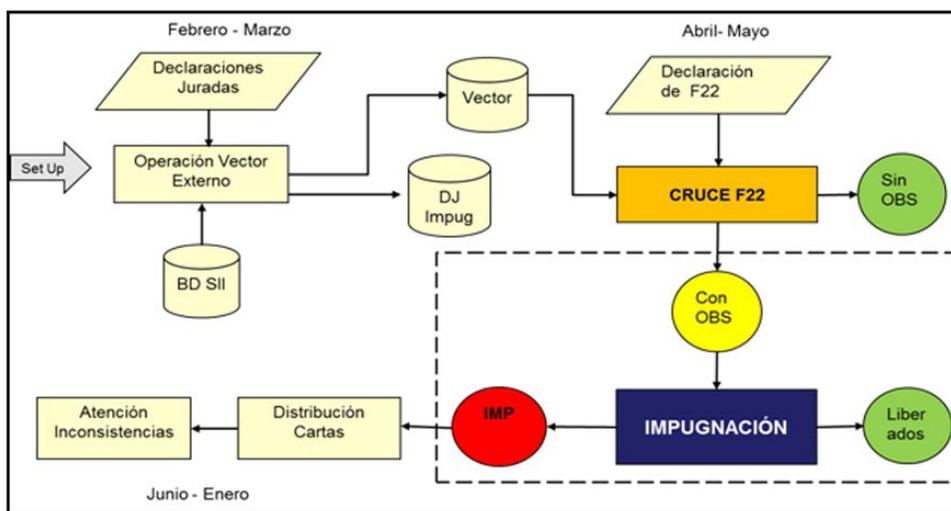
Cada una de estas diferencias determina un conjunto de contribuyentes, los que se denominan **contribuyentes observados**. En este conjunto, se encuentran contribuyentes con diferencias desde \$1 o superiores. En los últimos años, el promedio de contribuyentes observados es de aproximadamente 500.000, de un total de 2.500.000 (año 2011) de declaraciones de renta que entran al proceso.

Los contribuyentes observados pueden ser contactados, invitándolos a rectificar su declaración, que corresponde a volver a presentar un F22, pero con los montos que originan las diferencias corregidas, o bien, pueden ser citados a la Unidad Regional, que corresponde a la oficina del SII donde el contribuyente se encuentra enrolado y donde realiza sus trámites presenciales. Los contribuyentes citados a las Unidades Regionales o contactados para regularizar su situación reciben la denominación de **contribuyentes impugnados**.

En la siguiente gráfica, se expone el diagrama de flujo del proceso renta y se destaca con color, las partes críticas del proceso, es decir, el cruce del F22 y la posterior impugnación.

**Gráfico 1**

**Proceso general Operación Renta**



Fuente: Informe Depto. PyMIPE – Depto. Operaciones

**1.3 Matriz proceso de impugnación**

El proceso de impugnación, tiene como entrada la nómina de contribuyentes observados, es decir, contribuyentes con diferencias de impuestos mayores a cero. Estas diferencias son clasificadas en una matriz, la cual es llenada en base a la cantidad de contribuyentes por cada observación y Unidad Regional. Partiendo con un nivel de corte referencial y dado que se cuenta

con la cantidad de fiscalizadores disponibles, se procede a variar este corte en forma manual de tal manera encontrar la mejor combinación de llenado de cada Unidad Regional.

A continuación, en el cuadro 1, se muestra un ejemplo de esta matriz (con datos ficticios), destacando los niveles de corte seleccionados por observación, para una Unidad Regional en particular.

**Cuadro 1**

**Ejemplo de matriz de corte. Cantidad de contribuyentes por observación y nivel de corte**

	Cantidad de Contribuyentes Unidad Regional X			
	Nivel de corte 1	Nivel de corte 2	Nivel de corte 3	Nivel de corte j
Observación 1	1000	500	200	100
Observación 2	500	400	300	100
Observación i	5000	4000	3000	2000

Terminadas las validaciones, se genera la nómina final de impugnados, que pasan a la

siguiente etapa donde son contactados para que solucionen su situación.

En base a lo expuesto, lo que se propone en el presente estudio es presentar una alternativa a la forma de impugnar utilizada actualmente, seleccionando al contribuyente de acuerdo a sus

características propias y la capacidad de revisión de contribuyentes, no eligiendo determinados niveles de corte discreto por observación, que es como se ejecuta actualmente.

## 2. METODOLOGÍA DE RESOLUCIÓN. MODELAMIENTO

El objetivo es determinar, utilizando un modelo de optimización, si se impugna o no a un contribuyente con el que se tienen diferencias, es decir, si se llama para atención en la Unidad Regional respectiva. Este problema matemático, es conocido en el área de Investigación de Operaciones como “Problema de la Mochila”, donde el objetivo es precisamente ante un hipotético viaje, ingresar los elementos de mayor valor en la mochila ante una capacidad y peso limitado.

Para lograr este objetivo se debe seleccionar algún criterio que permita elegir a un contribuyente en desmedro de otro dentro de una misma Unidad Regional. El principal criterio corresponde a la razón beneficio-costo que tiene cada contribuyente de acuerdo a las diferencias u observaciones que se le detecta luego de enviar su Declaración de Renta.

Esta razón beneficio- costo está relacionada con los rendimientos esperados asociados a las observaciones que posee (beneficio), y el tiempo estimado de fiscalización que se utiliza para revisar al contribuyente una vez que acude a las oficinas de la Unidad Regional (costo).

De esta forma, el modelo buscará “ingresar” en cada Unidad Regional, a aquellos contribuyentes que tienen la mejor relación beneficio-costos y que maximiza el rendimiento esperado total a nivel país, considerando lógicamente, las restricciones de capacidad en cada Unidad Regional, es decir, respetando las horas de fiscalización disponible.

### 2.1 Supuestos al modelamiento matemático

- Para definir el modelo, se describe la génesis del supuesto más importante. Esta tiene relación con los discriminantes. Se define el discriminante de una observación como la diferencia de impuestos que se encontró entre lo que declaró en primera instancia el contribuyente en su F22 respecto de lo que calcula el SII de acuerdo a sus fuentes internas y externas.
- El supuesto base está asociado a la relación entre el discriminante de una observación determinada y su rendimiento. Esto es bastante intuitivo dado que el rendimiento de una observación tiene como insumo la información del discriminante determinado, dado que esa diferencia será la que se revisará en la unidad y será objeto de fiscalización por la cuantía de su naturaleza. Para esto, se utiliza la historia de los rendimientos y discriminantes de los últimos tres años.
- Otro factor importante en el modelo corresponde a la probabilidad de éxito de obtener rendimientos en favor del fisco o en favor de los contribuyentes. Se utiliza también la historia de los últimos tres años.
- De acuerdo a los rendimientos y discriminantes históricos se obtiene un factor de rendimiento, el cual es aplicado a los discriminantes que presenta cada contribuyente observado, de esta forma, el

rendimiento esperado de cada contribuyente, será la suma de los discriminantes, ponderados por los factores de rendimiento.

- Así como se obtiene un rendimiento esperado para cada contribuyente, se calcula de acuerdo a las observaciones que posee, un tiempo total de atención estimado (costo de fiscalización medido en horas). Este tiempo se calcula como la sumatoria de los tiempos de atención de cada observación, multiplicados por un factor de ajuste.

## 2.2 Modelo general de optimización

Lo primero es determinar, de acuerdo a los objetivos planteados, cuáles serán los parámetros, conjuntos y variables que estarán en el modelo. Dado que se quiere maximizar el rendimiento del sistema, se debe obtener los rendimientos esperados de las observaciones y asociarlos a los contribuyentes. Se utiliza para este efecto, informes de rendimientos de los últimos tres años, junto con los discriminantes de las observaciones de cada AT (año tributario). La variable decisión, como se verá en los siguientes puntos, resolverá si se impugna o no a un contribuyente, luego el problema a resolver es un problema entero y binario.

## 2.3 Análisis de función objetivo

Tiene como finalidad maximizar el retorno esperado considerando el discriminante observado en el proceso de revisión, el factor de rendimiento y la probabilidad de obtener retornos (o pérdidas). A su vez, es necesario que se impugnen contribuyentes que tienen características determinadas. Estas características van a depender de las necesidades de fiscalización que se tengan para un año en particular. En este modelo, y en forma experimental, se incluyeron como restricciones especiales de fiscalización, todos aquellos contribuyentes que tuviesen observaciones relacionadas con PPUA (Pago Por Utilidades Absorbidas) y montos de devolución de impuestos retenidos por más de \$10.000.000. Es importante destacar que la selección de estos criterios y montos tienen como finalidad dar cuenta de la forma de operar del modelo bajo ciertas restricciones y no representa necesariamente la realidad operacional establecida, que por lo demás, es bastante dinámica.

De esta forma, lo importante de incorporar estas restricciones o situaciones especiales, es la parametrización dado que permite soluciones acondicionadas, siempre respetando el criterio de maximización.

$$\text{Max Rendimiento Esp.} = \sum_{k=1}^R \sum_{i=1}^N X_{ik} \times RCA_i \times DR_{ik} + \sum_{i=1}^N R\_OBLIG_i$$

**Dónde:**

**R** = Número total de Unidades Regionales del sistema =18

**N** = Número de contribuyentes observados en el sistema. (todos los contribuyentes con diferencias mayores a cero)

**X<sub>ik</sub>** = Corresponde a la variable de decisión del problema. Variable binaria.

**R\_OBLIG<sub>i</sub>** = Rendimiento esperado ajustado de los contribuyentes impugnados obligados, (**restricción especial**) es decir, todo contribuyente en el que IMPUG\_OBLIG<sub>i</sub> = 1.

**UR<sub>ik</sub>** = Parámetro que indica si el contribuyente i pertenece a la Unidad Regional k (Matriz de Pertenencia).

**RCA<sub>i</sub>** = Rendimiento esperado ajustado asociado al contribuyente i. Corresponde al rendimiento esperado, multiplicado por un factor de ajuste, el cual depende de la cantidad de observaciones que tiene el contribuyente. (ANEXO. Parte a: Función Objetivo)

## 2.4 Análisis de restricciones

Las restricciones del modelo, están determinadas principalmente por la capacidad de fiscalización específica con la que cuentan las Unidades Regionales. Cada Unidad Regional tiene una dotación focalizada a la revisión de estas observaciones, funciones que se enmarcan dentro de la operación renta regional.

Para determinar la capacidad disponible de cada Unidad Regional, se considera la dotación efectiva para la revisión de estos planes, la cantidad diaria de horas destinadas a atender contribuyentes y un porcentaje de ausentismo. Se agrega por supuesto, el horizonte de tiempo que dura la revisión, el cual se fija en 200 días hábiles por año.

De esta forma, los parámetros utilizados son:

- **FT:** Factor de trabajo neto = 0,8.
- **DT:** N° de Días a trabajar en el proceso de atención de las observaciones = 200.
- **HT:** N° de horas de trabajo diario en la atención = 6.
- **Fisc<sub>k</sub>** = N° de fiscalizadores para la atención y revisión de observaciones en la Unidad Regional k.

Luego, la capacidad regional queda determinada por la siguiente expresión (lado derecho de la restricción):

$$C_k = \text{Fisc}_k * FT * DT * HT$$

El recurso **tiempo** utilizado en la revisión de cada observación es el principal insumo en esta restricción. Cada observación, de acuerdo a su naturaleza, puede tornarse más o menos compleja en su revisión y por ende, demandar más gasto en tiempo. Para ello se utiliza un estudio de tiempos efectuado dentro de la organización y que permite visualizar la distribución de tiempos de revisión para cada observación. Los tiempos obtenidos son estándares que reflejan la complejidad medida en horas de revisión por fiscalizador. Así, pueden existir revisiones de minutos, como revisiones que por sí solas pueden abarcar toda una jornada de trabajo.

De acuerdo a lo anterior, en el lado izquierdo de la restricción principal va estar reflejada la variable decisión “Impugno o no al contribuyente i de la Regional k” multiplicado por los tiempos de revisión asociados a cada contribuyente.

$T_i$  = Tiempo de revisión de las “O” observaciones del contribuyente i, medido en horas. Luego:

Una componente importante de esta restricción corresponde dimensionar o cuantificar la posibilidad real de que el contribuyente acuda a la Unidad Regional a solucionar la inconsistencia que se ha detectado. De acuerdo a esto, se definió diferentes escenarios que grafican el comportamiento de los contribuyentes y que va a depender principalmente del tipo de observación (si es rectificable por Internet o no), y de si la inconsistencia detectada corresponde a un mayor pago o bien, devolución retenida.

**TC<sub>i</sub>** = Tasa de concurrencia del contribuyente i. Esta tasa queda definida en forma discreta de acuerdo a los siguientes escenarios (ANEXO. Parte b: Restricciones):

- I. Si el contribuyente tiene solo observaciones que se atienden a distancia, implica que la tasa tiende a cero.
- II. Si el contribuyente solicita devolución, tiene un monto retenido mayor a cero y además tiene una o más observaciones que no son rectificables por Internet, implica que la tasa de concurrencia será 1. (100% de certeza que irá)
- III. Si el contribuyente solicita devolución, tiene un monto retenido mayor a cero y además todas las observaciones son rectificables por Internet, implica que es bastante probable que acuda a la Unidad Regional para asegurar su devolución, no obstante se observa que un grupo rectifica por Internet. Para este caso, la tasa de concurrencia será de 0,8.
- IV. Si el contribuyente tiene monto a pagar y además tiene un discriminante positivo, y además todas las observaciones son

rectificables por Internet implica que la probabilidad que acuda en primera instancia al llamado, es baja. Esta tasa de concurrencia se fija en 0,3.

V. Si el contribuyente no tiene devolución ni pago, pero si un discriminante positivo, implica que la probabilidad que acuda en primera instancia al llamado es baja. Esta tasa de concurrencia se fija en 0,3.

VI. Para cualquier otra combinación, se asume que la tasa de concurrencia es 1.

De esta forma, la principal restricción, en primera instancia, queda definida de la siguiente forma:

Como se mencionaba en el análisis de la función objetivo, existen restricciones especiales que obligan a impugnar a determinados contribuyentes. Estas deben ser agregadas en las restricciones del modelo. De esta forma:

$$\text{Si } \text{IMPUG\_OBLIG}_i = 1 \Rightarrow X_{ik} = 1 \quad \forall k = 1 \dots R$$

Por lo tanto, al obligar algunos contribuyentes a estar impugnados a priori, es necesario incorporar este elemento en la programación de tal manera primero impugne a los obligados y segundo, con la capacidad de fiscalización que resta, impugnar por criterio económico.

(1)..... $X_{ik} * \text{IMPUG\_OBLIG}_i = 0$ ; => Mientras tenga un contribuyente impugnado obligado no debo impugnarlo por criterio económico. Si no está impugnado obligado, el modelo deberá decidir de acuerdo a la optimización.

$$(2) \dots \dots \sum_{i=1}^N X_{ik} * T_i * TC_i \leq \text{Max} \{0, C_k - T\text{Ajuste}_k\}$$

Dónde:

**TAjuste<sub>k</sub>** = Tiempo de revisión de la Unidad Regional k asociada a contribuyentes impugnados obligados.

También es factible agregar otros tipos de restricciones que respondan a una situación puntual en la cual se necesite, para ese año en particular, mantener o resguardar determinada condición, como por ejemplo, impugnar contribuyentes que presentan determinado comportamiento, y que lo hacen más riesgosos, en términos de cumplimiento tributario, que otros.

## 2.5 Modelo de optimización completo

De acuerdo a la función objetivo y restricciones respectivas, el modelo propuesto queda expresado de la siguiente forma: (Modelo de Programación Entero Binario – Restricciones Lineales)

$$\text{Max Rendimiento E.Total.} = \sum_{k=1}^R \sum_{i=1}^N X_{ik} \times RCA_i \times DR_{ik} + \sum_{i=1}^N R\_OBLIG_i$$

S.A

$$(1) \dots \dots X_{ik} * \text{IMPUG\_OBLIG}_i = 0$$

$$(2) \dots \dots \sum_{i=1}^N X_{ik} * T_i * TC_i \leq \text{Max} \{0, C_k - T\text{Ajuste}_k\}$$

$$(3) \dots \dots X_{ik} = \text{Binario} \quad \forall i = 1 \dots N \quad \forall k = 1 \dots R$$

**Lo que en resumen es:**

- (1) Se deben impugnar primero a contribuyentes que cumplen determinadas condiciones, tales como PPUA y Retenciones con montos significativos.
- (2) No se puede sobrepasar la capacidad total de la Unidad Regional, considerando por supuesto, el consumo de tiempo de los contribuyentes impugnados obligados.
- (3) Para cada Contribuyente, la variable de decisión indicará si se impugna (1) o no (0).

### 3. RESULTADOS MODELO DE OPTIMIZACIÓN

Para ejecutar el modelo se utilizó el software AMPL para modelar el problema matemático y el solver CPLEX para optimizar. Como se mencionó anteriormente, se trata de un problema de programación entera, el cual cuenta con restricciones lineales. La restricción N° 1, tiene como finalidad no impugnar contribuyentes que están obligados, luego, de acuerdo a la forma que se escribió y programó el algoritmo, existe una gran cantidad de restricciones y variables que se eliminan en una rutina llamada “presolve”, y que permite lograr grandes niveles de eficiencia en la ejecución de la solución. A continuación se presentan las principales estadísticas que se obtienen de la ejecución del optimizador mediante la programación en AMPL.

- N° de variables: 7.097.238 => 510.100 Contribuyentes -18 Unidades Regionales
- N° de Restricciones: 18
- N° de Funciones Objetivo: 1
- N° de Iteraciones Algoritmo Simplex: 18
- Tiempo Total de ejecución aproximado: 100 Segundos

#### 3.1 Principales resultados comparativos

El año 2011 se impugnó a 244.150 contribuyentes aproximadamente, utilizando el proceso actualmente vigente. Utilizando la mecánica de estimación considerada en este estudio, el rendimiento esperado para este grupo de contribuyentes impugnados es de 64.311 Millones de pesos. Las horas utilizadas de fiscalización ascienden a 281.132. Estas horas dependen

de las observaciones con las que quedan los contribuyentes impugnados y que finalmente se les llamará para solucionar su inconsistencia.

El modelo óptimo propuesto para el mismo año de comparación, impugna a 95.937. El rendimiento esperado para este grupo de contribuyentes es de MM\$ 65.069. Luego, el modelo óptimo permite mejorar el rendimiento esperado en MM\$ 758 (1,2%) y al mismo tiempo, disminuir en 148.213 contribuyentes a impugnar, lo que se traduce en un 60,7% menos que modelo actual.

En definitiva, esta drástica disminución en la cantidad de contribuyentes impugnados, implica principalmente una importante liberación de recursos que pueden permitir reforzar o focalizar otros aspectos claves en la fiscalización.

#### 3.2 Modelo con restricciones especiales versus modelo de optimización puro

Es importante considerar, que el modelo propuesto considera restricciones especiales necesarias para la resolución del problema real, esto es, soluciones locales que deben ir incorporadas en el modelo para así acercarnos a la realidad operativa del proceso. En el capítulo anterior se explicó la génesis de estas restricciones especiales, las que básicamente guardan relación con contribuyentes que deben ser impugnados, independientes de la relación beneficio-costos. En este modelo, la cantidad de contribuyentes que se impugna con esta característica asciende a 25.340.

Para cuantificar la importancia en el resultado final de estas restricciones, se procede a correr el modelo considerando solo el criterio económico, esto es, optimizar solo por rendimiento esperado y capacidad de atención. Para este modelo, el rendimiento esperado es de MM\$ 65.979 y el número de impugnados de 131.095. Las horas de fiscalización asociadas ascienden a 158.750.

Se observa un incremento en el rendimiento esperado de MM\$ 910 respecto del modelo óptimo con restricciones especiales, equivalentes a un 1,4%. En términos de número de impugnados, se aprecia que impugna a una mayor cantidad de contribuyentes respecto del modelo con restricciones especiales. Lo anterior tiene lógica debido a que la función objetivo es maximizar el rendimiento esperado, lo que implica que en la Unidad Regional pondrá todos los elementos que pueda y que sumen al rendimiento. El modelo

con restricciones especiales está obligado a incorporar elementos que no necesariamente suman al rendimiento u objetivo general. (cuadro 2, resultados de modelos aplicados).

Comparando el modelo sin restricciones especiales versus el modelo actual del proceso, se observa un incremento en el rendimiento esperado de MM\$ 1.668, equivalentes a un 2,6 % de incremento. El número de impugnados para este caso disminuye en 113.055 contribuyentes, es decir, un 46,3% menos de impugnados.

En el siguiente cuadro resumen se puede apreciar los resultados iniciales del modelo en conjunto con la alternativa del modelo 100% económico. Lo anterior permite analizar la importancia relativa de la incorporación de determinadas restricciones especiales y como estas afectan a los resultados.

## Cuadro 2

### Resumen resultados de modelos aplicados

Modelo	N° Impugnados	Horas de Fiscalización	Rendimiento Esperado (MM\$)	Observación
Actual	244.150	281.132	64.311	Modelo impugnación AT 2011
Propuesto 1	95.937	142.757	65.069	Modelo con restricciones especiales
Propuesto 2	131.095	158.750	65.979	Modelo sin restricciones especiales (100% económico)

En el siguiente cuadro se observa un análisis comparativo entre los potenciales beneficios del modelo con restricciones especiales versus el modelo del proceso actual:

## Cuadro 3

### Modelo óptimo con restricciones especiales Versus modelo actual

Diferencia Rendimiento esperado (Incremento) (MM\$)	758
% Incremento rendimiento esperado	1,2%
Diferencia Cantidad de Impugnados (Decremento)	148.213
% menor cantidad de impugnados	60,7%
Diferencia Horas Fiscalización (Decremento)	138.375
% menor cantidad de Horas Fiscalización	49,2%



### 3.4 Análisis marginal

Los puntos **P1\*** y **P2\*** del gráfico N° 2, representan a los puntos óptimos del modelo propuesto. Como se mencionó anteriormente, las variables duales en el punto óptimo son cero, luego se está ocupando toda la capacidad disponible en estos dos casos, notándose un leve aumento en el rendimiento al pasar de **P1** a **P2**. Si evaluamos estos dos puntos para obtener el ingreso marginal, es decir, para calcular cuál es el ingreso o rendimiento extra que se obtiene al aumentar en una unidad el número de impugnados, es necesario considerar en el denominador las horas extras de fiscalización necesarias para revisar a estos contribuyentes, lo anterior dado que las horas de fiscalización por cada contribuyente son distintas (depende de las observaciones que tenga dicho contribuyente). Aproximando una recta entre estos dos puntos tenemos:

$$\text{Rendimiento Marginal}(P_i^*) = \frac{\Delta \text{Rendimiento Esperado } (P1^*, P2^*)}{\Delta \text{Horas de Fiscalización } (P1^*, P2^*)}$$

Luego, del cuadro 2, tenemos:

244.150 impugnados => 281.132 horas de fiscalización  
95.937 impugnados => 142.757 horas de fiscalización

Por lo tanto;

**Rendimiento Marginal = 6.367 \$/Hora Fiscalización**

Considerando que una hora fiscalización se estima en \$ 15.000 promedio, luego no es rentable seguir impugnado contribuyentes más allá del punto óptimo **P1\***.

Ahora bien, si igualamos el costo por hora de una fiscalización con el rendimiento marginal, se obtiene que desde, aproximadamente los 84.000 contribuyentes hacia delante (**P0\***), no es conveniente seguir impugnado contribuyentes, toda vez que el ingreso marginal empieza a ser menor que el costo marginal en ese punto. Lo anterior se transforma entonces en una referencia teórica respecto de la cantidad

de contribuyentes que se deben impugnar, y demuestra entonces, que estos valores debiesen ser el orden de magnitud que debiese imperar, tanto por el tema de optimización, como por el de análisis marginal.

Es importante considerar que la curva **L2** es estimada considerando solamente dos puntos, los cuáles son el punto **P3** y **P4**. El punto **P3** representa el rendimiento esperado versus la cantidad de impugnados del modelo actual, mientras que el punto **P4**, el rendimiento esperado considerando que todos los contribuyentes observados son impugnados. Debido a la forma de impugnar del proceso actual, es imposible determinar (con precisión) cuál sería el rendimiento esperado de este modelo si por ejemplo, disminuyéramos la cantidad de impugnados, lo anterior, dado que la forma de seleccionar es discreta por cada Unidad Regional y por cada observación.

En síntesis, este análisis demuestra que el modelo óptimo tanto para **P1\*** como para **P2\*** mejora los resultados esperados actuales.

### 3.5 Análisis de concurrencia

A continuación, se procede a sensibilizar los parámetros de concurrencia explicados en el modelo, esto es, los factores que indican la probabilidad de concurrencia a la unidad dependiendo de las características de las observaciones y del tipo de declaración efectuada. Los resultados indican que las mayores variaciones tienen relación con los contribuyentes que tienen pago o bien están calzados (baja probabilidad que acudan a la Unidad Regional).

Los casos con devolución tienen alta probabilidad que efectivamente acudan a la Unidad Regional dado que el contribuyente tiene un monto de dinero retenido.

Dado esto, procedemos a variar las tasas de concurrencia de los casos IV y V (punto 2.4). Se fijan estas tasas en 0,1 y 0,2 como escenario pesimista y 0,5 y 0,6 como optimista. Los resultados se expresan en el siguiente cuadro:

**Cuadro 4****Resultados de escenarios en concurrencia**

Escenario	N° Impugnados	Horas de Fiscalización	Rendimiento Esperado (MM\$)	Variación Respecto del modelo actual
Más Probable	95.937	142.757	65.069	1,18%
Pesimista	111.431	162.058	65.311	1,55%
Optimista	87.393	133.050	64.887	0,89%

Se observa en los resultados que a pesar de que existe una diferencia no menor entre la cantidad de impugnados, no se aprecia una diferencia significativa entre el rendimiento esperado. Por lo tanto, es factible concluir que variando las condiciones críticas de concurrencia, no afecta en el rendimiento esperado del modelo óptimo.

**3.6 Análisis de intersección de resultados (Validaciones)**

El siguiente análisis, tiene por objeto comparar las nóminas de los contribuyentes impugnados por cada modelo, de tal manera poder observar en la práctica cuáles son las principales diferencias y sus respectivas causas. También con este análisis se busca validar la coherencia de los resultados que arroja el modelo propuesto.

**Cuadro 5****Intersección modelo propuesto modelo actual**

Total Impugnados	N° de C. Intersección	Rendimiento (MM\$)	% Respecto del total	Diferencia Contribuyentes
95.937	68.408	64.110	98,5%	27.529

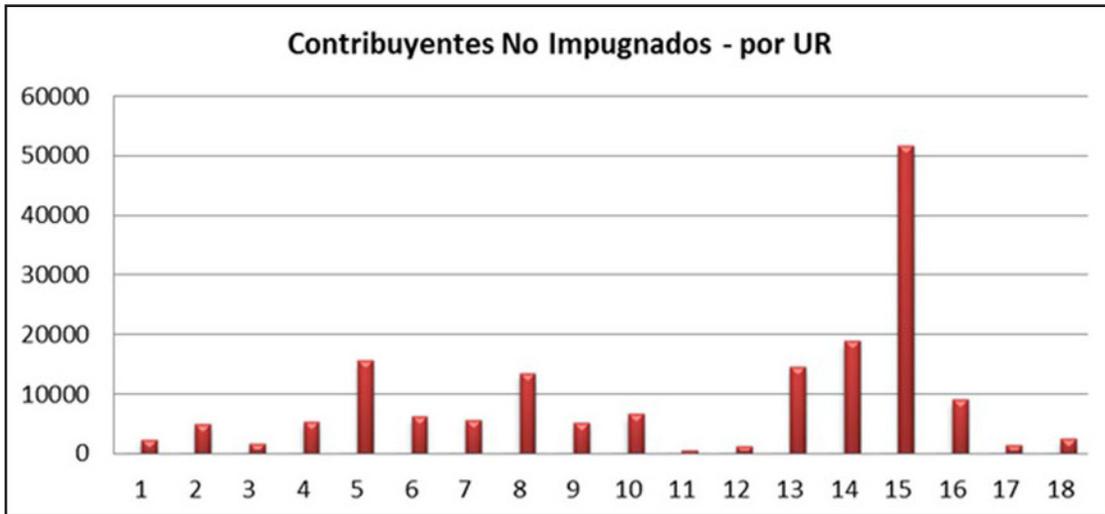
Las cifras indican que a pesar de que existe una diferencia de 27.529 contribuyentes (28%) que el modelo óptimo impugna y el modelo real no, el rendimiento asociado a los contribuyentes que están presentes en los dos modelos cubre prácticamente el total del rendimiento óptimo, llegando a un 98,5%. Esto quiere decir que, impugnando a la intersección, tendríamos prácticamente el total, lo que acentúa las bondades del modelo, entendiéndose por consiguiente, que lo que impugna, estaría correctamente determinado.

Analizando una muestra de estos 27.529 contribuyentes, se observa que no existe un patrón específico que indique el por qué se estarían dejando fuera. Lo anterior radica en que la fuerza del modelo va a estar enfocada en aquellos discriminantes altos con una alta probabilidad de rendimientos positivos y en relación, obviamente, con los costos de fiscalización, situación diferente a la del modelo actual dado que basa su decisión de impugnación principalmente en el corte del discriminante de cada observación por cada Unidad Regional.

Otro punto interesante de analizar es si existe algún patrón que indique a los contribuyentes que deja fuera el modelo en contraste con el modelo actual. En el siguiente cuadro, se observa cómo se distribuyen los contribuyentes impugnados en las distintas Unidades Regionales del País, junto con los rendimientos esperados de estos.

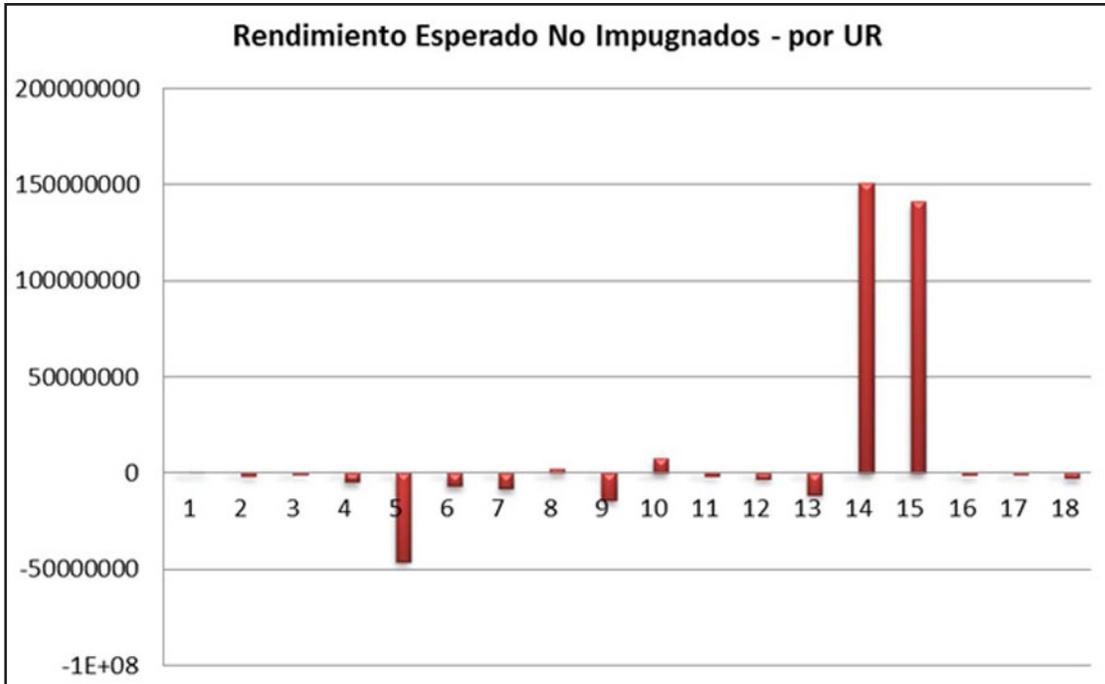
**Gráfico 3**

**Contribuyentes no impugnados por unidad regional**



**Gráfico 4**

**Rendimiento regional contribuyentes no impugnados por unidad regional**



De esta forma, es factible concluir que el modelo dejó de impugnar en forma correcta a aquellos contribuyentes que en sumatoria, generaban un rendimiento esperado negativo, no obstante, se observa que en las Unidades Regionales 14 y 15, es no despreciable el rendimiento esperado que se deja de percibir. La pregunta inmediata es saber que pasa en dichas Unidades Regionales. Lo anterior lleva a la conclusión que sería interesante “relajar” las restricciones de capacidad dejando sólo una “gran” restricción a nivel nacional. Esto permitirá analizar de qué manera el modelo “llena” cada Unidad Regional permitiendo concluir cuantitativamente cuáles son las Unidades Regionales que aportan la mejor relación Rendimiento Esperado – Costo.

### 3.7 Análisis relajación restricciones regionales

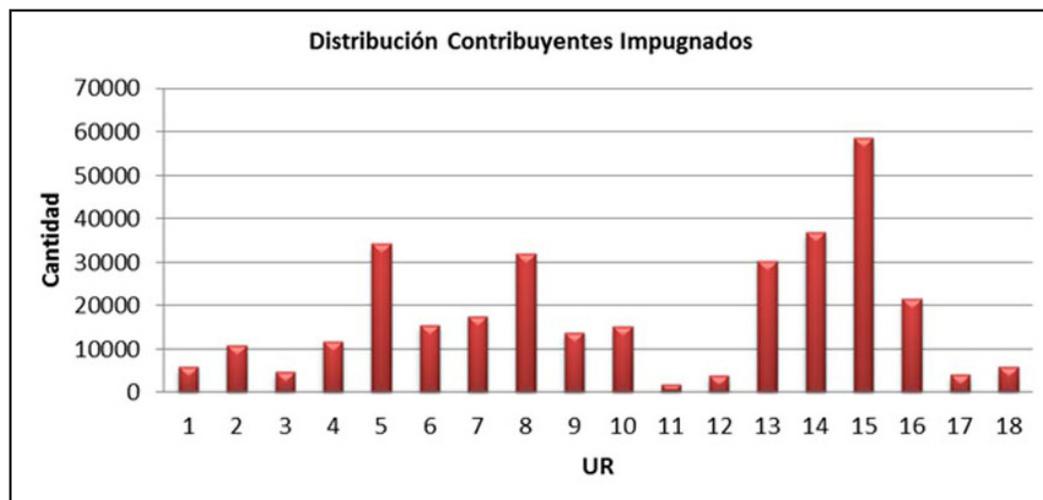
Este análisis responde a una hipótesis que es infactible implementar dado que cada Unidad

Regional cuenta con una capacidad instalada para fiscalizar, la cuál debe ser utilizada. No obstante, nos permitirá visualizar cuan bien balanceado está el proceso a nivel nacional y al mismo tiempo, poder contar con valiosa información para efectivamente el día de mañana, hacer los respectivos ajustes apuntando a mayores niveles de eficiencia y eficacia.

Los resultados indican que al relajar las restricciones de capacidad regional, se incrementa notablemente la cantidad de contribuyentes impugnados, no así el rendimiento esperado. Esto tiene lógica dado que el proceso, como vimos anteriormente, tiene una notoria curva de incrementos decreciente. Lo que llama la atención, es la gran cantidad de impugnados que genera el modelo, 324.843, casi 80.000 contribuyentes más que el modelo actual. La explicación es que este modelo no tiene restricciones regionales dado que utiliza libremente la cantidad de horas disponibles totales.

Gráfico 5

Distribución de contribuyentes impugnados por unidad regional, modelo relajado

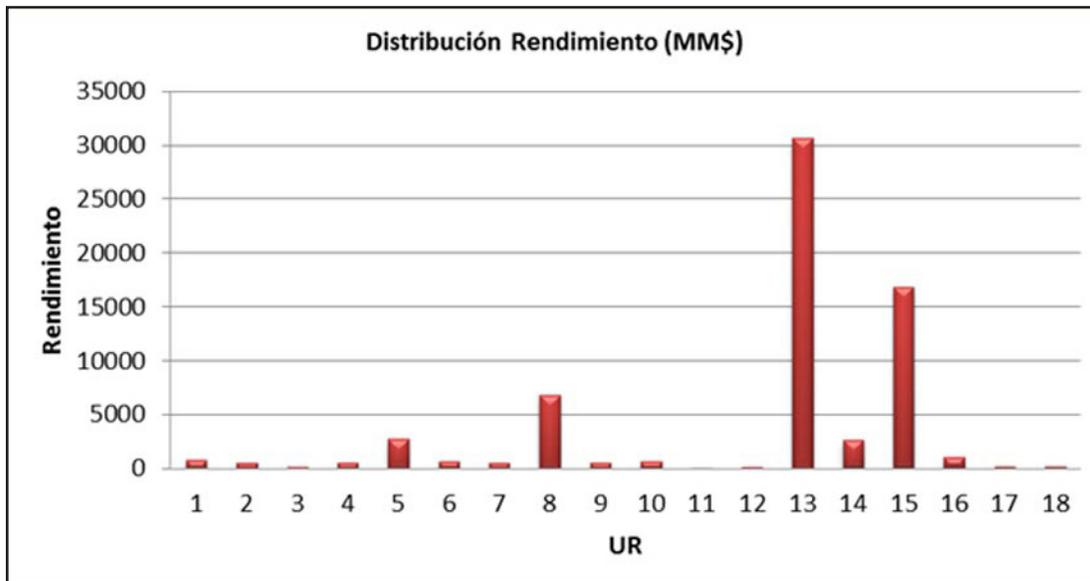


En el Gráfico 5, se observa que si bien existe una mayor cantidad de contribuyentes impugnados en las Unidades Regionales 5, 8, 13, 14, 15, no es tan absoluta la mayoría y de

alguna forma responde a la lógica de que existen más contribuyentes en estas regionales y por ende, hay más posibilidad de encontrar mejores relaciones beneficio costo para el modelo.

