

REVISTA DE  
**Administración  
Tributaria**



Centro Interamericano de  
Administraciones Tributarias  
**CIAT**



Agencia Tributaria  
Avanzando Contigo



Agencia Estatal de  
Administración Tributaria  
**AEAT**



Instituto de Estudios Fiscales  
MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA DE ESPAÑA  
**IEF**

**Nº42**  
**JUNIO 2017**  
ISSN 1684-9434

# REVISTA DE Administración Tributaria

## POLÍTICA EDITORIAL

En el marco del Acuerdo de Cooperación Técnica suscrito entre el CIAT y la Secretaría de Estado de Hacienda, 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 Capacitación y Formación de Talento Humano y el Director de Estudios e Investigaciones Tributarias) y el jefe de la Misión española, son los responsables 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.

## DIRECTOR DE LA REVISTA

Márcio Ferreira Verdi

## CONSEJO EDITORIAL

Márcio Ferreira Verdi

Santiago Díaz de Sarralde Miguez

Alejandro Juárez Espíndola

Juan Francisco Redondo Sanchez

## SECRETARIA DE REDACCIÓN

Neila Jaén Arias

## CORRESPONDENCIA

Toda comunicación debe ser dirigida al correo electrónico: revista@ciat.org

## 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.

## ORGANISMOS PATROCINADORES



Centro Interamericano de  
Administraciones Tributarias  
CIAT



Agencia Tributaria  
Avanzando Contigo



Agencia Estatal de  
Administración Tributaria  
AEAT



Instituto de Estudios Fiscales  
MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA DE ESPAÑA  
IEF

# Contenido

3

Editorial

MÁRCIO FERREIRA VERDI

5

El control de los tributos laborales y las rentas del trabajo en el segmento de grandes empresas

FREDY RICHARD LLAQUE SÁNCHEZ

19

E-gobierno fiscal corporativo

DANIEL ALEJANDRO SORIA

35

Asociaciones público-privado (APP) y su Ley Orgánica de Incentivos Tributarios en el Ecuador

MARLON MANYA ORELLANA

49

El control del comercio electrónico y la economía colaborativa

IGNACIO GONZÁLEZ GARCÍA

65

Madurez y desempeño de la gestión fiscal- MD GEFIS: Una propuesta de evaluación

MARÍA CRISTINA MAC DOWELL / JOSÉ TOSTES NETO / SORAYA NAFFAH / SANDRA MACHADO / LUCIANA PIMENTEL / EUGENIO LIRA

79

El régimen de incorporación fiscal, su recaudación y estímulo fiscal en México

JOSÉ MANUEL OSORIO ATONDO / LUIS HUESCA REYNOSO / JESÚS MARÍA MARTÍN TERÁN GASTÉLUM

89

Cobranza coactiva: Diagnóstico y propuestas de mejora

EQUIPO DE TRABAJO DE LA DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA DE LA ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS DE LA REPÚBLICA ARGENTINA

107

Desarrollo de las personas en la administración tributaria chilena en el marco de una reforma tributaria

CHRISTIAN HANSEN

121

RESEÑA

Desafíos y primeros avances del Proyecto BEPS en Latinoamérica

CÉSAR GARCÍA NOVOA

# Editorial

**Estimados lectores,**

Nos complace presentar a todos los funcionarios de las administraciones tributarias de los países miembros y asociados de nuestro organismo y, en general, a toda la comunidad fiscal internacional, el nuevo diseño de la Revista de Administración Tributaria que se edita como parte del Acuerdo de Cooperación Técnica que el CIAT mantiene con la Secretaría de Estado de Hacienda, el Instituto de Estudios Fiscales (IEF) y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de España.

En esta edición se presentan (8) artículos: El control de los tributos laborales y las rentas del trabajo en el segmento de grandes empresas; E-gobierno fiscal corporativo; Asociaciones público-privado (APP) y su Ley orgánica de incentivos tributarios en el Ecuador; El control del comercio electrónico y la economía colaborativa; Madurez y desempeño de la Gestión fiscal- MD GEFIS: Una propuesta

de evaluación; El régimen de incorporación fiscal, su recaudación y estímulo fiscal en México; La cobranza coactiva: Diagnóstico y propuestas de mejora; Desarrollo de las personas en la administración tributaria chilena en el marco de una reforma tributaria. Además de estos artículos se incluye un nuevo apartado de reseñas de otras publicaciones de interés; en este número en relación con el libro “Desafíos y primeros avances del Proyecto BEPS en Latinoamérica”.

Agradecemos la gran acogida que tuvo la convocatoria de presentación de contribuciones para esta edición de la revista.

Reafirmamos nuestro compromiso de difundir información de interés que contribuya al aprendizaje y estimule la transferencia de conocimientos útiles para la comunidad tributaria internacional.



**Márcio Ferreira Verdi**  
Director de la Revista





# EL CONTROL DE LOS **TRIBUTOS LABORALES Y LAS RENTAS**

## DEL TRABAJO EN EL SEGMENTO DE GRANDES EMPRESAS

Fredy Richard  
**LLAQUE SÁNCHEZ**

### SINOPSIS

El presente trabajo hace una revisión de los riesgos vinculados a los tributos laborales y las contribuciones a la seguridad social. El documento adicionalmente reconoce las ventajas que los desarrollos informáticos que se hicieron en el Perú, dentro de una iniciativa Standard Business Reporting, tienen para una adecuada gestión del

cumplimiento. El trabajo incluye una matriz de riesgos laborales así como un inventario de los principales conceptos remunerativos utilizados por grandes y medianas empresas que podrían ser utilizados incorrectamente a fin de lograr ahorros tributarios.