**Gráfico 6**

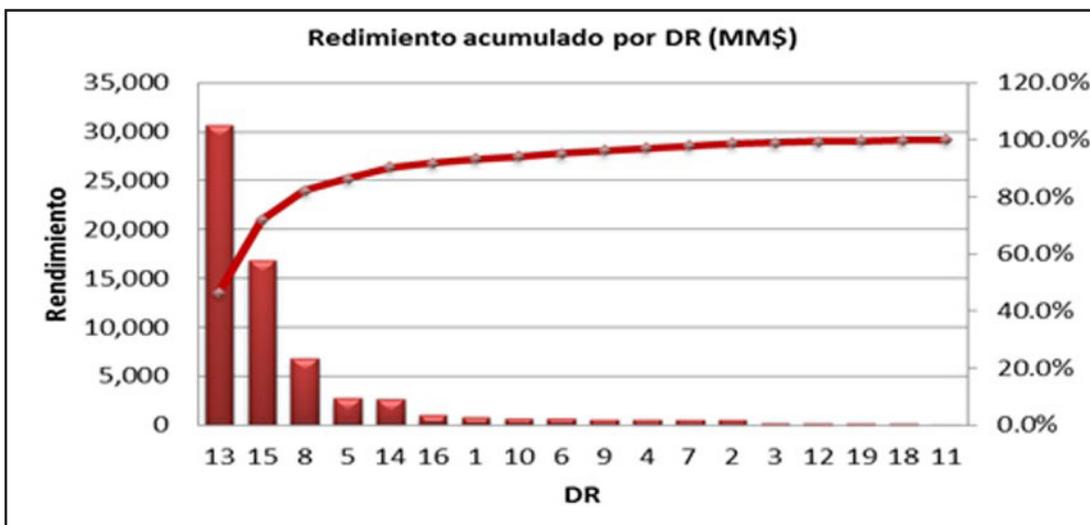
**Rendimientos esperados por unidad regional, modelo relajado**



En el gráfico anterior se visualiza algo más drástico. Efectivamente, los altos rendimientos esperados se concentran principalmente en tres Unidades Regionales, 8, 13 y 15. El impacto de esta situación se puede analizar en el siguiente gráfico.

**Gráfico 7**

**Rendimiento acumulado por unidad regional, modelo relajado**



Se observa que con las tres primeras Unidades Regionales se llega a más del 80% del rendimiento total, el cual asciende a MM\$ 54.331. Si consideramos sólo estas Unidades Regionales, debiésemos impugnar a 127.502 contribuyentes, con aproximadamente 220.00 horas de fiscalización. En otras palabras, disminuiríamos el rendimiento esperado con respecto al modelo propuesto, no obstante, estaríamos cubriendo el 80% del beneficio esperado ocupando solo tres Unidades Regionales en su plenitud.

Este antecedente es muy importante para la cuantificación de beneficios en términos de la potencial liberación de recursos fiscalizadores.

### 3.8 Análisis de beneficios

De acuerdo a los análisis anteriores, se procede a cuantificar los beneficios factibles de obtener una vez implementado el modelo de optimización operando en régimen. Para ello, consideremos el cuadro 6:

**Cuadro 6**

#### Resumen resultados de modelos aplicados

Modelo	N° Impugnados	Horas de Fiscalización	Rendimiento Esperado (MM\$)	Observación
Actual	244.150	281.132	64.311	Modelo impugnación AT 2011
Propuesto 1	95.937	142.757	65.069	Modelo con restricciones especiales
Propuesto 2	131.095	158.750	65.979	Modelo sin restricciones especiales (100% económico)

En este cuadro se observa las diferencias de los dos modelos propuestos versus el modelo actual. El modelo elegido corresponde al que contiene restricciones especiales dado que incorpora la realidad de la operación. De esta forma, las diferencias observables se establecen en el siguiente cuadro:

**Cuadro 7**

#### Modelo óptimo con restricciones especiales versus modelo actual

1	Diferencia Rendimiento esperado (Incremento) (MM\$)	758
2	% Incremento rendimiento esperado	1,2%
3	Diferencia Cantidad Impugnados (Decremento)	148.213
4	% menor cantidad de impugnados	60,7%
5	Diferencia Horas Fiscalización (Decremento)	138.375
6	% menor cantidad de Horas Fiscalización	49,2%

Ahora bien, esta mejora sustancial en el proceso se cuantifica de acuerdo a los siguientes parámetros:

## Cuadro 8

### Cuantificación de referencia beneficios del modelo

1	Costo Hora Fiscalización Promedio Estimado (\$)	15.000
2	Disminución Horas Fiscalización Promedio	138.375
3	Costo Liberado Promedio (MM\$)	2.075

De acuerdo a lo anterior, se podría liberar más de 2.000 millones de pesos en un período de aproximadamente 200 días hábiles (9 meses aproximadamente). Es importante destacar que este beneficio es sólo referencial dado que no factible eliminar estas horas disponibles. Más bien, lo que se buscará es aprovechar de mejor forma esta disponibilidad de horas en otros procesos de fiscalización, punto que se analizará a continuación.

### 3.9 Utilización disponibilidad de horas en otros procesos

Es factible que las horas disponibles liberadas por la optimización del proceso de renta, sean utilizadas en diversos procesos o mezclas de procesos. A continuación se analizan dos escenarios, uno optimista y uno conservador, de

manera tal, visualizar en forma cuantitativa, los beneficios esperados.

### 1.9.1 Escenario optimista. Utilización en procesos de fiscalización selectivo.

El recurso fiscalizador es escaso, y por lo tanto es necesario que se tienda a maximizar en razón de dos focos; rendimiento y cobertura. Para analizar el caso del rendimiento, se considera como ejemplo las labores de fiscalización selectiva. Estas tareas o labores, en términos generales, se enfocan principalmente en figuras tributarias que necesitan revisiones más bien profundas, ya que por lo general involucran a empresas de gran tamaño donde las operaciones son complejas. Se tratan como auditorías las que en términos estadísticos, reportan los mayores rendimientos unitarios.

Para este caso, si consideramos que en promedio, cada acción de fiscalización selectiva reporta en promedio un rendimiento de MM\$ 80, con las 138.375 horas liberadas se podría acceder a efectuar aproximadamente 1000 acciones de fiscalización extra, con un rendimiento que ascendería a los MM\$ 80.000, lo que representa cerca de un 11% de incremento en los rendimientos de procesos selectivos al año.

## Cuadro 9

### Cuantificación de beneficios en procesos selectivos

1	N° Horas liberadas (en 200 días hábiles)	138.375
2	Rendimiento Aprox. Promedio Por Acción de Fiscalización MM\$	80
3	Cantidad de acciones de fiscalización extra aproximadas	1.000
4	Rendimiento Total Extra Aproximado (3)*(2) MM\$	80.000

Es importante destacar que estos beneficios se obtienen sólo re-utilizando la fuerza fiscalizadora en labores de mayor rentabilidad, sin descuidar obviamente el proceso de impugnación de la renta, el cuál mantendría los niveles actuales de rendimiento esperado en términos de orden de magnitud.

**3.9.2 Escenario conservador. Utilización en procesos de fiscalización preventivo**

Otra mirada es utilizar esta fuerza fiscalizadora en apoyar las labores de Fiscalización Preventiva, también conocida como Presencia Fiscalizadora o labor de terreno. (Comercios establecidos). En promedio, por cada hora es factible efectuar 3 acciones de presencia en terreno por cada pareja de fiscalizadores o funcionarios, la liberación de 138.375 horas de fiscalización, implican un total de 207.562 acciones de fiscalización extra.

**Cuadro 10**

**Cuantificación de beneficios en procesos preventivos**

1	N° Horas liberadas (en 200 días hábiles)	138.375
2	N° de acciones fiscalizadoras en 1 hora	3
3	N° horas hombre por hora cronológica	2
4	N° acciones fiscalizadoras (1)*(2)/(3)	207.563

Si consideramos que al año se efectúan aproximadamente 700.000 acciones de presencia en terreno, luego tendríamos un incremento de cerca de un 30% en este tipo de fiscalizaciones.

En síntesis, y luego de analizar estos escenarios, la implementación de este modelo tiene como principal beneficio la liberación de recursos. La decisión de distribución de estos recursos adicionales va a depender de las necesidades de fiscalización y los criterios de optimización que se utilicen.

Finalmente y como se verá en siguiente punto, el beneficio esperado para el proyecto supera largamente al costo de adquisición del software e implementación, lo que hace atractivo al proyecto sobre todo, por la posibilidad de generar

know how e incorporar estos “optimizadores” en otros procesos críticos del Servicio, generando rendimientos esperados crecientes a nivel global.

**3.10 Análisis de costo de implementación versus beneficios esperados**

La propuesta de este modelo de optimización en el proceso de impugnación de la Operación Renta es un ejemplo concreto que puede ser utilizado como punto inicial para la incorporación de este tipo de modelos u optimizadores en otros procesos, tan o más críticos que la operación renta.

El costo de esta herramienta se divide en dos ítems importantes: Adquisición e Implementación. El costo de adquisición va a depender del software que se requiera.

En este caso, el software que se recomienda usar es el AMPL-CPLEX. Como se comentó en capítulos anteriores, AMPL corresponde al programa que permite escribir los modelos matemáticos, mientras que el CPLEX contiene los algoritmos que resuelven los problemas (en este caso SIMPLEX). El costo asciende a \$MM 15 para el primer año e incluye la adquisición de dos licencias, capacitación y soporte técnico. Para los años siguientes y estando en régimen, se estipula un costo de \$MM 2 para actualizaciones y mantenciones.

Dado que la utilización de esta herramienta implica el manejo y administración de una gran cantidad de datos, se estipula en el costo del proyecto la compra de un servidor que permita el almacenamiento y gestión de los datos e información generada. De esta forma el Hardware necesario, de acuerdo al volumen de información cuantificada, corresponde a un servidor capa que tiene un costo de MM\$ 14.

## Cuadro 11

### Costos de incorporación del modelo

1	Costo Unitario licencia MM\$ (US 10.000, US = \$500)	5
2	N° de licencias necesarias inicialmente	2
3	Capacitación inicial y soporte técnico en implementación (MM\$)	5
4	Costo Hardware MM\$	14
5	<b>Costo Total Implementación MM\$ (1)*(2) + (3) + (4)</b>	<b>29</b>
6	<b>Costo Mantenimiento anual M\$ (Sin considerar nuevas licencias)</b>	<b>2</b>

Por lo tanto, el costo total de implementar esta herramienta asciende a MM\$ 29, por lo que podríamos concluir que en términos de orden de magnitud, es despreciable ante los beneficios que se analizaron en el punto anterior, cualquiera sea el escenario comparado.

## 4. CONCLUSIONES

El modelo propuesto cumple con el objetivo de mejorar la solución de impugnación actual (reordenamiento) a un costo mínimo de proceso. Esta mejora se traduce en la selección de los mejores casos a revisar en términos de la relación beneficio esperado versus costo. La búsqueda y selección de casos que cumplan con la mejor relación beneficio-costos es la gran diferencia respecto del modelo actual. Lo anterior, dado que el modelo actual impugna de acuerdo a corte por observación y Unidad Regional, seleccionando, en términos simples, a aquellos contribuyentes que de determinado nivel de diferencia o discriminante hacia “arriba”, estén dentro.

El resultado indica que, aunque se destinen más recursos para atender una mayor cantidad de contribuyentes, el rendimiento esperado no se incrementa lo suficiente como para justificar este aumento de recursos. Por el contrario, los resultados demuestran que lo óptimo sería disminuir, en un porcentaje no menor, la carga de horas de fiscalización

para la revisión de este proceso, obteniendo en términos de orden de magnitud, el mismo rendimiento esperado.

El disminuir las horas de fiscalización destinadas a este proceso, permite la liberación de una importante cantidad de recursos. Estos recursos fiscalizadores, escasos por lo demás, pueden ser destinados a otros procesos críticos de fiscalización, como por ejemplo presencia fiscalizadora o auditorías selectivas.

La utilización de estos recursos “extras” para los procesos antes mencionados, pueden permitir beneficios esperados que podría significar un incremento anual de cerca de un 30% en acciones de presencia fiscalizadora o fiscalización en terreno, o bien, acceder a ejecutar una mayor cantidad acciones de fiscalización selectiva, generando un incremento en los rendimientos esperados en torno al 11% al año. La decisión de distribución de estos recursos adicionales va a depender de las necesidades de fiscalización imperante en el momento.

Los distintos escenarios analizados permiten concluir que el proceso está operando en su máxima capacidad de generación de rendimientos. Lo anterior se comprueba con la curva de rendimientos la cuál crece a una tasa decreciente llegando a un punto donde no se justifica seguir impugnando contribuyentes. Esto trae como consecuencia la necesidad de revisar aquellas observaciones que continuamente están generando rendimientos decrecientes, de manera tal, remplazarlas, eliminarlas o bien modificarlas según sea el caso.

El análisis de validación o cruce de soluciones entre el modelo propuesto y el modelo actual indica que los contribuyentes que no impugna el modelo propuesto se deben principalmente a la alta cantidad de contribuyentes con “buena” relación beneficio-costos en determinadas Unidades Regionales. Al ser una cantidad no menor, implica que la Unidad Regional se “llene” rápidamente, dejando fuera a bastantes contribuyentes. Es por eso que nace la necesidad de analizar los resultados “relajando” las restricciones Regionales.

Para maximizar el potencial del Software, es necesario que la información que genera el cruce de la Operación Renta (principal input) venga en un formato definido y estándar que permita minimizar acciones manuales sobre los datos. Si logramos definir correctamente los formatos de entrada de los datos, y aplicamos correctamente las sentencias del modelo, minimizaríamos el tiempo de proceso y la probabilidad de error de los datos. La herramienta propuesta es robusta y bastante potente en la cantidad de datos que puede procesar, no obstante, es poco flexible con los formatos de los datos que procesa.

Es importante la correcta actualización de los parámetros del modelo. La implementación de un modelo de este tipo implica el continuo análisis de los rendimientos de las observaciones

y tiempos de fiscalización. El tener actualizado estos parámetros acentuará las bondades del modelo permitiendo resultados cada vez más certeros. También es importante el estudio de incorporación de nuevas restricciones especiales en el modelo que permitan obtener soluciones factibles. No obstante lo anterior, es necesario mencionar que se debe tener precaución en no complejizar demasiado el modelo debido a que se puede perder el foco buscando la perfección, encareciendo el modelo en forma innecesaria. Los modelos son una representación de la realidad por medio de elementos abstractos, lo que imposibilita cubrir lógicamente el 100% de la realidad. Se debe buscar una buena aproximación que sea útil.

El modelo utilizado corresponde a un problema de optimización resuelto con solución entera - binaria. La decisión de este tipo de modelo se debe a las características del proceso en estudio, donde el objetivo es maximizar el rendimiento esperado sujeto a restricciones de capacidad. Las ventajas principales responden a la simplicidad del modelamiento, flexibilidad para la programación y la posibilidad de estudiar distintos escenarios.

Finalmente, la generación de este modelo pasando por todas las etapas esto es: modelación, gestión y cálculo de parámetros del modelo, supuestos, programación en AMPL, análisis de resultados y sensibilización, genera inmediatamente la oportunidad de establecer nuevos modelos de optimización en otros procesos críticos del SII, y que permitan mejorar la utilización y distribución de los recursos. Los procesos factibles y que en primera instancia serían excelentes candidatos a mejorar mediante esta técnica son: Proceso de Impugnación de IVA, Procesos de Carga Regional Auditorías Selectivas, Generación de Rutas Óptimas en Procesos Preventivos.

---

## 5. BIBLIOGRAFÍA

### Referencias Bibliográficas

Juan Carlos Ferrer (2009) Apuntes Curso Modelos Cuantitativos Para la Toma de Decisiones, Departamento de Ingeniería Industrial, Pontificia Universidad Católica de Chile.

User's Guide AMPL (2008). ILOG AMPL CPLEX System Version 11.0 Standard (Command-line) Version Including CPLEX Directives

Pedro Luis Luque (2000) Manual Lenguaje AMPL. Segunda Versión.

### Referencias Páginas Internet

Portal Wikipedia. Modelos Matemáticos  
[http://es.wikipedia.org/wiki/Modelo\\_matem%C3%A1tico](http://es.wikipedia.org/wiki/Modelo_matem%C3%A1tico)

Portal Wikipedia. Programación Lineal  
[http://es.wikipedia.org/wiki/Programaci%C3%B3n\\_lineal](http://es.wikipedia.org/wiki/Programaci%C3%B3n_lineal)

Apuntes Programación Lineal Entera Profesor Esteban Saéz, UFSTM.  
[http://www.inf.utfsm.cl/~esaez/fio/s2\\_2003/apuntes/entera\\_s2\\_2003.pdf](http://www.inf.utfsm.cl/~esaez/fio/s2_2003/apuntes/entera_s2_2003.pdf)

Apuntes Programación Lineal Entera y Mixta (2004), Dr. Ing. Franco Bellini M, Universidad Santa María, Caracas, Venezuela.  
<http://www.investigacion-operaciones.com/operaciones.htm>

## 6. ANEXO. DETALLE FÓRMULAS MATEMÁTICAS

### a) Función Objetivo

$$X_{ik} = \begin{cases} 1: \text{Impugno al contribuyente } i \text{ de la regional } k \\ 0: \text{No impugno al contribuyente } i \text{ de la regional } k \end{cases}$$

$$UR_{ik} = \begin{cases} 1: \text{Contribuyente } i \text{ pertenece a la regional } k \\ 0: \text{Contribuyente } i \text{ no pertenece a la regional } k \end{cases}$$

$$IMPUG\_OBLIG_i = \begin{cases} 1: \text{Contribuyente } i \text{ tiene PPUA}_i \text{ o RETE}_i > 0 \\ 0: \text{Si no} \end{cases}$$

$$PPUA_i = \begin{cases} 1: \text{Contribuyente } i \text{ tiene observaciones de PPUA y DISC } i > 10.000.000 \\ 0: \text{Si no} \end{cases}$$

**Concepto PPUA:** Solicitud de devolución por pagos provisionales de utilidades absorbidas.

$$RETE_i = \begin{cases} 1: \text{Contribuyente } i \text{ tiene Cod1000 del F22 } > 0 \text{ y RETE } > 10.000.000 \\ 0: \text{Si no} \end{cases}$$

$$RCA_i = RC_i * FA(O_i)$$

$O_i$  = Número de observaciones del contribuyente  $i$ .

$RC_i$  = Rendimiento esperado asociado al contribuyente  $i$ . Corresponde a la suma de los discriminantes del proceso actual de cada contribuyente multiplicado por el factor de rendimiento esperado de cada observación.

Luego:

$$RC_i = \sum_j^O D_{ij} * FR_j \quad \forall i = 1 \dots N$$

$O$  = Número total de observaciones del sistema.

$D_{ij}$  = Discriminante de la observación  $j$  asociada al contribuyente  $i$ . Corresponde a las diferencias encontradas en cada observación del contribuyente.

$FR_j$  = Factor de rendimiento esperado de la observación  $j$  para los últimos tres años. Determina la fracción del rendimiento esperado medio sobre el discriminante medio. Este número refleja que "porción" del discriminante observado se espera obtener, permitiendo de esta forma priorizar.

Luego:

$$FR_j = R\bar{O}_j / \bar{D}_j \quad \forall j = 1 \dots O$$

$\bar{D}_j$  = Discriminante acumulado medio de la observación  $j$  para los últimos tres años. Se calcula como la suma de los discriminantes de cada observación dividido por la frecuencia o cantidad de observaciones.

Luego:

$$D_j = \sum_{t=AT-3}^{AT-1} \frac{D_{jt}}{F_{jt}} \quad \forall j = 1 \dots O$$

$F_{jt}$  = Frecuencia de la observación  $j$  en el año tributario  $t$ .

$D_{jt}$  = Discriminante de la observación  $j$  en el año tributario  $t$ .

$R\bar{O}_j$  = Rendimiento esperado medio de la observación  $j$ . Corresponde al rendimiento esperado de la observación  $j$  dividido por el total de casos revisados en tres años.

Luego:

$$R\bar{O}_j = RO_j / NR_j \quad \forall j = 1 \dots 0$$

$NR_j$  = N° Total de casos revisados asociados a la observación j en los últimos tres años.

$RO_j$  = Rendimiento total esperado de la observación j para los últimos tres años. Se calcula de acuerdo a la suma de los rendimientos históricos ponderada con la probabilidad acumulada (3 años) de ocurrencia de cada evento. De esta forma:

$$RO_j = REf_j * Pf_j + REc_j * Pc \quad \forall j = 1 \dots 0$$

$REf_j$  = Rendimiento pro fisco de la observación j acumulado en los últimos tres años.

$$REf_j = \sum_{t=AT-3}^{AT-1} REf_{jt} \quad \forall j = 1 \dots 0$$

$Pf_j$  = Probabilidad de que la observación j tenga rendimientos a favor del fisco. El cálculo es el acumulado de los últimos tres años. El evento se define como:

P(Rendimientos positivos asociados a la observación j/ Total de casos revisados con la observación j)

Luego:

$$Pf_j = \sum_{t=AT-3}^{AT-1} \frac{Nf_{jt}}{NR_j} \quad \forall j = 1 \dots 0$$

$Nf_{jt}$  = Número de casos por observación j en el Año Tributario t que fueron revisados con rendimientos a favor del fisco.

$REc_j$  = Rendimiento pro contribuyente de la observación j acumulado en los últimos tres años.

Luego:

$$REc_j = \sum_{t=AT-3}^{AT-1} REf_{jt} \quad \forall j = 1 \dots 0$$

$Pc_j$  = Probabilidad que la observación j tenga rendimientos a favor del contribuyente. El cálculo es el acumulado de los últimos tres años. El evento se define como:

P(Rendimientos negativos asociados a la observación j/ Total de casos revisados con la observación j)

Luego:

$$Pc_j = \sum_{t=AT-3}^{AT-1} \frac{Nc_{jt}}{NR_j} \quad \forall j = 1 \dots 0$$

$Nc_{jt}$  = Número de casos por observación j en el Año Tributario t que fueron revisados con rendimientos a favor del contribuyente

## b) Restricciones

$$\sum_{i=1}^N X_{ik} * T_i * TC_i \leq \text{Max} \{0, C_k - TAjuste_k\}$$

$$T_i = \sum_1^o T_{io} \quad \forall i = 1 \dots N$$

$T_i$ : Tiempo total de revisión asociado al contribuyente "i".

$T_{io}$ : Tiempo de revisión de la observación "o" asociada al contribuyente "i".

$TC_i$  = Tasa de concurrencia del contribuyente i. Esta tasa queda definida en forma discreta de acuerdo a los siguientes escenarios:

- I. Si  $O_i = DIST_i \Rightarrow TC_i = 0,000001$
- II. Si  $Cod1000i > 0$  y  $RETE_i > 0$  y  $O_i > MAF_i$ ,  $\Rightarrow TC_i = 1$
- III. Si  $Cod1000i > 0$  y  $RETE_i > 0$  y  $O_i = MAF_i$ ,  $\Rightarrow TC_i = 0,8$
- IV. Si  $Cod2000i > 0$  y  $DISC_i > 0$  y  $O_i = MAF_i$ ,  $\Rightarrow TC_i = 0,3$
- V. Si  $Cod2000i = 0$  y  $Cod1000 = 0$  y  $DISC_i > 0$ ,  $\Rightarrow TC_i = 0,3$

# EL ANÁLISIS REFERENCIAL DEL ADMINISTRADO COMO HERRAMIENTA PARA LA FACILITACIÓN Y EL CONTROL EN EL PERÚ

José Antonio Miranda López  
Luis Alberto Ferreyros Sifuentes



## SINOPSIS

El artículo plantea el uso del análisis referencial de comportamiento tributario como herramienta de apoyo para la resolución de procedimientos tributarios. La importancia de dicha herramienta radica en que permite evaluar el comportamiento del administrado con mayor grado de exhaustividad y objetividad, fortaleciendo las actividades de control en la resolución de procedimientos, sin perjudicar las actividades de facilitación, considerando que existen plazos límites fijados por las normas para resolver un procedimiento. En primer término se expone en qué consiste el análisis referencial y su importancia en relación con los objetivos institucionales. Luego se analiza la contribución en el marco de la resolución de procedimientos tributarios iniciados de parte o de oficio. Posteriormente se describe la experiencia peruana y los posibles rumbos futuros. Finalmente se exponen las conclusiones.

**Los Autores:** *José Miranda López*, Economista, Master Internacional en Hacienda Pública y Administración Financiera (UNED), Magister en Finanzas y Administración (ESAN), Magister en Administración de Empresas Mineras (Universidad de Antofagasta – Chile). Profesional Especializado de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT - Perú). Autor de publicaciones técnicas. **Luis Ferreyros Sifuentes**, Economista, Egresado de la Maestría en Administración de la Universidad del Pacífico (Lima – Perú). Profesional III de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT - Perú). Gestor del Módulo de Análisis Referencial del Contribuyente o de Perfil de Cumplimiento Tributario (SUNAT – Perú).

## Contenido

1. Ventajas del análisis referencial – planteamiento del problema
2. La facilitación y los principios del procedimiento administrativo en la legislación Peruana
3. La profundización del control mediante el análisis referencial
4. La experiencia peruana: el módulo de análisis referencial del contribuyente – ARCO
5. Posibles rumbos futuros
6. Conclusiones
7. Bibliografía

Puede definirse el análisis referencial como aquel análisis realizado por un funcionario de la Administración Tributaria a partir de la información proporcionada por los Sistemas de la Administración en tiempo real, respecto de un conjunto de indicadores de alerta de riesgos potenciales y/o indicadores referenciales de buen comportamiento tributario-aduanero. El análisis se realiza como parte de las tareas necesarias para resolver un procedimiento tributario iniciado a solicitud de parte o un procedimiento seguido de oficio por la Administración.

Los indicadores señalados tienen el objetivo de apoyar al funcionario de la Administración para resolver la procedencia (improcedencia) o la conformidad (no conformidad) de un procedimiento tributario, en el caso de un procedimiento de parte (por ejemplo: una solicitud de devolución de impuestos) ó un procedimiento iniciado de oficio (por ejemplo: una acción de control o fiscalización).

Dichos indicadores pueden ser indicadores de alerta de riesgos potenciales o indicadores de buen comportamiento tributario; en ambos casos, brindan una calificación del comportamiento en diversos ámbitos tributario-aduaneros y permiten al funcionario de la Administración tomar diversas decisiones durante el procedimiento, como por ejemplo: ¿ampliar la investigación?, ¿denegar una solicitud?, ¿reprogramar actuaciones?, entre otras. Respecto a su estructura, tienen la característica de ser de muy fácil lectura (o interpretación), con el objeto de simplificar y ahorrar tiempo de análisis a los funcionarios de la Administración, mejorando de esta forma, la eficiencia así como la eficacia en el uso del tiempo.

La importancia desde el punto de vista estratégico-institucional del análisis referencial, radica en que toda Administración Tributaria toma en cuenta hoy en día dentro de sus objetivos estratégicos primarios la idea de realizar mejoras en cuanto a la facilitación de los procedimientos, como una vía para mejorar el cumplimiento voluntario mediante la reducción de tiempos de respuesta y de costos de cumplimiento; pero simultáneamente la Administración busca incrementar el riesgo de incumplimiento mediante el fortalecimiento de los procesos de control. En este escenario podría argumentarse de primera mano que podría existir una aparente contradicción entre la facilitación y control; dado que si existe un tiempo limitado para resolver un procedimiento, cuanto mayor número de horas hombre se destinen a actividades de facilitación; existirá menos horas hombre disponibles para generar actividades de control. El análisis referencial permite salvar esta aparente contradicción incrementando la productividad de las horas hombre asignadas al control, es decir, permitiendo realizar las actividades de control necesarias para resolver un procedimiento y tomar decisiones, en menor tiempo<sup>1</sup>.

---

1. Para efecto de la presente exposición, puede definirse una “actividad de control”, como toda aquella realizada dentro del transcurso de un procedimiento administrativo, cuyo objetivo es cuestionar lo declarado por el contribuyente o administrado. En cambio una “actividad de facilitación” sería toda aquella que sin cuestionar lo aludido o declarado por el contribuyente, prioriza la conclusión del procedimiento en un menor tiempo, tratando de brindar un mejor servicio. Es importante notar que todo procedimiento tributario de iniciado a solicitud de parte ó de oficio, está compuesto en mayor o menor medida de ambos tipos de actividades.

En el caso del Perú, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) contempla las ideas de la facilitación y el control dentro de sus objetivos estratégicos generales, por ejemplo, para el período 2012 - 2016 se señalan como objetivos primarios:

- Reducir el incumplimiento tributario y aduanero mediante, el fortalecimiento del proceso de control, la implementación de un sistema integral de riesgo, la integración de los procesos de control tributario y aduanero; así como la mejora de los mecanismos de detección de los ilícitos tributarios y aduaneros.
- Brindar servicios de calidad para facilitar y fomentar el cumplimiento voluntario. Mejorar la competitividad del país facilitando

y modernizando el comercio exterior que garantice una cadena logística ágil y segura en el despacho aduanero, reduciendo los costos de cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras, brindando servicios de óptima calidad hacia el ciudadano; así como modernizando y optimizando la cobertura de los canales de atención.

Otra característica del análisis referencial, como se explicará más adelante es que transfiere los riesgos y costos que asume la Administración Tributaria (y en general el Estado), derivados de la aprobación de procedimientos que priorizan la facilitación, permitiendo en todo caso una mejor asignación de riesgos entre las partes involucradas en un procedimiento administrativo.

## 1. VENTAJAS DEL ANÁLISIS REFERENCIAL - PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Puede mostrarse la ventaja del análisis referencial de manera más didáctica partiendo de un diagrama de árbol que muestra los posibles estados en la resolución de un procedimiento tributario, tal como se esquematiza en el Gráfico N° 1.

En dicho diagrama y por simplicidad, se modelan dos (02) estados o alternativas respecto del resultado de un procedimiento tributario (Procedente, No procedente).

En la primera rama del árbol se asumen dos alternativas (02): el contribuyente en realidad reúne los requisitos para ser procedente (o en realidad no reúne dichos requisitos)<sup>2</sup>

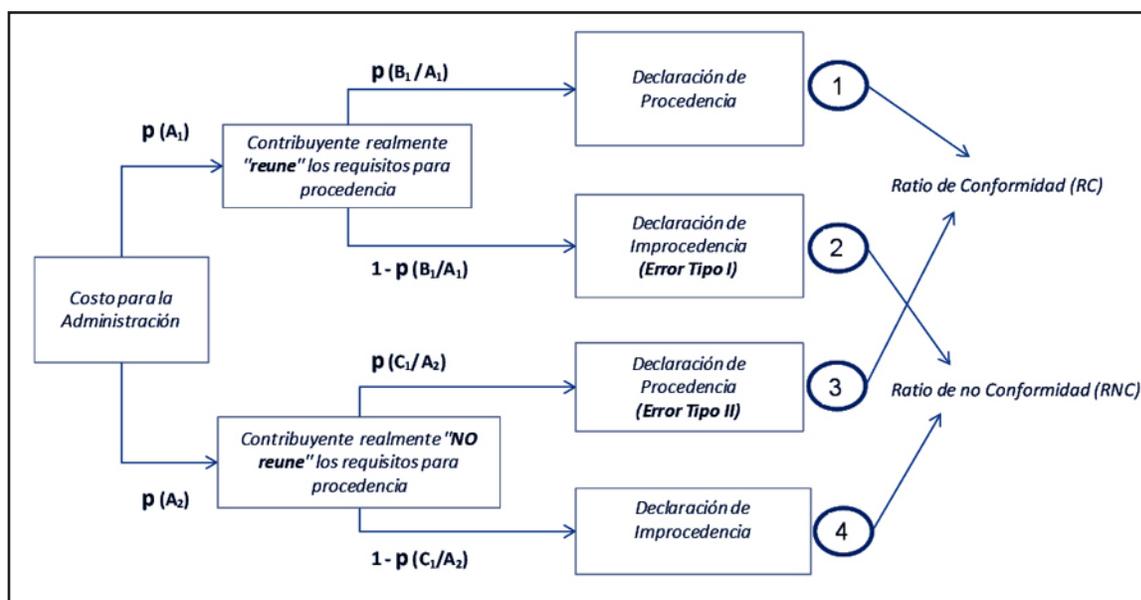
En la segunda rama del árbol se asumen dos alternativas (02) respecto a la forma como la Administración resuelve (Procedente, No procedente):

---

2. Esta rama indica que el contribuyente reúne (no reúne) los requisitos, independientemente de lo que la Administración detecta como producto de la revisión que realiza.

Gráfico 1

Costos debidos a la falta de información para el control



Se presentan cuatro posibles situaciones el resolver un procedimiento tributario (señaladas como ( [1], [2], [3], [4] )<sup>3</sup> en el diagrama del Gráfico N°1. Las situaciones [2] y [3] generan costos para la Administración Tributaria y para sus administrados, dichos costos surgen como consecuencia de la falta de información oportuna o en tiempo real.

Con respecto a lo anterior, en las situaciones [2] y [3], debido a la ausencia de información completa y oportuna, el funcionario de la Administración puede incurrir en dos (02) tipos de error (Error Tipo I: Resolver un expediente como improcedente cuando en realidad reúne los requisitos para ser procedente (Situación [2]); y, Error Tipo II: Resolver un expediente como procedente cuando en realidad no reúne los requisitos para serlo (Situación [3])).

El **Error Tipo II** sucede en procedimientos tributarios que priorizan la facilitación o el control.

Por ejemplo: una autorización para la impresión de comprobantes de pago. En el caso del Perú es un procedimiento de aprobación inmediata que prioriza la facilitación. Sin embargo cabe preguntarse sobre la probabilidad que el solicitante sea una persona de buen comportamiento tributario, toda vez que la Administración al otorgarle dicho permiso, lo faculta a emitir crédito fiscal para efecto del IVA<sup>4</sup>, que puede eventualmente dar origen a la emisión de comprobantes falsos. La ausencia de información sobre sus antecedentes puede llevar a un perjuicio para la Administración y el Estado. Dicha ausencia se contrarresta en parte con los indicadores y el análisis referencial.

3. Situación [1] : Declarar procedente un procedimiento cuando el contribuyente reúne las condiciones para ello  
 Situación [2] : Declarar improcedente un procedimiento cuando el contribuyente reúne las condiciones para ser procedente  
 Situación [3] : Declarar procedente un procedimiento cuando el contribuyente no reúne las condiciones para ello.  
 Situación [4] : Declarar improcedente un procedimiento cuando el contribuyente no reúne las condiciones para ser procedente.  
 4. Impuesto al Valor Agregado

El caso de una fiscalización o verificación es el caso de un procedimiento tributario iniciado de oficio, que prioriza las actividades de control. De igual manera, la ausencia de información por parte del funcionario fiscalizador, evita profundizar sobre determinados aspectos o puntos críticos del contribuyente fiscalizado; y, dentro de este modelo simplificado, incrementa el riesgo de cometer el Error Tipo II. En este caso los indicadores referenciales y el análisis referencial, proporcionan pistas al auditor para decidir sobre en qué aspectos o puntos críticos de la contabilidad del contribuyente (o sobre qué hechos económicos), se debe profundizar la auditoría o verificación.

El **Error Tipo I**, es el error característico de una Administración que al no contar con suficiente información, exige la presentación de determinados documentos de dominio público, generalmente de carácter formal, que dan lugar al rechazo de un procedimiento iniciado de parte, cuando en realidad amerita declararse la procedencia del trámite.

Dicho error genera costos para la Administración, expresados en el número de quejas atendidas por los órganos de Defensoría o en los procedimientos impugnatorios que se inicien como consecuencia del fallo inicial. La generación de indicadores referenciales de buen comportamiento, contribuyen para que el funcionario de la Administración en este caso tome una decisión apropiada, evitando que los costos mencionados surjan con posterioridad.

Respecto a la estimación de los errores Tipo I y Tipo II, debe mencionarse, volviendo al Grafico N° 1, que las Administraciones en algunos casos cuentan tan sólo con estimaciones de ratios de “conformidad” (procedencia) o “no conformidad” (improcedencia) respecto de los procedimientos. Sin embargo deviene importante realizar la estimación de ambos tipos de errores<sup>5</sup> para retroalimentar la mejora de los procedimientos de actuación.

## 2. LA FACILITACIÓN Y LOS PRINCIPIOS DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN LA LEGISLACIÓN PERUANA

Mediante Ley N° 27444 promulgada el 04.04.2001 se aprobó la nueva Ley del Procedimiento Administrativo General en el Perú.

Dicha norma define el procedimiento administrativo como: “...el conjunto de actos y diligencias tramitados en las entidades, conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos individuales o individualizables

sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados”.

Dicha definición alude a un conjunto de “actos o diligencias”, que en términos del presente artículo se entienden como “actividades”; las mismas podrían ser: actividades de facilitación o actividades de control.<sup>6</sup>

5. En el Grafico, dicha estimación implica calcular las probabilidades condicionales  $[1 - P(B1/A1)]$  para el Error Tipo I, y  $[P(C1/A2)]$  para el Error Tipo II.

6. En realidad la definición contenida en la Ley, no impone ninguna restricción *ex ante*”

---

Entre los principios del procedimiento administrativo que la norma establece se encuentran el principio de privilegio de controles posteriores.<sup>7</sup> Dicho principio conjuntamente con los principios de veracidad<sup>8</sup> y de celeridad<sup>9</sup> configuran un marco que privilegia la facilitación de los trámites realizados por los contribuyentes.

La ley también establece respecto a la calificación de los procedimientos administrativos que dichos procedimientos pueden ser de “aprobación automática” o de “evaluación previa” por la entidad, y en este último caso, de no existir pronunciamiento oportuno, sujetos a silencio positivo o silencio negativo. Cada entidad debe señalar esta condición en su Texto Único de Procedimientos Administrativos (TUPA)<sup>10</sup>.

En el caso de los procedimientos con “aprobación automática”, la solicitud es considerada aprobada desde el mismo momento de su presentación ante la Administración.

En el caso de los procedimientos con “evaluación previa”, sujetos a silencio positivo, la solicitud se considera aprobada, si vencido el plazo legal para resolver la Administración no emite fallo.

Lo contrario sucede en el caso de los procedimientos con “evaluación previa”, sujetos a silencio negativo, donde la solicitud se considera denegada, si vencido el plazo legal para resolver no existe pronunciamiento por parte de la Administración.

Desde el punto de vista del modelo expuesto en el Gráfico N° 1 vemos que la legislación del Procedimiento Administrativo General, al legislar la “aprobación automática” y el “silencio positivo”, en cierta manera impide cometer el Error Tipo I. Sin embargo hace muy probable la comisión del Error Tipo II.

¿Qué significa lo anterior en términos de asignación de riesgos entre los actores del procedimiento administrativo (Administración-Estado, Funcionario de la Administración y Contribuyente)? En el caso de los procedimientos de aprobación automática, la legislación elimina el riesgo de cometer Error Tipo I. Cabe señalar que en ausencia de la figura de aprobación automática se podría incurrir en dicho riesgo que eventualmente se convierte en costos (tales como costos de la Administración derivados de resolver quejas o impugnaciones). Asimismo mientras la Administración no resuelve la impugnación existen costos y riesgos asumidos por el Contribuyente. En este caso la Ley del Procedimiento Administrativo resulta beneficiosa.

Sin embargo, los procedimientos de aprobación automática incrementan el riesgo de cometer Error Tipo II. Los costos que asume la Administración derivados de dichos riesgos muchas veces permanecen ocultos (ejemplo: otorgar una autorización para emitir facturas a un presunto evasor; o conceder un beneficio tributario a alguien que no califica para tal beneficio).

---

7. *El cual señala: “la tramitación de los procedimientos administrativos se sustentará en la aplicación de la fiscalización posterior; reservándose la autoridad administrativa, el derecho de comprobar la veracidad de la información presentada, el cumplimiento de la normatividad sustantiva y aplicar las sanciones pertinentes en caso que la información presentada no sea veraz”*

8. *El principio de veracidad señala: “en la tramitación del procedimiento administrativo, se presume que los documentos y declaraciones formulados por los administrados en la forma prescrita por esta Ley, responden a la verdad de los hechos que ellos afirman. Esta presunción admite prueba en contrario”*

9. *El principio de celeridad señala: “quienes participan en el procedimiento deben ajustar su actuación de tal modo que se dote al trámite de la máxima dinámica posible, evitando actuaciones procesales que dificulten su desenvolvimiento o constituyan meros formalismos, a fin de alcanzar una decisión en tiempo razonable, sin que ello releve a las autoridades del respeto al debido procedimiento o vulnere el ordenamiento”*

10. Artículo 30° de la Ley N° 27444.

Si bien la Ley regula la facultad de fiscalización posterior; en el caso de procedimientos de aprobación automática o evaluación previa<sup>11</sup>, dicha fiscalización posterior se realiza de manera muestral y cubre un pequeño porcentaje de casos. Por consiguiente no atenúa el riesgo que asume la Administración o el Estado de declarar procedente un procedimiento cuando en realidad no se reúnen todos los requisitos para ello.

La importancia del análisis referencial, en este caso, se sustenta en el hecho de proporcionar información sistematizada sobre el comportamiento del contribuyente, de manera oportuna, de forma tal que el funcionario de la Administración pueda emitir un pronunciamiento de mejor calidad. Otro elemento importante es el hecho de que el riesgo de Tipo II ya no es asumido enteramente por la Administración o el Estado, sino que podría ser asumido por el funcionario público que emite el fallo, en la medida que se le asignen responsabilidades o protocolos de revisión, que necesariamente contemplen la revisión y el análisis de los indicadores referenciales.

En cuanto al principio de “privilegio de controles posteriores”, cabe señalar que por la fecha de emisión de la Norma, dicho principio podría haber tenido el objetivo de facilitación del procedimiento, mediante trámites expeditivos, en un contexto donde las capacidades de procesar información proveniente de diversas fuentes, respecto del comportamiento del contribuyente aún no estaban lo suficientemente desarrolladas.

En el presente, y a medida que se incremente la capacidad para cruzar información proveniente de diversas fuentes (en tiempo real), es previsible que la capacidad de realizar controles concurrentes, sin perjudicar la facilitación, se amplíe.

Por lo anterior, se concluye que el análisis referencial como herramienta de apoyo no perjudica la facilitación y el carácter expeditivo de los trámites, reduciendo el riesgo y costo que asume el Estado de cometer errores de Tipo II. Asimismo permite una mejor asignación del riesgo entre la Administración y el funcionario encargado de la resolución del procedimiento.

---

11. El artículo 32° de la Ley señala :

*Por la fiscalización posterior, la entidad ante la que es realizado un procedimiento de aprobación automática o evaluación previa, queda obligada a verificar de oficio mediante el sistema del muestreo, la autenticidad de las declaraciones, de los documentos, de las informaciones y de las traducciones proporcionadas por el administrado.....La fiscalización comprende no menos del diez por ciento de todos los expedientes sujetos a la modalidad de aprobación automática.....En caso de comprobar fraude o falsedad en la declaración, información o en la documentación presentada por el administrado, la entidad considerará no satisfecha la exigencia respectiva para todos sus efectos, procediendo a comunicar el hecho a la autoridad jerárquicamente superior; si lo hubiere, para que se declare la nulidad del acto administrativo sustentado en dicha declaración, información o documento; imponga a quien haya empleado esa declaración, información o documento una multa en favor de la entidad entre dos y cinco Unidades Impositivas Tributarias vigentes a la fecha de pago; y, además, si la conducta se adecua a los supuestos previstos en el Título XIX Delitos contra la Fe Pública del Código Penal, ésta deberá ser comunicada al Ministerio Público para que interponga la acción penal correspondiente.*

### 3. LA PROFUNDIZACIÓN DEL CONTROL MEDIANTE EL ANÁLISIS REFERENCIAL

En el Perú, la facultad de determinación y fiscalización viene regulada en el Capítulo II del Título II del Código Tributario. Al respecto, el artículo 62° de dicho cuerpo normativo señala que la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

Existen diversos tipos de inspecciones de campo realizadas por la Administración Tributaria, dichas acciones constituyen procedimientos iniciados de oficio.

Conforme al Gráfico N° 1, la probabilidad de incurrir en el Error Tipo II, en estos procedimientos, es bastante alta, considerando que dichos operativos se realizan (en algunos casos de manera inopinada) y por la naturaleza de los mismos, con información insuficiente, tanto en los establecimientos de los contribuyentes<sup>12</sup> o de manera itinerante en caminos o carreteras<sup>13</sup>.

Por ejemplo en el caso de una verificación de mercaderías en carreteras, la decisión de ampliar una inspección de los vehículos, considerando los antecedentes del contribuyente se facilita mediante el análisis de indicadores referenciales. Por otro lado, en el ámbito aduanero, la mejora de los procedimientos de control concurrente relacionados a los regímenes de despacho mejora sustancialmente, si se profundizan los modelos de análisis de riesgo existentes

actualmente, con indicadores de comportamiento referenciales de comportamiento tributario.

En el caso de las auditorías tributarias, el uso de indicadores referenciales, permite a los funcionarios de la Administración Tributaria direccionar la estrategia de revisión de los sistemas de control interno así como de los sistemas de documentación contable. En este caso el análisis referencial podría conducir a mejorar la determinación de los puntos críticos e identificación de riesgos de auditoría.

Los ejemplos expuestos permiten concluir la importancia que tiene el análisis referencial, como herramienta de apoyo para la profundización de las actividades de control. En el contexto de una auditoría tributaria, se produce una mejora en la eficiencia y productividad del auditor fiscal, tanto en la etapa de planeamiento de la auditoría como en la ejecución de la misma. En la medida que los protocolos de actuación incorporen la revisión de indicadores referenciales, los costos y riesgos de no detectar una inconsistencia, se transfieren de la Administración al auditor fiscal.

De manera similar, en el caso de las inspecciones de campo, al incorporarse en los protocolos de revisión, la necesidad de revisar indicadores referenciales, se transfiere el riesgo de no detectar inconsistencias en el trabajo de campo, a los funcionarios encargados de realizar dichas revisiones.

12. *En el caso de operativos de verificación de comprobantes de pago y/o entrega de comprobantes de pago, inspecciones laborales u operativos de control de ingresos, entre otros.*

13. *En el caso de los operativos de control de vehículos con mercaderías (Control Móvil)*

#### 4. LA EXPERIENCIA PERUANA - EL MODULO DE ANALISIS REFERENCIAL DEL CONTRIBUYENTE – ARCO

En el caso Peruano se han desarrollado aplicativos informáticos para el análisis referencial que brindan una calificación del comportamiento tributario de los contribuyentes en relación a la brecha de veracidad.<sup>14</sup>

Dichos aplicativos sirven como herramienta de apoyo durante el proceso de fiscalización y control (principalmente en las fases de selección para la fiscalización, planeamiento y ejecución de la auditoría); así como en la resolución de procedimientos no contenciosos (devoluciones o reintegros tributarios); siendo el principal objetivo de dichos aplicativos; identificar contribuyentes con alto riesgo de incumplimiento tributario.

El software calcula un conjunto de indicadores de cumplimiento/incumplimiento tributario, previamente diseñados, y sobre dicha base, asigna niveles de riesgo específico o un nivel de riesgo conjunto a un contribuyente determinado.

Los riesgos se establecen sobre la base de indicadores tributarios de diversa índole, que sirven como factores de puntuación

y que agrupados constituyen un “perfil de cumplimiento”.

Por ejemplo, en el contexto del “Módulo de Análisis Referencial del Contribuyente – ARCO” (SUNAT), se conceptualiza un perfil de cumplimiento<sup>15</sup> como: “un conjunto de indicadores acerca del comportamiento tributario relacionados con la presencia o ausencia de indicios de omitir ingresos y/o tener compras que resulten reparables”<sup>16</sup>.

Son indicios de omitir ingresos, la brecha detectada entre el mayor importe de los ingresos estimados en base a las diferentes fuentes de información disponibles en la Administración Tributaria<sup>17</sup> y los ingresos declarados por cada contribuyente.

Por otro lado son indicios de compras potencialmente reparables, aquellas efectuadas a proveedores no identificados o a proveedores identificados pero de quienes se tiene una menor certeza sobre su buen comportamiento tributario, tal como se detalla en el siguiente cuadro:

---

14. Es decir, el comportamiento en relación a la existencia de indicios de omisión ingresos y/o el registro de compras que resulten no aceptables para sustentar costos o gastos para efectos tributarios, particularmente en relación a la determinación del IVA y del

15. relacionados con la brecha de veracidad

16. “Módulo de Análisis Referencial del Contribuyente – ARCO”: SUNAT – 2011 (Documento Interno) (página 3). Es importante señalar que en la elección de los referidos indicadores se procuró evitar el uso de indicadores que afecten indistintamente a los rubros de ingresos como a los rubros de compras, tales como el ratio IGV o el ratio débito/crédito, a fin de aislar el impacto sobre cada rubro (para identificarlos) y evitar se superpongan, con lo cual pueden sumarse para efectuar análisis por segmentos de contribuyentes.

17. “Módulo de Análisis Referencial del Contribuyente – ARCO”: SUNAT – 2011 (Documento Interno) (página 3). Es importante señalar que en la elección de los referidos indicadores se procuró evitar el uso de indicadores que afecten indistintamente a los rubros de ingresos como a los rubros de compras, tales como el ratio IGV o el ratio débito/crédito, a fin de aislar el impacto sobre cada rubro (para identificarlos) y evitar se superpongan, con lo cual pueden sumarse para efectuar análisis por segmentos de contribuyentes.

**Cuadro 1**  
**Ejemplo de perfil de cumplimiento**

Variable	
CR	Compras nacionales potencialmente reparables.
<b>Fórmula 1/</b>	
$CR = S813 + S798 - (T181 + T182 + T183) - (T184 + T188 + T186)$	
<b>Sub-VARIABLES</b>	
S813	Total Compras Nacionales (Gravadas y no Gravadas) en el periodo.
S798	Monto de Compras Importadas Declaradas.
T181	Retenciones de IGV por Liquidación de Compra sobre tasa IGV (base imponible).
T182	IGV pagado por Utilización de Servicios sobre tasa IGV (base imponible).
T183	IGV pagado por Importaciones Aduanas sobre tasa IGV (base imponible).
T184	Compras a proveedores que son Principales Contribuyentes en general, se considera el mayor importe entre el DAOT ingresos vs DAOT costos vs PDB exportadores.
T186	Compras a proveedores Medianos y Pequeños y resto solvente, se consideró el mayor importe entre el DAOT ingresos vs DAOT costos vs PDB exportadores. Considera a un proveedor como resto solvente cuando su diferencia de ratios del IGV es $< S/.10,000$ y la suma de sus ventas gravadas $> 0$ .
T188	Compras a proveedores Mepecos y Buenos Contribuyentes/Agentes de retención/Agentes de percepción. Se consideró el mayor importe entre el DAOT ingresos vs DAOT costos vs PDB exportadores.

1/ Si la fórmula  $(S813+S798-(T181+T182+T183))$  es  $< 0$  ó es  $> S813$ , entonces se considera S813 en su lugar. Adicionalmente, si  $CR < 0$  se considera 0.

Variable	
CRNF	Compras nacionales potencialmente reparables por operaciones no fehacientes.
<b>Fórmula</b>	
$CRNF = T185 ; \text{ si y sólo si: } CR / (S813 + S798 - T181 - T182 - T183) > 80\%$	
<b>Sub-VARIABLES</b>	
T185	Mayor valor entre las compras informadas/imputadas a proveedores en DAOT ingresos (informado por el proveedor) vs DAOT costos (informado por el contribuyente) vs PDB exportadores. Excluye a los principales contribuyentes de todas las dependencias.

El perfil de cumplimiento se calcula de la siguiente forma:

1	-	40%	*	Estimado de omisión de ingresos / (Ingresos totales + Estimado de omisión de ingresos)	+	60%	*	Estimado de compras reparables / Compras Totales
---	---	-----	---	--	---	-----	---	--

El principal uso de los perfiles de cumplimiento es identificar contribuyentes con alto riesgo de incumplimiento tributario para proceder a direccionar las acciones de control correspondientes y sobre todo direccionar el tipo de acción de control.

Para determinar el tipo de acción de control pueden fijarse reglas de control, de acuerdo al nivel de cumplimiento/incumplimiento del contribuyente y del tipo de control que sea necesario según el tipo procedimiento administrativo de parte, o el tipo de procedimiento iniciado de oficio<sup>18</sup>. Dichas reglas pueden involucrar la revisión del contribuyente que motiva la revisión así como la de sus proveedores y otros contribuyentes vinculados.

En general el análisis referencial en el campo de la fiscalización, se puede emplear para identificar contribuyentes con riesgos tales como<sup>19</sup>:

- Solicitudes indebidas de devoluciones de tributos, y en general de beneficios tributarios.
- Operaciones de exportación riesgosas (por sobrevaluación, subvaluación, lavado de activos). Dichas operaciones se podrían detectar mediante indicadores de riesgo complementarios a los empleados tradicionalmente en el control aduanero.
- Control de operaciones de importación riesgosas (por sobrevaluación, subvaluación, sub-conteo, contrabando). Dichas operaciones se podrían detectar mediante indicadores de riesgo complementarios a los empleados en el control aduanero.
- Evaluación de proveedores o clientes de contribuyentes riesgosos, que han sido sujetos a acciones de control tributario (acciones

inductivas y/o determinativas), especialmente en aquellos casos en que deben ejecutarse acciones de control que disponen de tiempos muy cortos para analizar comportamientos de contribuyentes, como es el caso de las acciones de fiscalización masivas.

Fuera del ámbito de los procesos de fiscalización y control, el Módulo podría ser utilizado por otras áreas de la Administración Tributaria, que requieren tener conocimiento sobre el comportamiento de contribuyentes que declaran ingresos o compras gravadas con el IGV o el Impuesto a la Renta, que entren en contacto con la Administración, para solicitar la resolución de otros tipos de trámites administrativos-tributarios. Por ejemplo, el módulo desarrollado al medir el comportamiento del contribuyente puede servir para predecir su comportamiento ante acciones de mayor o menor intensidad de acciones de cobranza coactiva y de esta forma adecuar el tipo de acción más adecuado a aplicar para cada caso en particular.

Una de las ventajas del Módulo de Análisis es la simplicidad en la interpretación de los indicadores, de tal modo que: “cualquier funcionario de la Administración, tenga o no conocimientos de control tributario, puede formarse una primera idea preliminar acerca del comportamiento tributario del contribuyente, y proceder de acuerdo a ello.....(sobre la base del perfil de cumplimiento)”<sup>20</sup>.

Una vez calculados los indicadores mediante el “Módulo de Análisis Referencial”, se asigna un nivel de riesgo al contribuyente, por tipo de riesgo específico o a nivel de riesgo conjunto, pudiendo calificarse su comportamiento por su nivel de cumplimiento, tal como se presenta en el Gráfico N° 2:

18. Como ejemplos de procedimientos de oficio vinculados al control se pueden mencionar las inspecciones, operativos, acciones inductivas, auditorías o verificaciones.

19. La enunciación de los siguientes riesgos se ha extraído casi textualmente del documento: “Módulo de Análisis Referencial del Contribuyente – ARCO”: SUNAT – 2011 (Documento Interno) (página 5).

20. “Módulo de Análisis Referencial del Contribuyente – ARCO”: SUNAT – 2011 (Documento Interno) (página 5)

## Gráfico 2

### Niveles de riesgos asignados - Módulo ARCO

Leyenda		
COLOR	RANGO DE CUMPLIMIENTO	NIVEL DE CUMPLIMIENTO
	[100% - 90%>	MUY ALTO
	[90% - 80%>	ALTO
	[80% - 75%>	MEDIO
	75% - a menos	BAJO

FUENTE: Módulo de análisis referencial del contribuyente - ARCO (SUNAT)

Otra ventaja del aplicativo es que permite procesar información en tandas o batch para conjuntos de contribuyentes, con lo cual se agiliza el trabajo de las áreas operativas de la Administración, y por consiguiente surge una mejora la productividad de los recursos.

El Gráfico N° 3 presenta una pantalla del aplicativo diseñada para consultas específicas y en batch:

## Gráfico 3

### Módulo de consultas - Análisis referencial (ARCO)

Módulo de Análisis Referencial del Contribuyente									
Criterios de Consulta de Perfil de Cumplimiento									
<input checked="" type="radio"/> Un sólo RUC		2050							
<input type="radio"/> Varios RUC (máximo 7 mil)		Examinar...							
Período a consultar:		AÑO 2011							
Datos del Contribuyente				Perfil de Cumplimiento 2011				Pre Perfil de Cumplimiento 2012	Perfil según resultados de Fiscalización
RUC	Nombre	Dependencia	CIU	Nivel de Cumplimiento	Infractor Brecha Veracidad	Inconsistencia Venta S/.	Inconsistencia Compra S/.	Tiene Riesgo?	
2050		0023 - I.R. IIMA	51906 - VTA. MAY. DE OTROS PRODUCTOS.		62%	1,303,262	0	NO	SIN ANTECEDENTES
Generar Excel									
Leyenda									
COLOR	RANGO DE CUMPLIMIENTO	NIVEL DE CUMPLIMIENTO							
	[100% - 90%>	MUY ALTO							
	[90% - 80%>	ALTO							
	[80% - 75%>	MEDIO							
	75% - a menos	BAJO							

FUENTE: Módulo de análisis referencial del contribuyente - ARCO (SUNAT)

## 5. POSIBLES RUMBOS FUTUROS

La profundización del análisis referencial se desarrollará en paralelo con un mejor aprovechamiento de los datos contenidos en las bases de datos.

La utilidad de los aplicativos que se construyan finalmente dependerá de los siguientes factores:

- La calidad de los datos que ingresan a la Administración y procesan los sistemas:

Es evidente la necesidad que los datos que ingresen a la Administración aproximen lo mejor posible la realidad que relevan. Por ello es importante que el software utilizado como herramienta para el relevamiento, minimice el riesgo de ingreso de datos inconsistentes. Asimismo, en caso que ello suceda, es necesario perfeccionar los procedimientos para la gestión de datos ex post.

- La identificación y definición de riesgos de incumplimiento:

La identificación de riesgos de incumplimiento requiere un análisis de la realidad económica del administrado. Dicho análisis no puede

surgir solamente de los datos relevados de los administrados<sup>21</sup> sino de aquellos relevados de terceras fuentes y principalmente del análisis sistémico del sector en que se desenvuelve el contribuyente.

- La capacidad de convertir los datos que ingresan a la Administración en información relevante para la toma de decisiones:

Una vez identificados los riesgos, deben definirse perfiles o conjuntos de indicadores que reflejen de manera más próxima el riesgo que se quiere medir (el arte de construir indicadores).

- El aprovechamiento de nuevas tecnologías de información

Las nuevas tecnologías de información proporcionarán mayor capacidad de procesamiento en menores tiempos; por lo anterior, es un elemento importante para la profundización del análisis referencial la capacidad de la Administración para tomar las decisiones adecuadas respecto a la adopción de nuevas herramientas de software o hardware.

---

21. Dado que pueden existir omisiones en las declaraciones tributarias o errores en el ingreso de datos.

## 6. CONCLUSIONES

- La importancia del análisis referencial como herramienta para la facilitación y el control durante la resolución de procedimientos tributarios consiste en proporcionar al funcionario de la Administración Tributaria, más y mejor información en tiempo real, respecto de los riesgos de cumplimiento/incumplimiento del administrado permitiéndole tomar mejores decisiones de carácter administrativo.
- El análisis referencial amparado en sistemas de información y complementado con reglas de decisión sobre la acción a tomar en base a los resultados del sistema, deberían constituir la base para reducir el elemento subjetivo que pueda existir en la toma de decisiones en aspectos (generalmente cualitativos o complejos) donde aún la discrecionalidad puede estar imperando.
- Partiendo del principio que el Estado debe proporcionar al Administrado un servicio oportuno, de calidad y de bajo costo económico, para la mejora de la competitividad; la normatividad del procedimiento administrativo en el caso Peruano, fomenta la facilitación.

En dicho contexto, el desarrollo de controles basados en el análisis referencial permite que dicho objetivo de facilitación no entre en conflicto con los objetivos de control que todo Estado tiene derecho a ejercer sobre sus administrados.

- Un mayor cúmulo de información y de mejor calidad, disponible gracias al análisis referencial, permite mejorar los protocolos de revisión que todo funcionario aplica en la

resolución de procedimientos, permitiendo una asignación más óptima de riesgos entre los participantes del procedimiento administrativo (la Administración, el funcionario de la Administración y el administrado), lo cual redundará finalmente en la mejora de la eficiencia económica.

Como se comentó en los puntos 2 y 3; la ausencia de información lleva muchas veces al Estado a diseñar mecanismos de cobertura frente a los riesgos<sup>22</sup> de tomar malas decisiones. La desventaja de estos mecanismos de cobertura es que no siempre atribuyen el riesgo al participante que realmente debería afrontarlo, resultando por consiguiente una situación menos eficiente a la óptima.

- En el caso específico de la Administración Tributaria Peruana, se han desarrollado aplicativos informáticos para el análisis referencial que brindan una calificación del comportamiento tributario de los contribuyentes en relación a la brecha de veracidad, siendo la perspectiva expandir y profundizar dichos desarrollos a futuro.
- En dicho sentido cobra particular importancia: el tratamiento de la información; partiendo de la calidad de los datos que ingresan a la Administración Tributaria, la capacidad de la Administración de convertir dichos datos en información relevante para la toma de decisiones; una correcta identificación y conceptualización de los riesgos; la construcción de indicadores que recojan dichos conceptos; y, finalmente; el aprovechamiento de nuevas tecnologías de información.

22. Denominados como errores Tipo I ó Tipo II en los acápite referidos. Dichos riesgos se cubren desde el punto de vista legal diseñando por ejemplo procedimientos de aprobación automática o de silencio positivo.

## 7. BIBLIOGRAFÍA

AGUADO FRANCO, Juan Carlos, Teoría de la Decisión (Madrid, 2007)

SPILLER, Pablo, An Institutional Theory of Public Contracts: Regulatory Implications. En: Working Paper 14152 (2008).

Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT, Código Tributario (Lima, 1999).

Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT, Sistema Integrado de Gestión de Fiscalización: Módulo de Análisis Referencial del Contribuyente – ARCO (Lima, 2011).

Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT, Ley del Procedimiento Administrativo General (Lima, 2001)

# AVANCES EN MATERIA DE TRANSPARENCIA E INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

Domingo Carbajo Vasco  
Pablo Porporatto



## SINOPSIS

Los autores repasan en este artículo los conceptos y modalidades (automática, a pedido, espontánea) de este intercambio de información internacional tributaria, así como los últimos desarrollos de la misma; destacando, en este sentido, el impulso dado a la misma en los últimos ejercicios como fórmula para combatir el fraude y la evasión fiscal internacionales, a partir de las reuniones del G-20.

Asimismo señalan cómo este desarrollo ha tenido varios impulsores: la OCDE a través del “Foro Global” y la obligatoriedad para no figurar en su “lista negra” de paraísos fiscales de que las naciones sean transparentes en materia fiscal, intercambiando información automática con, al menos, otras 12 naciones o territorios; la Unión Europea, los Estados Unidos de América, etc.

*Los Autores: Domingo Carbajo Vasco. Economista. Abogado. Inspector de Hacienda del Estado. Funcionario de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Autor de libros, publicaciones técnicas y cursos de capacitación. Profesor de la Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública. Consultor de organismos internacionales. Tutor de cursos virtuales de IEF/CEDDET/AEAT y CIAT. Pablo Porporatto, Contador Público. Lic. en Administración de Empresas. Master Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública (1° Edición). Funcionario de la Administración Federal de Ingresos Públicos. Autor de publicaciones técnicas y cursos de capacitación. Tutor de cursos virtuales de IEF/CEDDET/AEAT y CIAT.*

## Contenido

1. La problemática y el tamaño de lo “OFFSHORE”
2. El cambio de paradigma desde la concepción de “Paraísos Fiscales” a la de “Jurisdicciones no Cooperantes”
3. Los estándares de transparencia e intercambio de información
4. La posición de los organismos internacionales
5. Las administraciones tributarias frente a un entorno global
6. La asistencia mutua tributaria como respuesta pragmática a la globalización
7. Los cambios de tendencia en la asistencia mutua internacional por razones fiscales
8. La importancia de un manejo seguro de la información intercambiada
9. Perspectivas
10. Conclusiones
11. Bibliografía

en el año 2001, resultando en exigir que la transparencia y el intercambio de información de información tributaria entre Estados y territorios se convirtieran en los rasgos claves que diferencian a las jurisdicciones cooperantes de aquéllas que no lo son<sup>1</sup>.

Por su parte, las jurisdicciones no cooperantes, no colaboradoras en el efectivo intercambio de información tributaria serían incluidas en una especie de “lista negra”, con la decidida intención de plantear represalias internacionales contra las mismas.

La posibilidad de ocultar o, en su caso, tergiversar aspectos o rasgos de las verdaderas capacidades económicas de las empresas multinacionales, personas física de altos patrimonios, etc., eludiendo pagar en los Estados afectados, reduciendo e, incluso, eliminando la carga tributaria global, a partir de la opacidad que ofrecen ciertas jurisdicciones es lo que genera una competencia desleal con respecto a dichos Estados, los cuales se ven perjudicados en sus bases imponibles.

El nivel de tributación, bajo o nulo, de determinadas capacidades económicas es una cuestión que queda librada a la soberanía de cada jurisdicción, no obstante, es imposible desconocer el atractivo que ello implica a la hora de diseñar un esquema de planificación fiscal.

La visión de la competencia fiscal desleal o agresiva (“harmful tax competition”) desarrollada a nivel internacional, a través de paraísos fiscales, regímenes preferenciales, etc., sufrió un cambio de perspectiva, a partir de la nueva postura de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE)

De hecho, el reciente proyecto presentado por la OCDE que fuera encargado por el G-20 y titulado “Base Erosion and Profit Shifting” (en adelante, BEPS), pone en evidencia la importancia que tienen las diferencias tributarias en el diseño de planificaciones fiscales que implican el ahucamiento de bases imponible

1. *El intercambio de información con fines fiscales constituye, uno de los asuntos de mayor interés y atención por parte de la doctrina fiscal internacional y para las Administraciones Tributarias, habiendo sido potenciado recientemente a partir de la posición adoptada en el año 2009 por el G-20 como consecuencia de la crisis sistémica. En este sentido, baste con señalar que el Congreso de la “International Fiscal Association”, IFA, de 2013, que se celebrará en Copenhague, dedicará su segundo asunto a: “Exchange of Information and Cross Border Cooperation between Tax Authorities”. Por su parte, la Asamblea General N° 47 del CIAT, desarrollada en Buenos Aires (Argentina) del 22 al 25 de Abril de 2013, resolvió recomendar, entre otras acciones, el intercambio de información y la asistencia mutua entre las Administraciones Tributarias.*

---

y el traslado de beneficios<sup>2</sup> entre jurisdicciones fiscales, aprovechando las diferentes Políticas y legislaciones fiscales nacionales.

Más cerca en el tiempo, a partir de la crisis sistémica, el G-20 asume una férrea postura contra la opacidad que ofrecen ciertas jurisdicciones. La efectiva implementación generalizada de los estándares de transparencia e intercambio de información desarrollados por el Foro Global de la OCDE es uno de los grandes desafíos de la Política Fiscal en el plano internacional.

Para evitar el formalismo y el cumplimiento teórico de los estándares de transparencia, buena gobernanza e intercambio de información, el Foro Global de la OCDE incorpora el control por parte de otras Administraciones Tributaria (en adelante, AATT), el sistema de revisión “peer view”, que incluye una segunda fase de control, centrada en el cumplimiento efectivo, más allá de lo formal o legal, de los mencionados estándares. Incluso se asignarán calificaciones (“ratings”) a los países evaluados a partir de su efectiva práctica de trabajo.

Es a partir de este momento en que se establece un mecanismo de “peer review” respecto del cumplimiento de los mencionados estándares, cuando se producen una serie hechos que posibilitan mayores y mejores posibilidades para el intercambio de información tributaria internacional, incluso con jurisdicciones consideradas tradicionalmente como paraísos fiscales.

Es en este contexto, donde se aboga por una mayor transparencia y un efectivo intercambio de información en el campo fiscal, cuando las AATT que se encuentran restringidas en su accionar a los límites que impone la soberanía nacional de los respectivos países, podrán echar mano a la cooperación administrativa y, en particular, al uso de la herramienta del intercambio de información para el control de los “contribuyentes globales”. Dicha herramienta resulta fundamental para capturar recursos fiscales provenientes de la evasión y la planificación fiscal internacional, en un contexto donde no es factible plantear nuevos impuestos o aumentar la presión de los existentes.

## 1. LA PROBLEMÁTICA Y EL TAMAÑO DE LO “OFFSHORE”

No obstante el análisis más riguroso que han realizado la OCDE y otros organismos internacionales, cabe destacar que en el léxico cotidiano es habitual escuchar que se hable ligeramente de paraísos fiscales, “tax havens”, refugios fiscales, territorios o regímenes “offshore”, entre otras posibles expresiones para referirse a jurisdicciones, espacios o regímenes que generan una competencia fiscal desleal o dañina o agresiva en el plano internacional.

Al margen del tema terminológico, que abordaremos de manera más precisa posteriormente, tomando como referencia los estudios de la OCDE y otros organismos internacionales, lo importante es tener en cuenta que estos paraísos fiscales o centros financieros “offshore” suelen ser utilizados con fines fiscales (aprovechando la opacidad y el trato fiscal beneficioso), tratando de evitar o aminorar el pago de impuestos en el país de residencia del

---

2. <http://www.oecd.org/tax/beps.htm>. Las estrategias fiscales BEPS socaban la recaudación y justicia de los sistemas tributarios, por ello la OCDE ha fortalecido su trabajo para poner fin a la “doble no imposición”. El reporte original ha sido actualizado Un plan de acción será entregado en la reunión de ministros del G-20 en Julio de este año. Este proyecto abre la puerta al trabajo específico en distintas áreas para diseñar planes de acción para contener estas prácticas y supone, entre otras cosas, el traslado de la preocupación internacional desde la pura evasión fiscal (no declaración de rentas, operaciones, patrimonios, etc.) a fórmulas más sofisticadas de elusión y planificación fiscal que aprovechan directamente la fragmentación de las Políticas Tributarias y la existencia de jurisdicciones no cooperativas.

inversor, aunque también pueden utilizarse por otras razones financieras o para eludir alguna otra modalidad de regulación pública; es más, crecientemente se mezcla con la razón fiscal, la búsqueda de la opacidad por otras causas (por ejemplo, recursos derivados de negocios ilegales).

Las operaciones realizadas en este tipo de centros “offshore” son muy variadas y en muchas de ellas el único motivo económico subyacente a las mismas es la eliminación de impuestos o a la ocultación patrimonial, por ejemplo.

Dichas operaciones pueden tener alguna de las siguientes finalidades fiscales:

- Ocultar activos (ahorros financieros, consumos a través de tarjetas de créditos internacionales, embarcaciones, aeronaves, propiedades, etc.) y rentas.
- Ocultar la identidad de los titulares y beneficiarios efectivos a través de la interposición de sociedades y otros esquemas (fondos, “trusts”, etc.).
- Diferir el momento de exteriorización de rentas, ocultando o retrasando artificialmente la distribución de dividendos.
- Ahuecar (o erosionar) la base imponible de empresas radicadas en otros países a través de intereses erogados (subcapitalización o capitalización exigua) o precios de transferencia (triangulación de exportaciones, etc.).
- Autopréstamos (préstamos “back to back”).
- Cambios ficticios de residencia fiscal.
- Ocultar otras prácticas fiscales ilícitas, por ejemplo, abuso de convenio con terceros países (“treaty shopping”).

Los países afectados, a instancias de recomendaciones de organismos internacionales (en particular de la OCDE), han implementado medidas de contención o antiabuso, tendentes a evitar las prácticas mencionadas. Entre otras podemos mencionar las normas de Precios de Transferencia, las restricciones o incluso la imposibilidad de deducir gastos y

erogaciones cuyas contrapartes residan en estas jurisdicciones, las reglas para evitar la capitalización exigua o subcapitalización, las reglas de transparencia fiscal internacional (“Controlled Foreign Corporations”), como medida antidiferimiento, etc.

Por otro lado, la magnitud de los activos, ingresos y beneficios que se ocultan en los paraísos fiscales con fines de evasión o fraude fiscal, y la de los consecuentes tributos que se evaden, resulta de dificultosa determinación. El motivo de ello se encuentra en la misma razón de la existencia del fenómeno, que es la posibilidad que exhiben tales jurisdicciones de evitar la detección de manifestaciones de capacidad contributiva por parte de los Estados que las gravan, su secretismo y la ausencia de información tributaria respecto de otras AATT. No obstante, seguidamente se citarán algunas estimaciones efectuadas, las más recientes, que surgen de los estudios realizados.

Por ejemplo, la “Tax Justice Network” (en adelante, TJN), ha publicado que, alrededor de unos Euros 26 billones (u\$s 32 trillones) se encuentran ocultos y libres de impuestos en diversos paraísos fiscales. Asimismo se indica que las 91.000 personas más ricas del mundo, que suponen el 0,001% de la población mundial, poseen el 30% de la riqueza financiera privada mundial y más del 50% de las finanzas en los paraísos fiscales de ultramar.

Se mencionan países de todo el mundo que envían grandes cantidades de dinero a los paraísos fiscales. En lo que respecta a América Latina y el Caribe, el estudio indica que las personas más ricas de 33 países enviaron dos veces una cantidad equivalente a 999 mil millones de dólares a paraísos fiscales entre 1970 y 2010. Más de la cuarta parte de ese monto proviene de Brasil.

Esta asociación estimó que el dinero de latinoamericanos en paraísos fiscales –2.058 billones de dólares– es más del doble de la deuda externa de dichos países.

---

El reporte señaló que los 10 mayores bancos privados del mundo manejaron más de 6 billones de dólares en 2010 con destino a paraísos fiscales, casi el triple, en relación con los 2.3 billones de cinco años atrás.

James Henry, autor del estudio mencionado, basó su estudio en datos del FMI, el Banco Mundial y el Banco de Pagos Internacionales. El reporte de TJN estimó que, al menos 21 billones de dólares en activos financieros, estaban depositados por particulares en Suiza y las Islas Caimán.

Si esas sumas reportaran un rendimiento anual de 3 por ciento y se les aplicara un impuesto a los ingresos de 30%, TJN afirma que se generarían entre 190 mil y 280 mil millones de dólares de recaudación de ingresos fiscales anuales, casi el doble de la ayuda para el desarrollo aportada anualmente por los países ricos de la OCDE.

Muy recientemente, el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación (en adelante, ICIJ) publicó un estudio que identifica a quienes ocultarían dinero en paraísos fiscales. El mismo indica que hay más de 122.000 compañías anónimas “offshore” o “trusts” existentes en el paraíso fiscal de las Islas Vírgenes británicas, poniendo al descubierto sus 12.000 intermediarios y los movimientos financieros de dictadores, presidentes, premiers, ministros y familias poderosas, en una de las mayores filtraciones de la historia del periodismo.

Por primera vez, se estarían revelando las identidades de los que esconden activos. Fue una operación conjunta del mencionado Consorcio, conformado por 86 periodistas en 46 países y en colaboración con el diario británico “The Guardian”, el francés “Le Monde” y otros periódicos del mundo, que analizaron la información que les llegó “filtrada” en un “hard drive” de 260 gigabytes, que contenía dos millones de e-mails, pasaportes escaneados, contabilidades, directorios y secretarías de compañías anónimas en ese discreto paraíso fiscal británico. También la filtración incluye datos de compañías anónimas y sus directorios en Singapur, Hong Kong y las islas Cook a lo largo de una década.

La información desvela los accionistas de las compañías, directores, secretarios, abogados, contables y “trusts”. También deja al descubierto un mecanismo para ocultar identidades, con abogados con poderes para extender aún más el secreto sobre esas cuentas de bancos e inversiones. China, Hong Kong, Estados Unidos, Taiwán, Paquistán, India, Tailandia, Rusia y las ex Repúblicas Soviéticas son hasta ahora los países cuyos ciudadanos poseen más compañías o cuentas secretas “offshore”. Las Islas Vírgenes británicas son la segunda fuente de capital de inversión en China.

Las autoridades fiscales de Reino Unido, EEUU y Australia reconocieron hace muy poco tiempo atrás que están trabajando con la base de datos sobre evasores que publicó este Consorcio e incluso que están dispuestas a compartirla con otros fiscos.