### CONTENIDO

1. Marco legal de actuación de la Administración Tributaria peruana
2. El control desarrollado por la SUNAT
3. Tratamiento de los riesgos de grandes empresas a partir de acciones de control
4. Conclusiones
5. Bibliografía
6. Anexo

### EL AUTOR

Contador Público y Máster en Contabilidad con mención en Finanzas de la Universidad Nacional de Trujillo. Máster en Derecho Tributario de la Universidad de Barcelona. Doctor en Contabilidad y Finanzas de la Universidad de San Martín de Porres. Docente de la Escuela de Negocios de la Universidad de Lima, Universidad Nacional Mayor de San Marcos y Universidad del Pacífico.

## INTRODUCCIÓN

El crecimiento económico del Perú en los últimos años generó una mejora del mercado laboral<sup>1</sup>, muestra de ello es la reducción de algunos indicadores de informalidad laboral y desempleo. Con respecto a este último indicador, entre 2004 y el 2014, el desempleo se redujo del 5.1% de la población económicamente activa al 3.7%<sup>2</sup>.

Por otro lado, la cantidad de personas en planilla ha crecido significativamente, así en setiembre de 2001 se contaba con 1,107.2 miles de trabajadores y para setiembre de 2016 ésta cantidad ascendió a 5,985.2 miles de trabajadores<sup>3</sup>.

La informalidad laboral no es solo un problema peruano, la Organización Internacional del Trabajo<sup>4</sup> (OIT) señala que la condición de trabajador informal en América Latina puede ser atribuida a más de 130 millones de personas ocupadas que tienen empleos informales, sin protección social ni derechos laborales<sup>5</sup>.

La información estadística producida en el Perú indica que entre el 2005 y el 2013, la informalidad laboral – según cifras del Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo (MTyPE) – pasó de 69% a 56,4%.

A pesar de esta reducción el Perú sigue en el grupo de los cinco países con mayores tasas de informalidad

laboral en América Latina. Se estima que 2,5 millones de peruanos trabajan de manera informal siendo los empleados de las microempresas los más afectados dentro del segmento asalariado privado.

Esta reducción puede atribuirse a la mejora en general de la economía peruana pero también al trabajo de las entidades involucradas en el tema, entre las que encontramos a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), encargada del control tanto de los tributos de la seguridad social (EsSalud y ONP)<sup>6</sup> como los tributos correspondientes a las rentas del trabajo (Rentas de 4ta. y 5ta. Categoría según la denominación que se les da en el país).

También se reconoce el esfuerzo de la SUNAFIL<sup>7</sup> y el MTPE<sup>8</sup>, entidades estatales responsables del ámbito laboral y que supervisan el cumplimiento de la normativa laboral, definen y perfeccionan el marco laboral, así como las políticas de trabajo.

En el país el mayor esfuerzo hacia la formalización laboral se ha realizado a nivel de la normativa tributaria mediante la creación de regímenes diferenciados -a favor de pequeñas y medianas empresas y actividades específicas- con tasas reducidas de cargas sociales. Sin embargo, todo apunta a que los impactos de estas medidas son cada vez menos efectivos en la reducción de la informalidad laboral.

1 Un tema a resaltar es que el mayor dinamismo del mercado laboral ha venido de la mano con el aumento en la productividad media del trabajador, por lo cual elevar los pagos salariales no ha sido "percibido" por todos como un crecimiento de costos laborales, sin embargo, en moneda corriente, sin tener en cuenta la productividad el costo de la planilla se ha incrementado.

2 RPP.pe. (2016). Así está el Perú 2016: El 70% de trabajadores labora en la informalidad. Recuperado el 20.11.2016 de: <http://rpp.pe/economia/economia/asi-esta-el-peru-2016-el-70-de-trabajadores-labora-en-la-informalidad-noticia-935544>.

3 Ver cuadro 49 recuperado el 20.11.2016 de: [http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/busqueda\\_cuadros.html](http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/busqueda_cuadros.html)

4 Ver página web de la Institución: <http://www.ilo.org/global/lang-es/index.htm>

5 OIT (2016) Economía informal en América Latina y el Caribe. Recuperado el 20.11.2016 de: <http://www.ilo.org/americas/temas/econom%C3%ADa-informal/lang-es/index.htm>.

6 En nuestro caso estas contribuciones han sido creadas a favor de EsSalud (<http://www.essalud.gob.pe/>). EsSalud es un organismo público descentralizado, con personería jurídica de derecho público interno, adscrito al Sector Trabajo y Promoción Social que tiene por finalidad dar cobertura a los asegurados y sus derechohabientes, a través del otorgamiento de prestaciones de prevención, promoción, recuperación, rehabilitación, prestaciones económicas, y prestaciones sociales que corresponden al régimen contributivo de la Seguridad Social en Salud, así como otros seguros de riesgos humanos.