## 2. EL CAMBIO DE PARADIGMA DESDE LA CONCEPCIÓN DE “PARAÍOS FISCALES” A LA DE “JURISDICCIONES NO COOPERANTES”

La OCDE, en un informe de 1987, consideraba que un país o territorio se calificaba paraíso fiscal cuando el mismo ofrecía prácticas fiscales perjudiciales por la competencia que suponen para los otros sistemas fiscales estatales. En 1998, la OCDE especifica los criterios que deben reunir un país o territorio, para que sea calificado como paraíso fiscal, tal como se detallan a continuación<sup>3</sup>:

- Ausencia de impuestos o impuestos meramente nominales para las rentas generadas por las actividades económicas.
- Carencia de intercambio efectivo de información.
- La falta de transparencia en la aplicación de las normas administrativas o legislativas.

- La no exigencia de actividad real a particulares o a empresas domiciliadas en esa jurisdicción fiscal.

En julio de 2001, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, alcanzó un compromiso, por el cual, dichas jurisdicciones no serían sancionadas por su régimen tributario propiamente dicho, sino por su grado de cooperación en la transparencia e intercambio de información con otros países.

Esto supone, en la práctica, una corrección de la definición de paraíso fiscal, que, a partir de ese momento, está más ligada al grado de cooperación de un país o territorio con otras AATT que a su régimen tributario.

## 3. LOS ESTÁNDARES DE TRANSPARENCIA E INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

La OCDE y otros organismos internacionales entienden que una forma eficaz de favorecer a una competencia tributaria más justa, es superando la falta de intercambio internacional efectivo de información. En tal sentido, en los últimos años, han venido difundiendo y motivando internacionalmente la negociación y suscripción de acuerdos para intercambiar información, al mismo tiempo que prestando asistencia técnica al respecto.

Esta tarea la están enfocando a la generalidad de los países del mundo, reconociendo que el intercambio de información es necesario, no sólo con los denominados paraísos fiscales, sino con otros países que, sin reunir las condiciones de tales, presentan regímenes tributarios

preferenciales, normas o prácticas nocivas, constituyendo asimismo el intercambio de información un instrumento fundamental para la aplicación de la normas tributarias de un país en el marco de una competencia fiscal más justa.

En este contexto de difusión y asistencia técnica, el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información de la OCDE con la cooperación de varios países, desarrolló los estándares para el efectivo Intercambio Internacional de Información. Estos estándares fueron acordados en el año 2000. Luego, en el año 2004, el Grupo de los 20 (en adelante, el G-20) adhirió a los mismos y, a partir del año 2009, hace un llamamiento para el cumplimiento efectivo de los mismos.

3. *Estos cuatro aspectos son enunciados como característicos de un paraíso fiscal por la OECD en su estudio denominado “Harmful Tax Competition, An emerging Global Issue”, 1998, página 23, Box I.*

---

En términos generales, tales estándares son:

- Existencia de procedimientos para el intercambio de información a requerimiento.
- Intercambio de Información para la aplicación de leyes tributarias, tanto en materia penal como administrativa.
- Inexistencia de restricciones al intercambio de información, en razón a que la conducta objeto de investigación pudiera constituir un delito penal, según las leyes de la parte requerida si dicha conducta se hubiera producido en esa parte requerida o en razón a que la parte requerida pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios.
- Respeto a las salvaguardas y limitaciones.
- Normas de estricta confidencialidad para la información intercambiada.
- Disponibilidad de información confiable (en particular, bancaria, identidad de los propietarios de compañías o sociedades y la relativa a fideicomisos, fundaciones, y otras personas, e información contable).
- Reciprocidad legal y material.

Dichas reglas intentan mantener un equilibrio entre el respeto o salvaguarda de derechos y garantías relativas a la confidencialidad por un lado y por el otro la posibilidad de brindar información de interés fiscal a otros Estados, frente a un pedido específico. Asimismo, pretenden evitar que se efectúen búsquedas indiscriminadas y especulativas de información, conocidas coloquialmente como “fishing expeditions”. Cuando la información requerida es previsiblemente relevante, se puede solicitar cualquiera que esté relacionada con el

adecuado cumplimiento y la administración de las disposiciones tributarias.

El compromiso de adoptar estos estándares por parte de una jurisdicción se pone de manifiesto a través de la suscripción por parte de la misma de convenios o acuerdos internacionales que los contemplan.

Como parte de la asistencia técnica que prestan los Organismos Internacionales, los mismos cuentan con modelos de Convenios o Acuerdos que contemplan un intercambio de información que satisface los mencionados estándares.

Al respecto, cabe mencionar, por ejemplo:

- Modelo OCDE de Convenio para Evitar la Doble (en adelante CDI) Tributación Internacional. Este modelo prevé, en su artículo 26, el intercambio de información para la mutua asistencia administrativa<sup>4</sup>. También existen los modelos de Convenios que tienen cláusulas de intercambio de información tales como los de la ONU y el de la Comunidad Andina de Naciones.
- Modelos OCDE y CIAT de Acuerdo de Intercambio de Información.
- Convención de Asistencia Mutua en materia fiscal de OCDE y Unión Europea.

Así como en la actualidad el estándar es el intercambio a pedido, a futuro lo será el intercambio automático o en bloque, que va ganando terreno en las agendas de las reuniones de organismos internacionales y también en el trabajo concreto de las AATT. De hecho el G-20 en el año 2011 (Cannes) lo ha expresado.

---

4. El texto de este artículo fue ampliado en julio de 2005 a los fines de satisfacer los referidos estándares (se eliminaron restricciones tales como la de secreto financiero y el interés fiscal doméstico). En el año 2012 se volvió a actualizar considerando incluso la posibilidad de solicitar información respecto de grupos de personas, etc.

## 4. LA POSICIÓN DE LOS ORGANISMOS INTERNACIONALES

### a. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

En el marco de la OECD, la temática es tratada en los siguientes Foros y Grupos de Trabajo, en especial, en su Comité de Asuntos Fiscales, en particular, el N° 10. Respecto al “Global Forum on Transparency and Exchange of Information” (en adelante, Foro Global), si bien el mismo se desarrolla en el ámbito de la OECD, excede ampliamente al accionar de la misma, ya que es un Foro que reúne hoy 120 jurisdicciones (en lo que respecta a América Latina cabe destacar a Argentina, Belice, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, México, Panamá y Uruguay) y a representantes de 12 organismos internacionales observadores (CIAT, Banco Mundial, FMI, Naciones Unidas, OMA etc.), mientras que la OCDE sólo cuenta con 34 Estados miembros.

Su tarea es la realización de una evaluación permanente del estado de situación del grupo de países que lo conforman, en relación al cumplimiento de los “Estándares de Transparencia y para el Efectivo Intercambio Internacional de Información” mencionados anteriormente.

En el 5° Foro Global, celebrado en México en Setiembre de 2009, donde se reunieron casi 70 jurisdicciones y organizaciones internacionales, se resolvió la reestructuración del mismo de manera de dotar a todos los participantes de iguales facultades y derechos en el funcionamiento del Foro, al mismo tiempo que otorgarle al Foro poder decisorio. En dicho Foro se dio un paso concreto para jugar un rol preponderante en la campaña para erradicar la evasión fiscal internacional. En base al extraordinario progreso mencionado anteriormente, el Foro Global tomó las siguientes decisiones:

- **Capacidad de acción:** se estableció un mecanismo robusto, amplio y global de revisión entre pares, “peer review”, esencial para asegurar que los miembros implementen sus compromisos. Un Grupo de Revisión entre Pares ha sido establecido para examinar el marco legal y administrativo de cada jurisdicción y la efectiva implementación práctica de los estándares.
- **Alcance global e inclusivo:** ampliación de la membresía del Foro Global, acordándose que todos los miembros participarán en **igualdad de condiciones**.
- **Acelerar acuerdos:** potenciar el proceso de negociación y concluir los acuerdos de intercambio de información, incluyendo la exploración de vías multilaterales a tal efecto.
- **Asistencia a países en desarrollo:** Establecimiento de un programa de asistencia técnica coordinada para apoyar a las jurisdicciones pequeñas a implementar rápidamente los estándares.

El trabajo presentado por el Foro “Evaluación de la Cooperación Tributaria en 2009” muestra que el secreto bancario, como escudo de los evasores fiscales, estaría llegando a su fin, aunque, en opinión de los autores, tal manifestación sigue siendo un deseo más que una realidad. Finalmente, en el marco del Foro Global, se ha desarrollado la metodología para las revisiones de pares que se realizan a tales jurisdicciones, para evaluar si, efectivamente, cumplen con los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información.

El Foro Global además se ha reunido en Singapur (Setiembre de 2010), Bermudas (Mayo de 2011), París (Octubre de 2011) y Ciudad del

---

Cabo (Octubre de 2012). La próxima reunión es en Octubre de 2013. En la página de la OCDE pueden consultarse las conclusiones de las demás reuniones del Foro Global<sup>5</sup>.

## **b. Grupo de los 20**

La problemática de la competencia tributaria internacional desleal llamó la atención del G-20. Este Grupo se adhirió a los ya señalados estándares definidos por la OECD para el intercambio internacional de información, en una reunión mantenida por los Ministros de Finanzas del Grupo, en Berlín, en 2004.

Asimismo, el tema fue considerado en un encuentro en Londres, el 2 de abril de 2009, en el que participaron las máximas autoridades políticas de sus miembros. Entre los documentos emanados de este encuentro, se encuentra la "Declaration on Strengthening the Financial System", que contiene un punto que aborda la problemática bajo el título "Paraísos Fiscales y Jurisdicciones no Cooperadoras".

Al respecto, cabe destacar que los miembros:

- Realizan un llamamiento a todos los países del Globo a adoptar los estándares internacionales para el intercambio de información adoptados oportunamente por el Grupo en 2004.
- Destacan tomar conocimiento del listado, que el mismo día 2 de abril, la OECD había publicado con los países que el Foro Global de dicho Organismo había identificado como jurisdicciones no comprometidas con los estándares internacionales para el intercambio de información.
- Declaran que tomarán medidas conjuntas contra aquellas jurisdicciones que no se comprometan con los referidos estándares.

En la reunión que el G-20 mantuvo en Pittsburg (EEUU), el 25 de septiembre de 2009, el Secretario General de la OECD reportó al mismo que, a esa fecha:

- Desde el llamamiento efectuado por el Grupo en abril de 2009, se habían suscripto más de 90 acuerdos para el intercambio de información y más de 60 convenios tributarios se estaban negociando o renegociando a los efectos de satisfacer los estándares internacionales para el intercambio de información.
- La mayoría de los centros "offshore" ya se habían comprometido con tales estándares y que aquellos que tenían impedimentos para hacerlo, estaban en proceso de remoción de los mismos.

Sin embargo, en el referido reporte, el mencionado Secretario General, también señaló que había algunas jurisdicciones que, habiéndose comprometido bastante tiempo atrás a implementar los estándares, aún no lo habían hecho.

Por su parte, el propio G-20, en su declaración, en la misma fecha, indicó:

- Su compromiso para mantener el avance experimentado en el tratamiento de la problemática de los paraísos fiscales.
- Que da la bienvenida a la reestructura del Foro Global y la participación en el mismo de los países en vías de desarrollo.
- Que da la bienvenida al monitoreo a efectuarse en el marco del Foro Global, consistente en la revisión entre pares ("peer review") que Estados /o Jurisdicciones realizarán respecto de otras.
- Que declaran estar listos para tomar medidas de contención contra los Paraísos Fiscales.

---

5. <http://www.oecd.org/tax/transparency/>

Por otra parte cabe destacar la Declaración Final de la Cumbre del G20 de Cannes (Noviembre de 2011), que expresa que "... Acogemos con beneplácito el compromiso que todos hemos tomado de firmar la Convención Multilateral sobre asistencia administrativa en materia fiscal y alentamos firmemente a los demás órganos jurisdiccionales a adherirse a esta Convención. En este contexto, tenemos la intención de intercambiar información de manera automática y sobre una base voluntaria, en tanto fuere necesario, de conformidad con las disposiciones de la Convención".

Claramente a partir de dichas expresiones comienza a tomar relevancia el intercambio de información en su modalidad automática o en bloque.

### c. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

De la labor de este Centro, respecto de la temática de este estudio, cabe destacar los siguientes elementos:

- **Modelo de Acuerdo de Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT<sup>6</sup>:**

Es el producto del Grupo de Trabajo de Intercambio de Informaciones Tributarias, auspiciado por Italia y coordinado por el CIAT. El Modelo fue elaborado en el año 1999 por funcionarios expertos del área de los siguientes países: Argentina, Brasil, Canadá, Estados Unidos, Italia, México y la Secretaría Ejecutiva del CIAT.

- **Manual CIAT para la Implantación y Práctica de Intercambio de Informaciones Tributarias<sup>7</sup>:**

Es el producto del Grupo de Trabajo de Intercambio de Informaciones para Fines Tributarios, auspiciado y coordinado por la Secretaría Ejecutiva del CIAT. Este Manual fue elaborado en el año 2006, por funcionarios expertos del área de los siguientes países: Argentina, Brasil, Canadá, España, Estados Unidos de América, Italia, México y un representante de la OCDE. Fue presentado a los países miembros del CIAT en su Conferencia Técnica del año de 2006, realizada en Madrid.

- **Manual CIAT para el Control del Planeamiento Tributario Internacional:**

El propósito de este Manual es intercambiar experiencias e identificar áreas de cooperación y estrategias conjuntas de las Administraciones Tributarias, para controlar el planeamiento tributario internacional y evitar efectos tributarios nocivos. Se generó a partir de un Grupo de Trabajo, donde intervinieron Argentina, Brasil, Canadá, Chile y México, incorporándose en la última reunión España, EEUU, Italia, Países Bajos y Portugal. Este Manual fue presentado en la Asamblea General N° 41° en Barbados.

Por otro lado, resulta de interés también mencionar los siguientes instrumentos relativos a la temática tratada, aunque se reconoce la distinta naturaleza de los mismos respecto de los citados anteriormente.

6. [http://www.ciat.org/index.php?option=com\\_content&task=view&id=147&Itemid=213](http://www.ciat.org/index.php?option=com_content&task=view&id=147&Itemid=213)

7. [http://www.ciat.org/index.php?option=com\\_content&task=view&id=152&Itemid=213](http://www.ciat.org/index.php?option=com_content&task=view&id=152&Itemid=213)

---

## Dirección de Cooperación y Tributación Internacional

Dentro de la estructura del CIAT se ha creado hace unos años esta nueva Dirección, con clara injerencia en tributación internacional y, en particular, en el intercambio de información. Gestiona las actividades de Cooperación Internacional del CIAT, junto a los países miembros y con organismos Internacionales.

### Base de datos CIATDATA

Según comenta Miguel Pecho<sup>8</sup>, Director de Estudios e Investigaciones Tributarias de ese Centro, el CIAT ha actualizado la información del sistema conocido como “CIATDATA” sobre los CDI y los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria en aplicación en los países miembros del CIAT de América Latina. Además de la actualización, se ha mejorado el detalle de la información, incluyendo datos de los Tratados que dejaron de aplicarse, así como aquellos que fueron renegociados.

### d. Unión Europea

En el marco de los mecanismos de cooperación que existen, cabe destacar que la Unión Europea (en adelante, UE) ha aprobado hace unos años la Directiva 2011/16/UE del Consejo, sobre cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, la cual generaliza, previa petición, el intercambio de información en materia tributaria, conforme al estándar internacional desarrollado por la OCDE.

Esta Directiva supone un avance cualitativo, instaurando un sistema de intercambio automático de información en materia tributaria, cuando, hasta el momento, las AATT de los Estados miembros no disponían de un instrumento semejante. Sobre este particular, debe recordarse que el intercambio

de información previsto en la Directiva sobre fiscalidad del ahorro no es aplicable por el momento a determinadas jurisdicciones (actualmente, Luxemburgo y Austria), mientras que sí lo será esta nueva Directiva, aprobada de forma unánime por los Estados miembros.

Esta diferente posición se debe, fundamentalmente, a sus limitaciones, puesto que se trata de un avance limitado, al menos hasta la fecha, dado que el intercambio automático afectará únicamente a un máximo de cinco categorías tasadas de rentas (rendimientos del trabajo dependiente, honorarios de directivos/administradores, seguros de vida, pensiones y rendimientos inmobiliarios) siempre que los Estados dispongan de esa información y así lo comuniquen a la Comisión. Asimismo, sus efectos temporales no serán inmediatos, pues se diferirán hasta el año 2015, respecto de información relativa a los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014.

Luxemburgo, por ejemplo, había anunciado su intención de comunicar que sólo dispone de información precisa respecto de algunas categorías, amparado en la propia Directiva, que permite limitar su aplicación.

Hay opiniones que consideran la posibilidad de que la Comisión opte, en 2017, por recomendar la eliminación de alguna de las limitaciones previstas, lo que podría impulsar un nuevo avance, quizás a lo que sería el futuro más deseable: una Base de Datos única para la información tributaria de todos los contribuyentes europeos con todas sus rentas y patrimonios, compartida y nutrida por todas las AATT de los 27 Estados miembros.

Sin embargo, la evolución de esta cuestión estuvo inmersa en una incógnita, en especial tras la denominada “Propuesta Rubik” impulsada por Suiza en este ámbito, que

---

8. <http://www.ciat.org/index.php/es/blog/item/90-tratados-tributarios-en-america-latina.html>

se menciona más adelante. De prosperar la misma podría pensarse que los Estados de la UE abandonarían, en la práctica, el objetivo del intercambio automático de información, a cambio de recaudación derivada de las rentas y capitales de sus residentes colocados en otros Estados.

La situación, sin embargo, ha vuelto a sufrir un nuevo cambio recientemente y siempre en favor de una ampliación del intercambio de información tributaria de carácter automático. Así, Luxemburgo ha anunciado oficialmente que, en 2015, aplicará este sistema bajo la Directiva del Ahorro, lo que supone, además, que presumiblemente esta Directiva se modificará también, ampliando su campo de actuación.

Por otra parte, nueve Estados miembros, incluyendo entre ellos a España, acaban de anunciar la aplicación de un sistema unificado de intercambio de información tributaria general entre los mismos, compartiendo sus Bases de Datos tributaria y, por otra parte, la Comisión ha lanzado una agresiva campaña contra la evasión y la elusión fiscales en el seno de la UE, por entender que las cifras del fraude fiscal, que estima en 1.000 millones de euros, son inaceptables.

Es más, ante la resistencia de algunas naciones, caso de Austria, para avanzar en estos estándares de transparencia, se hace factible el desarrollo de la llamada “cooperación reforzada” entre aquellos Estados miembros que lo deseen, evitando el obstáculo que supone la regla de la unanimidad, propia del proceso de armonización fiscal.

## 5. LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS FRENTE A UN ENTORNO GLOBAL

La información provista por el propio contribuyente y también por terceros) es el insumo esencial que utilizan las AATT para poder aplicar el sistema tributario y así recaudar los impuestos previstos en las leyes. En un mundo fuertemente globalizado esa información debe necesariamente incluir datos provenientes de otras jurisdicciones. De esta forma, puede corregirse que la información es el insumo clave de las AATT.

En el contexto actual, la contradicción creciente entre la globalización económica y las limitaciones que la soberanía nacional impone a las AATT para aplicar y controlar unos tributos concebidos desde una óptica nacional (concepto básico a la hora de configurar el tributo, a pesar

de la posibilidad legal de gravar las rentas y patrimonios en el exterior mediante el criterio de la renta mundial), no ha hecho sino agudizarse en esta primera década, ya transcurrida, del siglo XXI.<sup>9</sup>

Así, por ejemplo, no sólo el capital financiero ha adquirido un carácter universal, sino que el factor productivo trabajo, considerado tradicionalmente como menos móvil, se ha incorporado a la universalización, tanto por los movimientos de la mano de obra poco cualificada como por el desarrollo de una masa de trabajadores cualificados que optan a la ocupación de puestos de trabajo en la gran protagonista económica de la globalización<sup>10</sup>: la empresa anteriormente denominada como “multinacional” y, ahora, como

9. *En general, puede verse el artículo: Carbajo Vasco, Domingo. “Hacienda Pública y globalización”, Crónica Tributaria N° 123/2007, páginas 41 a 67.*

10. *Sobre el concepto, se remite a: Calvo Hornero, Antonia (coord.). Economía mundial y globalización, Ed. Minerva, Madrid, 2004 y Stiglitz, Josep E. El malestar en la globalización, Ed. Punto de Lectura, Madrid, 2007.*

---

“transnacional” o “global”; la cual aprovecha la existencia de sistemas tributarios nacionales, con diferencias y asimetrías entre ellos, para “optimizar” la carga tributaria que recae sobre su negocio mundial, situación que genera el caldo de cultivo necesario para la planificación fiscal internacional.

A esto hay que añadir el desarrollo creciente de las nuevas tecnologías, las omnipresentes TIC, el comercio electrónico y la desmaterialización de los procesos productivos, factores todos ellos que favorecen la movilidad de los factores productivos y dificultan el control fiscal.

En estas condiciones, parece imprescindible, considerando la imperiosa necesidad de recursos fiscales que hoy tienen los países, que las AATT se adapten rápidamente a este proceso de internacionalización y cambien, entre otras cuestiones, su cultura, trasladando recursos hacia el control de los “contribuyentes globales” y tratando de superar las limitaciones que la frontera conlleva para las competencias y procedimientos administrativos destinados a aplicar y controlar los tributos.

Sin embargo, las limitaciones que el concepto de la soberanía nacional impone a las AATT, hacen que, aun existiendo incipientes formulaciones de un Derecho Internacional Tributario y de una buena gobernanza fiscal<sup>11 12</sup>, la ausencia de una Autoridad Tributaria Internacional con competencias, en particular, sobre determinadas bases imponibles<sup>13</sup> conlleve que la única fórmula pragmática para hacer frente a la internacionalización de los obligados tributarios y las bases imponibles con la que cuentan las AATT, sea fomentando los Convenios y Acuerdos Internacionales de intercambio de información o, mejor, de asistencia mutua, que incluye la primera, entre las mismas.

Aunque existe una amplia gama de asuntos en los que pueden colaborar las AATT nacionales desde los Acuerdos Previos en materia de Precios de transferencia, APA<sup>14</sup>, hasta la asistencia mutua en recaudación tributaria, pasando por el desarrollo de inspecciones tributarias multilaterales<sup>15</sup> lo cierto es que la perspectiva más pragmática, desarrollada y en perpetua expansión y experimentación son los acuerdos internacionales de intercambio de

- 
11. *De la que sería también un ejemplo la expansión de las denominadas “Guías de Precios de Transferencia de la OCDE”, “OECD Transfer Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations”, como instrumento mundial para solucionar los problemas de los precios de transferencia entre las empresas multinacionales o la expansión del propio modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición sobre la Renta y el Patrimonio (CDI). A los lectores interesados en información general sobre la Guía, les remitimos a [www.oecd.org/ctp/transferpricing](http://www.oecd.org/ctp/transferpricing). Tanto de la Guía como la versión 2010 del modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio existen traducciones al español, elaboradas por el Instituto de Estudios Fiscales. La relativa a la Guía lleva como título: “Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias”.*
  12. *Para entender este concepto, analizado de manera amplia, puede verse: Rocha Vázquez, Manuel de la. La nueva gobernanza económica global surgida tras la crisis financiera, Seminario “Una nueva gobernanza global y regional para la Unión Europea y América Latina-Caribe”, Santo Domingo, 3-4 de noviembre de 2011, mimeo.*
  13. *Las primeras candidatas serían las emisiones de CO2, como gas fundamental en el desarrollo del cambio climático y las transacciones financieras especulativas, mediante la incorporación de la conocida como “tasa Tobin” En la UE, 11 naciones se han comprometido a implementar la misma desde el 1 de enero de 2014. Sobre la cuestión primera, nos remitimos a: Villar Ezcurra, Marta. “Cambio climático, desarrollo sostenible y fiscalidad ambiental”, Crónica Tributaria, n.º 135/2010, páginas 231 a 245. Acerca de la segunda materia, enviamos a. Rosembuj, Tulio. “La regulación financiera global y la fiscalidad innovadora”, Crónica Tributaria n.º 143/2012, páginas 185 a 203. Asimismo, sobre sus ventajas e inconvenientes, Schulmeister, Stephan. “A general Financial Transaction Tax: A Short Cut of the Pros, the Cons and a Proposal”.*
  14. *Carbajo Vasco, Domingo. “Algunas consideraciones sobre los Acuerdos Previos de valoración de Precios de Transferencia, APAS, en el Ordenamiento tributario español”, Crónica Tributaria, n.º 140/2011, páginas 97 a 114.*
  15. *Para su desarrollo a nivel de la UE. FISCALIS. Borderless in control. A newsletter on international auditing, Edition 2012-1.*

información en materia tributaria;<sup>16</sup> no pudiendo extrañar, por lo tanto, que la OCDE y el G-20 exijan, como elemento de transparencia y buena gobernanza en las relaciones económicas internacionales, la existencia de intercambios de información entre las AATT<sup>17</sup>, tal y como hemos señalado anteriormente.

En todo caso, conviene recordar que la cooperación internacional en materia fiscal, no

es una tarea fácil<sup>18</sup> y baste para ello con afirmar que, en el seno del proceso de integración económica y política más avanzado del Mundo, la Unión Europea (UE), la armonización fiscal es un aspecto secundario y marginal, pues no existe siquiera un atisbo de Administración Tributaria (en adelante, AT) europea y que la reciente crisis sistémica está poniendo, incluso, en cuestión la Unión Económica y Monetaria y la existencia de la zona euro.

## 6. LA ASISTENCIA MUTUA ENTRE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS INTERNACIONALES COMO RESPUESTA PRAGMÁTICA A LA GLOBALIZACIÓN

La conservación del principio de soberanía nacional, los nacionalismos, las diferentes Políticas Económicas, etc., impiden concebir una AT de nuevo cuño que gestione internacionalmente un sistema tributario de nueva conformación; sin embargo, la presión de la globalización, la necesidad de responder a las posibilidades abiertas para el fraude fiscal y la evasión internacionales, la creación de una conciencia cívica que exige una respuesta mundial a problemas mundiales y la propia presión de los mercados han ido diseñando instrumentos de cooperación, auxilio y asistencia entre AATT nacionales.

Las siguientes modalidades son las que se utilizan principalmente, considerando la función de control de la evasión y el fraude que ejercen las AATT respecto de los contribuyentes.

- Intercambios de información previa petición, espontáneo y automático (o sistemático o en bloque) de información Intercambio de información sectorial.
- Fiscalizaciones o comprobaciones simultáneas.
- Fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero.
- En lo que hace a la función de recaudación que ejercen las AATT, se destaca:
- Asistencia en la recaudación de impuestos (notificaciones, cobranzas, medidas precautorias, etc.).

Las primeras están contenidas en el Artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE, en tanto que las segundas figuran en el Artículo 27 de dicho Modelo.

- 
16. *Para una visión general, aun algo obsoleta, de los mismos, vid. Calderón Carrero, José Manuel. Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, colecc. Documentos, doc. N° 16/01.10.*
17. *La situación de España a este respecto, teniendo en cuenta la normativa vigente en 2011, se encuentra en: Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Peer Review Report Combined: Phase 1 + Phase 2, Ed. OECD, París, 2011.*
18. *Aunque solamente fuera por la existencia de los llamados "paraísos fiscales". Passim. Escario Díaz-Berrio, José Luis. Paraísos fiscales. Los agujeros negros de la economía globalizada, Eds. Fundación Alternativas/Los Libros de la Catarata, colecc. Alternativas, Madrid, 2011.*

---

Dentro del marco general de la asistencia mutua entre AATT, cuyo contenido comprende cualquier modalidad de ayuda, intercambio o colaboración entre las mismas<sup>19</sup>, destaca el intercambio de información y datos entre AATT.

El intercambio de información en materia tributaria resulta imprescindible, hoy por hoy, porque el modelo tributario de cumplimiento voluntario, basado en gravámenes masivos, es decir, con millones de contribuyentes sujetos al mismo y grandes cantidades de parámetros tributarios declarados<sup>20</sup>, sólo es gestionable con poderosas bases de datos y aplicando de los tributos a partir de documentación informatizada<sup>21</sup>.

En estas circunstancias, el intercambio de información a nivel internacional sólo puede significar intercambio automatizado de datos, mediante procedimientos y manuales estandarizados, reduciendo al mínimo el uso de la documentación en papel y la complejidad y alto coste del intercambio de información a instancia de parte, “on request”.

Asimismo, este intercambio de información ha de superar la concepción bilateral, entre dos países, del mismo, tal y como sucede con la redacción del artículo 26 del modelo de CDI de la OCDE, cuyo tenor refleja el estado último de la evolución de esta materia en la OCDE<sup>22</sup>, recogiendo significativamente la eliminación de cualquier excusa nacional, incluyendo el secreto bancario, para oponerse a una demanda de información tributaria por el otro Estado, pero que resulta insuficiente para enfrentarse a una actividad económica globalizada, claramente multilateral.

En este sentido, cabe señalar que la OCDE y el Consejo de Europa han desarrollado el Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988 y actualizado a través del Protocolo del año 2010, el cual ha significado un gran avance al incorporar países no miembros de dichas organizaciones.

---

19. Un ejemplo avanzado de lo que supone la asistencia mutua administrativa a nivel internacional, nos lo ofrece la Directiva del Consejo 2011/16/UE, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, publicada en el “Diario Oficial de la Unión Europea” de 11 de marzo de 2011 y con entrada en vigor, en principio, el 1 de enero de 2013, aunque la introducción de sus medidas se escalone en el tiempo hasta el día 1 de enero de 2017. A ella nos hemos referido en apartados anteriores de este trabajo.

20. Para hacerse una idea, recuérdese, por poner un ejemplo, que el número de declaraciones anuales por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en España asciende a más de 19 millones. Para más información, [www.agenciatributaria.es](http://www.agenciatributaria.es), pestaña “Estadísticas”.

21. Para un concepto amplio de “aplicación de los tributos”, se puede utilizar el artículo 83 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) española.

22. El lector puede encontrar una traducción al español, modernizada y con una perspectiva práctica de la norma citada de la OCDE en materia de intercambio de información, acudiendo a lo dispuesto en el artículo 25. Intercambio de información, del reciente CDI hispano-alemán, Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y su protocolo, hecho en Madrid, el 3 de febrero de 2011 (“Boletín Oficial del Estado”; en adelante, BOE, de 30 de julio).

## 7. LOS CAMBIOS DE TENDENCIA EN LA ASISTENCIA MUTUA INTERNACIONAL POR RAZONES FISCALES

### a. Consideraciones generales

Los principales cambios de los últimos tiempos, podemos resumirlos de la siguiente forma:

- La alteración de la concepción de la competencia fiscal internacional nociva que ya no se da por el nivel bajo o nulo de tributación, típico supuesto de un “paraíso fiscal” sino por, principalmente, la opacidad que pueda ofrecer una jurisdicción para ocultar bienes y actividades o diseñar esquemas de planificación fiscal abusivos, ver *supra*.

En estas condiciones, la asistencia mutua no solo incorpora intercambio de datos tributarios, sino todo tipo de documentos con relevancia fiscal y, en particular, el desarrollo de auditorías fiscales internacionales, las llamadas inspecciones simultáneas y conjuntas.

- Importancia mayor de los acuerdos multilaterales, como el modelo OCDE-Consejo de Europa<sup>23</sup> sobre asistencia mutua e intercambio de información que, a partir del 2010, se abre a países no miembros.

Es de destacar, al respecto, que ya varios países no miembros de la OCDE se han adherido a este acuerdo multilateral (Argentina, Colombia, etc.)<sup>24</sup>.

- Hacia la eliminación de cualquier restricción a las peticiones de información por parte de otras AATT, en especial, el fin de la excusa del secreto bancario y del secreto comercial para denegar tal información.

En este sentido, la inclusión expresa del apartado 5 del artículo 26 del modelo CDI de la OCDE refleja claramente esta tendencia. Por su parte, la nueva redacción del artículo 27 del modelo CDI ha extendido el alcance de la colaboración entre las dos AATT implicadas a todos los ámbitos, permitiendo la aparición de novedosas fórmulas de cooperación entre las mismas.

Asimismo, el impulso dado dentro de la propia UE al control de los intereses obtenidos por los residentes comunitarios en otros países miembros de la UE mediante la aplicación de la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses<sup>25</sup>, ha permitido, por un lado, el impulso al intercambio de información automatizado de datos; por otra parte, ha ido restringiendo el alcance del secreto bancario y, por último, vía su extensión mediante Acuerdos Internacionales propios con otros Estados nacionales y territorios, caso de San Marino, Antillas Holandesas, Andorra, Mónaco, etc., ha ampliado el alcance de la Directiva fuera de las fronteras de la UE, convirtiéndola en un modelo de tributación mínima sobre el ahorro.

En este sentido, cabe destacar la firma por España de Acuerdos de Intercambio de Información tributaria con Estados con Andorra, San Marino<sup>26</sup>, Bahamas, las Antillas Holandesas y Aruba.

Sin embargo, las resistencias a eliminar el secreto bancario siguen siendo feroces, como demuestran hechos como la sustitución

23. La UE apoya decididamente este Convenio

24. En América Latina y El Caribe sólo son Estados miembros de la OCDE México y Chile.

25. Información sobre la misma puede encontrarse en: [www.europa.eu/legislation/taxation](http://www.europa.eu/legislation/taxation).

26. Ver, por ejemplo, Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria entre el Reino de España y la República de San Marino, hecho en Roma el 6 de septiembre de 2010 (BOE de 6 de julio de 2011).

---

del sistema de intercambio automático de información tributaria por una retención definitiva, incluso elevada, pero conservando la opacidad en la identificación y la nacionalidad de los perceptores que conservan Luxemburgo y Austria dentro de los márgenes de la Directiva<sup>27</sup> (aunque ya hemos indicado que también en el primer país las cosas empiezan a alterarse), las dificultades que está suponiendo la ampliación del ámbito de la Directiva a otras rentas que no sean los intereses y a otros contribuyentes, que no sean las personas físicas<sup>28</sup> y la negativa de territorios, como Singapur<sup>29</sup> a aceptar los términos de la Directiva, los cuales se están convirtiendo en nuevos refugios fiscales. Todas estas circunstancias demuestran, nuevamente, las dificultades de la transparencia fiscal a nivel mundial.

De ahí, la relevancia de los propios instrumentos de asistencia mutua en materia tributaria desarrollados por las instituciones de la UE, entre los que destacamos el Reglamento (UE) N° 389/2012 sobre cooperación administrativa en el ámbito de los Impuestos Especiales, el Reglamento (CE) N° 1179/2008, por el que se establecen disposiciones de aplicación de determinadas normas de la Directiva 2008/55/CE del Consejo sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas y la ya citada, y muy revolucionaria en su concepción, Directiva 2011/16, de asistencia mutua<sup>30</sup>.

Y decimos revolucionaria porque supondrá, a medida que vaya entrando en aplicación, desde el 1 de enero de 2013, que la inmensa mayoría de las rentas obtenidas por los residentes europeos (trabajo, pensiones, dividendos, intereses, etc.) serán intercambiadas de forma obligatoria entre todas las AATT de la UE, proceso que culminará el 1 de julio de 2017 ( cuando se incorporarán los dividendos, ganancias de capital y regalías, con las restricciones expuestas *ut supra*) y en el cual se está trabajando activamente en el desarrollo de sus aspectos técnicos, mediante la homogeneización temporal de recepciones y envíos de los datos, la compatibilidad de las Bases de Datos de las AATT, el uso de lenguajes y formularios comunes, el establecimiento de formatos electrónicos normalizados, por ejemplo, los denominados form. SCAC 2004 y el uso de la Red CCN.

- La integración de las demandas de información de las AATT extranjeras en la aplicación de los tributos nacionales, que pasan a ser consideradas como peticiones internas, eliminando cualquier posibilidad de negar la entrega de datos por razones de restricciones de la legislación doméstica, por ejemplo, que el sistema tributario nacional no permita la obtención en los procedimientos internos de aplicación de los tributos de este tipo de datos.
- El reconocimiento de que se debe cambiar de un modelo de intercambiar información a una práctica generalizada de compartir información, configurando algún tipo de Bases de Datos internacionales.

---

27. Sin embargo, es de destacar que Bélgica ha entrado ya en el mecanismo de intercambio de información automática.

28. A través de la Propuesta de Directiva del Consejo de 13 de noviembre de 2008, por la que se modifica la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos en forma de pago de intereses, COM (2008) 727 final, SEC (2008) 2767, SEC (2008) 2768.

29. Aunque Singapur sí que está firmando CDI, obligado por el G-20, en los cuales se incorpora la cláusula típica de intercambio de información. Para el caso español, Convenio entre el Reino de España y la República de Singapur para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su Protocolo, hecho en Singapur el 13 de abril de 2011 (BOE de 11 de enero de 2012). Es de destacar que Singapur se encuentra en tratativas para firmar con EEUU un acuerdo intergubernamental FATCA (modelo I). También Hong-Kong se encuentra en esta misma situación, ver Convenio entre el Reino de España y la Región Administrativa Especial de Hong Kong de la República Popular China para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el Patrimonio, hecho en Hong Kong el 1 de abril de 2011 (BOE de 14 de abril de 2012).

30. Montero Domínguez, Antonio. "La nueva Directiva Comunitaria de asistencia mutua en materia de recaudación: análisis del articulado de la norma positiva", *Carta Tributaria, serie monografías*, n° 14/2010, 2ª quincena de julio.

Es decir, que ya no se trata de “intercambiar” de forma automática y “on line” los datos que sobre un contribuyente existan en varias Bases de Datos de diferentes AATT, sino de “crear” y “compartir” una sola Base de Datos, alimentada por las fuentes de información de diferentes AATT.

Esto se está haciendo en la UE mediante, por ejemplo, el desarrollo del sistema VIES (“Value Information Exchange System”) de información para el IVA vinculado a las adquisiciones intracomunitarias de bienes y prestaciones de servicios intracomunitarios y el mecanismo EMCS<sup>31</sup>, Sistema de Control de Movimientos de Impuestos Especiales, cuya fase 3 se ha iniciado el 1 de enero de 2012.<sup>32</sup>

Este modelo se ha generalizado en la Unión Europea con motivo de la última Directiva de Asistencia Mutua, ver arriba.