Por su parte la ONP, (<https://www.onp.gob.pe/>), es La Oficina de Normalización Previsional - ONP fue creada mediante el Decreto Ley N° 25967, modificada por la Ley N° 26323 que le encargó, a partir del 1 de junio de 1994, la administración del Sistema Nacional de Pensiones - SNP y del Fondo de Pensiones regulados por el Decreto Ley N° 19990. Adicionalmente se otorgó a la institución la gestión de otros regímenes pensionarios administrados por el Estado.

7 La SUNAFIL (<http://www.sunafil.gob.pe/>) es una entidad que tiene por objetivo Supervisar el cumplimiento de la normativa socio laboral, ejecutando las funciones de fiscalización dentro del ámbito de su competencia, Vigilar y exigir el cumplimiento de las normas legales, reglamentarias, convencionales y las condiciones contractuales, en el orden socio-laboral, que se refieran al régimen de común aplicación o a regímenes especiales; Imponer las sanciones legalmente establecidas por el incumplimiento de las normas socio-laborales, en el ámbito de su competencia; entre otras.

8 El Ministerio de Trabajo y promoción del Empleo (<http://www.trabajo.gob.pe/>), es el ente rector en materia de desarrollo y evaluación de políticas socio laborales de trabajo y promoción de la empleabilidad e inserción laboral, el autoempleo y el trabajo decente que garantiza el cumplimiento de la normativa laboral vigente, la prevención y solución de conflictos la mejora de las condiciones de trabajo, entre otras.

Un mejor análisis del fenómeno de la informalidad laboral, utilizando la información producida por la *Planilla Electrónica* y el *T-Registro* desarrollado por la SUNAT y la Encuesta Nacional de Hogares (ENAHOG) realizada por el INEI<sup>9</sup>, emprendido por un grupo multidisciplinario con un enfoque holístico y sistémico que comprometa a las diferentes entidades estatales involucradas y a la sociedad civil, podrían servir de base para plantear una mejor respuesta a los riesgos relacionados<sup>10</sup>.

A los efectos del presente trabajo nos centraremos en el control de los riesgos que se presentan en los grandes contribuyentes con respecto a los tributos que gravan la renta del trabajo y las contribuciones a la seguridad social cuya administración, en el caso peruano, se concentra en la SUNAT.

El trabajo explora el uso de la información proporcionada por la Planilla Electrónica y el T-Registro<sup>11</sup>, entre otras fuentes de información, como fuentes de identificación y valoración de riesgo que permita plantear acciones de mitigación que logren reducir la evasión y elusión en la parte formal del empleo en el Perú. Adicionalmente desarrollamos algunos conceptos utilizados por las grandes empresas a fin de otorgar remuneraciones directas o indirectas que deben ser correctamente caracterizadas a efectos de un control efectivo.

## **1. MARCO LEGAL DE ACTUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PERUANA**

Una de las condiciones necesarias para la adecuada gestión de cualquier tributo es la existencia de un marco legal robusto que permita a la Administración

ejercer adecuadamente su función. El detalle de la normativa que se muestra a continuación no es completo, se destaca únicamente la legislación principal sin hacer un inventario completo de todas las normas aplicables.

En nuestro caso identificamos un set de normas robusto que puede ser clasificado de la siguiente manera:

### **1.1 Normas administrativas**

De acuerdo al artículo 5° del Decreto Legislativo N° 501 modificado por la Ley 27334 así como por la Ley 29816, Ley de Fortalecimiento de la SUNAT y su Reglamento, Decreto Supremo N° 029-2012-EF y normas modificatorias; la SUNAT resulta competente para administrar, recaudar o ejercer cualquier otra función que sea compatible con sus fines, respecto a las aportaciones al Seguro Social de Salud – ESSALUD y a la Oficina de Normalización Previsional – ONP, a las que hace referencia la Norma II del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias.

La norma antes citada también señala que la SUNAT podrá ejercer facultades de administración respecto de otras obligaciones no tributarias de ESSALUD y de la ONP<sup>12</sup>, de acuerdo a lo que se establezca en los convenios interinstitucionales correspondientes<sup>13</sup>.

El marco reglamentario sobre el tema precisa que la SUNAT ejerce las funciones señaladas en el artículo 5° del Decreto Legislativo N° 501, modificado por Ley N° 27334, respecto de las aportaciones a la Seguridad Social, de acuerdo a las facultades y atribuciones que le

9 El Instituto Nacional de Estadística e Informática – INEI, ver <https://www.inei.gob.pe/sistema-estadistico-nacional/>, es un organismo técnico especializado, con personería jurídica de derecho público interno, con autonomía técnica y de gestión, dependiente del Presidente del Consejo de Ministros. Es el organismo central y rector del Sistema Estadístico Nacional, responsable de normar, planear, dirigir, coordinar y supervisar las actividades estadísticas oficiales del país.

10 Cabe recordar que las alternativas de tratamiento de riesgo aceptables, según la ISO 31000 pueden ser: Evitar el riesgo decidiendo no iniciar o continuar con la actividad que causa el riesgo; Aceptar o aumentar el riesgo a fin de perseguir una oportunidad (las opciones anteriores no son válidas en el contexto de las Administraciones Tributarias); Eliminar la fuente del riesgo; Modificar la probabilidad; Modificar las consecuencias; Compartir el riesgo con otras partes (o en su caso trasladarlo al Poder Ejecutivo solicitando un cambio de la norma); y Retener el riesgo en base a una decisión informada.

11 Mayor información sobre estos desarrollos se puede encontrar en: [http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com\\_content&view=category&layout=blog&id=358&Itemid=565](http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=358&Itemid=565) y [http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com\\_content&view=category&layout=blog&id=270&Itemid=483](http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=270&Itemid=483)

12 Por su parte, el artículo 3° de la Ley N° 27334, estableció que mediante Decreto Supremo se deberá regular el alcance, periodos y otros aspectos que se requieran para la aplicación de la ampliación de facultades de la SUNAT, es así que se aprueban las normas reglamentarias mediante Decreto Supremo N° 039-2001-EF en su artículo 5° establece que, de acuerdo con el artículo 5° de su Ley General, corresponde a la SUNAT la administración de las Aportaciones a la Seguridad Social, incluyendo lo relacionado a la inscripción y/ o declaración de las entidades empleadoras y de sus trabajadores y/ o pensionistas, sin distinción del período tributario.

13 De acuerdo al párrafo incorporado por la Única Disposición Complementaria Modificatoria de la Ley N° 30003, publicada el 22 marzo 2013, la SUNAT ejerce las funciones antes señaladas respecto de los aportes al Régimen Especial de Pensiones (REP) para los trabajadores pesqueros y el Fondo Extraordinario del Pescador (FEP).



otorga el Código Tributario y demás normas tributarias; y asimismo que las facultades de administración de las entidades, se efectuarán conforme a lo que las mencionadas instituciones acuerden.

## 1.2 Normas laborales

Entre las más importantes podemos señalar el Decreto Legislativo N.º 728 (12/11/1991) que aprueba la Ley del Fomento al Empleo modificado por la Ley 28051; el Decreto Supremo N.º 002-97-TR (27/03/1997) Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.º 728, Ley de Formación y Promoción Laboral. Adicionalmente el Decreto Supremo N.º 003-97-TR (27/03/1997) Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N.º 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral y el Decreto Supremo N.º 007-2002-TR (04/07/2002) Texto Único Ordenado de la Ley de Jornada de Trabajo, horario y trabajo en sobre tiempo.

El marco legal adicionalmente incluye El Decreto Supremo N.º 008-2002-TR (04/07/2002) Reglamento del Texto Único Ordenado de la Ley de Jornada de Trabajo, horario y trabajo en sobre-tiempo; El Decreto Supremo N.º 004-2006-TR (06/04/2006) Dicta Disposiciones sobre el Registro de Control de Asistencia y de Salida en el Régimen Laboral de la Actividad Privada; El Decreto Supremo N.º 011-2006-TR, (06/06/2006) Modifica el D.S. N.º 004-2006-TR, que Establece Disposiciones sobre el Registro de Control de Asistencia y de Salida en el Régimen Laboral de la Actividad Privada.

La anterior relación es solo referencial, en las páginas web de SUNAFIL y el MTPE se encuentra el inventario de todas las normas vigentes sobre la materia.

## 1.3 Normas tributarias

Las normas tributarias pueden clasificarse en dos grandes grupos: Uno relacionado con obligaciones sustanciales: Artículo 34º y 71º de la Ley del Impuesto a la Renta, Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N.º 179-2004-EF y normas modificatorias.

El otro grupo referido a obligaciones formales, entre las que encontramos: el Decreto Supremo N.º 018-2007-

TR Publicado el 28 de agosto de 2007. Establecen disposiciones relativas al uso del documento denominado “Planilla Electrónica”; El Decreto Supremo N.º 008-2011-TR (05/06/2011) que aprueba normas de adecuación al T-Registro y PLAME; la Resolución Ministerial N.º 250-2007-TR Publicada el 30 de septiembre de 2007.

Aprueban información de la Planilla Electrónica y anexos; la Resolución Ministerial N.º 121-2011-TR que aprueba la información de la Planilla Electrónica y sus elementos principales.

Adicional a las disposiciones anteriormente señaladas, existe otras disposiciones emitidas por la SUNAT con respecto al uso de la Planilla Electrónica y el T-Registro que pueden ser revisadas en la página web de la Administración Tributaria peruana<sup>14</sup>.

## 2. EL CONTROL DESARROLLADO POR LA SUNAT

Una de las oportunidades de mejora del control del impuesto que grava las rentas del trabajo que tuvo SUNAT fue el encargo de la administración de los tributos creados a favor de la seguridad social. Este encargo al inicio fue muy complicado de asumir, se necesitaron desarrollar nuevos sistemas informáticos para dar soporte a las necesidades derivadas de los procesos de orientación, recaudación, fiscalización y resolución de recursos impugnatorios relacionados a los nuevos tributos.

Superada la etapa inicial, se inició el proceso de mejoras que incluyó el rediseño de los controles extensivos e intensivos existentes. El análisis realizado se concretó en una serie de iniciativas requeridas para el desarrollo de los controles del cumplimiento y control del incumplimiento.

### 2.1 La planilla electrónica

Una de las principales iniciativas para la mejora del cumplimiento de los tributos laborales y tributos a la renta del trabajo fue el desarrollo de la que pueda entenderse como la iniciativa SBR<sup>15</sup> más exitosa llevada a cabo en el país: la **Planilla Electrónica**<sup>16</sup>, documento llevado a

<sup>14</sup> Mayor información puede ser obtenida en: <http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php/empresas-menu/planilla-electronica/pdt-plame>

través de los medios informáticos desarrollados por la SUNAT que contienen información de los empleadores, trabajadores, pensionistas, prestadores de servicios, personal en formación modalidad formativa laboral y otros practicantes, personal de terceros y derecho habientes (personas que tienen derecho a las prestaciones sociales).