- El reconocimiento de que el único intercambio de información factible y operativo es el automático y el que utiliza sistemas telemáticos de intercambio de información, mediante tecnologías informáticas tipo XML, comunes a todas las AATT implicadas. No desconocemos la complementariedad que se da entre el intercambio a pedido o específico y el automático o masivo.

En este sentido, los trabajos de la OCDE desarrollando estos sistemas son ejemplares, pues no sólo ha impulsado cambios en la normativa internacional: artículos 26 del modelo de CDI y Acuerdo Multilateral de asistencia mutua OCDE-Consejo de Europa, ya mencionados, sino que está fomentando la armonización

técnica de estos intercambios, la creación de Manuales de uso compartido por todas las AATT y la formación de las AATT.

Citamos al respecto, verbigracia, el Modelo de la OCDE para desarrollar acuerdos sobre auditorías fiscales conjuntas, el uso de los Números de Identificación Fiscal en un contexto internacional, el modelo estándar de la OCDE para formatos magnéticos de intercambio automático y el modelo de Acuerdo (“memorandum of understanding”) para el intercambio automático de información.<sup>33</sup>

- La constatación de que el intercambio de información a pedido es totalmente insuficiente en sí mismo para hacer frente a la globalización de los contribuyentes y de las bases imponibles, necesiéndose una cooperación e integración compleja entre AATT en todas las áreas de aplicación de los tributos.<sup>34</sup>

De hecho, los últimos modelos de cooperación internacional en materia tributaria son de asistencia mutua y cooperación entre AATT, específicamente, en las áreas de recaudación ejecutiva y de fiscalización (fiscalizaciones o inspecciones en el exterior y simultáneas o incluso conjuntas), no limitándose, como hemos indicado, a intercambiar datos con concretos.

- La proliferación de iniciativas novedosas para vencer cualquier tipo de resistencia, basada en el secreto bancario, la falta de colaboración efectiva, a pesar de la existencia de Acuerdos internacionales al respecto<sup>35</sup> o la negativa a firmarlos, así como

31. Carbajo Vasco, Domingo. “La armonización fiscal comunitaria. Síntesis de los últimos trabajos en la materia”, *Deloitte & Ciss*, n° 40, marzo de 2010.

32. [www.emcs.es/Emcs/Inicio.html](http://www.emcs.es/Emcs/Inicio.html).

33. Más información en: [www.oecd.org/ctp/echangeinformation/](http://www.oecd.org/ctp/echangeinformation/)

34. Por eso es de lamentar las fuertes limitaciones que, al respecto, contienen alguno de los Acuerdos Intercambio de Información firmados por España, por ejemplo, el firmado con Andorra, de fecha 14 de enero de 2010, publicado en el BOE de 23 de noviembre de 2010.

---

las restricciones que impone un intercambio de información no automático, es decir, cuando este intercambio requiere petición individual de datos, “on request”.

En este sentido, caben destacar dos novedades importantes: el desarrollo por parte de los Estados Unidos, bajo la amenaza de negar a las entidades financieras que no colaborasen el acceso al mercado financiero americano, de un intercambio obligatorio de información de datos de todos los contribuyentes (nacionales) norteamericanos<sup>36</sup>, basado, precisamente, en la negativa que el banco suizo UBS planteó ante una demanda primera de datos de contribuyentes norteamericanos con cuentas y operaciones financieras en Suiza.

Nos referimos al desarrollo del sistema de retención obligatoria del 30%, excepto si existe intercambio de información tributaria por parte de entidades financieras “colaboradoras”, impulsado por dicho país de Cumplimiento Fiscal Internacional, conocido por sus siglas en inglés como “FACTA” (“Foreign Account Tax Compliance Act”)<sup>37</sup>.

Otro esquema interesante es el suscripto por Suiza con Alemania y el Reino Unido, denominado “modelo Rubik”<sup>38</sup>, el cual está siendo objeto de fuertes críticas por parte de la Comisión de la UE, por violar las reglas de

la Directiva de imposición sobre el ahorro y se encuentra en crisis, una vez que el Parlamento alemán no lo ha aprobado y la Comisión Europea ha mostrado sus críticas, por su incompatibilidad posible con la Directiva del ahorro.

En todo caso, necesitamos avanzar en la concepción del proceso de “peer review” por parte de instituciones como la OCDE y de todos los países entre sí que suscriban estos acuerdos, para constatar en los hechos los resultados que los mismos facilitaron en la lucha contra el fraude fiscal internacional.

Por último, no podemos dejar de mencionar otra fórmula para lograr información tributaria de zonas “opacas”, caso de Liechtenstein, se trata de que las AATT compren discos, CD u otros elementos informáticos, donde aparezca información de contribuyentes de sus países, a empleados “desleales” de las entidades financieras. Esto ya ha pasado y la propia Agencia Tributaria española se ha beneficiado de esa “compra” de tal información, cuya legalidad es objeto de gran debate,<sup>39</sup> pero que, como revela, por ejemplo, el asunto Falciani o la sentencia del Tribunal Constitucional alemán está conllevando una revisión jurisprudencial de la tradicional defensa del “secreto bancario” como modalidad del “secreto profesional”, pues el mismo es indefendible y debe estar subordinado a otras obligaciones públicas, en particular, el pago de los impuestos.

---

35. *Éste es, a nuestro entender, el grave problema al que se enfrentan algunos de los recientes instrumentos de intercambio de información firmados por determinados países y territorios, forzados por las presiones de la OCDE y el G-20, es decir, que si bien la “letra” del Convenio internacional les obligue al intercambio de la información tributaria, en la práctica, busquen cualquier excusa o compromiso para retrasar y, en el fondo, eludir el cumplimiento de estos compromisos. En este sentido, la Fase 2 de los “peer reviews” que está llevando a cabo el Foro Global de la OCDE pretende centrarse, precisamente, en el grado de cumplimiento efectivo de las normas sobre intercambio de información que los diferentes países y territorios integrados en este proyecto han firmado.*

36. *En los Estados Unidos, el criterio de gravamen en los impuestos personales sigue siendo la nacionalidad, no la residencia fiscal.*

37. *Deloitte. México. Foreign Account Compliance Act (FACTA), presentación, 2011, mimeo.*

38. *En honor del matemático húngaro creador del juego de esa misma denominación.*

39. *Conviene, sin embargo, reiterar que el Tribunal Constitucional alemán ha aceptado la constitucionalidad de este tipo de actuaciones del Fisco alemán.*

## b. El avance de la revisión de pares (Peer Review)

Tal y como hemos anticipado en otro apartado de este documento, esta revisión fue lanzada en la reunión Foro Global en México en septiembre de 2009. Consiste en un ejercicio de evaluación entre pares (“Peer Review”) sobre la puesta en práctica del estándar de transparencia fiscal e intercambio de información de los países miembros del Foro Global que actualmente son 120. También se conformó el Peer Review Group con 30 jurisdicciones, México y Argentina, entre ellos.

En esencia la evaluación consiste en revisar si la información fiscalmente relevante existe, si la respectiva AT tiene acceso a la misma y en su caso si puede intercambiarla con otras Administraciones Tributarias. Gráficamente se lo expone como el “triángulo de la transparencia” cuyos lados son: “Availability”, “Access” y “Exchange”.

Al respecto cabe mencionar que existen tres tipos de evaluaciones: **1) Fase 1:** Marco legal y regulatorio en materia de transparencia fiscal e intercambio de información, **2), Fase 2:** La transparencia fiscal e intercambio de información en la práctica (visita al país evaluado) y **3) Fase combinada:** se efectúan las dos evaluaciones de manera simultánea. En cuanto a los resultados que se pueden obtener en la evaluación son: por la revisión de Fase 1: “The element is in place”, “The element is in place but certain aspects of its legal implementation need improvement” y “The element is not in place” y para la de Fase 2: “Compliant”, “Largely compliant”, “Partially compliant” y “Non-compliant”.

A la fecha se hicieron 106 evaluaciones (considerando las suplementarias), que incluyen 96 jurisdicciones, 70 evaluadas por fase 1 y 26, por fases combinadas<sup>40 41</sup>. De las jurisdicciones

evaluadas por fase 1, 14 no han pasado a la fase 2 por deficiencias en el marco normativo. Hasta fin de año se asignarán calificación por fase 2 a 50 jurisdicciones<sup>42</sup>.

Se han evaluado varios países de América Latina, entre otros, Argentina, Brasil, Costa Rica, Guatemala, México, Uruguay etc. Al respecto cabe destacar que Argentina fue el primer país latinoamericano en ser revisado exitosamente por fase 1 y 2 combinadas, y el segundo, junto con EEUU, en toda América.

## c. La apertura de la convención multilateral de asistencia mutua en materia fiscal de la OCDE y el Consejo de Europa

Tal y como señalamos arriba, la citada Convención, a partir del Protocolo modificadorio del año 2010, complementa el importante trabajo del Foro Global, habilitando a todos los países, no solo a conocer los estándares del Foro Global, sino para participar en una gama más amplia de cooperación administrativa, como es el intercambio automático y asistencia en la recaudación, y hacerlo sobre una base multilateral y no de forma bilateral.

En cuanto a los antecedentes de ello es posible citar:

- Esta Convención originalmente fue desarrollada bajo los auspicios de la OCDE y del Consejo de Europa y abierta a la firma desde el año 1988 por los miembros del Consejo de Europa o la OCDE.
- G20 llama a lograr un instrumento multilateral abierto a todos los países.
- La Convención se actualiza en el año 2010, para ponerla en conformidad con el estándar internacionalmente acordado en el intercambio de información y abrirla a la firma de todos los países.

40. Para mayor información: <http://eoi-tax.org/library#peer-reviews>

41. Para consultar los reportes aprobados por el Foro Global: <http://www.oecd.org/tax/transparency/peerreviewreports.htm>

42. <http://www.oecd.org/tax/OECD-reports-new-developments-in-tax-information-exchange.htm>

- El Protocolo entró en vigor el 1º de junio del 2011 y abrió la Convención a todos los países del mundo.

En cuanto a los beneficios de la Convención, es posible citar los siguientes:

1. Proporciona un marco único para la cooperación multinacional.
2. Comprende todos los impuestos, incluyendo impuestos indirectos
3. Comprende asistencia en el cobro
4. La información intercambiada pueda ser usada para fines no fiscales en ciertas condiciones.
5. Es un instrumento flexible dado que permite reservas que pueden ser retiradas posteriormente en cuestiones tales como la asistencia administrativa de cualquier clase de impuestos y el cobro de los créditos fiscales o multas administrativas, incluyendo medidas cautelares

Con respecto al proceso de la adhesión a la Convención, los países que no pertenezcan a la OCDE o al Consejo de Europa, deben hacer una solicitud al depositario (el Secretario General de la OCDE) para ser invitados a firmar la Convención, quién la transmite a las partes. La decisión de invitar a un país a firmar la Convención es tomada por consenso por las Partes de la Convención a través del Órgano Coordinador. Para tomar esta decisión, las partes deben tomar en cuenta, entre otras cosas, las normas de confidencialidad y las prácticas del país en cuestión.

Varios países de América Latina han adherido a dicha Convención: Argentina, Brasil, Chile, Costa Rica, Colombia, Guatemala y México, en tanto que sólo el primero y el último mencionados han depositado el respectivo instrumento de ratificación nacional, con lo cual la misma tiene vigencia a partir del 1/1/2013 para ellos<sup>43</sup>.

El pasado 29 de mayo, Austria, Belice, Estonia, Letonia, Luxemburgo, Nigeria, Arabia Saudí, Singapur y Eslovaquia han adherido a Convención en una ceremonia celebrada en la sede de la OCDE, mientras que Burkina Faso, Chile y El Salvador ha expresado por escrito su intención de adherirse a la convención. Asimismo, Belice, Ghana, Grecia, Irlanda, Malta y Países Bajos, incluidas sus islas en el Caribe y Aruba, Curaçao y Sint Maarten, depositaron sus instrumentos de ratificación<sup>44</sup>.

#### **d. La próxima puesta en marcha del sistema FATCA**

Ampliando la información que hemos introducido en páginas anteriores, tenemos que, conocida como FATCA<sup>45</sup>, constituye esta disposición una importante medida de control tributario de los contribuyentes americanos que disponen de activos financieros y obtienen rentas derivadas de los mismos en el exterior.

La norma tiene efectos extraterritoriales y, por ello, los países diferentes a los EEUU tienen que estar atentos a esta medida, no sólo por los posibles costos fiscales y, en su caso, los compromisos y deberes que produce para

43. [http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status\\_of\\_convention.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf). Para mayor información sobre esta Convención: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/conventiononmutualadministrativeassistanceintaxmatters.htm>

44. “Esto es un momento histórico para la convención y otro triunfo en la lucha contra la evasión fiscal”, aseguró el secretario general de la OCDE, Angel Gurría, en el acto de firma del convenio. En este sentido, destacó que en los dos últimos años más de 60 países han firmado la convención o tienen intención de ello, lo que supone un “hito importante en el camino hacia una mayor cooperación y una mayor transparencia, haciendo el sistema internacional más justo a todos los contribuyentes”.

45. Para mayores datos, se puede consultar el siguiente link oficial: [http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-\(FATCA\)](http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-(FATCA)).

algunos sujetos, principalmente, las entidades financieras radicadas en tales naciones sino también por la posibilidad de sacar provecho de la información tributaria obtenida vía FACTA, a partir del principio de reciprocidad con los EEUU. Al respecto, es de destacar que:

- En marzo de 2010, se promulgó una Ley para dar incentivos e impulsar la creación de empleo en los EEUU. Como parte de las medidas para contrarrestar el costo fiscal de tales medidas, se incluyó una serie de disposiciones en materia de control y fiscalización de operaciones internacionales, conocidas como FATCA por sus siglas en inglés.
- FATCA es un complejo sistema de evaluación – “due diligence” -, obligaciones de reporte informativo (en caso de cuentas americanas –“US accounts”-, es decir, de residentes en /nacionales de EEUU) y de retención – “withholding” - de impuestos que afectan, principalmente, a entidades del sector financiero internacional (“Foreign Financial Institutions”, en adelante, FFI) y entidades no financieras privadas (“Non Financial Foreign Entities en adelante”, NFFE), las cuales mantienen contactos con los EEUU.
- El “Internal Revenue Service” (en adelante, IRS) y el Departamento del Tesoro han manifestado que, además de su potencial recaudatorio, FATCA es una herramienta para el control y fiscalización de sus contribuyentes respecto de los activos e ingresos en el extranjero<sup>46</sup>.

FATCA establece un importante número de nuevas reglas en materia fiscal internacional, entre otras, las siguientes:

- a. Retención impositiva en la fuente del 30% sobre cualquier pago de fuente americana (intereses, dividendos, rentas, etc.) que

se haga a una FFI que no tenga firmado un convenio con el IRS (el denominado “Acuerdo FATCA”). En el caso de ausencia de dicho acuerdo, los beneficios de un CDI deberán ser ejercidos mediante solicitudes de devolución de impuestos. El concepto de FFI es amplio e incluye a bancos, aseguradoras, depositarias, casas de bolsa, intermediarios y agentes financieros y fondos.

- b. Las FFI que se adhieran a FATCA, aplicarán retenciones de impuesto del 30% a otras FFI que no se adhieran e incluso cerrarán cuentas de clientes que no estén de acuerdo con brindar su identidad.

El Tesoro americano emitió una declaración conjunta con los países del G-5: Francia, Alemania, Italia, España y el Reino Unido, la cual expresa la intención de contar con un marco intergubernamental mutuo para la implementación de FATCA. Dentro del marco propuesto, se requerirá, a través de la ley local, a las FFI de cada país citado, recolectar la información requerida e informar de ello a la autoridad fiscal de su propio país. A su vez, la autoridad fiscal de cada país socio presentará la información necesaria al IRS. Las FFI de los países socios FATCA no tendrán, por lo tanto, que firmar acuerdos individuales con los EEUU.

Es decir, el sistema está pensado para que el marco intergubernamental mutuo para FATCA, desarrollado para los Socios FATCA, sirva como modelo para otros países. El planteo como acuerdo intergubernamental, aunque no estaba previsto en el inicio de FATCA, surge frente a las limitaciones que imponen las legislaciones de cada país y también para facilitar la implementación de la norma y reducir costos de las entidades financieras.

46. *Ciertas regulaciones previas (programa voluntario de revelación extranjera, denunciante secretos, régimen del intermediario calificado, etc.) y algunas malas experiencias anteriores del IRS a la hora de obtener información sobre cuentas de sus residentes en bancos extranjeros (por ejemplo, del banco suizo UBS, ver supra) sirven de antecedentes y justifican este nuevo régimen.*

---

Los Acuerdos intergubernamentales FATCA (conocidos por las siglas en inglés IGA) pueden realizarse a partir de dos modelos previstos<sup>47</sup>:

1. En Julio de 2012 el Tesoro de EEUU publicó dos versiones del Modelo 1, estableciendo un marco de reporte de información de cuentas financieras en FFI a sus AATT, seguido por un intercambio automático de información con ese país bajo Convenios bilaterales existentes de impuestos o Acuerdos de intercambio de información tributaria. Este Modelo tiene dos variantes:

- **Con reciprocidad:** EEUU intercambiará información obtenida de cuentas mantenidas en instituciones financieras de ese país por residentes de los países socios FATCA, e incluye una política de compromiso para lograr legislaciones que provean un nivel equivalente de intercambio hacia los EEUU. Esta versión está disponible solamente para aquellas jurisdicciones que tengan establecidas prácticas robustas de protección de la información.
- **Sin reciprocidad:** Esta versión no establece el compromiso de los EEUU de brindar la misma información que la recibida del socio FATCA. Esta versión contempla dos variantes, publicadas en Mayo de 2013, cuando exista o no un instrumento internacional previo que habilite el intercambio de información.

2. En Noviembre de 2012 el Tesoro dio a conocer un Modelo 2 de acuerdo para facilitar la aplicación de FATCA, por el cual se requiere que las FFI cumplan con la obligación de reporte directo de información al fisco de EEUU, previo acuerdo. Complementariamente, se podrá utilizar la modalidad de intercambio a pedido por parte del Fisco americano. Esta versión también contempla dos variantes, publicadas en

Mayo de 2013, cuando exista o no un instrumento internacional previo que habilite el intercambio de información.

Con respecto a los acuerdos suscriptos a la fecha, cabe destacar:

- Con Reino Unido, Dinamarca, Irlanda, Noruega y México se suscribieron acuerdos intergubernamentales, siguiendo el Modelo 1 en su versión recíproca. Con España, el acuerdo que sigue este Modelo (con reciprocidad) acaba de ser firmado recientemente. Con Singapur están avanzadas las tratativas para firmar un IGA siguiendo este modelo. En la región están avanzadas las negociaciones para la firma de acuerdos bajo este modelo con Brasil y Colombia.
- Con Suiza se firmó el Acuerdo bajo el Modelo 2 en Febrero de 2013. Asimismo, se está negociando con Japón siguiendo este Modelo, dadas ciertas limitaciones existentes, aunque se prevé su cambio al Modelo 1.

Analizados algunos de los acuerdos suscriptos que siguen el Modelo 1, se observan algunas diferencias entre los acuerdos suscritos<sup>48</sup>:

- En la definición de titular de la cuenta (verbigracia, las definiciones de los acuerdos de México y Dinamarca contiene referencias a intermediarios que no están incluidas en el del Reino Unido).
- En el tipo de información que las FFI deben proporcionar en relación con los titulares de cuentas estadounidenses (los acuerdos del Reino Unido y de Dinamarca solicitan saldos anuales, el mexicano el saldo medio mensual).
- En el proceso que lleva a cabo la autoridad competente para contactar instituciones financieras en caso de sospecha de errores menores o administrativos (el Reino Unido y Dinamarca permiten a ambas autoridades competentes contactar directamente a la

---

47. Para mayor información sobre modelos y acuerdos suscriptos: <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx>

48. [http://www.sullcrom.com/files/Publication/c85acc9c-f550-4b68-a6f5-7be1b4ca47c0/Presentation/PublicationAttachment/ebcbb8ab-f3e0-47a7-aa58-d2132757ac40/SC\\_Publication\\_FATCA\\_International\\_Agreements.pdf](http://www.sullcrom.com/files/Publication/c85acc9c-f550-4b68-a6f5-7be1b4ca47c0/Presentation/PublicationAttachment/ebcbb8ab-f3e0-47a7-aa58-d2132757ac40/SC_Publication_FATCA_International_Agreements.pdf)

institución financiera del otro país, mientras que México no permite a la autoridad competente de los EEUU contactar directamente a las instituciones financieras mexicanas).

- En las FFI que se presumen cumplen con FATCA (los Anexos II de los acuerdos con Dinamarca y México incluyen algunos instrumentos de inversión colectiva, pero el Reino Unido no). Estas FFI están exceptuadas del reporte y retención.
- Existe una cláusula de la nación más favorecida en el Modelo I del acuerdo. Esta cláusula no se incluyó en el Modelo I original publicado por el Tesoro, pero se incorporó como Artículo 7 en el acuerdo del Reino Unido (el primero que se firmó) y de Dinamarca y México. El Modelo II contiene una cláusula de este tipo, pero le da la opción a la jurisdicción socia de rechazar la aplicación de la misma.

Por último es importante resaltar ciertos plazos de importancia:

- A partir del mediado de Julio del corriente año, las FFI podrán registrarse en el portal del IRS. Hasta fines de Octubre de este año, obtendrán un Número de Identificación de Intermediario Global (en inglés: GIIN).
- En Diciembre de 2013, se publicará la primera lista de FFI participantes registradas, la cual deberá ser consultada por el agente americano obligado a retener. Las retenciones comienzan a aplicarse a partir del año 2014.
- En Marzo de 2015, las FFI participantes comienzan a reportar al IRS (respecto de los años 2013 y 2014), salvo que exista un IGA en cuyo caso los reportes comenzarán en Setiembre de 2015.

Las últimas novedades de FATCA fueron emitidas vía comunicado de prensa el 17 de enero de 2013 pasado, mencionando que se añadió el Capítulo 4, secciones 1471 a la 1474, del subtítulo A del Código de Rentas Internas. Dichas novedades han introducido algunos cambios.

Por último, cabe destacar que en el pasado mes de Abril, los Gobiernos de España, Alemania, Reino Unido, Francia e Italia han acordado trabajar conjuntamente en un instrumento piloto para el intercambio multilateral, automático y estandarizado de información tributaria basado en el modelo FATCA. Es de destacar que el proyecto piloto no sólo servirá para atrapar y disuadir a los evasores fiscales sino también de patrón para un más amplio acuerdo multilateral.

#### **e. La importancia del intercambio automático o en bloque de información**

La OCDE, ha presentado un ilustrativo informe titulado 'Intercambio automático de información ¿Qué es, cómo funciona, cuáles son sus beneficios y qué queda por hacer?'<sup>49</sup>, donde analiza esta modalidad de intercambio en el panorama actual. Se intenta con este trabajo que esta práctica se convierta en una herramienta de uso efectivo por parte de los países que deseen utilizarla, sin que ello suponga un cambio en el estándar actual, que es el intercambio de información específico o a pedido, el cual es, a nuestro entender, totalmente insuficiente.

Para ello, hay que tener en cuenta otro aspecto clave: garantizar que la información intercambiada tenga todas las garantías de confidencialidad, conforme se expondrá más adelante.

El intercambio automático de información tributaria es la transmisión sistemática y periódica de información a granel, que puede resumirse en los siguientes pasos:

1. El pagador o agente de pagos (que actúa como retenedor de impuesto) recoge la información del contribuyente no residente e informa de ellos a la respectiva AT.
2. La AT de origen de la renta consolida la información por país de residencia del beneficiario.
3. La información es encriptada y los paquetes se envían a la AT del país de residencia de los beneficiarios.

49. <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/automaticexchangeofinformationreport.htm>

4. La AT de residencia de tales beneficiarios recibe la información y la descifra.
5. Dicha Administración incorpora la información pertinente en el proceso “matching” o apropiación automática o manual correspondiente.
6. Por último, la AT del país de residencia analiza los resultados y brinda un “feedback” o retroalimentación a la AT de origen de la renta, que le proveyó de tal información.

De acuerdo con las normas nacionales del país de origen de la renta, los contribuyentes y los agentes pagadores están obligados a informar a las autoridades fiscales sobre la identidad del contribuyente no residente, así como sobre los pagos realizados a éstos. El tener información suficiente sobre la identidad de los sujetos no residentes y el tipo de renta es una condición previa necesaria para participar de este tipo de intercambio.

En cuanto a la base legal para el intercambio automático de información, el informe de la OCDE recoge que, generalmente, se trata de CDI, basados en el Artículo 26 del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE, el Artículo 6 de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia de impuestos (aunque requiere la firma previa de un memorando) o, para los países miembros de la UE, las leyes nacionales, en aplicación de las Directivas de la UE que permiten el intercambio automático.

En dicho trabajo también se identifica algunos de los retos y las áreas donde se requiere más trabajo por hacer en ambos lados de las prácticas y políticas. Y es que “la verdadera medida del éxito no es la cantidad de información intercambiada, sino el cumplimiento que se logra”.

Por ello, es importante reducir en lo posible los costos de cumplimiento relacionados, a través, por ejemplo, de normas y procesos. Para ello, la OCDE propone a los Estados que lleven a cabo análisis coste/beneficio, en relación con los diferentes tipos de información que se

intercambia y el nivel de detalle necesario para apoyarla, algo que resulta clave para lograr una mayor eficiencia en la gestión de información.

Resulta esencial que el país receptor sea capaz de captar la información recibida, integrarla con la propia y utilizarla dentro de su AT. Por eso, es importante contar con un “proceso de apropiación automático y un estándar común de lo que se recibe y lo que se usa”.

En cuanto a la calidad de los datos, ésta debe comenzar con la captura de la información por parte del pagador o agente de pago y la transmisión precisa de esa información por parte del país de origen al país de residencia. La calidad y la precisión de los documentos son significativamente más altas cuando se incluye en un formato oficial que puede ser verificado por el pagador o agente de pagos.

Además, en lo referente a la estandarización de formatos, ésta resulta esencial para la eficiencia y eficacia del intercambio automático. Dado que la tecnología sigue evolucionando, los estándares aplicables y procesos técnicos deben cambiar y, en este punto, la OCDE señala que es fundamental que los Estados realicen inversiones suficientes en tecnología relacionada con funciones de gestión de información para “mantener el ritmo de los acontecimientos”.

La estandarización de los formatos es crucial para capturar la información, así como para intercambiar y procesar de forma rápida y eficiente los datos por parte del país receptor. El trabajo de la OCDE en materia de estandarización se ha aprovechado de los avances tecnológicos, pasando del formato estándar en papel al formato magnético estándar (SMF), y, finalmente, a un nivel más avanzado, utilizando el lenguaje XML (STF). El Consejo de la UE, por su parte, ha adoptado formatos estándar basados principalmente en el STF de la OCDE. Además de la adaptación del formato de STF, la UE también ha desarrollado especificaciones para asegurar una buena calidad del intercambio de información.

Por último y con ello no se pretende agotar la temática, cabe destacar que en la actualidad hay un importante consenso político internacional en impulsar el intercambio de información automático. En respuesta al mandato del G-20 para que el nuevo estándar sea el intercambio automático de información, la OCDE está desarrollando un sistema seguro y efectivo de intercambio de información automático.

Cabe destacar también que la OCDE se encuentra trabajando en un nuevo formato estándar de intercambio de información automático de índole financiera en relación a FATCA, aprovechando la experiencia de este tipo de intercambio de información.

#### **f. Los acuerdos a medida de necesidades específicas**

##### **1. Los acuerdos con blanqueo de activos no declarados: “RUBIK –SUIZOS” y otros**

###### **1.2 El denominado “Acuerdo Rubik”**

La situación provocada por la crisis mundial y las presiones de los países de la OCDE, en el sentido de que se ponga fin por parte de Suiza a la opacidad fiscal y al secreto bancario, han obligado al gobierno helvético, en un intento de salvaguardar su industria financiera, a proponer la firma de acuerdos tributarios con diferentes países de la UE. Concretamente, en los meses de septiembre y octubre 2011, firmó sendos acuerdos con Alemania y Reino Unido y, dentro del año 2012, con Austria, cuyas entradas en vigor están previstas, inicialmente, para el año 2013.

El Acuerdo Rubik consiste, en someter a tributación, en la Confederación Helvética, las rentas obtenidas por los titulares de depósitos que sean residentes fiscales en otros países. De la recaudación obtenida, un porcentaje elevado se transfiere al Estado de residencia, a cambio de mantener el anonimato de la persona física que ostenta la titularidad.

En el caso del acuerdo con Reino Unido, se prevé, para los “rendimientos pasados”, un pago

único, que varía básicamente en función de la antigüedad del depósito, que oscila entre el 19% y el 34% del capital acumulado. En cuanto a los “rendimientos futuros”, las ganancias patrimoniales, los dividendos y los intereses soportarán una retención en origen del 27%, 40% y 48% respectivamente.

No obstante, la idea común a los diferentes acuerdos, es que el tipo impositivo a aplicar, por las autoridades fiscales helvéticas, sea similar al que soportarían las rentas, dependiendo de su modalidad, de acuerdo con la normativa fiscal vigente en el país de residencia del titular de la cuenta o activo.

La alternativa a la de soportar las retenciones en la fuente por las rentas obtenidas en depósitos localizados en entidades bancarias suizas, es la consistente en facilitar su identidad a las autoridades fiscales de su Estado de residencia. España no ha firmado, a fecha actual, el Acuerdo Rubik y lo hará sólo si las autoridades europeas dan su visto bueno a este tipo de Acuerdos, cosa improbable porque conservan el anonimato de los depositantes en Suiza.

La legalidad de estos acuerdos, que indudablemente suponen un duro golpe a la estrategia de la UE para obligar a Suiza a intercambiar información con otros Estados europeos en la búsqueda de evasores fiscales, ha sido puesta en tela de juicio por la Comisión Europea, quien considera que los mismos infringen la Directiva de Fiscalidad del Ahorro. Razón esta última que ha motivado recientemente una modificación del acuerdo suscrito entre las autoridades de Reino Unido y Suiza, con objeto de hacerlo euro compatible.

En Alemania, el acuerdo fue rechazado en noviembre de 2012 por el Bundesrat –la cámara alta que representa a los 16 estados federados (länder).. Tampoco en Suiza el acuerdo tampoco se encuentra bajo techo seguro.

Es evidente que países como Grecia y España, ambos fuertemente endeudados, podrían estar interesados en firmar acuerdos de este tipo que permitirían a sus exiguas Haciendas Públicas acceder a nuevos fondos con relativa rapidez.

---

Sin embargo, las reticencias de la UE a este modelo de Acuerdo hace inviable la adopción unilateral de los mismos por parte de tales nacionales.

Fuera de Europa, la posición de Suiza podría ser exitosa en la negociación de acuerdos análogos con países como China, India o Rusia.

## **1.2 Acuerdo Reino Unido con Liechtenstein**

Reino Unido y Liechtenstein han pactado una serie de medidas de colaboración e intercambio de información en el ámbito fiscal, entre las que destaca la apertura entre 2010 y 2015 de un periodo en el que los inversores británicos con intereses en el Principado podrán regularizar con el fisco del Reino Unido su situación fiscal.

En concreto, los ciudadanos británicos que se acojan a esta fórmula de declaración voluntaria, verán limitada su sanción al 10% de los impuestos no pagados durante los últimos diez años. El acuerdo señala la voluntad de ambos países de que, al final de este periodo de cinco años, ningún ciudadano británico se aproveche de las leyes de Liechtenstein para eludir sus obligaciones fiscales en Reino Unido.

Se estima que unos 5.000 británicos, entre empresas y particulares, habían aprovechado el secreto bancario de Liechtenstein para evadir entre 2.300 millones y 3.480 millones de euros.

La OCDE mostró su satisfacción con el acuerdo suscrito entre los dos países y destacó que se trata del segundo acuerdo de este tipo firmado por Liechtenstein, tras el alcanzado con EEUU, después de que la última cumbre del G-20 hiciera especial hincapié en acabar con los paraísos fiscales. Parece, por lo tanto, que también Liechtenstein va en la senda del intercambio de información tributaria.

## **2. Los acuerdos con efectos retroactivos Estados Unidos – Panamá**

Un reciente ejemplo de retroactividad es la celebración del Acuerdo para la Cooperación Fiscal y el Intercambio de Información en Materia de Impuestos, suscrito entre la República de Panamá y EEUU. La firma de este instrumento no ha estado exenta de controversias.

Aunque existen voces que indican se ha violado el principio de irretroactividad de los Tratados Internacionales, cabe destacar que éste no es inmutable o absoluto. El Artículo 28 de la Convención de Viena de 1969, sobre el Derecho de los Tratados, dispone que “las disposiciones de un tratado no obligaran a una parte respecto de ningún acto o hecho que haya tenido lugar con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del tratado para esa parte ni de ninguna situación que en esa fecha haya dejado de existir, salvo que una intención diferente se desprenda del tratado o conste de otro modo”.

### 3. Los acuerdos con cláusulas para evitar la doble imposición

#### Argentina – Uruguay

La República Argentina<sup>50</sup> <sup>51</sup> y la República Oriental del Uruguay<sup>52</sup> firmaron a fin de abril de 2011 un convenio de intercambio de información fiscal que como particularidad incluye una cláusula para evitar la doble imposición a partir de un mecanismo de cómputo de impuesto pagado en el exterior.

La información que se intercambiará debe ser relevante para la determinación, liquidación, la implementación, el control y la recaudación de dichos Impuestos, para el cobro y la ejecución de créditos tributarios o para la investigación o el enjuiciamiento de asuntos tributarios. Se establece expresamente que “no se incluyen dirigidas únicamente a la simple recolección de evidencias con carácter meramente especulativo (“fishing expedition”)”.

Se aplica a todos los tributos nacionales vigentes y otros similares establecidos con posterioridad

de cada país. Los datos se intercambiarán, independientemente de que la conducta objeto de investigación pudiera constituir un ilícito en materia tributaria. Si la Información en poder de la autoridad competente de la parte requerida no es suficiente para permitirle cumplir con el requerimiento, utilizará todas las medidas para la obtención de las mismas.

La particularidad de este Convenio es la incorporación de una cláusula que evita la doble tributación internacional económica. El convenio establece expresamente que se debe evitar la doble imposición, conteniendo una regla de cómputo de impuesto pagado en el exterior.

El acuerdo entró en vigencia a partir del 7/02/2013 y se aplicará:

- a. En materia tributaria penal, a esa fecha.
- b. En todos los demás asuntos, a esa fecha, pero únicamente para los períodos fiscales que inicien durante o después de esa fecha o, cuando no exista período fiscal, para los cobros de tributos que surjan en o después de esa fecha.

50. República de Argentina / República Oriental de Uruguay.

51. La ampliación de la red de instrumentos que habiliten el intercambio de información ha sido prioridad en la gestión del Dr. Echegaray. Cabe destacar que desde el año 2009 se lograron sumar como socios del intercambio a Azerbaiyán, Andorra, Bahamas, Bermudas, China, Costa Rica, Ecuador, Guernsey, India, Italia (Guardia de Finanza), Islas Caimán, Isla de Man, Jersey, Mónaco, San Marino y Uruguay. Cabe destacar anteriormente sólo existían acuerdos con Brasil, España, Chile y Perú. Un avance destacado es la vigencia a partir del año 2013 de la Convención Multilateral de Asistencia Mutua en materia fiscal de los países de la OCDE y la Unión Europea. La adhesión a este mecanismo multilateral permite sumar a Estados Unidos, México, Colombia, Irlanda, Indonesia, Polonia, Portugal y Turquía, entre otros. Considerando los 15 CDI con cláusulas de intercambio (cabe destacar que entró en vigencia el CDI con Rusia y también se suscribió un CDI con España con efectos retroactivos al 1/1/2013), la red actual de socios para el intercambio de información de Argentina alcanza casi a 50 países de todo el mundo. También se suscribieron acuerdos de cooperación técnica con Francia y Rusia.

52. El día 23 de octubre del 2012, fue firmado por las representaciones correspondientes de Brasil y Uruguay, un Acuerdo entre ambos países con el fin de regular el intercambio de información tributaria. Es de notar que el Acuerdo prevé que en el Protocolo del Acuerdo ambos países se comprometen a firmar un Convenio para evitar la Doble Imposición en materia de impuestos a la renta y al patrimonio en un plazo máximo de dos años desde que este Acuerdo entre en vigor.

## 8. LA IMPORTANCIA DE UN MANEJO SEGURO DE LA INFORMACIÓN INTERCAMBIADA

La OCDE a través de un reciente estudio<sup>53</sup>, ha propuesto las recomendaciones que reproducimos a continuación para ayudar a las AATT a garantizar que la información confidencial del contribuyente se salvaguarda debidamente. Cabe recordar que dichas recomendaciones y buenas prácticas están diseñadas para la información intercambiada, aunque se pueden aplicar de igual manera al tratamiento de la información fiscal obtenida y utilizada a nivel nacional.

En lo relativo al marco legal se destacan, entre otras:

- Garantizar que los instrumentos que permiten el intercambio de información fiscal, requieran expresamente que se mantenga el carácter confidencial de dicha información.
- Contar con una legislación vigente para poder garantizar que la información intercambiada por tratado fiscal u otro mecanismo de intercambio de información sea confidencial de conformidad con las obligaciones del correspondiente Convenio.
- La legislación nacional no debe requerir ni permitir la divulgación de la información obtenida por Convenio u otro mecanismo de intercambio de información, de manera que resulte incompatible con las obligaciones de confidencialidad presentes en el mecanismo.
- Deben existir sanciones suficientes, en el momento en el que se detecte violación de las obligaciones de la confidencialidad, para poder impedir tal comportamiento.

Respecto de las políticas y prácticas administrativas para proteger la confidencialidad se destaca:

- Existirán políticas y procedimientos exhaustivos sobre la confidencialidad de la información fiscal, se deberán revisar regularmente y estar refrendadas al más alto nivel de la AT.