El documento tiene, a partir del 2011, dos componentes que son: el Registro de Información Laboral (T-Registro<sup>17</sup>) y la Planilla Mensual de Pagos (PLAME<sup>18</sup>). Esta información sirve para los fines propios de la SUNAT, adicionalmente permite satisfacer necesidades de información de Es Salud, ONP, MTyPE, SUNAFIL y SENATI<sup>19</sup> y también para el cumplimiento de los compromisos de Intercambio de Información a requerimiento de otras Administraciones Tributarias Extranjeras de países con los que tenemos convenios de intercambio de información. En el Anexo N° 1 se encuentra el detalle de la información que se solicita a los contribuyentes.

Este documento proporciona de manera directa la información requerida por las entidades públicas antes señaladas reduciendo así el costo de cumplimiento tanto de la administración pública como de los contribuyentes. Esta iniciativa adicionalmente generó una reducción de costos explícitos adicionales como el referido a la autorización de la planilla<sup>20</sup> y mejoró sustancialmente la oportunidad y calidad de la información que usan las distintas entidades.

La planilla electrónica es una fuente de información de alta calidad que permite realizar tantos análisis simples

como complejos que permiten detectar inconsistencias que deben ser tratadas posteriormente mediante diversos mecanismos incluyendo la ejecución de acciones intensivas y/o extensivas de control u otras acciones de administración de riesgos.

Debe reconocerse que su utilidad excede la aplicación a nivel de los tributos laborales encontrándose interesantes derivaciones que permiten mejorar el control del Impuesto a la Renta y del IGV.

## 2.2 Matriz de riesgo de tributos laborales

Los pagos a los trabajadores suelen, en la mayoría de los países, estar sujetos a contribuciones a la seguridad social en cabeza del empleado o del empleador a la par que se encuentran afectados al impuesto a la renta del trabajo.

En condiciones normales se esperaría que las normas que dan soporte a las obligaciones formales y sustanciales de estos tributos con respecto a la afectación a los tributos que gravan al trabajo sean las mismas, pero con regularidad esto no es así.

Las normas que generan a las obligaciones derivadas de estos tributos y de los derechos laborales reconocidos a favor de los trabajadores no se desarrollan necesariamente de manera coordinada y se pueden producir obligaciones contradictorias o duplicadas producto de este desarrollo independiente.

La autonomía de la legislación laboral y tributaria y su distinto origen hacen que en ocasiones se generen

- 15 Los SBR permiten que las administrados ya no tengan que cumplimentar diversos formularios con similar (o la misma información) para cumplir con las exigencias de información de diversas reparticiones del gobierno, reduciendo con ello los costos de cumplimiento de los contribuyentes, del estado y mejorando la oportunidad y calidad de la información recibida. Este tema ha sido desarrollado por la OECD. Ver: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/admin/43384923.pdf>
- 16 A la fecha los obligados son aquellas personas que: Tengan a su cargo uno (1) ó más trabajadores; Cuenten con uno (1) o más; prestadores de servicios y/o personal de terceros; Paguen pensiones de jubilación, cesantía, invalidez y sobrevivencia u otra pensión, cualquiera fuera el régimen legal al cual se encuentre sujeto; Contraten a un personal en formación – modalidad formativa laboral; Cuenten con uno o más trabajadores o pensionistas que sean asegurados al Sistema Nacional de Pensiones; Se encuentren obligados a efectuar alguna retención de cuarta o quinta categoría; Tengan a su cargo uno o más artistas, de acuerdo a lo previsto en la Ley N° 28131; Hubieran contratado los servicios de una Entidad Prestadora de Salud u otorguen servicios propios conforme a lo dispuesto en la Ley N° 26790; entre otros.
- 17 Es el Registro de Información Laboral de los empleadores, trabajadores, pensionistas, prestadores de servicios, personal en formación – modalidad formativa laboral y otros (practicantes), personal de terceros y derechohabientes. Se accede a través de la Clave SOL, OPCIÓN MI RUC Y OTROS REGISTROS.
- 18 Documento electrónico que comprende información laboral, de seguridad social y otros datos sobre el tipo de ingresos de los sujetos registrados, trabajadores y derechohabientes. Ver [http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com\\_content&view=category&layout=blog&id=271&Itemid=484](http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=271&Itemid=484).
- 19 El Servicio Nacional de Adiestramiento en Trabajo Industrial SENATI, conforme a la Ley N° 26272, modificada por la Ley N° 29672, es una persona jurídica de derecho público, que tiene por finalidad proporcionar formación profesional y capacitación a los trabajadores de las actividades productivas consideradas en la categoría D de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU) de todas las actividades económicas de las Naciones Unidas (Revisión 3).
- 20 Este trámite debía hacerse ante el MTyPE, insumía tiempo en su realización y adicionalmente tenía una tasa asociada que podría ser -de manera agregada- relativamente alta en el caso de empleadores con varios centros de trabajo que tenían obligación de tener un libro de planilla autorizado por cada centro laboral.

vacíos o zonas grises con respecto al tratamiento de algunos conceptos. Si bien en algunos casos esto es una decisión perfectamente válida en aras de lograr un mayor beneficio al trabajador y/o el logro de un objetivo mayor de política fiscal o laboral, en otros casos, esto es resultado de un tratamiento incompleto que genera oportunidad de arbitraje, evasión y elusión.

Los mismos objetivos buscados para el planeamiento tributario se buscan a efectos del planeamiento laboral, esto es: evitar el nacimiento del tributo, reducir el costo del mismo o diferir lo más posible el pago de los tributos que pudieran generarse. En algunos casos esto puede generar la pérdida no solo de recaudación o aportaciones a la seguridad social si no que adicionalmente puede generar la pérdida de beneficios laborales a los trabajadores. Adicionalmente generara mayores necesidades de fondos en el futuro a fin de que el estado pueda atender directa o indirectamente las mayores demandas de su población de mayor edad.

La matriz que se presenta a continuación busca esquematizar los riesgos que pueden encontrarse con respecto a este tema desde la perspectiva de la administración de los tributos que realiza la SUNAT. La matriz es una versión resumida que muestra los resultados del proceso de determinación de riesgos<sup>21</sup> laborales.

La matriz de riesgo consignada previamente le permitiría a una Administración Tributaria desarrollar mecanismos de detección y plantear medidas de gestión de riesgos -incluyendo acciones de control intensivo o extensivo- que le permita mejorar el cumplimiento de los tributos involucrados.

### 2.3 Detección de entidades empleadoras que presentan indicios de incumplimiento

Adicional a la Planilla Electrónica, la SUNAT –como la mayor parte de las Administraciones Tributarias- solicita a los contribuyentes activos la presentación de una serie de declaraciones informativas o determinativas que le permiten ejecutar controles de consistencia que

### Matriz de riesgo de tributos laborales

| FACTOR DE RIESGO  | IMPUESTOS AL TRABAJO |                              |
|---|----------------------|------------------------------|
|   | Grandes Empresas     | Medianas y pequeñas empresas |
| 1) No declarar Trabajadores   | B                    | M                            |
| 2) Sub-declarar trabajadores  | B                    | A                            |
| 3) Pagar remuneraciones superiores al mercado a fin de reducir el costo tributario arbitrando tasas y el impuesto al dividendo                                    | B                    | M                            |
| 4) Pagar remuneraciones a terceros vinculados que no prestan efectivamente servicios a fin de justificar salidas de utilidades a favor de accionistas y/o socios. | A                    | A                            |
| 5) Des-caracterización de conceptos remunerativos para evitar el pago de cargas sociales  | A                    | B                            |
| 6) Considerar en la planilla a empleados fantasmas para retirar utilidades o justificar pagos no deducibles.  | B                    | A                            |
| 7) Falsas afiliaciones - para obtener prestaciones sociales indebidas (salud y/o pensiones).  | B                    | A                            |

**Leyenda:** A (Alto), M (Medio), B (Bajo).

pueden derivar en alertas que deben ser investigadas en tanto podrían ser indicios de incumplimiento.

El contar con información de la mayor parte de las empresas y tener la capacidad de distinguir entre y atendiendo a criterios tales como sectores económicos, zonas geográficas, rangos de ventas, entre otros, se puede generar patrones y tendencias sobre las cuales se pueden plantear hipótesis de incumplimiento.

21 Tal cual se señala CIAT (2011): “La determinación del riesgo comprende los siguientes elementos:

- determinación de la probabilidad del riesgo
  - determinación de la frecuencia del riesgo
  - determinación de la urgencia del riesgo
  - determinación del monto de la pérdida de ingresos
  - determinación de los posibles impactos sobre otras áreas de riesgo”
  - determinación de las consecuencias posibles para la confianza pública en el sistema y la administración tributaria
- Realizado este proceso pueden desarrollarse matrices más sofisticadas y completas que la planteada en este documento.

Las observaciones que se desvíen del rango esperado deben ser investigadas, luego de ser contrastadas y validadas las hipótesis de incumplimiento se pueden ejecutar acciones de control u otras acciones de mitigación de riesgos.

La lista de las inconsistencias que puede detectarse depende también del tipo de análisis que se realiza y su finalidad. Así pueden detectarse desde errores en la liquidación de tributos, hasta ingresos no declarados de los trabajadores o indicios de ingresos no declarados por las empresas<sup>22</sup>, entre otros. Debe tenerse en cuenta que pueden existir buenas explicaciones a las diferencias que se encuentran entre contribuyentes a pesar de que exhiban magnitudes similares.

La mayor o menor utilización de tecnología, la decisión de utilizar mayor o menor cantidad de personal en atención a modelos de servicio diferentes, las decisiones de operación de la industria y de contratación de personal, decisiones de mantener una planta solo enfocada al *core business* y *tercerizar* lo demás pueden ser razones que expliquen las diferencias.

Se puede encontrar contribuyentes que habiéndose afectado a rentas empresariales declaran operaciones comerciales pero no tienen trabajadores a su cargo o, en el otro extremo, puede detectarse contribuyentes que hacen falsas afiliaciones para obtener prestaciones sociales indebidas (salud y/o pensiones).

En este último caso habría que tener cuidado con la falsa detección que podría darse si se encuentran entidades que no declarando ingreso alguno cuentan por personal como consecuencia de ser perceptores de donaciones o por que reciben transferencias estatales o transferencias de otros cooperantes que justifican su disponibilidad de fondos.