- Todas las personas que cuenten con acceso a la información confidencial, deberán ser sometidas a verificaciones de antecedentes o controles de seguridad.
- El contrato laboral o el acuerdo de empleo deberá contener disposiciones relacionadas con las obligaciones del empleado, en lo que respecta a la confidencialidad de la información fiscal y, además, dichas obligaciones no cesarán una vez finalizada la relación de empleo.
- Los empleadores deberán ofrecer formación y recordatorios de forma regular, explicando las responsabilidades del empleado en relación con la información fiscal confidencial, determinando claramente dónde pueden obtener ayuda en caso de que tengan preguntas o necesiten consejo.
- Los locales, o las zonas dentro de las instalaciones, en las que se encuentre la información fiscal, deberán ser seguras y no accesibles por parte de personas no autorizadas.
- Toda situación de almacenamiento, circulación, acceso o eliminación de documentos que contengan información confidencial, deberá realizarse de forma segura y garantizando la confidencialidad de los documentos.
- Deberán existir políticas y procedimientos para la gestión de divulgaciones de información confidencial realizadas sin autorización.
- Las AATT deberán garantizar que la información enviada por una autoridad competente por correo o electrónicamente se transmite de manera segura y, en el caso de la opción electrónica, que la transmisión se realiza con el nivel de encriptación adecuado.
- Todas las solicitudes de información y toda la información que se reciba, deberán ser archivadas de forma segura.
- Las autoridades competentes deben tomar precauciones al archivar o enviar información intercambiada a otros entes dentro de la Administración.

53. *Garantizando la confidencialidad - GUÍA DE LA OCDE SOBRE LA PROTECCIÓN DE LA INFORMACIÓN OBJETO DE INTERCAMBIO CON FINES FISCALES (2012)*. Link: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keepingitsafetheoecdguideontheprotectionofconfidentialityofinformationexchangedfortaxpurposes.htm>

## 9. PERSPECTIVAS

Considerando el notable avance que ha tenido el intercambio de información desde el año 2009, de no cambiar esta tendencia –y en el mejor de los casos, de potenciarse–, podemos avizorar muy buenas perspectivas en esta materia a futuro.

La crisis sistémica ha colocado a las finanzas de los países en una situación crítica, con pocas posibilidades de establecer nuevos impuestos o aumentar la presión de los existentes, por ende resulta una opción válida la búsqueda de recursos en la evasión y la planificación fiscal internacional. En esta senda la cooperación entre las AATT es la herramienta fundamental.

Para ello es necesario compartir la visión de que sólo un intercambio de información creciente y efectivo entre las AATT limitará los efectos negativos que para la justicia tributaria y, en general, la estabilidad del sistema económico genera la globalización y sus amplias posibilidades de evasión y planificación fiscal internacional, pues no parece viable en estos momentos plantearse una mejor solución como podría ser una AT internacional gestionando impuestos de bases mundiales.

Sin embargo, para que el intercambio internacional de información tributaria sea verdaderamente eficaz y eficiente no puede omitir la modalidad automática o en bloque, utilizando formatos compatibles y eliminando cualquier posible excusa, secreto u obstáculo por parte de alguna de las AATT implicadas.

Un intercambio de información centrado únicamente en peticiones individuales, “on request”, es claramente insuficiente, pues los impuestos modernos son masivos, implicando millones de contribuyentes y transacciones que manifiestan capacidad económica.

El proceso de revisión de pares, “peer review”, incorporado por el Foro Global, en particular en lo relativo a la efectiva práctica (fase 2),

garantiza que el intercambio no se quede en el plano normativo, del “debe ser”, para pasar al del “ser” efectivamente implementado.

Por lo tanto, es imprescindible controlar la aplicación efectiva de los acuerdos, convenios, tratados, etc. y otros instrumentos jurídicos internacionales mediante los cuales los Estados, territorios y naciones se comprometen a intercambiar datos de trascendencia tributaria, pues pueden darse múltiples triquiñuelas legales y argumentos de todo tipo (ahora, se está desarrollando la “privacidad”, una vez que el “secreto”, en especial, el “secreto bancario” resulta inadmisibles como excusa para negar la información) para dificultar y retrasar el intercambio de información.

También es importante contar la dotación suficiente en cantidad y calidad de recursos humanos, materiales e informáticos, pues muchas AATT carecen, sencillamente, de las cualificaciones operativas y técnicas para recoger, obtener, procesar e intercambiar datos con trascendencia tributaria.

Nuevos instrumentos legales para el intercambio de información se presentan a los países y jurisdicciones, algunos novedosos respecto de las opciones tradicionales y otros, que estuvieron reservados a cierto grupo de países.

Las tendencias parecen claras: de lo bilateral a lo multilateral, del intercambio de información a petición al intercambio que también considere la modalidad automática, del dato individual al dato colectivo, etc., pero es necesario avanzar más en este camino, el único pragmático para resolver la insoluble contradicción entre la globalización y la obsoleta idea de la soberanía tributaria.

No obstante ello, pueden plantearse dudas respecto de si este intercambio de información tributaria será generalizado y realmente efectivo:

- ¿Desistirán finalmente ciertas jurisdicciones de sus prácticas de opacidad en forma total?

---

Salvo que la presión internacional sea fuerte y, efectivamente, se apliquen las sanciones anunciadas, no existe certeza de que todas las jurisdicciones de “baja tributación” o, al menos, su gran mayoría desistan del servicio de anonimato que ofrecen.

- ¿Será realmente efectivo el intercambio de información a pedido con ciertas jurisdicciones? Al respecto y, cabe recordar que, en ciertas jurisdicciones, no se aplican impuestos a no residentes (y, en general, no se aplican impuestos directos); por ende, la información que van a proveer, la tienen que salir a buscar con todo lo que ello implica, por ejemplo, posibilidad de que se recurra el pedido ante la Justicia.

Por otro lado, ¿es posible plantear un nuevo estándar donde el intercambio automático o en bloque sea la regla, considerando que no todas las AATT están preparadas? Creemos que sólo con la asistencia técnica apropiada esto será posible, aunque solamente fuera porque los estándares y Manuales de procedimiento para realizar los intercambios deben ser lo más comunes posibles.

En cualquier caso, no basta con intercambiar los datos tributarios, la aplicación de los tributos requiere multiplicar la asistencia mutua en materias como las inspecciones múltiples o la recaudación ejecutiva de deudas fiscales de otros Estados.

## 10. CONCLUSIONES

La crisis financiera internacional, a pesar de todos los males que está produciendo en la economía de la mayor parte de los países del mundo, particularmente, en los de la zona euro, acarrió un aspecto altamente positivo y es la convicción internacional acerca de la necesidad de una mayor transparencia y un efectivo intercambio de información entre las AATT nacionales y, en consecuencia, la erradicación de jurisdicciones y países que ofrecen opacidad.

En el año 2009, el G-20 hace un llamado para aplicar efectivamente los estándares del Foro Global de la OCDE, el cual, a su vez, se transforma en un foro más global e inclusivo.

Para verificar el cumplimiento de tales estándares se establece un mecanismo de revisión de pares, que no sólo verifica el plano normativo sino la práctica del intercambio de información. Este proceso consiste en revisar que la información exista, que la AT pueda acceder a ella y que pueda ser intercambiada con otras AATT.

A partir de estas premisas, se observa un notable avance en términos de la cantidad de instrumentos suscriptos que habilitan el intercambio de información, principalmente por parte de jurisdicciones consideradas anteriormente “paraísos fiscales”, de eliminación o, al menos, flexibilización de ciertas trabas internas de algunas jurisdicciones

para el intercambio de información, aparición de instrumentos novedosos para el intercambio de información, apertura de mecanismos de cooperación multilateral a todos los países del mundo, etc.

No obstante, cabe preguntarnos sobre la efectividad del intercambio de información, dado que subsisten obstáculos que retrasan o impiden el intercambio en ciertas jurisdicciones, existen asimismo jurisdicciones no preparadas para participar del intercambio de información, etc.

En cuanto a la posible evolución hacia un nuevo estándar donde el intercambio automático sea la regla cabe considerar que el intercambio a pedido resulta complementario del intercambio automático de información, y en ningún caso, pueden plantearse como alternativos. La modalidad automática permite enriquecer las bases de datos y mejorar los análisis de riesgo. Posteriormente, la modalidad a pedido hace posible hacerse de pruebas de las hipótesis y presunciones de evasión que surgieron de tales análisis de riesgo.

Por último, no basta con intercambiar la información con trascendencia tributaria entre Administraciones de diferentes Estados, se necesita una cooperación intensa entre las mismas en todos los órdenes de la aplicación de los tributos.

## 11. BIBLIOGRAFÍA

- Acuerdo sobre intercambio de información en material tributaria entre el Reino de España y la República de San Marino, hecho en Roma el 6 de septiembre de 2010 (“Boletín Oficial del Estado” Español de 6 de junio de 2011).
- Agencia Estatal de Administración Tributaria (España). Nota sobre FACTA, 2012.
- Boitelle, Thierry. Switzerland in the International Pressure Cooker, TTN, Buenos Aires, 14 November 2011.
- Carbajo Vasco D. y Porporatto, P. El intercambio de información con fines fiscales: nuevas perspectivas a partir de la crisis sistémica, Revista Foro Fiscal Iberoamericano N° 14 (Red de Antiguos Alumnos de la Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública).
- Collado Yurrita, M.A. y Moreno González, S. (coordinadores). Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria, Ed. Atelier, Barcelona, 2012.
- Clifford Chance. FACTA- the new regulations, and what they mean for financial institutions worldwide, Briefing note, 9 February 2012.
- Deloitte. México, Foreign Account Tax Compliance Act (FACTA), México DF, 2012.
- Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (“Diario Oficial de la Unión Europea”, serie L, n° 94, 11.3.2011).
- Especial Economistas. Novedades en el intercambio de información internacional con fines fiscales, Madrid, 2013.
- FISCALIS. Borderless in control. A newsletter on international auditing, several issues.
- Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Spain. Peer Review Report Combined. Phase 1 + Phase 2. OECD, October 2011.
- “Hiring Incentives to Restore Employment Act”, Madrid, 31 de marzo de 2010.
- IFA Congress Copenhagen 2013. Directives Subject 2. Topic: Exchange of Information and Cross Border Cooperation between Tax Authorities, General Reporter: Xabier Oberson.
- Instrumento de Ratificación del Protocolo de enmienda al Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en París el 27 de mayo de 2010 y texto consolidado del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988 (“Boletín Oficial del Estado” Español de 16 de noviembre de 2012).
- Joint Communiqué by France, Germany, Italy, Spain, the United Kingdom and the United States On the Occasion of the Publication of the “Model Intergovernmental Agreement to Improve Tax Compliance and Implement FACTA”
- Meinzer, Markus. “Pilot Projecto Automatic Information Exchange (AIE)”, version dated 22.1.2010, Tax Justice Network.
- Moreno González, Saturnina. “Nuevas tendencias en material de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información”, Crónica Tributaria, n° 146/2013, páginas 193-221.

---

OECD. Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios, Aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, el 23 de enero de 2006.

OECD. OECD Assessment shows bank secrecy as a shield for tax evaders coming to an end, [http://www.oecd.org/documentprint/0,3455,en\\_2649\\_33767\\_43582376\\_1\\_1\\_1\\_37427....](http://www.oecd.org/documentprint/0,3455,en_2649_33767_43582376_1_1_1_37427....)

Owens, J. "Moving Towards Better Transparency and Exchange of Information on Tax Matters",

Bulletin for International Fiscal Documentation, vol. 63, n ° 11, 2009, páginas 557 y siguientes.

-Proskauer. "U.S. Tax Authorities Issue Final FACTA Regulations", <http://www.proskauer.com/publications/client-alert/us-tax-authorities.....>

-Semeta, Algirdas. The Importance of Information Exchange in Tax Matters, Symposium on International Fiscal Data Exchange, Leuven 16 November 2010.

"Storm Survivors", The Economist, Special Report. Offshore Finance, February 16<sup>th</sup> 2013.

# IMPLEMENTACIÓN EFECTIVA DE UNIDADES DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

Isaac Gonzalo Arias Esteban



## SINOPSIS

El presente artículo brinda una visión integral de las grandes líneas de acción que deben observar los Estados para implementar el “efectivo intercambio de información tributaria”, en tres niveles de actuación: político, normativo y administrativo. Para la elaboración de este artículo se consideraron las mejores experiencias internacionales y la situación actual de varios países del CIAT que están trabajando para mejorar sus niveles de transparencia y cumplir sus compromisos en este ámbito.

***El Autor:** Contador Público y Master en Dirección de Finanzas de la USAL de Argentina y la State University of New York. Entre los años 1998 y 2008, asumió diferentes funciones en la AFIP de Argentina. En el 2008 se integró al CIAT y actualmente se desempeña como Director de Cooperación y Tributación Internacional. Adicionalmente, ha participado en actividades y proyectos tributarios promovidos por otras organizaciones e iniciativas internacionales.*

## Contenido

1. Condiciones previas a la adopción de prácticas de intercambio de información
2. Actores que influyen en la decisión de intercambiar información
3. Aspectos “clave” para alcanzar el efectivo intercambio de información
4. Conclusiones
5. Bibliografía

A través del presente trabajo se analizan los aspectos que deben ser considerados por los diferentes niveles de decisión de un Estado para alcanzar el efectivo intercambio de información tributaria, que se consolida con la puesta en marcha de las respectivas unidades.

El primer paso para impulsar el intercambio de información en un Estado, está dado por la “voluntad política”, que debe ir de la mano del “poder político”. El intercambio de información debe ser avalado por las máximas autoridades del poder ejecutivo y por el poder legislativo. Como en la mayoría de las prácticas que afectan al diseño de un modelo de país, este primer paso resulta imprescindible.

En los últimos años numerosos factores han influido en la “voluntad política” de varios países de América Latina y el Caribe, los cuales han comenzado a impulsar las prácticas de intercambio de información; suscribiendo convenios para evitar la doble imposición con cláusulas amplias para el intercambio de información tributaria, acuerdos específicos de intercambio de información e instrumentos multilaterales como la “Convención Multilateral sobre Asistencia Mutua” cuyo protocolo ha permitido la adhesión de todos los países del mundo.

No obstante, todavía resulta necesario que muchos países cuyos sistemas tributarios han adoptado el “criterio de territorialidad” tomen conciencia que esta práctica de cooperación internacional no

deberían considerarla exclusivamente como costo para mejorar sus reputaciones como resultado del incremento de sus niveles de transparencia. Por ejemplo, son muchas los beneficios que podrían obtener como resultado de su efectiva aplicación:

- Controlar la manipulación abusiva de precios de transferencia;
- Controlar el impuestos al consumo como el IVA;
- Controlar esquemas de “abuso de tratado”;
- Detectar incrementos patrimoniales no justificados;
- Evitar la doble imposición;
- Asistir en cobranza coactiva;
- Siempre que el instrumento lo permita y las partes lo autoricen con base en sus normas internas, se podría usar para otros fines.

Los aspectos que se vinculan directamente con el diseño de la unidad para el intercambio de información tributaria son el marco legal doméstico, el tamaño de la red de instrumentos suscritos y vigentes; y las características de los mismos. La unidad para el intercambio de información debería ser dimensionada en virtud de estos aspectos, que nos brindan indicios sobre la cantidad de solicitudes que son posibles enviar/atender en un determinado período de tiempo y los procedimientos que se podrían llevar a cabo, tales como fiscalizaciones en el exterior, fiscalizaciones simultáneas o conjuntas, intercambios automáticos, entre otros.

Si bien el intercambio de información tributaria a nivel internacional no es una práctica compleja, tiene un gran impacto sobre diferentes procesos de las administraciones tributarias. Dicho impacto repercute no solo en los procesos, sino también en la “cultura organizacional”. Como es de prever, esta práctica requiere de gran vocación de servicio y buena voluntad, en especial cuando nos referimos al intercambio de información espontáneo; donde un Estado de manera desinteresada y sin haber recibido una solicitud previa, proporciona información sobre operaciones o transacciones que podrían presentar un riesgo de cumplimiento tributario en otro Estado. Asimismo, requiere de la implementación de medidas que aseguren los máximos niveles de confidencialidad en todas las instancias en que sea utilizada la información que se reciba del exterior.

## 1. CONDICIONES PREVIAS A LA ADOPCIÓN DE PRÁCTICAS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

A diferencia de muchas otras prácticas vinculadas al acceso a información por parte de las administraciones tributarias, tales como la obtenida de entidades estatales, personas naturales y/o jurídicas; ya sea por suministro, captación o de manera directa; la implementación efectiva del intercambio de información tributaria a nivel internacional requiere de un fuerte apoyo político desde sus inicios.

Si consideramos países que no han incursionado en la materia, podríamos segmentarlos de la siguiente manera: aquellos países que si bien sus leyes no prohíben el intercambio de información tributaria entre Estados, por cuestiones internas no intercambian información; aquellos que sus leyes avalan el intercambio de información pero que por diversos motivos (Ej.: promover la atracción de cierto tipo de capitales) no intercambian información o lo hacen con muy pocos Estados con los cuales, en virtud de las condiciones políticas, económicas y geográficas el intercambio no es fluido y aquellos países que prohíben expresamente el intercambio de información. Asimismo, en todos los casos podrían existir regímenes tributarios considerados nocivos, tales como bajos niveles de impuesto a la renta, opacidad respecto de titulares de activos (acciones, muebles e inmuebles), imposibilidad de intercambiar información sujeta a secreto financiero u otros secretos, entre otros.

En este sentido, los países que reúnen algunas o varias de las características mencionadas podrían ser considerados como “paraísos fiscales” por otros Estados, ya sea en listas y/o como resultado de aplicar criterios específicos establecidos en sus normas internas.

Ello nos demuestra que si bien un Estado podría ser considerado como “paraíso fiscal” por otro Estado, este podría no ser considerado “paraíso fiscal” por un tercer Estado. Siendo en algunos casos relativo el concepto de “paraíso fiscal”. La clasificación de un país como “paraíso fiscal” dependerá de las normas internas, del nivel de cooperación, de lo nocivo que pueda resultar un régimen tributario para otro Estado y de las relaciones diplomáticas.

Lo expuesto tiene como propósito justificar lo mencionado inicialmente sobre la necesidad de acudir al más alto nivel decisorio de un país para iniciar el camino hacia el “efectivo intercambio de información tributaria”.

De esta manera la “voluntad política” se convierte en el primer paso para avanzar con las futuras acciones que permitan finalmente poner en marcha una unidad para el intercambio de información basada en los mejores estándares internacionales.

No obstante, no termina aquí este apartado, ya que resulta necesario destacar los inconvenientes que podrían afrontar los decisores de nivel político al querer cambiar en parte, un modelo de país orientado a beneficiar capitales extranjeros en base a considerables reducciones impositivas y beneficios basados en la opacidad. Ello podría afectar “el poder político” necesario para instrumentar las modificaciones o ajustes necesarios a nivel de política tributaria. Este aspecto será más complejo de manejar en aquellos países donde las principales barreras para instrumentar el intercambio de información se encuentran en su “Carta Magna”.

Finalmente, muchos podrían plantearse el tema relativo a la necesidad de recursos financieros para alcanzar el “efectivo intercambio de información”. Este aspecto es el menos relevante de todos, ya que esta práctica no demanda una inversión considerable y es posible avanzar gradualmente a medida que un Estado va consolidando su red de instrumentos para el intercambio de información. Asimismo, muchas administraciones tributarias han mencionado en numerosos foros internacionales que los beneficios obtenidos superan con “creces” los costos de mantener la unidad para el intercambio de información tributaria. Más adelante, en el apartado referido a los aspectos administrativos, se brindará más detalle sobre los recursos necesarios para montar una unidad de intercambio de información con propósitos tributarios.

## 2. FACTORES QUE INFLUYEN EN LA DECISIÓN DE INTERCAMBIAR INFORMACIÓN

Al momento de evaluar los aspectos que resultan relevantes para decidir avanzar con el intercambio de información tributaria, podríamos citar en primer lugar el efecto de la “iniciativas internacionales”. A partir de la década del noventa han ido tomando cada vez más fuerza las iniciativas de organizaciones internacionales y países para promover el intercambio de información con propósitos tributarios. No obstante, los efectos han sido marginales, principalmente entre países en vías de desarrollo y jurisdicciones considerados como “paraísos fiscales” por la comunidad internacional.

Fue aproximadamente a partir del año 2008; año en que la mayoría de los países del mundo comenzaron a presentar síntomas de crisis, tales como baja producción, alto desempleo, alto endeudamiento y balanza de pagos negativa, entre otros; cuando la comunidad internacional impulsó más enérgicamente las iniciativas tendientes a incrementar los niveles de transparencia e intercambio de información a nivel mundial.

Esta situación crítica afectó notablemente la recaudación tributaria de varios países, en especial de aquellos más desarrollados que atravesaban contextos de alto gasto público como resultado de los anteriores años de crecimiento económico. Ello despertó la necesidad de combatir de manera más agresiva los esquemas nocivos de planificación tributaria internacional.

Como resultado, se puede citar a título de ejemplo el “Foro Global sobre Transparencia

Tributaria e Intercambio de Información”, que ha implementado un exitoso mecanismo de revisión de pares; y las sucesivas Declaraciones del G20. Estas estrategias multilaterales sumadas a esfuerzos de organizaciones internacionales y regionales como ATAF, CIAT, BID, OCDE, Banco Mundial, entre otros; y esfuerzos unilaterales de países especialmente interesados en incrementar los niveles de intercambio de información; han influido considerablemente en la “voluntad política” de promover estas prácticas.

Gradualmente, muchos países y jurisdicciones han ido pasando de “listas negras” a “listas grises”, hasta ser considerados transparentes por la comunidad internacional. Por ejemplo, los 42 centros financieros catalogados como poco colaborantes han asumido compromisos con la comunidad internacional que llevaron a la OCDE a eliminar su famosa lista de “paraísos fiscales”.

Si nos enfocamos en América Latina, podemos notar que muchos países han desplegado considerables esfuerzos para incrementar sus redes de instrumentos para el intercambio de información y estructuras administrativas para gestionarlas. Por ejemplo, el 47% de los países de América Latina cuentan con unidades para el intercambio de información tributaria, muchas de las cuales se crearon recientemente. En la siguiente tabla se muestran los acuerdos específicos para el intercambio de información (no incluye convenios para evitar la doble imposición) suscritos por un grupo de países de América Latina a noviembre de 2012<sup>1</sup>:

1. En el siguiente enlace podrá consultar la evolución en los países de América Latina de los acuerdos específicos para el intercambio de información y los convenios para evitar la doble imposición: <http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/ciatdata/tratados.html>

Cuadro 1

País	Cantidad de convenios	Países de suscripción
Argentina	10	Bermudas, Brasil, Chile, China, Ecuador, España, Guersney, Jersey, Mónaco y Perú
Costa Rica	7	Argentina, Francia, El Salvador, Estados Unidos, Guatemala, Honduras y Nicaragua
Ecuador	1	Argentina
Jamaica	8	Dinamarca, Estados Unidos, Faroes, Finlandia, Groenlandia, Islandia, Macao y Sur África.
México	23	Aruba, Antillas Holandesas, Bahamas, Bahréin, Belice Bermudas, Canadá, Costa Rica, Estados Unidos, Gibraltar, Islas Caimán, Isla del Hombre, Islas Cook, Islas Guernsey, Islas Jersey, Islas Marshall, Islas Vírgenes Británicas, Liechtenstein, Mónaco, Samoa, Santa Lucia, Turcas y Caicos y Vanuatu
Panamá	1	Estados Unidos
República Dominicana	1	Estados Unidos
Perú	3	Argentina, Ecuador y Estados Unidos
Trinidad y Tobago	1	Estados Unidos
Uruguay	1	Francia

**Fuente:** Estudio sobre el Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y El Caribe. ITC-GIZ-CIAT. Diciembre de 2012.

Otro aspecto relevante tiene que ver con la “atracción de la inversión extranjera genuina”. Por lo general, los países o jurisdicciones no cooperantes o considerados “paraísos fiscales” reciben inversiones que no producen impactos significativos en la economía de un país; en términos de empleo, recursos tributarios o productividad. Por lo general son inversiones especulativas. Adicionalmente, las normas “anti-abuso” o “anti-paraísos fiscales” han desincentivado el flujo de capitales hacia estos países, en virtud de las sanciones que recaen sobre este tipo de operaciones (importantes retenciones, presunciones sin prueba en contrario, auditorías integrales periódicas, etc.). Todo ello ha ido desmotivando el flujo de inversiones, dándose casos en los cuales por cuestiones de imagen y razones de ética muchas compañías financieras o bancos han retirado sus establecimientos situados en “paraísos fiscales”.

De esta manera, el acceder a los estándares de transparencia e intercambio de información, un país podría beneficiarse con mayor inversión extranjera o resguardar el nivel de inversión existente.

Un aspecto que también debe ser valorado pero que no debería condicionar de manera directa la política para la negociación de instrumentos de cooperación, es el relativo a las relaciones diplomáticas. Es posible que por razones diplomáticas, dos Estados deseen suscribir acuerdos o convenios. No obstante, es recomendable antes de iniciar una negociación, evaluar una serie de aspectos tales como el intercambio comercial, el flujo de las inversiones, el flujo de personas, el riesgo que representa el país en base a esquemas de planificación tributaria adoptados por las empresas que operan en el país y la capacidad interna para gestionar el intercambio de información. El riesgo que se asume al suscribir de manera indiscriminada este tipo de instrumentos con la sola finalidad de alimentar relaciones diplomáticas es el incumplimiento de los compromisos en base a deficiencias administrativas o la obligación de afrontar altos costos de operación sin un retorno tangible.

Una vez evaluados los referidos aspectos, es preciso revisar si el sistema tributario y las normas del país en general se ajustan a

---

los estándares internacionales. Para ello es necesario identificar las principales reformas que serían necesarias, evaluando a su vez el impacto de las mismas y la forma en que serán gestionados los cambios. Como se comentó anteriormente cuando se trató el tema relativo al “poder político”, no resulta fácil implementar cambios que podrían afectar negocios de los grandes grupos económicos que operan en un país. En el siguiente apartado del presente documento se brindarán más detalles sobre aquellos aspectos normativos que deben ser considerados en el marco de este análisis.

Un aspecto no menor que debe ser evaluado y que se comentó parcialmente en los párrafos anteriores, es la “capacidad para cumplir con los estándares internacionales”. La importancia de poder cumplir con estándares internacionales en esta materia, radica en la necesidad de armonizar las capacidades de los países y en particular de las administraciones tributarias para acceder a información e intercambiarla. Este aspecto es importante ya que en algunos casos, la falta de “reciprocidad legal” entre contrapartes de instrumentos de cooperación, podría impedir que se alcance el “efectivo intercambio de información”. Asimismo, a fines de incrementar los niveles de “reciprocidad material”, en base a la práctica se han ido

generando estándares que de ser adoptados aseguran un mínimo nivel de eficiencia a una unidad de intercambio de información. Si bien la mencionada “reciprocidad material” no puede ser verificada con facilidad y no debería ser considerada como “crítica” al momento de negociar un instrumento de cooperación o atender una solicitud de información, las administraciones tributarias deben ir evolucionando gradualmente para armonizar sus niveles de eficiencia en este ámbito. En los siguientes apartados se profundizará más sobre los referidos estándares.

Por último, es necesario destacar un aspecto que resulta crítico para muchos países que presentan alto riesgo de pérdida de base imponible, como resultado de operaciones internacionales en el marco de esquemas de planificación tributaria internacional nociva, que es el combate a la evasión y el fraude fiscal. Como se comentó en apartados anteriores, el intercambio de información es más apreciado por países que adoptan criterios de renta mundial, pero no por ello resulta menos efectivo en países que adoptan criterios territoriales. Es indudable que el buen uso de esta herramienta debería proporcionar mayores ingresos tributarios, ya sea por percepción de riesgo como por su efectiva utilización.

### 3. ASPECTOS “CLAVE” PARA ALCANZAR EL EFECTIVO INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

El camino hacia el “efectivo intercambio de información tributaria” entre estados nos lleva a revisar una serie de aspectos legales y administrativos que son considerados básicos para alcanzar esta finalidad. En adelante, analizaremos los principales puntos correspondientes al “marco legal doméstico” y “negociación de instrumentos para el intercambio de información”, como así también los “aspectos administrativos” que hacen al buen funcionamiento de la “unidad para el intercambio de información tributaria”.

#### a. Marco legal doméstico

En primer lugar es necesario revisar si la **constitución** de un país permite el intercambio de información entre Estados, no lo permite o bien no se refiere al tema. En segundo lugar es importante verificar si algún derecho de los ciudadanos que se ampare en el principio de confidencialidad de sus datos tiene tal amplitud que podría interpretarse como una barrera para el intercambio de información.

Dado el carácter supremo que tiene la constitución en la jerarquía de las normas de los países, no será posible avanzar sobre otros aspectos si no se logran implementar los ajustes necesarios que permitan proporcionar información sujeta a “secreto fiscal” a otros Estados. En este orden de ideas, podría mencionar que en aquellos países donde los tratados internacionales tienen rango “supra legal”, con su mera vigencia la constitución dejaría de ser un problema. No obstante, no es conveniente que los mismos entren en conflicto con la constitución u otras normas de rango similar.

Todas las administraciones tributarias del mundo cuentan con **poderes de verificación y fiscalización** que les permitan controlar a sus contribuyentes, no obstante dichos poderes pueden variar significativamente de un Estado a otro. Ello dependerá en parte de las garantías de los contribuyentes y de la importancia que los recursos tributarios revistan para un determinado Estado.

Lo que hace fundamental revisar estas normas, se deriva principalmente de dos de las limitaciones usualmente contempladas en los instrumentos de intercambio de información. Ellas permitirían no facilitar información que no se puede obtener de acuerdo a las leyes o reglamentos internos y a no adoptar medidas administrativas que vayan en contra de las propias leyes o reglamentos (Ej: apartado 7, incisos b) y c) del Modelo de Acuerdo de Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT – MCIAT). Dichas limitaciones podrían no ser absolutas, ya que la mayoría de los instrumentos vigentes y de los modelos más utilizados, aseguran un intercambio mínimo de información al establecer que las leyes y prácticas de un Estado requerido no deberían impedir ni afectar las acciones apropiadas de la autoridad competente del Estado que recibe una solicitud de información para obtener y proporcionar información de parte de entidades financieras, apoderados o personas que actúan en calidad de agentes o fiduciarios; con respecto a la identificación de los accionistas o socios de una persona jurídica u otro ente colectivo o en poder de la propia administración tributaria (Ej: Art. 2 del MCIAT).

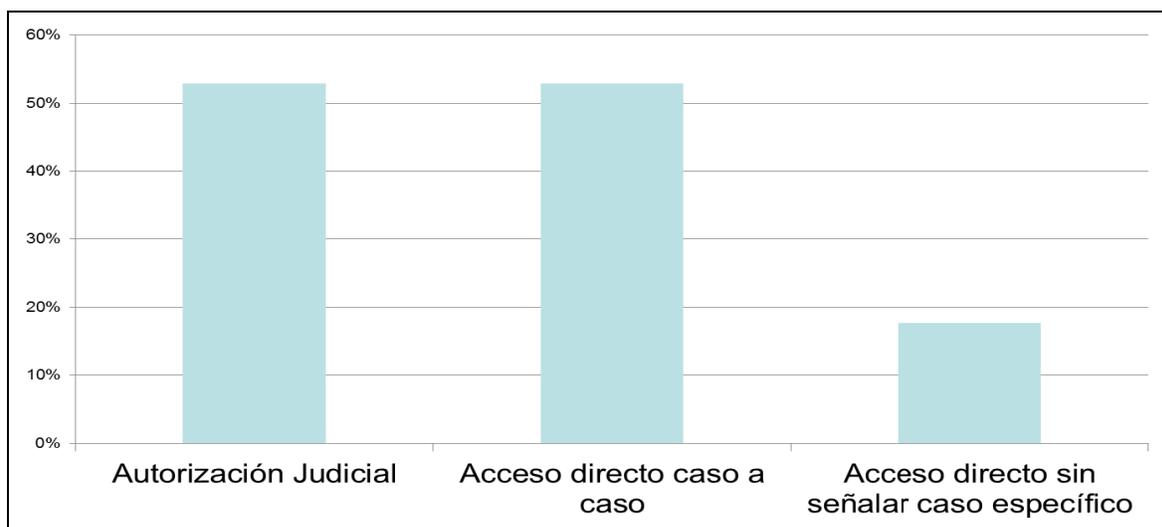
Según se desprende del “Manual para evaluadores y jurisdicciones sobre Implementación de los estándares de transparencia tributaria” publicado por la OCDE en el año 2011, el estándar de transparencia e intercambio de información se basa principalmente en la disponibilidad de información, el acceso apropiado a la misma y la existencia de mecanismos para intercambiarla. Para ello, en línea con lo comentado en el párrafo anterior, resulta necesario que un Estado o jurisdicción tenga capacidad para acceder a información bancaria, de propietarios de activos, de identidades e información contable y en su caso disponga de esta información como resultado de suministros periódicos o regímenes de información.

El cumplimiento de estos estándares no debería entrar en conflicto con el “secreto fiscal” u otros **secretos** existentes en un Estado. El “secreto fiscal” nunca se elimina, sino que se mantiene al momento de proporcionar información a otro Estado que tiene la obligación de brindar a la información niveles de confidencialidad similares a los del país de origen. Otros secretos existentes en el país, como ser el secreto profesional, los secretos industriales, comerciales y de negocios, los privilegios de los profesionales del derecho, el secreto financiero/bancario, entre otros; deberían no aplicarse en lo relativo a información “relevante” para fines tributarios. En este caso, dicha información quedaría amparada de todas maneras por el “secreto fiscal”.

Es importante destacar que los referidos secretos no deberían ser objeto de interpretaciones muy amplias, ya que ello podría anular el intercambio de información “relevante”.

En el siguiente gráfico se presentan las capacidades de varios países de América Latina para acceder a información bancaria. Como se puede observar, la sumatoria de las tres barras exceden el 100% y ello es así en virtud de que algunos países pueden utilizar diferentes procedimientos en virtud del tipo de operación bancaria que se trate y otros aspectos formales:

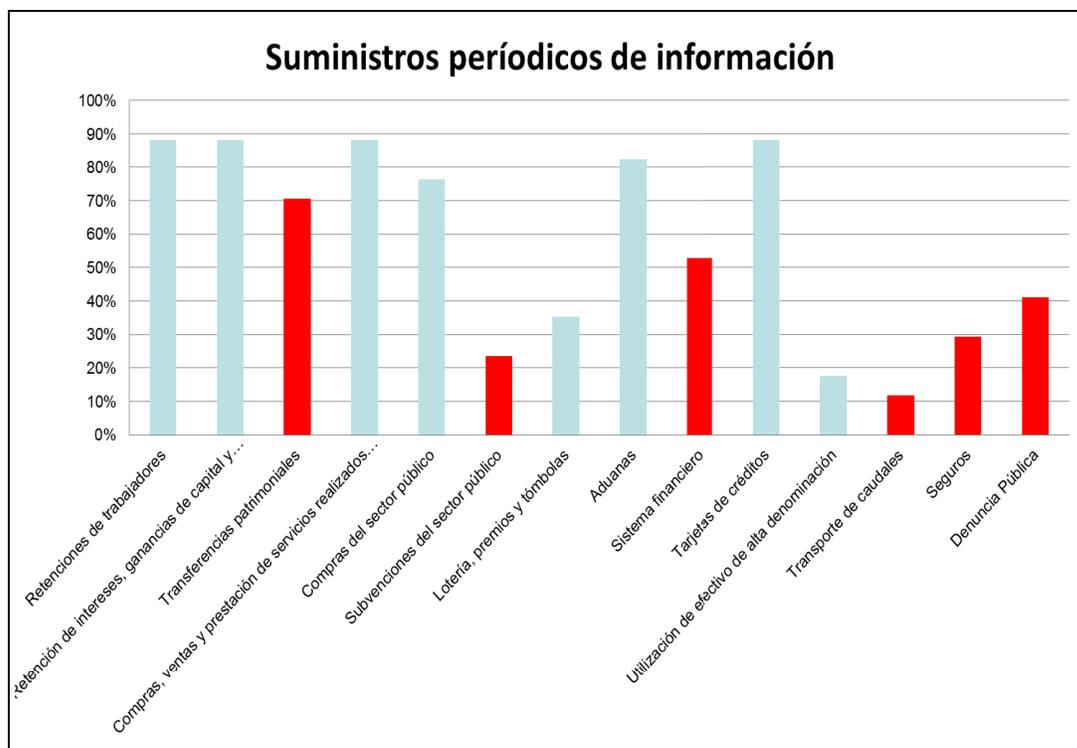
**Gráfico 1**



Fuente: Estado de la Administración Tributaria en América Latina BID – CAPTAC-DR - CIAT: 2006-2010

El gráfico a continuación nos muestra que información y en qué porcentaje de países de América Latina está disponible y es obtenida por suministros periódicos, siendo la línea vertical (ordenada) la correspondiente al porcentaje de países que cuentan con suministros periódicos de información y la horizontal (abscisa), la relativa a la clasificación de la información:

**Gráfico 2**



Fuente: Estado de la Administración Tributaria en América Latina BID – CAPTAC-DR - CIAT: 2006-2010

Aunque las diferencias en los poderes de verificación y fiscalización, y en la disponibilidad de información sean marcadas entre dos Estados; podrían existir ventajas recíprocas en el marco del intercambio de información, no siendo estas diferencias barreras que impidan contratar. En definitiva, lo más valioso de este proceso radica en la satisfacción de las partes contratantes durante la aplicación del instrumento.

Por lo expuesto, considerando las limitaciones mencionadas anteriormente, las normas internas de los países podrían convertirse no solo en la gran limitante al momento de intercambiar información, sino en una barrera al momento de contratar con un Estado que pretende aplicar un modelo internacionalmente aceptado y observa la “reciprocidad legal” (Ej: MCIAT, MOCDE, Convención Multilateral, etc.).

Otro asunto importante tiene que ver con las normas relativas a la “**conservación de registros**”. Las normas tributarias suelen requerir que los contribuyentes conserven registros (libros, documentación comprobatoria de sus transacciones, etc.) durante un período determinado. Algunos países establecen diferentes períodos dependiendo de los sujetos y transacciones, mientras que otros solo establecen un período de aplicación general.

Este aspecto es crítico al momento de contratar. Por ejemplo, un Estado donde la obligación de conservar información es de tres (3) años, por el solo hecho de que el contribuyente no tiene obligación de conservar los documentos, no podría en principio atender una solicitud de información de otro Estado referida a un período anterior.