La estrategia de administración de los riesgos laborales debe incluir el uso de todos los mecanismos disponibles a fin de mitigar o eliminar el riesgo. Un sistema de gestión del riesgo apropiado, debería cubrir todas las funciones

y procesos críticos de la Administración Tributaria, esto requiere, entre otros aspectos, que se desarrolle:

- Una robusta legislación (en este caso tributaria y laboral) que en lo posible no presente vacíos legales y/o genere conflictos de interpretación.
- Una adecuada estructura organizacional, que responda de mejor manera al contexto en el que opera la Administración Tributaria y que considere los diferentes segmentos de contribuyentes.
- Un sistema eficaz de planificación y control que permita el monitoreo permanente de indicadores claves y que garantice la rendición de cuentas.
- Sistemas de Tecnología de Información robustos, efectivos, que garanticen la integridad de la información, segura y vigente, que soporten adecuadamente los procesos de la Administración.
- Personal en cantidad y calidad suficiente para que operen los diferentes sistemas y gestionen los diferentes procesos de la organización.
- Un conjunto eficaz de normas que garanticen la cooperación y el intercambio de información<sup>23</sup> con instituciones locales y otras Administraciones Tributarias.

### 3. TRATAMIENTO DE LOS RIESGOS DE GRANDES EMPRESAS A PARTIR DE ACCIONES DE CONTROL

Con respecto a los tributos laborales se considera que en el país dos son los riesgos más altos para el segmento de Grandes Empresas<sup>24</sup>. En muchos casos su detección requiere la ejecución de acciones de auditorías, a pesar de que puede perfilarse el riesgo sobre la base de la información con la que se cuenta en los sistemas de la administración.

El primero de estos riesgos es el riesgo de Pagos de Remuneraciones a vinculados que no prestan efectivamente servicios, en este caso simular una relación laboral es el medio mediante el cual le trasladan utilidades a un costo fiscal mucho más bajo.

22 El valor agregado generado por las empresas en sus operaciones de compra (transformación) y venta debería permitirle asumir sus obligaciones con proveedores y trabajadores a la par que en condiciones normales debería permitirle obtener una utilidad para los accionistas.

23 El MANUAL CIAT PARA LA IMPLANTACIÓN Y PRÁCTICA DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PARA FINES TRIBUTARIOS (2006) sobre el particular señala: "Un elemento clave de la cooperación internacional en asuntos tributarios es el intercambio de información. Es un modo efectivo para que los países mantengan soberanía sobre sus propias bases tributarias y para garantizar la asignación correcta de los derechos de tributación entre las diversas jurisdicciones nacionales".

24 Dada la gran cantidad de Grandes Empresas en el país que corresponden a grupos locales principalmente del tipo familiar.

El análisis de vinculaciones familiares o de afinidad, identificar remuneraciones altas por funciones de baja contribución a los resultados de la empresa o la existencia de puestos que no agregan valor son indicios que deben ser evaluados a fin de identificar la existencia de este riesgo. El impacto reputacional que este tipo de riesgo puede generar en la Administración, aunque no necesariamente el impacto en la recaudación, hace que sea importante atender este riesgo.

El segundo riesgo, con fuerte impacto en la recaudación, es la des-caracterización de conceptos remunerativos para evitar pago cargas sociales. Medianas y grandes empresas suelen utilizar las asimetrías entre el tratamiento laboral y tributario de los pagos a los trabajadores a fin de lograr reducción de costos laborales.

La existencia de una gran variedad de regímenes laborales con diferentes efectos tributarios y la existencia de una gran variedad de formas de concretar remuneraciones directas o indirectas con costos laborales y tributarios más bajos hace que este tema sea objeto de permanente revisión.

El uso de estas formas requiere la suscripción de contratos sofisticados, por ejemplo los programas de pagos pasados en acciones que desarrollaremos más adelante, en otros casos la detección de los mismos se complica en tanto la empresa puede optar por asumirlos y registrarlos como “gastos corrientes”. En todos los casos la finalidad es reducir y/o eliminar los costos laborales y/o fiscales.

En el caso peruano existen situaciones en las que el marco legal genera que estos conceptos se encuentren gravados por tributos a la renta pero no por tributos laborales. La Ley N° 28051 y su Reglamento el Decreto Supremo N° 013-2003-TR establecen una serie de conceptos a los que no se le da “carácter remunerativo” a fin de mejorar el ingreso de los trabajadores.

El no tener el “carácter remunerativo” hace que un pago a un trabajador quede liberado del pago de los tributos laborales. A pesar de lo anterior, en el caso peruano, el hecho de estar liberado de los tributos laborales no hace que estos necesariamente estén liberados de los tributos a las rentas del trabajo, pues sin perjuicio del tratamiento laboral estos conceptos califican como ingreso sujeto al IR de quinta categoría según se

dispone en el Art. 3° de la Ley N° 28051 y el Decreto Supremo N° 013-2003-TR.