Lo más usual es que los países establezcan períodos de conservación de al menos cinco (5) años, dependiendo de diferentes factores tales como la condición del contribuyente ante la administración tributaria (inscrito/no inscrito).

Lo comentado está estrechamente ligado a las normas de **prescripción**, ya que estas también podrían afectar en algunos casos el efectivo intercambio de información cuando los plazos son disímiles entre los Estados. Este asunto

reviste una mayor complejidad cuando nos referimos a conceptos como la interrupción y suspensión, que operan de manera diferente en los Estados. Por ejemplo, hay países donde las deudas no prescriben nunca y otros donde al iniciar un proceso de fiscalización se interrumpe automáticamente el plazo de prescripción.

Con relación a este último punto, tal vez no debería ser un objetivo el armonizar estos criterios, sino conocer las limitaciones que podrían existir al momento de atender o formular una solicitud de información antes de contratar o ejecutar un instrumento.

A efectos de garantizar el cumplimiento efectivo de los poderes de verificación y fiscalización que las normas le otorgan a las administraciones tributarias, es necesario disponer de **sanciones** rigurosas, pero a su vez acordes a la gravedad de los hechos. A estos efectos juegan un papel clave las sanciones por incumplimiento formal.

En base a los estándares internacionales, no debe existir el denominado “**interés doméstico**” al momento de considerar una solicitud de información. Deben desplegarse todos los medios a disposición para atenderla, como si la solicitud fuera originada en el marco de una actuación doméstica. Ello significa que de requerirse información a un contribuyente que incumple con los deberes formales, este podría ser pasible de una sanción que motive su cumplimiento.

Es necesario conocer en detalle los “**derechos y salvaguardas**” de los contribuyentes, al momento de atender o formular una solicitud de información, ya que condicionan directamente el procedimiento a seguir. Por ejemplo, dichos derechos y salvaguardas pueden requerir que un contribuyente sea notificado siempre que se intercambie información sobre su persona, pudiendo este cuestionar o no el procedimiento. Algunos países podrían eliminar esta obligación de notificar al contribuyente en casos de fraude tributario o bien posponer la notificación una vez concluido el intercambio. Asimismo, en algunos países la obligación de notificar podría ser eliminada cuando un tribunal federal determine que la notificación podría perjudicar la investigación.

---

Ante estos derechos y salvaguardas, es necesario conocer la legislación respectiva de las contrapartes en los instrumentos de intercambio de información a efectos de informar al momento de solicitar información las razones por las cuales el hecho de notificar al contribuyente podría entorpecer un procedimiento. Como resultado, un Estado podría desistir de una solicitud de información.

Un aspecto importante tiene que ver con las potestades legales y reglamentarias que permiten a un Estado **intercambiar información**.

Existen países que cuentan con normas internas que les permiten atender solicitudes de información de otros Estados con los cuales no han suscrito instrumentos para el intercambio de información. Ello permitiría, bajo estas circunstancias, el enviar solicitudes de información y validar documentos del exterior para ser utilizados en procedimientos formales.

La existencia de estas normas facilita el uso de los canales diplomáticos para transmitir y recibir información. Asimismo, si las normas internas le asignan la facultad, la propia administración tributaria podría suscribir instrumentos administrativos de intercambio de información.

Si bien este tipo de normas internas resultan de gran utilidad, no anulan la conveniencia de suscribir instrumentos para el intercambio de información. De ellos nace la “obligación” de atender solicitudes de información cuando se cumplan todas las condiciones pactadas.

#### **b. Negociación de instrumentos para el intercambio de información**

Cuando un Estado se plantea generar las bases para intercambiar información con otro Estado, se le presentan varias alternativas válidas. Entre estas alternativas se pueden citar los “convenios para evitar la doble imposición” (CDI) con cláusulas amplias para el intercambio de información tributaria, ya sea en su modelos OCDE, ONU, y modelos regionales o propios. Usualmente, en este tipo de instrumentos, el intercambio de información se plantea en el Artículo 26, que no presenta grandes diferencias entre sus versiones más conocidas.

Otros de los instrumentos más utilizados son los “acuerdos específicos para el intercambio de información tributaria”, los cuales pueden tener rango legal o administrativo de acuerdo a las posibilidades de cada Estado. Como una variante de los acuerdos específicos, existen los acuerdos o convenios multilaterales que pueden ser suscritos a nivel regional o global. Entre las experiencias más conocidas se encuentran la Directiva 77/799/EEC, sus actualizaciones y complementarias; el Convenio Nórdico sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, el Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica, y la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria (Convención Multilateral).

La ventaja de los instrumentos multilaterales radica en la posibilidad acceder a una red de intercambio de información negociando un solo documento. Ello implica un considerable ahorro en el tiempo y el dinero en el proceso de negociación. Asimismo, cabe destacar que este tipo de instrumentos son multilaterales al permitir el intercambio de información con varios países, pero la relación en la ejecución del mismo siempre sigue siendo bilateral.

Un país que solo desea intercambiar información no debería plantearse un Art. 26 de un CDI, ya que el objetivo principal de este tipo de instrumento es evitar la doble imposición, siendo accesoria la finalidad de intercambiar información. El hecho de avanzar sobre un convenio de estas características implica analizar varios factores adicionales no mencionados en el presente trabajo.

De acuerdo a la redacción del Art. 26 en las versiones más actuales de los Modelos OCDE y ONU, no existiría restricción de ningún tipo al momento de intercambiar información. Por ejemplo, en el pasado este artículo presentaba algunas barreras en el ámbito de los impuestos sobre los cuales se podía intercambiar información o la finalidad para la cual podría usarse la información intercambiada.

En ciertos casos, a nivel administrativo, es necesario generar “memorandos de entendimiento”, cuyo propósito radica en

generar mayor certeza a los procedimientos a ejecutar en el marco de un instrumento de cooperación. Por ejemplo, un memorando de entendimiento podría generarse en el marco de un intercambio automático de información, de una fiscalización simultánea o con el ánimo de desarrollar procedimientos basados en un Art. 26 de un CDI.

En América Latina, al mes de marzo de 2012, el 73% de los países de América Latina contaban con CDIs en aplicación y el 42% contaban con acuerdos para el intercambio de información vigentes<sup>2</sup>. Al mes de abril de 2013, el 30%<sup>3</sup> de los países de América Latina suscribieron la Convención Multilateral. Dada la importancia que esta materia está tomando, se estima que estas cifras crecerán en los próximos años.

Al iniciar un proceso de negociación de instrumentos para el intercambio de información, resulta necesario considerar los siguientes aspectos relevantes:

- **Bilateral/multilateral:** antes de iniciar una negociación bilateral con un país, es necesario verificar si resultaría más conveniente entrar en un convenio multilateral del cual dicho país es parte. El hecho de verificar esta circunstancia, puede evitar iniciar múltiples procesos de negociación.
- **Características de las administraciones tributarias:** muchos países cuentan con administraciones tributarias integradas (impuestos/aduanas). En muchos casos, suscribir acuerdos que permitan la cooperación en el ámbito impositivo y que a su vez permitan el intercambio sobre asuntos aduaneros podría ser una ventaja. Obviamente, estos modelos funcionarían en aquellas negociaciones entre Estados que cuenten con administraciones tributarias integradas.
- **Ámbito subjetivo:** se refiere a los sujetos sobre los cuales se puede intercambiar información. Pudiendo ser estos los residentes de un Estado, sus nacionales u otros sujetos sobre los cuales se mantenga información.
- **Tributos comprendidos:** no deberían existir restricciones.
- **Notificación de cambios normativos relevantes:** si bien no es vital este aspecto, podría ser de gran ayuda para los funcionarios de la unidad de intercambio de información al momento de evaluar si procede o no enviar o atender una solicitud de información, evitando consecuentemente pérdida de tiempo y recursos.
- **Ámbito temporal:** resulta muy importante definir a partir de cuándo se puede aplicar un instrumento, incluyendo la posibilidad de que el mismo se aplique a períodos no prescritos.
- **Intercambio de información para fines penales:** es importante definir este aspecto en el cuerpo del instrumento. En caso de admitirse, es recomendable que no exista la denominada “doble criminalidad”, donde un país solo intercambiaría información para casos penales si existe un caso abierto a nivel interno sobre el mismo sujeto.
- **Casos en los que no es posible denegar una solicitud de información:** esta cláusula asegura un mínimo de transparencia en los Estados contratantes. Usualmente se refiere a información financiera, sobre titularidad de activos, etc.
- **Obligación de utilizar todos los medios disponibles:** esta cláusula asegura que un Estado utilice todos sus poderes y recursos para atender una solicitud de información, como si esta fuese de su propio interés. No obstante, debería estar limitada por el “principio de proporcionalidad”.
- **Limitaciones:** las limitaciones al intercambio de información deberían aplicarse solo en casos excepcionales, en los cuales las partes contratantes no estarían obligadas a intercambiar información. Es importante

2. Datos obtenidos del “Estado de la Administración Tributaria en América Latina” 2006-2010. BID - CAPTAC-DR - CIAT.

3. Dato obtenido del sitio web de la OCDE: [http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status\\_of\\_convention.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf)

---

conocer al momento de la negociación que casos deberían plantearse como una limitación y que casos no. Por ejemplo, entre los aspectos que no deberían ser una limitación podríamos mencionar el secreto tributario, el secreto bancario/financiero, el hecho de que la información sea mantenida por apoderados, agentes y fiduciarios, el “interés doméstico”. Si serían limitaciones los casos que afecten la política pública o el orden público, que impliquen adoptar medidas contrarias a las leyes y reglamentos internos, que impliquen proporcionar información que no se pueda obtener de acuerdo a leyes internas. En otros casos, el MCIAT tiene algunas diferencias con el MOCDE, ya que el MCIAT no admite como limitación la reciprocidad, el secreto industrial, comercial y de negocios y el privilegio de reserva de los profesionales del derecho. Las limitaciones no son prohibiciones, ya que eximen a las partes de la obligación de intercambiar información bajo determinadas circunstancias. Luego, la posibilidad de cooperar o no sería discrecional.

- **Personas a las cuales es posible revelar información:** es necesario revisar con mucho cuidado esta cláusula para evitar inconvenientes al momento de utilizar el instrumento. Por lo general, en los diferentes modelos, esta cláusula es similar y cuenta con un gran nivel de detalle sobre las personas que pueden acceder a la información.
- **Revelar información en procesos judiciales públicos o en resoluciones judiciales:** resulta importante prever este aspecto de manera expresa en el cuerpo del instrumento.
- **Confidencialidad:** debe existir una cláusula que defina el nivel de confidencialidad que se le otorgará a la información que se intercambie. Por ejemplo: la información se considerará secreta de acuerdo a las normas del Estado que la suministre, si estas son más restrictivas.
- **Derechos y salvaguardas de los contribuyentes:** en lo posible, es importante plasmar en el instrumento el alcance de estos

derechos/salvaguardas y los procedimientos a seguir.

- **Procedimientos admitidos para intercambiar información:** el instrumento debe contemplar de manera expresa los procedimientos o metodologías que pueden aplicar los estados contratantes para materializar el intercambio de información. Por ejemplo: espontáneo, automático, a solicitud, fiscalizaciones simultáneas, fiscalizaciones en el exterior, entre otras. Asimismo, algunos instrumentos presentan otros procedimientos adicionales de cooperación como la asistencia en cobranza coactiva o en la notificación de actuaciones.
- **Reservas:** los instrumentos multilaterales deben manejar un margen de flexibilidad que motive su adhesión por parte de Estados con diferentes intereses y sistemas tributarios. En este sentido es importante que se defina en el cuerpo del mismo sobre qué aspectos es posible oponer reservas.

### c. Aspectos administrativos

Aquí es preciso discernir entre aquellos aspectos específicos que se vinculan directamente con la unidad para el intercambio de información y los generales que tienen que ver con asuntos estructurales de la administración tributaria o un Estado determinado que impactan directamente en el proceso bajo análisis.

Con relación a los aspectos específicos que hacen al funcionamiento de una unidad para el intercambio de información, se destacan los siguientes:

#### **Autoridad competente para el intercambio de información**

Históricamente, las relaciones de los Estados han sido canalizadas a través del Ministerio de Relaciones Exteriores, que constituye el ámbito natural para gestionar estos asuntos. Sin embargo, cuando nos referimos a los instrumentos específicos para el intercambio de información o inclusive los CDIs; es otro el ámbito en el cual se negocian y aplican. Ello no impide que se involucre el Ministerio de Relaciones

Exteriores, pero la experiencia nos muestra que a estos efectos intervienen el Ministerio de Finanzas y la Administración tributaria.

Para gestionar el intercambio de información es necesario definir una “autoridad competente”. Este tema no se maneja de igual manera en todos los países, ya que influyen muchos factores, entre ellos la estructura que se decida adoptar para la Unidad de Intercambio de información y los procedimientos para ejecutar el intercambio. Por ejemplo, si nos referimos a los CDIs, la autoridad competente usualmente se encuentra en el nivel ministerial (Ej.: Ministerio de Finanzas), siendo el Ministerio el que a su vez delega esta función en la administración tributaria. Las normas internas, usualmente otorgan esta potestad a las administraciones tributarias. De igual manera sucede con los acuerdos específicos para el intercambio de información.

Es coherente que la autoridad competente se encuentre en el ámbito de la administración tributaria, ya que es esta la que identificará cuando es necesario cursar una solicitud de información, la que recopilará la información como resultado de sus poderes de verificación y fiscalización, y coordinará las fiscalizaciones simultáneas o los intercambios automáticos.

De gestionarse el intercambio de información a más alto nivel o en otro organismo público, se incrementarían considerablemente los tiempos de gestión y consecuentemente sus costos asociados. Dicha recomendación debe ser considerada por las administraciones tributarias al momento de definir la autoridad competente, ya que resulta más conveniente que la función de delegue en un funcionario que no sea de muy alto nivel y que pueda tratar de manera ejecutiva toda la documentación que reciba en el marco de este proceso.

La autoridad competente suele ser una persona o varias, dependiendo de la estructura que se adopte. Por ejemplo, Francia adopta una estructura descentralizada que establece autoridades competentes en sus diferentes regiones tributarias y los Estados Unidos cuentan con oficinas clasificadas de acuerdo a la región con la cual intercambian información.

La mayoría de los países, particularmente los Latinoamericanos, manejan el intercambio de información de manera centralizada.

Los cambios de autoridad competente deben ser notificados inmediatamente a las respectivas contrapartes de instrumentos de intercambio de información. Es recomendable que la autoridad competente sea definida en una función o posición dentro de la administración tributaria y no en una persona específica, ya que ello facilita la gestión de los cambios que se produzcan.

Asimismo, resulta necesario definir un “contacto directo” para cada uno de los intercambios que se generen, que se encargue de gestionar comunicaciones fluidas para avanzar con los procedimientos de la manera más ejecutiva.

### **Unidad para el intercambio de información**

En los últimos años, los países de América Latina han ido creando unidades para el intercambio de información (en adelante, la Unidad). Actualmente, el 47% de los países cuentan con estas unidades.

En términos generales, no son muchos los recursos necesarios para montar una oficina de intercambio de información en relación al potencial beneficio que apareja el “efectivo intercambio”. Tampoco es necesario iniciar las actividades con una gran estructura. Por ejemplo, la mayoría de las oficinas de América Latina y el Caribe trabajan con un promedio de tres funcionarios (a excepción de Argentina y México). Obviamente, el tamaño de la Unidad dependerá del nivel de prioridad que las autoridades asignen al tema, de la red de instrumentos vigente, de las funciones que asuma la misma y de los recursos de la administración tributaria.

Tal como se mencionó al tratar el tema de la “autoridad competente”, la estructura a adoptar por las administraciones tributarias para gestionar el intercambio de información puede ser centralizada o descentralizada. Ello dependerá de las características particulares de cada país. En América Latina y el Caribe, las unidades de intercambio de información suelen ser centralizadas.

---

En primer lugar, es necesario definir que **funciones** asumirá la Unidad. Por ejemplo, bajo ciertas circunstancias, SAT de México ha brindado a su Unidad la posibilidad de llevar a cabo auditorías para recopilar información solicitada por otros Estados. También es necesario definir qué rol tendría la Unidad en el marco de una fiscalización conjunta o simultánea o en las llamadas “fiscalizaciones en el extranjero”. Asimismo, algunas unidades tienen capacidad para intervenir en la negociación de acuerdos específicos de intercambio de información y memorandos de entendimiento. Las funciones de la unidad deben estar delimitadas de manera precisa en normas internas de la administración tributaria.

Otro aspecto importante radica en delimitar las **responsabilidades**. Por ejemplo, la Unidad de la AEAT cuenta con responsables para cada una de las metodologías para el intercambio de información (Ej: a solicitud, automática, etc.). En pequeñas unidades, es lógico que no haya demasiado margen para delimitar responsabilidades.

A efectos de establecer con mayor precisión las funciones del área y las responsabilidades de sus integrantes, resulta imprescindible desarrollar un **manual que defina los procedimientos** a seguir ante los principales procesos que gestiona la Unidad. En este manual es importante que se definan aspectos relativos al tratamiento de la retroalimentación, distribución de costos, plazos y procedimientos internos, fuentes a utilizar para atender una solicitud de información (interna/externa), actualización de contrapartes respecto de la autoridad competente y normas relevantes y formularios o formatos estándar (solicitud de información, retroalimentación, etc.). El contenido del manual dependerá de los objetivos del mismo, que pueden ser capacitar, brindar conocimientos sobre como solicitar información y proporcionar información en base a los procedimientos vigentes y/o definir los principales procesos de la unidad de intercambio de información. La extensión del manual dependerá también de los objetivos del mismo.

Los referidos asuntos deben considerarse en el marco de una serie de procedimientos básicos como los que se mencionan a continuación:

- Envío/recepción de solicitudes
- Registro de una solicitud
- Envío/recepción de información
- Envío/recepción de información bajo el procedimiento “espontáneo”
- Coordinación del intercambio automático. Por lo general, los procedimientos a seguir dependerán de lo que se acuerde con la respectiva contraparte respecto de su instrumentación.
- Coordinación de visitas de funcionarios extranjeros y; auditorías simultáneas y conjuntas.
- Funciones de la autoridad competente
- Gestión de la comunicación directa
- Control de gestión del intercambio de información

Muchos de estos procedimientos podrían ser parte de un memorando de entendimiento si por alguna razón, como producto de la negociación, es necesario brindar un tratamiento especial al intercambio de información con un determinado Estado. Sin embargo, la importancia de contar con manuales, formularios, etc., radica en asegurar un estándar mínimo de calidad a la Unidad. Por ejemplo, los formularios pueden no ser utilizados en todos los casos, pero brindan una pauta sobre los campos de información que deben ser considerados para formular una solicitud de información en base a los mejores estándares internacionales.

Respecto de los plazos, la regla general es siempre brindar una respuesta a la brevedad posible. No obstante, en base a la experiencia internacional podrían definirse algunos plazos (Ej.: 2 meses para información en poder de la administración tributaria y 6 meses para información no disponible en los archivos).

Una vez determinado los anteriores aspectos, resulta necesario analizar qué características deberían tener los **recursos humanos** y que **recursos materiales** son necesarios.

Es importante que los recursos humanos a afectar al área cuenten con varios años de experiencia en diferentes tareas dentro de la administración tributaria. Al ser la Unidad un área transversal dentro de la organización; que se relaciona con áreas de auditoría e investigación,

áreas legales, altas autoridades, entre otras; requiere de funcionarios que conozcan muy bien la estructura de la administración tributaria, sus interlocutores y procesos. El perfil de los funcionarios, dependerá de las funciones del área. No es lo mismo un área que se dedique solamente a remitir información entre dos Estados, que una que implemente controles, asesore, negocie o fiscalice.

Considerando una Unidad que cuente con amplias funciones, las competencias que deberían tener sus funcionarios podrían ser las siguientes:

1. Amplio conocimiento de las normas internas y de las partes relevantes de las normas de las contrapartes, como así también de la red de instrumentos vigentes para el intercambio de información.
2. Habilidades para resolver conflictos con contrapartes y a nivel interno.
3. Habilidades para entender y procesar información del exterior y bases de datos.
4. Conocimientos sobre procedimientos administrativos internos
5. Conocimiento de los estándares más utilizados para el intercambio automático de información. Con relación a este aspecto podría ser necesario que la Unidad se apoye en el departamento informático cuando se pretende intercambiar datos de manera rutinaria por medios automatizados.
6. Capacidad para identificar fallas en los procedimientos internos relativos al intercambio de información y proponer ajustes
7. Conocimiento de al menos un idioma adicional
8. Experiencia en el área de investigación y fiscalización.

La Unidad no presenta requerimientos particulares cuando nos referimos a los recursos materiales. En general se requieren los mismos recursos que son utilizados en cualquier oficina moderna (sistemas de comunicación – teléfono, Internet, Fax, etc.-, mobiliario, gastos generales de gestión, etc.). Entre los recursos específicos que requiere el área, se podrían

citar los gastos de traducción de documentos, gastos de correspondencia en caso de ser necesario utilizar este medio, viajes al exterior con el propósito de llevar a cabo procedimientos en el exterior, participar de foros internacionales sobre el tema, tomar capacitaciones, negociar procedimientos con contrapartes, etc...

Una vez en funcionamiento la Unidad, es recomendable definir **indicadores de gestión**, alimentarlos y evaluarlos. Lo valioso está en definir estos indicadores desde el comienzo para ir comparando los resultados en los diferentes años y tomar decisiones trascendentes (Ej: ampliar la capacidad de la Unidad, negociar nuevos instrumentos o renegociar los existentes, modificar procedimientos, formularios, etc.). Para definir estos indicadores es importante mantener al menos los siguientes registros: fecha de recepción de una solicitud, fecha de acuse de recibo, fecha de notificaciones sobre requerimientos inválidos o incompletos, fecha de notificaciones sobre requerimientos que no pueden ser atendidos en el plazo preestablecido, solicitudes excepcionales (plazos, certificaciones, etc.), fecha en la que fue provista la información, fecha en que finaliza el procedimiento, fecha en que fue enviada la retroalimentación. También es importante llevar un registro de aspectos procedimentales que hayan generado inconvenientes y otros aspectos cualitativos que permitan interpretar los resultados de los indicadores que se generen. Con esta información, resulta posible trabajar sobre indicadores. A continuación se citan ejemplos de indicadores:

- Nro. de requerimientos atendidos/Nro. de requerimientos recibidos
- Nro. de acuses de recibo/Total de solicitudes
- Nro. de respuestas oportunas/Total de requerimientos
- Nro. de requerimientos enviados o recibidos donde la información requerida o recibida sea incompleta/Total de requerimientos enviados o recibidos.

Es importante también conocer los indicadores de otras unidades para poder evaluar la eficiencia del área en base a un “benchmarking” y así implementar mejoras a futuro.

La **relación de la Unidad con otras áreas** es un asunto importante a observar, ya que la Unidad trataría principalmente temas de gestión, siendo principalmente las áreas auditoras las usuarias y proveedoras de la información que se intercambie.

Por ejemplo, es posible que la Unidad se encargue de recopilar información disponible en las bases de la administración tributaria para atender solicitudes de información. No obstante, en caso de verse imposibilitada de utilizar estas bases o de aplicar los poderes de verificación y fiscalización debe coordinar con las áreas auditoras, que por una cuestión funcional tienen acceso a estas bases, archivos y procedimientos. Por ejemplo, no es común que una Unidad solicite información a un contribuyente, imponga sanciones en caso de incumplimiento u ordene allanamientos. En estos casos dependerá de otras áreas para cumplir con el compromiso de aplicar todos los medios a disposición para atender una solicitud.

La Unidad se relaciona con áreas auditoras al momento de tramitar una solicitud de información interna, recibir y atender solicitudes del exterior, remitir información al exterior, recibir y utilizar información del exterior, brindar retroalimentación y, recibir y dar tratamiento a la retroalimentación del exterior. Asimismo, la Unidad también se relaciona con áreas auditoras al momento de asistirles en el proceso del intercambio de información (en algunos países la Unidad asesora sobre casos en los que se puede solicitar información al exterior o por ejemplo identificar y enviar información de manera espontánea) y se retroalimenta respecto de la utilidad de la información que se recibe del exterior.

En la relación Unidad – auditores es importante evitar conflictos o gestionarlos de la mejor manera. Los conflictos podrían darse al momento de existir diferencias sobre el tratamiento de una determinada información o solicitud y cuando la Unidad cuenta con capacidades para fiscalizar o involucrarse en procedimientos de auditoría. Para ello, es importante que la Unidad justifique debidamente todos sus actos (por ejemplo, si decide rechazar una solicitud de información o involucrarse en un determinado proceso), ya que la relación con los auditores es clave para alcanzar el éxito.

Otra tarea que usualmente manejan las Unidades, tiene que ver con la “**sensibilización y capacitación**” de auditores.

Como se comentó al inicio del presente documento, el intercambio de información implica un cambio importante en la forma de trabajo de los auditores. No es fácil lograr que incorporen en sus procesos de rutina el uso de información del exterior. Más difícil aún es lograr que identifiquen información que podría ser de utilidad para otros fiscos o promuevan fiscalizaciones simultáneas. Para ello, es necesario llevar a cabo estrategias que motiven la utilización de los instrumentos, como ser recompensas, capacitaciones, etc.

A efectos de conocer a través de un ejemplo práctico el uso del intercambio de información en América Latina, en la siguiente tabla se muestran aquellos países que utilizan frecuentemente esta herramienta para casos de precios de transferencia y los que no suelen utilizarla:

**Tabla 2**

Criterio aplicado	País
Suelen enviar solicitudes	Argentina, Chile, Colombia, Costa Rica, México y Perú
No suelen enviar solicitudes	El Salvador, Ecuador <sup>1/</sup> , Guatemala <sup>2/</sup> , Honduras, Panamá, Uruguay, Venezuela

1/ En algunas circunstancias han solicitado información a otros fiscos pero no es una práctica común.

2/ No realizan intercambios de información, porque no han iniciado los procedimientos de fiscalización, sin embargo ya se cuenta con siete (7) acuerdos de intercambio de información firmada con los países nórdicos.

**Fuente:** Administraciones tributarias consultadas.

**Fuente:** Estudio sobre el Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y El Caribe. ITC-GIZ-CIAT. Diciembre de 2012.

Por ejemplo, entre las mencionadas recompensas, cabría destacar las siguientes: viajes al exterior para participar de eventos internacionales que permitan intercambiar experiencias con entre auditores y contar experiencias propias, mejores calificaciones, acceso a cursos de idioma, entre otros.

Resulta importante que la Unidad, de manera independiente o en coordinación con otras áreas, diseñe programas de capacitación a nivel nacional que permitan presentar los instrumentos vigentes, explicar en detalle los procedimientos para intercambiar información, atender dudas en base a casos reales y en general, motivar el intercambio de información.

Una práctica recomendable es diseñar un sitio dentro del "Intranet" de la administración tributaria que permita descargar todos los instrumentos vigentes, dar a conocer los que se encuentran en negociación, consultar las normas internas pertinentes que afectan al intercambio de información, descargar manuales y formularios, consultar documentos que presenten buenas prácticas y las últimas novedades internacionales, hacer consultas sobre el tema, entre otras.

La máxima autoridad de la administración tributaria debe acompañe el mensaje para impulsar el intercambio de información.

### Aspectos generales

Existen dos grandes cuestiones que son vitales para las administraciones tributarias y que se relacionan estrechamente con los procesos para el intercambio de información. Uno de ellos tiene que ver con asegurar estándares de **confidencialidad**<sup>4</sup> y el otro tiene que ver con la **disponibilidad de información**.

Dado que la administración tributaria debe velar por el cumplimiento del "secreto tributario", resulta relevante que tome todas las medidas necesarias para evitar filtraciones de información

y conductas irregulares por parte de sus funcionarios, ya sean voluntarias o involuntarias. Si bien la filtración de información interna puede generar grandes inconvenientes para la administración tributaria, la revelación equívoca de información sujeta a "secreto tributario" en otros Estados puede generar responsabilidades mayores en términos de que podría afectar adicionalmente la reputación de un Estado como intercambiados de información.

Para ello es importante sensibilizar a los funcionarios sobre la importancia de seguir las normas que aseguran la confidencialidad de la información y las sanciones que podrían recibir en caso de no cumplirlas, establecer los controles, resolver problemas de manera ejecutiva intentando reducir al máximo los efectos negativos, documentar todos los procesos, mantener la información en sitios seguros, entre otros.

Para ello, el área de control interno<sup>5</sup> juega un rol fundamental y debe controlar no solo que se cumplan las normas internas relativas a la confidencialidad, sino también las establecidas en los respectivos instrumentos para el intercambio de información (Por ejemplo, los usos que se le puede dar a la información podrían no ser los mismos en todos los casos).

Por ejemplo, una política integral de protección a la confidencialidad debe ser revisada y aprobada por la máxima autoridad y considerar al menos los siguientes aspectos: clasificación de la información y archivos seguros, designar responsables, establecer procedimientos seguros para el envío de información (físico/electrónico) y una serie de acciones básicas:

- Verificación de antecedentes del personal y controles de seguridad a los empleados
- Evaluación detallada de los contratos laborales (Ej: cláusulas de confidencialidad)
- Criterios de acceso a dependencias y a registros electrónicos y físicos.

4. Se recomienda consultar la "Guía de la OCDE sobre la protección de la información objeto de intercambio con fines fiscales"

5. Sobre este aspecto se puede consultar el manual sobre Control Interno de las Administraciones Tributarias y el Sistema Normado de Control Interno elaborado por el CIAT, la AEAT, AECID y el BID. [www.ciat.org](http://www.ciat.org)

- 
- Políticas de salida del personal
  - Políticas sobre eliminación de información
  - Gestión de las divulgaciones no autorizadas

A enviar información al exterior los documentos que deben protegerse son la solicitud de información, la correspondencia y la información en sí. Tanto la solicitud de información como la correspondencia pueden contener información valiosa. Por esta misma razón es usual que muchas administraciones tributarias utilicen estos documentos para alimentar sus bases de datos de inteligencia tributaria.

Al momento de enviar información es importante que la misma contenga los datos de la autoridad competente, para otorgarle validez a la misma; etiquetar toda la información que se considere confidencial, incluir avisos integrados sobre la confidencialidad de la información, enviar la misma por medios electrónicos seguros o a través de correos que cuenten con registros internacionales que permitan dar seguimiento. En todos los casos, la correspondencia debe ser recibida por la autoridad competente, quien la almacenará en archivos seguros.

Al momento de enviar información por medios electrónicos, es importante saber que la misma tendrá el carácter de confidencial en todo el proceso. Solo las personas autorizadas podrán revisar el correo de la autoridad competente. El remitente es responsable de la información hasta que la misma es recibida por la respectiva autoridad competente. Para manejar este proceso, es necesario contar con una plataforma segura o con emails cifrados o encriptados.

Al intercambiar información automáticamente, es importante que los registros se codifiquen para evitar filtraciones. Los intercambios pueden producirse a través de soportes ópticos, plataformas seguras o archivos cifrados enviados a través de un correo electrónico. Con relación a este último mecanismo, es importante considerar el tamaño de los archivos para asegurar que la información sea efectivamente recibida.

En el proceso de recepción de información es importante, en primer lugar, clasificar

la información que se recibe para luego almacenarla en un lugar seguro, pudiendo ser un archivo físico, una base de datos especial con acceso especial o una base de datos general con acceso limitado. Para acceder a esta información resulta necesario considerar medidas de seguridad tales como el uso de huellas electrónicas para controlar el acceso a la información, definir funcionarios autorizados, imprimir solo si es necesario, restringir el acceso al archivo físico, basar el acceso a la información en el principio de “necesidad de conocer”.

También resulta útil llevar un registro de personas que recibieron la información y que accedieron a copias.

Es recomendable que la autoridad competente incluya advertencias en la carta de remisión de la información y no transmita toda la información que recibe, sino las partes pertinentes que son presumiblemente útiles para quien las recibe. Por ejemplo, la correspondencia no se revela a los auditores.

El segundo de los aspectos vitales mencionados al inicio de este apartado se relaciona con la “disponibilidad de información”. Este tema está estrechamente ligado a las normas legales de un país, a las facultades de la administración tributaria, su nivel de desarrollo, al nivel de desarrollo de otras instituciones gubernamentales que manejan información de interés tributario y las relaciones que mantiene con otras instituciones gubernamentales.

Lleva tiempo y muchos recursos a una administración tributaria desarrollar regímenes de información y generar nuevas fuentes. También resulta complejo adoptar medidas que permitan brindar la máxima confiabilidad a toda la información que se carga a las bases de datos.

Actualmente existen numerosos desarrollos tecnológicos que facilitan el acceso masivo a información confiable, tales como la “factura electrónica”, la presentación de declaraciones vía web, el uso de datos georeferenciales, etc...

La evolución de las administraciones tributarias sumada a la disponibilidad de más y mejores herramientas informáticas, ha permitido mantener

en los sistemas de las administraciones tributarias una gran cantidad de datos que pueden ser obtenidos e intercambiados con otros Estados de manera inmediata o en un tiempo relativamente corto. Sin embargo, algunas administraciones tributarias que no han alcanzado un nivel de desarrollo promedio, tendrán que acudir al contribuyente más frecuentemente y seguramente demorarán más tiempo en atender una solicitud de información simple.

Por ejemplo, la información que usualmente es más demandada a nivel internacional es, entre otra, la siguiente:

- Información sobre pagos y retenciones
- Declaraciones de relación
- Cuentas bancarias: titularidad, movimientos, pagos y cobros
- Titularidad de inmuebles
- Declaración de pagos a no residentes, identificación de no residentes
- Datos de identificación de contribuyentes
- Información sobre personas jurídicas
- Estados financieros
- Documentación respaldatoria de operaciones significativas
- Declaraciones del contribuyente o terceros

Es importante determinar qué información resulta pública, ya que de no ser utilizada como prueba en procedimientos formales, podría ser obtenida por otros canales diferentes a los formales.

En base al “Estado de la Administración Tributaria en América Latina” 2006-2010. BID – CAPTAC-DR – CIAT”, el 100% de los países de América Latina establece en sus normas el deber de los contribuyentes, terceros responsables y terceros ajenos a la relación jurídica de brindar información con trascendencia tributaria y cuentan con una base de datos informática para el soporte de tareas de control fiscal y seleccionan contribuyentes a auditar en base a cruces de información.

Asimismo, el 23% de estos países asignan un número de identificación tributaria a los contribuyentes no residentes, el 70% puede obtener información sobre si una sociedad es subsidiaria de una matriz no residente y el 53% ha implementado una declaración sobre operaciones internacionales. En base a estos datos se desprende la necesidad de identificar no residentes en la región y de generar información sobre operaciones internacionales, siendo estas informaciones de gran relevancia a efectos del intercambio internacional de información.

Para asegurar los estándares mínimos de calidad en la información, las administraciones tributarias deben contar con un censo de contribuyentes completo, correcto y actualizado de forma permanente. En la siguiente tabla se puede ver el porcentaje de países de América Latina cuyo censo de contribuyentes mantiene una serie de características “clave” para cumplir con los referidos estándares de calidad:

**Tabla 3**

	SI	NO
Obligación de todos los contribuyentes de inscribirse en el registro	82%	18%
Inscripción e incorporación de la información al registro de contribuyentes en tiempo real	82%	18%
NIT deriva de la CI o registro de sociedades	88%	12%
Los organismos públicos/privados para registrar las transacciones económicas usan NIT	94%	6%
La AT modifica de oficio el registro de contribuyentes	76%	24%
Existen mecanismos automáticos de actualización en base a información de terceros o de la AT	41%	53%

Elaborado por el Autor en base a la información del “Estado de la Administración Tributaria en América Latina” 2006-2010. BID – CAPTAC-DR – CIAT”

Si nos centramos solo en los datos de la tabla, podríamos asegurar que en América Latina no existen mayores problemas para gestionar el censo de contribuyentes. No obstante, hay otros factores que afectan la gestión del mismo y que hace que la gestión eficiente y efectiva del censo siga siendo un desafío para las administraciones tributarias del mundo.

En base al mismo estudio citado anteriormente, el 100% de las administraciones tributarias de los países Latinoamericanos puede obtener información por medio de suministros periódicos, sin acudir a un requerimiento individual. Sin embargo, poco más del 50% reciben información del sistema financiero por suministro y poco menos del 20% pueden acceder de esta manera a información sobre cuentas bancarias.

Por otra parte, el 59% de los países de América Latina cuenta con informes de auditoría externa de los contribuyentes para identificar riesgos y el 76% lleva a cabo estudios sobre el funcionamiento de los sectores económicos. Este último aspecto reviste especial importancia al momento de intercambiar información sobre industrias o ramos de actividad económica.

A efectos de fortalecer los niveles de información disponibles tanto para uso interno como para intercambiar con otros fiscos, es recomendable observar lo siguiente:

1. Evaluar las capacidades legales
2. Desarrollar estudios para identificar informantes y fuentes de información
3. Impulsar y concretar alianzas con instituciones públicas, el sector privado y otros Estados
4. Desarrollar capacidades para validar automáticamente la información recibida y consolidar la información por informante e informado
5. Desarrollar procesos de depuración y control de calidad diferenciados
6. Evaluar en detalle la relación costo/beneficio de los regímenes de información
7. Intentar contribuir con otras instituciones públicas para mejorar los niveles de calidad de la información y su disponibilidad.
8. Invertir en tecnología de la información.

## 4. CONCLUSIONES

Luego de tratar los diferentes aspectos necesarios para alcanzar el tan deseado “efectivo intercambio de información”, es posible aseverar que en la actualidad pocos países mantienen todas las barreras mencionadas a lo largo del artículo respecto de los aspectos políticos, normativos y administrativos. No obstante, resulta oportuno destacar que muchos países de América Latina y el Caribe sí enfrentan alguna o varias de estas barreras y para ello, la colaboración internacional resulta clave.

Otro aspecto que cabe destacar es el impacto que genera el intercambio de información en las administraciones tributarias, que son usualmente

el ámbito natural donde debe desarrollarse esta práctica. Si bien el intercambio de información es un proceso administrativo relativamente sencillo, requiere revisar muchos de los grandes procesos de las administraciones (Ej.: fuentes de información, confiabilidad de la información, confidencialidad, control interno, procedimientos de auditoría, etc.), aspectos culturales de la organización (Ej.: actitud cooperante y vocación de servicio), como así también la necesidad de generar criterios claros sobre interpretaciones normativas y el marco legal adecuado para cumplir con los compromisos internacionales, sin que este sea una barrera al momento de aplicar instrumentos de intercambio de información.

Asimismo, con base en las numerosas conclusiones y consideraciones del artículo, se puede concluir que las motivaciones para intercambiar información por parte de los Estados son diferentes, que hay varias formas de alcanzar el efectivo intercambio de información

y que no es necesario armonizar todas las normas. Lo importante reside en llevar a cabo las acciones que correspondan en cada Estado para promover la disponibilidad de información, acceder a la información de manera ejecutiva e intercambiarla con otros Estados.

## 5. BIBLIOGRAFÍA

Estado de la Administración Tributaria en América Latina 2006-2010. BID – CAPTAC-DR – CIAT, 2012

Estudio sobre el Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y El Caribe. ITC-GIZ-CIAT. Diciembre de 2012.

“Guía sobre la protección de la información objeto de intercambio con fines fiscales”. OCDE, 2012.

Manual sobre Implantación y Práctica de Intercambio de Informaciones Tributarias. CIAT, 2006.

“Manual para evaluadores y jurisdicciones sobre Implementación de los estándares de transparencia tributaria”. OCDE, 2011.

Manual sobre Control Interno de las Administraciones Tributarias y el Sistema Normado de Control Interno. CIAT, AEAT, AECID y BID; 2008.

Modelo de Acuerdo de intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT – MCIAT, 1999.

Sitio web de la OCDE. Aspectos relativos a la Convención Multilateral sobre Asistencia Mutua e Intercambio de Información: [http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status\\_of\\_convention.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf)

# LAS BASES INTERNACIONALES Y SUPRANACIONALES DE LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL: EN EL MARCO DEL CONTINENTE AMERICANO

Paulo Roberto Coimbra Silva



## SINOPSIS

Este artículo expone los fenómenos de integración de los bloques regionales de los países de América, la tensión entre la necesidad de una protección eficaz del medio ambiente que demanda medidas de carácter transnacional, la interdependencia de los diversos ecosistemas regionales, y la falta de armonización de la legislación interna de los países, que surge del carácter programático de las directrices ambientales supranacionales. Esta tensión ha generado, dentro de los bloques, distorsiones y desventajas competitivas entre los sistemas que ya utilizan mecanismos de carácter extra fiscal de los tributos, imponiendo a los agentes económicos la internalización de los costos ambientales (como la gradación de la carga tributaria, en función a criterios ambientales), y aquellos que todavía no se adecuan a tales directrices.

*El Autor:* Doctor y Máster en Derecho Tributario por la Universidad Federal de Minas Gerais-UFMG; Profesor Asociado de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de la UFMG; Socio de Coimbra & Chaves Asociados.

## Contenido

1. Bases internacionales y supranacionales
2. Extrafiscalidad
3. Tributación ambiental
4. Los marcos de América
5. Iniciativas aisladas/ Medidas unilaterales
6. El tema en Brasil
7. Conclusiones
8. Bibliografía

Es innegable la necesidad de regular la conducta humana con relación al Medio Ambiente. La preocupación por el futuro de los recursos naturales no es nueva, observándose con

mayor frecuencia su inclusión en los debates internacionales a partir de la década de 1970.

De hecho, el medio ambiente es un bien universal de la humanidad y como tal se le reconoce la dimensión transfronteriza, es decir, algo que no respeta las fronteras geográficas y políticas, que son artificiales. Un río contaminado en un determinado país no sólo afecta ese territorio, así como la contaminación atmosférica y la radiactividad nuclear que se esparcen por kilómetros. El ecosistema es interdependiente y sufre las consecuencias de los acontecimientos ocurridos en diversas partes del mundo.

De allí la necesidad de establecer una cooperación internacional en materia ambiental, basándose en la extensión global de actividades contaminantes, lo que motiva la solidaridad entre los Estados en acciones preventivas y represivas para la protección del medio ambiente.<sup>1</sup>

## 1. BASES INTERNACIONALES Y SUPRANACIONALES

Por cierto, la protección del medio ambiente no se debe aplicar dentro de los límites de las fronteras geográficas artificiales, pero sí a partir del desarrollo del concepto de Medio Ambiente Compartido, o sea, a nivel nacional, regional y mundial.

El Derecho Ambiental surge, por lo tanto, como parte relevante de la política interna así como internacional. En este orden de ideas, el tema ambiental requiere políticas coordinadas.

Así, desde el último cuarto del siglo XX, el asunto sobre el medio ambiente es ampliamente discutido en el ámbito mundial, con la celebración de frecuentes reuniones.

La primera actitud mundial que tuvo como tema central el medio ambiente se celebró en Suecia en 1972, en la llamada “Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente”, también conocida como la Conferencia de Estocolmo. En aquella ocasión, la sociedad científica discutió sobre la posibilidad de problemas en el futuro debido a la contaminación atmosférica ocasionada por las industrias y por la intensa explotación de los recursos naturales. Esta conferencia fue muy importante para alertar sobre la relevancia de la temática ambiental, promoviendo un movimiento global de los Estados hacia un problema que se extiende más allá de las fronteras.

1. OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e Meio Ambiente*. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 17.

---

Entre 1984 y 1987, la Comisión Mundial sobre Medio Ambiente y Desarrollo de las Naciones Unidas se reunió con el fin de examinar las principales cuestiones ambientales, presentar propuestas, fortalecer la cooperación internacional y elevar la participación individual en apoyo a la preservación del medio ambiente.

En la década de 1990, tuvo lugar en Río de Janeiro -en 1992- la Conferencia Mundial sobre Medio Ambiente y Desarrollo, conocida como ECO-92, poniendo a Brasil en el escenario del intenso movimiento sociopolítico en torno al tema ambiental y por ende movilizando al Gobierno y a la sociedad.

En el año 1994, la OMC (Organización Mundial del Comercio) creó el Comité de Comercio y Medio Ambiente, cuyo objetivo era establecer la relación existente entre las medidas comerciales y ambientales con el fin de promover el desarrollo sostenible.

En la misma década, las conferencias de Quito y Buenos Aires, ambas en 1997, pretendían introducir estrictos límites sobre las emisiones industriales, en un intento de revertir el efecto invernadero y la destrucción de la capa de ozono.

En este contexto, surgen en las Américas bloques dignos de mención: el MERCOSUR (Mercado Común del Sur) y el TLCAN (Tratado de Libre Comercio de América del Norte); dichos bloques comenzaron a adoptar medidas basadas en la protección del medio ambiente, tales como el Acuerdo Marco sobre Medio Ambiente del MERCOSUR y el Acuerdo de Cooperación Ambiental de América del Norte (ACA). El tema de la protección del medio ambiente se ha incorporado en la mayoría de los acuerdos o tratados de libre comercio. Estos tratados serán discutidos de forma específica a lo largo de este artículo.

## 2. EXTRAFISCALIDAD

Se sabe que la forma tradicional y conservadora para cumplir con los propósitos del Estado se da a través de la convergencia en el presupuesto público, que reúne la previsión de recaudación de ingresos y la autorización para llevar a cabo el gasto público necesario a fin de financiar las actividades del Estado. De esa forma se completa el ciclo “ingresos - presupuesto - gastos”, fórmula habitual considerada a los efectos de realización de los propósitos planteados por la Constitución.

En nuestros tiempos, además de la percepción de ingresos impositivos, las exacciones tributarias se asignan a la búsqueda de otros objetivos; también constitucionalmente protegidos, mediante una función inductora<sup>2</sup> de las conductas privadas, ya sea por estímulo o inhibición, tomando en cuenta los valores y los objetivos albergados en la Constitución.

En este orden de ideas, una vez superado el viejo dogma de la neutralidad de los tributos vigente en la época del liberalismo, se reconocen las exacciones tributarias cuyos efectos van más allá de la mera ayuda al Estado. Por lo tanto, la tributación asume características y fines que trascienden el simple hecho de proveer las arcas públicas, contribuyendo directamente a la realización de los objetivos inmediatos del Estado, como un instrumento de política pública.

Así pues, la extrafiscalidad presupone la introducción en el Derecho Tributario de valores de las más diversas áreas, entre las cuales se encuentra el área ambiental. Estas áreas se ven afectadas por la inducción de comportamientos relevantes que les atañen.

---

2. SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Rio de Janeiro, Forense, 2005.*

Los tributos, en el ejercicio de la función extrafiscal, pueden actuar de forma positiva o negativa. La inducción positiva se produce a través del estímulo de una o más conductas comisivas, pudiendo ocasionar una exoneración total o parcial de la carga tributaria. La inducción negativa, a su vez, consiste en la inhibición de dicho comportamiento pudiéndose efectuar a través de la incidencia tributaria agravada sobre determinadas conductas.

Cabe aclarar que la extrafiscalidad no pretende impedir cierta conducta, pero sí condicionar

la libertad de elección del agente económico, a través de la gradación de la carga tributaria, en función, por ejemplo, a criterios ambientales. Las normas tributarias con fines extrafiscales estimulan o inhiben conductas que, en el marco de la legalidad, se revelan respectivamente deseables o inconvenientes a los valores anhelados en el orden constitucional<sup>3</sup>.

En este caso, la tributación ambiental pretende estimular la preservación y la protección del medio ambiente evitando lo contrario a este precepto.

### 3. TRIBUTACIÓN AMBIENTAL

El principio de que 'quien contamina paga' fue definido por la OCDE (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos) como "la exigencia de que quien contamina cargue con los costos de las medidas de prevención y control de la contaminación"<sup>4</sup>, de modo que "cuanto mayor sea la proporción de los costos asumidos por el que contamina, más se cumplirá con el principio de quien contamina paga"<sup>5</sup>.

De allí la lección de Michel Prieur, sobre el principio de quien contamina paga:

"se inspira en la teoría económica según la cual los costos sociales externos que acompañan la producción industrial deben ser internalizados, es decir, los agentes económicos los deben tomar en cuenta en sus costos de producción"<sup>6</sup>.

En este sentido, se habla de la necesidad de internalizar los costos ambientales, es decir, contabilizarlos para que formen parte del valor de los productos y servicios.

En este sentido, surgen dos vertientes del principio de 'quien contamina paga'. Desde un punto de vista jurídico, significa responsabilizar económicamente a los contaminadores. El enfoque económico supone internalizar el precio de los productos contaminantes a los costos sociales resultantes del deterioro ambiental.

Al mismo tiempo, a este principio se le confieren dos fases. La primera es la preventiva, cuya finalidad es crear estímulos para evitar el deterioro ambiental. La otra fase es el resarcimiento, que tiene como objetivo indemnizar los daños causados al medio ambiente.

Dada la importancia de la cuestión ambiental como política interna e internacional surgen instrumentos económicos para la protección del medio ambiente, basados en el principio de 'quien contamina paga', proponiendo soluciones, algunas veces del mercado, algunas veces con la intervención del Estado.

3. *Es apropiado mencionar aquí, que debido a la complejidad de la sociedad postmoderna, en la actualidad, la clasificación de los actos jurídicos lícitos o ilícitos es tan útiles como insuficientes. En el ámbito de la legalidad, se pueden identificar actos convenientes (deseables), inconvenientes (indeseables) y neutro (indiferentes) en lo referente a la concreción de los valores consagrados en la Constitución.*

4. OCDE. *The Pollutor-Pays Principle – Definitions, Analysis, Implementation*. París: OCDE, 1975, p. 6.

5. OCDE. *Economic Instruments for Environmental Protection*. París: OCDE, 1989, p. 28.

6. PRIEUR, Michel. *Droit de l'environnement*. 2ª Ed. París: Dalloz, 1991, p. 123.

---

La doctrina reconoce como instrumentos económicos adecuados la protección ambiental, los subsidios, la comercialización de licencias ambientales (trade-off of permits), el depósito-reembolso y la tributación ambiental.

En este aspecto, entre las medidas de prevención y lucha contra la contaminación, el tributo se revela como un instrumento eficaz, no sólo proporcionando los recursos necesarios para que el Estado pueda actuar (tributación fiscal), sino también para inducir conductas no contaminantes e inhibir las contaminantes (tributación extrafiscal). Ambos fundamentos se asientan en la doctrina kelseniana de la sanción de premios o de recompensa, que a su vez se basa en el principio retributivo. El sistema tributario se revela útil en la lucha contra la contaminación y la destrucción del medio ambiente, ya que adecua los tipos tributarios a la tributación ambiental. El tributo, en este caso particular, se revela como un instrumento de políticas ambientales.

Así, el Estado reconoce el esfuerzo de los ciudadanos para cumplir con la ley y no sólo castiga al infractor. Quien no contamina o contamina relativamente poco conlleva, a modo de premio, menor carga tributaria. Es esta doctrina que justifica, en general, los incentivos fiscales, que de otro modo, serían privilegios incompatibles con el principio de igualdad.

En el caso de los incentivos fiscales empleados como instrumentos económicos para promover la protección del medio ambiente, el hecho es que mientras algunos rechazan la opción del estímulo fiscal (para continuar la actividad contaminante) lo que implica pagar más impuestos, otros eligen pagar menos impuestos o no pagar, a través de la implementación del desarrollo tecnológico.

Alejandro Altamirano afirma que:

“es mejor incentivar que sancionar, estimular la inversión en controles de la contaminación que sancionar con gravámenes cuyo cumplimiento tiene por efecto asfixiar la actividad industrial, cuando no crean un clima de incertidumbre sobre los alcances de su cumplimiento”<sup>7</sup>.

El sistema tributario puede actuar de manera complementaria al sistema administrativo de licencias ambientales, que es indispensable para la preservación del medio ambiente. Según la OCDE, los tributos ambientales, junto con los instrumentos normativos, pueden contribuir a una mejor integración de las políticas económicas y ambientales.

Es esta integración que los organismos americanos han intentado llevar a cabo, y este es el tema que se tratara más específicamente a continuación.

---

7. ALTAMIRANO, Alejandro. “La Tributación como Instrumento Aplicado al Mejoramiento del Medio Ambiente. Eco tributación”, en *Anales de las XXVII Jornadas de Finanzas Públicas*. Córdoba: Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba, 1994.

## 4. EN EL MARCO AMERICANO

### a. Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN/NAFTA)

El TLCAN/NAFTA es un Tratado de libre comercio firmado entre Canadá, Estados Unidos y México -teniendo a Chile como asociado- que entró en vigor en 1994. Entre sus propósitos están la eliminación de las barreras aduaneras (impuesto de importación), la facilidad de la circulación de bienes y servicios entre los países miembros y la promoción de condiciones para una competencia justa dentro del área de libre comercio.

En lo que atañe al tema ambiental, el Tratado sigue la tendencia de la mayoría de los acuerdos y tratados de libre comercio; prevé en su preámbulo la intención de llevar a cabo sus objetivos de manera congruente con la protección y conservación del medio ambiente.

Además, en 1993, se firmó entre los países miembros del TLCAN el Acuerdo de Cooperación Ambiental de América del Norte (ACA). Este acuerdo constituye el instrumento internacional que contiene la política ambiental en esta región y surgió a partir de la preocupación sobre los posibles efectos negativos de la diversa legislación ambiental de cada país. Se discutieron temas como la distorsión y desventajas competitivas, el asumir los diferentes costos ambientales y la degradación ambiental.

De esta manera, el ACA contiene una serie de objetivos que se pueden clasificar en tres categorías: (i) ambientales; (ii) económico-ambiental; y (iii) referente a la aplicación efectiva de la legislación ambiental interna.

Entre los objetivos medioambientales, está el de alentar la protección y el mejoramiento del medio ambiente, incrementar la cooperación entre las partes encaminada a conservar, proteger y mejorar el medio ambiente y promover políticas y prácticas eficaces para prevenir la contaminación.

Entre los objetivos económicos y medio-ambientales están: la promoción del desarrollo sostenible a partir de la cooperación y del apoyo mutuo en las políticas ambientales y económicas, la promoción de las medidas ambientales efectivas y económicamente eficientes, la prevención de creación de distorsiones o de nuevas barreras en el comercio y el apoyo a las metas y objetivos ambientales del bloque económico (TCLAN).

Finalmente, el fortalecimiento de la cooperación para la elaboración de leyes, reglamentos y procedimientos; la mejora en el cumplimiento de las leyes y regulaciones ambientales y la promoción de la transparencia y de la participación de la sociedad en la elaboración de la legislación ambiental, son objetivos relativos a la legislación interna. El propósito es evitar las barreras en el comercio por motivos de incumplimiento de la legislación ambiental o por ventajas competitivas derivadas de dicho incumplimiento.

En cuanto a los conflictos existentes entre los Estados miembros en relación con el acuerdo, hay tres mecanismos: la consulta, la queja y el arbitraje.

La consulta es realizada por un Estado respecto a la omisión en la aplicación efectiva de la legislación ambiental del Estado consultado. El objetivo es llegar a una solución satisfactoria para todos los involucrados, con el fin de subsanar dicha omisión, ya sea a través de planes de acción o mediante compromisos, etc.

Si la consulta no resuelve la controversia, el Estado presenta la queja indicando el motivo de la misma. A partir de allí, el Consejo de la Comisión para la Cooperación Ambiental tiene veinte días para reunirse y formular una recomendación con respecto a la queja.

En último caso, si el Consejo no resuelve el litigio, cualquier Estado miembro podrá solicitar que se reúna el panel arbitral, que se llevará a

---

cabo si dos terceras partes del Consejo están de acuerdo. El panel arbitral sólo se da si hay razones económicas para ello, por lo tanto no existe ninguna posibilidad de utilizar este mecanismo en caso de que simplemente se incumpla con la legislación ambiental. Este Panel puede imponer al Estado que viola la ley una contribución monetaria (que no podrá exceder del 0.007% del comercio total de mercancías al año entre las partes correspondientes). Si no se paga la contribución, las partes pueden suspender los beneficios derivados del TLCAN/NAFTA por un valor equivalente.

## b. MERCOSUR

MERCOSUR es el bloque económico que comprende Brasil, Argentina, Paraguay, Uruguay y Venezuela, teniendo a Bolivia y Chile con estatus de asociados, creado por el Tratado de Asunción (1991).

Así como el TLCAN, el preámbulo del Tratado de Asunción prevé que sus objetivos deben lograrse mediante un uso más eficaz de los recursos naturales y la preservación del medio ambiente.

En este sentido, en 1992 el MERCOSUR fundó la Reunión Especializada sobre el Medio Ambiente (REMA), que aprobó a través de la Resolución 10/94, las Directrices Básicas en Materia de Política Ambiental. Esta resolución establece, entre otras directrices, la armonización de la legislación medioambiental entre los Estados miembros (no la creación de una legislación única), la internalización de los costos medioambientales en el precio de los bienes y servicios, y la adopción del desarrollo sostenible.

En otros documentos, existen referencias genéricas sobre la adopción de instrumentos económicos vinculados a la política ambiental, a saber:

- Política de Promoción y Cooperación sobre Producción y Consumo Sostenible (Resolución 26/07) – Apéndice i: “b”-instrumentos económicos y financieros para promover la adopción de cambios en patrones de producción y consumo insostenible; “e”-

sistema de premios y reconocimiento a las empresas que implementen prácticas de producción y consumo sostenible;

- Acuerdo Marco sobre Medio Ambiente (2001): Art. 3 “f”-promoción de la internalización de los costos ambientales mediante el uso de instrumentos económicos y regulatorios de gestión.
- Directrices de Gestión Ambiental y Producción más Limpia (Resolución 14/06) -Anexo: “Punto 1” -adoptar prácticas, métodos y tecnologías orientadas hacia el uso eficiente de los insumos y materias primas que resulten en una mejor gestión de los procesos productivos, para el aumento de la productividad, reduciendo significativamente los residuos generados; “Punto 3”-incorporar herramientas de contabilidad ambiental que permitan identificar los costos medioambientales asociados a las actividades productivas, con el fin de su internalización.

## c. Críticas

Sin embargo, a pesar de la inclusión de la preservación del medio ambiente en los acuerdos y tratados de libre comercio, esto, por sí solo, no es suficiente para contrarrestar los cambios sustanciales en el estado actual del medio ambiente.

En realidad, aunque el NAFTA y el MERCOSUR hayan incluido la protección del medio ambiente en la agenda de discusiones, incluso a través de estos acuerdos, no se puede considerar que en América haya una política ambiental regional, en realidad sólo existen medidas aisladas individualizadas y unilaterales.

De hecho, la falta de armonización de la legislación interna afecta la libre competencia en las áreas de libre comercio, ya que la adopción de instrumentos económicos (subsidios, tributos ambientales, etc.) de forma individual por un determinado Estado produce consecuencias negativas en el otro, lo que evidentemente genera distorsiones y desventajas competitivas.

El proceso de armonización, no sólo de la política, sino también de la legislación, es una necesidad de los procesos de integración. Por

ejemplo, si algunos países más estrictos adoptan la internalización de los costos y otros no, los primeros tendrán condiciones relativamente menos competitivas.

En este sentido, el mercado común pasa a tener un carácter competitivo en lugar de un carácter cooperativo, en lo que se refiere a la protección del medio ambiente.

Además, se observa que las directrices del TCLAN y del MERCOSUR son sólo normas

programáticas, sin ningún grado de concreción o efectividad. Estas directrices se proponen sólo para indicar cuál debe ser la línea a seguir. No existe una tendencia para obligar a que las leyes de cada Estado tengan un mínimo de contenido.

Por último, cabe destacar que en ninguno de esos documentos se menciona específicamente la tributación ambiental. Tales acuerdos y tratados simplemente se limitan a referirse a instrumentos económicos, de manera general.

## 5. INICIATIVAS AISLADAS / MEDIDAS UNILATERALES

La tributación ambiental es, hoy en día, un tema de moda que trata de buscar más de una solución a un problema grave que afecta a todo el mundo sin distinción: la crisis ambiental.

Existen varias iniciativas aisladas de tributación ambiental en el mundo. A nivel nacional, Alemania, Austria, Dinamarca, Finlandia, Holanda, Noruega, Reino Unido y Suecia ya han realizado reformas fiscales ambientales, además de cambios tributarios realizados en Irlanda y Luxemburgo.

Véase, por ejemplo, la siguiente tabla:

**Cuadro 1**

Beneficio	Ejemplo de País
Incentivos Fiscales (deducciones/créditos o exenciones) en relación a inversiones en bienes o activos de energía eficiente y/o adecuadas al medio ambiente	<p><b>Brasil</b> : Reducción de la tasa de impuestos sobre los vehículos (IPVA), cuando se trata de vehículos que funcionan con gas natural (Ley N° 113/10, aprobada en junio de 2011); exención tributaria para vehículos eléctricos en algunos Estados (CE, MA, PE, PI, RN, RS y SE); tasa de impuesto diferenciado en MS, RJ y SP</p> <p><b>Canadá</b>: Deducción inmediata o deducción por gastos relacionados con el programa de investigación científica y desarrollo experimental (SR &amp; ED por sus siglas en Inglés).</p> <p>EE.UU: Deducción fiscal para vehículos adecuados al medio ambiente y para las casas y electrodomésticos energéticamente eficientes.</p>
Depreciación acelerada o libre	<p><b>Australia</b>: Disposiciones específicas de depreciación para instalaciones de agua.</p> <p><b>Canadá</b>: Acelerada depreciación sobre los gastos intangibles relacionados con la energía renovable y proyectos de conservación de energía.</p> <p><b>EE.UU</b> : Acelerada depreciación para medidores eléctricos inteligentes o sistemas de red calificados, la conservación de suelo y agua y las superficies utilizadas en la agricultura, pequeñas refinerías y la construcción energéticamente eficiente de edificios comerciales.</p> <p><b>Holanda</b>: Depreciación acelerada o libre para la formación de bienes respetuosos del medio ambiente.</p>

---

Igualmente se debe mencionar los tributos ambientales en especie que existen en el extranjero.

En los Estados Unidos, por ejemplo, el impuesto incide en la producción y el consumo de ciertos productos contaminantes, con exención total o parcial a otros no contaminantes o reciclables. El Impuesto sobre la renta incluye un “adicional ambiental”, es decir, la deducibilidad de las donaciones de tierras y bosques con propósitos conservacionistas.

En Alemania, tenemos el ejemplo del impuesto municipal sobre envases, platos y cubiertos desechables. Por otra parte, el tributo sobre los vehículos se basa en la capacidad del motor, del combustible utilizado y si existe o no un catalizador. Además, existe una exención de la mitad para las ganancias devenidas de la producción privada de electricidad en los primeros veinte años de actividad.

En Bélgica, el impuesto incide sobre prácticamente en todos los bienes de consumo

desechables, desde maquinillas de afeitar y cámaras fotográficas hasta baterías y envases en general. Asimismo, se aplica un sistema de exenciones y reembolsos al utilizar material reciclable.

En Francia, hay un impuesto que permite a los municipios gravar los edificios urbanos, ya que se ve afectada la creación de espacios verdes.

En Portugal, hay leyes que contemplan exenciones y otros beneficios fiscales a quienes donen fondos para organizaciones no gubernamentales involucradas en la preservación del medio ambiente.

Finalmente, en el Reino Unido, el supuesto “congestion charge” es el tributo que recae sobre los vehículos que transitan por el centro de Londres durante la semana en horas laborales; los taxis, motocicletas, autobuses y vehículos que utilicen combustibles alternativos están exentos de esta tasa. Además, también tributan los residuos y combustibles fósiles en la industria.

## 6. EL TEMA EN BRASIL

La Constitución brasileña del 05 de octubre de 1988 reservó un capítulo titulado “Orden Social” para tratar sobre el medio ambiente<sup>8</sup>. Este punto estableció al medio ambiente como bien de uso común del pueblo y esencial para la calidad de vida, conminando tanto al Poder Público como a la colectividad la función de la defensa y preservación del medio ambiente.

Además, la propia Constitución determinó que la protección del medio ambiente y la lucha contra la contaminación son competencia común de la Unión, de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios<sup>9</sup>. Cabe destacar que Brasil posee veintiséis Estados además del Distrito Federal y más de 5.000 municipios.

Sin embargo, la Constitución de 1988 expresamente no menciona la tributación ambiental.

A pesar de la falta de previsión explícita acerca de la tributación ambiental, Brasil ya ha impuesto algunos tributos con características ambientales, más específicamente, impuestos y tasas.

Según José Marcos Domingues, teniendo en cuenta las disposiciones del art. 16 del CTN (Código Tributario Nacional), los impuestos indirectos (sobre la producción y consumo) tienen mayor capacidad para la tributación ambiental, a través de la gradación de las tasas, exenciones y reembolsos, dependiendo

8. *Art. 225. toda persona tiene derecho a un medio ambiente ecológicamente equilibrado, bien de uso común del pueblo y esencial para una calidad de vida saludable, imponiéndole al Poder Público y a la comunidad la obligación de defenderlo y preservarlo para las generaciones presentes y futuras.*

• *1° - para asegurar la efectividad de este derecho, el Poder Público debe:*

*I- Preservar y restaurar los procesos ecológicos esenciales y proveer el manejo ecológico de las especies y los ecosistemas; II-preservar la diversidad y la integridad del patrimonio genético del país e inspeccionar las entidades dedicadas a la investigación y manipulación de material genético;*

*III-definir, en todas las unidades de la Federación, espacios territoriales y sus componentes a ser especialmente protegidos, siendo la alteración y la eliminación permitidas solamente a través de ley, se prohíbe cualquier uso que comprometa la integridad de los atributos que justifiquen su protección;*

*IV-exigir, de acuerdo a la ley, previo a la instalación de una obra o actividad potencialmente causante de una importante degradación del medio ambiente, un estudio preliminar de impacto ambiental, el cual se hará público;*

*V-controlar la producción, la comercialización y el uso de técnicas, métodos y sustancias que pongan en riesgo la vida, la calidad de vida y el medio ambiente;*

*VI. promover la educación ambiental en todos los niveles de educación y sensibilización para la preservación del medio ambiente;*

*VII-proteger la flora y fauna; prohibidas en la ley las prácticas que pongan en peligro su función ecológica, causando la extinción de especies o que sometan a los animales a crueldad.*

• *2-Aquellos que explotan los recursos minerales están obligados a recuperar el ambiente degradado, según la solución técnica requerida por la entidad pública competente de acuerdo con la ley.*

• *3° -las conductas y actividades consideradas perjudiciales al medio ambiente realizadas por personas físicas o jurídicas, estarán sujetas a sanciones administrativas y penales, independientemente de la obligación de reparar los perjuicios causados.*

• *4° - La Amazonía brasileña, el bosque Atlántico, la Sierra del Mar, el Pantanal de Mato Grosso y la zona costera son patrimonio nacional y su uso será de acuerdo a la ley, en condiciones que aseguren la preservación del medio ambiente, incluyendo el uso de los recursos naturales.*

• *5-No están disponibles las tierras devueltas o expropiadas por los Estados, por acciones discriminatorias, necesarias para la protección de los ecosistemas naturales.*

• *6- La ubicación de las centrales que operen con reactor nuclear deberá ser definida en la ley federal, sin la cual no se podrán ser instaladas.*

9. *Art. 23. es responsabilidad común de la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los municipios: (...)*

*VI-proteger el medio ambiente y la lucha contra la contaminación en cualquiera de sus formas;*

de la naturaleza de los productos, con el fin de estimular la producción de productos más eficientes y menos contaminantes e inhibir la producción de los ineficientes o contaminadores, o cuyo proceso de producción es ambientalmente inadecuado<sup>10</sup>.

Sin duda también se puede hablar en beneficios fiscales provenientes de la tributación ambiental en los impuestos directos (sobre la renta y el patrimonio).

El siguiente cuadro muestra los impuestos ambientales en Brasil:

Directos	Indirectos
<p>IR (Federal): Ley 66/5.106-reducción o descuento de los recursos empleados en la forestación o reforestación.</p> <p>ITR (Federal): La función social de la propiedad- el correcto uso de los recursos naturales y la preservación del medio ambiente-. Exclusión de la base del cálculo a zonas de bosque nativo, así como la exención de la reserva legal.</p> <p>IPVA (Estatual): Exención parcial (o total) para vehículos impulsados por combustible menos contaminantes– ley 03/14.230 (PR), 2.877 ley/97 (RJ), 10.355/99 ley (SP), 14.937 ley/03 (MG).</p> <p>IPTU (Municipal): Ley 691/84 (Río de Janeiro/RJ) – exención del impuesto (i) de terrenos de interés ecológico o relevantes para la preservación ambiental; (ii) áreas declaradas como reservas forestales; y (iii) áreas con más de 10 mil m<sup>2</sup> cubiertos de bosques.</p>	<p>IPI (Federal): Dec.755/93-reducción de la tasa en los vehículos movidos por alcohol en comparación con los impulsados por gasolina.</p> <p>ICMS (Estatual): Decreto 93/2.055 (RJ)-reducción de la tasa impositiva (18% à 12%) aplicada a los equipos destinados a la protección del medio ambiente.</p> <p>ICMS-Ecológico (Estatual): No es un impuesto ambiental. Se trata del Instituto de derecho financiero, por lo que es un criterio cuantitativo para determinar las transferencias obligatorias (de los Estados a los Municipios)-criterios ambientales. -Ley 04/1.530 (AC), ley 322/96 (AP), 14.023/07 ley (EC), LC 157/04 (MT), Ley 2.193/00 (MS) 18.030/09 ley (MG), LC 59/91 (PR), 12.432 ley/03 (PE), Ley 5.813/08 (PI), 5.100/07 ley (RJ), 11.038/97 ley (RS), LK 147/96 (RO), Ley de 8.510/93 (SP) 1.323/02 y ley (TO).</p>

Como hechos generadores de las tasas, a su vez, parecen aceptables, a la luz del derecho brasileño (art. 77 del CTN), las licencias, la fiscalización y la limpieza o recuperación ambiental, siempre que se guarde una razonable equivalencia entre la tasa y el costo del servicio público ambiental. Cabe mencionar que las tasas pueden alterar su valor por situaciones individuales de los contribuyentes (tipo de establecimiento/ instalación /actividad, área fiscalizada, etc.) y por el volumen de emisiones, o la producción de residuos contaminantes.

De esta manera, los gravámenes ambientales no sólo pueden representar ingresos sustanciales para la financiación de sus gastos administrativos, sino también producir un efecto inductor en el contaminador a fin de que busque alternativas menos contaminantes con el objeto de reducir el monto de la tasa que debe pagar.

La siguiente tabla muestra las tasas con características ambientales instituidas en Brasil:

10. “OLIVEIRA, José Marcio Domingues de. *Direito Tributario e Meio Ambiente*, 3ra. Ed. Río de Janeiro. Forense, 2007, p.”

---

### Tasas Ambientales

---

**Tasa de Control y Fiscalización Ambiental (art. 17-B de la Ley 6.938/81):** tiene como hecho generador el ejercicio regular del poder de policía otorgado a IBAMA para el control y fiscalización de las actividades potencialmente contaminantes y usuarias de los recursos naturales.

**Tasa para la Preservación Ambiental (Ley 10.430/88 PE -Fernando de Noronha):** su hecho generador es el uso efectivo o potencial por parte de los visitantes de la infraestructura física, implantada por el Estado al igual que el acceso y disfrute del patrimonio natural de la isla.

**Tasa Ambiental (Ley 10.233/92PR):** tiene como hecho generador el ejercicio regular del poder de policía o el uso de servicio público prestado, o disponible por el Instituto Ambiental de Paraná-IAP.

Tasa de Fiscalización Ambiental (Ley14.384/02 GO): su hecho generador se basa en el ejercicio regular del poder de policía para el control y fiscalización de las actividades potencialmente contaminantes y usuarias de los recursos naturales.

Tasa de Control y Fiscalización Ambiental (Ley/14.490 03 MG): su hecho generador está basado en el ejercicio regular del poder de policía para el control y fiscalización de las actividades potencialmente contaminantes y usuarias de los recursos naturales.

Tasa Forestal: MG - Ley 4.747/68 -Su hecho generador lo constituyen las actividades de fiscalización, administrativas, policiales y el estímulo a cargo del Instituto Estatal de Bosques.

RJ – Ley 3.187/99 – el hecho generador de esa tasa es el ejercicio del poder de policía- fiscalización forestal (actividades de extracción, industrialización y consumo de productos forestales y subproductos de origen forestal).

**Tasa de Licencia Ambiental (Ley 5.441/01-Vitória/ES):** es la tasa cuyo hecho generador es el ejercicio del poder de policía como consecuencia de la licencia ambiental para las actividades realizadas dentro del municipio.

**Tasa de fiscalización de la licencia ambiental (LC 28/01 – Macaé/RJ):** su hecho generador es la fiscalización regular y efectiva del poder de policía administrativa, ejercida sobre las actividades comerciales, productivas y de prestación de servicios y uso de los recursos ambientales por el Gobierno y los individuos.

---

## 8. CONCLUSIONES

Cabe señalar que la protección del medio ambiente se ha incorporado en la mayoría de los convenios o acuerdos de libre comercio. Aunque se trata de normas programáticas generales, y sin concreción y efectividad, las previsiones de los tratados y convenciones han promovido la proyección de la protección ambiental en los sistemas jurídicos nacionales, incluyéndola en la legislación tributaria interna de cada país miembro de los bloques económicos.

Los tributos ambientales constituyen un valioso instrumento para la promoción de inversiones y conductas ambientales adecuadas. Sin embargo, la aplicación de tributos ambientales por los países miembros de zonas de libre comercio, sin la debida coordinación o armonización con el resto del bloque, produce un trato discriminatorio entre los productos y servicios, que afectan la neutralidad y la competitividad. Esta falta de coordinación o

---

armonización entre la legislación nacional, incluso entre los principios comunes, ha generado una amplia gama de medidas aisladas y unilaterales.

Ya que la tributación ambiental constituye un costo para los agentes económicos, es muy probable que los inversores busquen evitar estos costos en regiones o países donde la legislación es menos estricta. La adopción de medidas aisladas provoca distorsiones en

zonas de libre comercio, como el TLCAN y el MERCOSUR.

Si la intención de las zonas de libre comercio es la creación de un espacio común, donde las políticas tributarias no causen distorsiones económicas, una mayor estandarización y armonización de la legislación interna de estos países es claramente necesaria, dado que los problemas ambientales no respetan fronteras geográficas.

## 9. BIBLIOGRAFÍA

ALTAMIRANO, Alejandro. "La Tributación como instrumento aplicado al Mejoramiento del Medio Ambiente. Eco tributación". En Anales de las XXVII Jornadas de Finanzas Publicas. Córdoba: Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Córdoba, 1994.

FIGUEIREDO, Guilherme José Purvin. Curso de Direito Ambiental. 3ª ed. Curitiba: Arte y Letra, 2009.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. Curso de Direito Ambiental Brasileiro. 10ª ed. São Paulo: Saraiva 2009.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. Direito Ambiental Brasileiro 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MILAGRES, Marcelo de Oliveira. Considerações sobre a importância do Direito Ambiental. En Revista do Tribunal Regional Federal 1º Região, Brasília, v. 10, n. 4, Oct/Dic1998. Disponible en <[http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/21654/consideracoes\\_importancia\\_direito\\_ambiental.pdf?sequence=1](http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/21654/consideracoes_importancia_direito_ambiental.pdf?sequence=1)>. Acceso el 27 de julio de 2011.

NERI, Aimée Figueroa. Libre Comercio, medio ambiente y ecotributación. Reflexiones sobre el

ACA/TLCAN, TLCUEM y ALCA. En el Foro de la revista de Derecho, no 3. Quito: UASB-Ecuador, 2004.

OCDE. The Pollutor -Pays Principle- Definitions, Analysis, Implementation. París: OCDE, 1975.

OCDE. Economic Instruments for Environmental Protection. París: OCDE, 1989.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito Tributário e Meio Ambiente. 3ª ed. Río de Janeiro: forense, 2007.

PRIEUR, Michel. Droit de l'environnement. 2ª ed. París: Dalloz, 1991.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. IPVA- Impostos sobre a Propriedade de Veículos Automotores. São Paulo: Barrio Latino, 2011.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Río de Janeiro: forense, 2005.

SIRVINSKAS, Luís Paulo. Manual de Direito Ambiental. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

Todo el material de esta publicación fue preparado, en la Secretaría Ejecutiva del CIAT, Apartado 0834-02129, Panamá Rep. de Panamá. Se terminó en el mes de Junio de 2013.