Ejemplos de remuneraciones directas o indirectas que se han identificado se suelen pactarse con trabajadores de medianas y grandes empresas que deben ser revisados a fin de establecer el tratamiento laboral y tributario correcto tenemos:

- **Prestaciones alimentarias – suministros indirectos (vales de alimentos):** En el caso peruano existen situaciones en las que el marco legal genera que estos conceptos se encuentren gravados por tributos a la renta pero no por tributos laborales. Así la Ley N° 28051 y su Reglamento el Decreto Supremo N° 013-2003-TR establecen que el beneficio de prestaciones alimentarias por suministro indirecto a favor de los trabajadores sujetos al régimen laboral de la actividad privada, con el objeto de mejorar sus ingresos, mediante la adquisición de bienes de consumo alimentario suministrados por su empleador con la participación de terceros en condiciones adecuadas, no tiene carácter remunerativo.

La exclusión depende también de la acreditación, para lo cual se exige contratos de trabajo o convenios colectivos. La normativa exige el cumplimiento de una serie de requisitos formales que lo condicionan, como por ejemplo: convenios con las empresas administradoras y/o proveedores de alimentos y la inscripción en el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo de los contratos.

Adicionalmente deben existir comprobantes de pago y documentación que acredite los pagos realizados a proveedores, informes, entre otros documentos. La fórmula de cálculo del beneficio debe ser acreditada al momento de la revisión a fin de establecer la corrección del cálculo y eliminar la presunción de una arbitrariedad.

- **Pago de refrigerios que no es alimentación principal:** En la realidad de las empresas peruanas, según lo establece el artículo 5° del Decreto Supremo N° 004-97-TR del DS N° 001-97-TR TUO de la Ley del CTS, el refrigerio que no constituye alimentación principal, conforme al Artículo 12 de la Ley, no será considerado como remuneración para ningún efecto legal.

- La acreditación del concepto requeriría que el contribuyente pueda presentar y/o exhibir contratos de trabajo, convenios individuales, documentación que acredite la rendición de cuentas de los importes entregados como refrigerios, contratos con proveedores de alimentos o concesionarios, entre otros documentos, que acrediten que los montos otorgados a los trabajadores por concepto de refrigerio hayan sido utilizados efectivamente por ese concepto y la metodología usada en el cálculo del importe otorgado.
- **Gastos de alimentación<sup>25</sup> asumidos por la empresa:** Aquí habría que evitar que se considere como “gasto corriente” o como “gasto de representación” montos que en sentido estricto son mayores remuneraciones.

El análisis de los gastos de la empresa comparado con la información de la planilla y la identificación de la persona que efectúa el gasto permite identificar concentración del gasto y continuidad que permitirían detectar el mal uso del concepto.

- **Plan Auto:** Algunas empresas ofrecen a algunos de sus trabajadores préstamos para la adquisición de vehículos o avalan deudas con entidades financieras a fin de que los trabajadores adquieran los vehículos siendo la empresa responsable del pago de las cuotas los cuales posteriormente cobra a los trabajadores. Los vehículos pueden o no facilitar a los trabajadores la prestación de servicios a la empresa. Los préstamos pueden estar afectados al pago de intereses con tasas reducidas.

Adicionalmente las empresas suelen realizar pagos adicionales a los trabajadores por de conceptos tales como Asignación por movilidad, Asignación por uso de vehículo, Asignación de Gasolina<sup>26</sup>, o similares con la finalidad de reducir el costo al trabajador o proporcionar los fondos para asumir el pago de las cuotas del auto.

Habría en estos casos de definir si estos pagos califican como condición de trabajo, si no lo es, entonces son mayores rentas para los trabajadores, en esa línea se ha pronunciado el Tribunal Fiscal peruano, en algunas resoluciones tales como: RTF N° 05794-5-2003, RTF N° 8729-5-2001 y RTF N°215-5-2002, estas resoluciones nos ayudan a delimitar los casos en los que podemos reconocer o no ésta característica.

- **“Company Car”:** Las empresa adquiere directamente vehículos o realiza contratos de arrendamiento financiero y/u operativo a fin de adquirir vehículos que entrega a sus trabajadores.

Aquí, habría que establecer en primer lugar si los pagos son causales a la actividad de la empresa, y si estos califican o no para ser considerados remuneración indirecta o dividendos indirectos a favor de los accionistas.

Normalmente se pactan cláusulas de opción de compra a valores de mercado o a valores reducidos, en este caso, la forma de pago o la condonación de la deuda debe ser considerado también en cuanto a sus efectos sobre los tributos al trabajo o a la renta.

- **Pagos, Bonificaciones o Becas por educación para el personal o a personas relacionadas a éste:** Otro concepto utilizado por las empresas es la asunción parcial o total de los gastos para capacitación y desarrollo del personal o de personas relacionadas a éste<sup>27</sup>. Estos pagos pueden ser considerados como liberalidades o remuneraciones indirectas afectadas a uno u otro tipo de tributo. Para ello el análisis de las condiciones en los que este pago fue realizado permitiría determinar su carácter remunerativo o no remunerativo a efectos de los tributos que corresponda.

<sup>25</sup> De acuerdo al artículo 15° del DS N° 001-97-TR TUO de la Ley del CTS, cuando se pacte el pago de la remuneración en especie, entendiéndose por tal los bienes que recibe el trabajador como contraprestación del servicio, se valorizará de común acuerdo o, a falta de éste, por el valor de mercado y su importe se consignará en el libro de planillas y boletas de pago. Así mismo, de acuerdo a los artículos 12°, 13° y 14° de la referida norma, si se trata de alimentación principal en especie valorizará de común acuerdo. Si se da a través de concesionarios, u otras formas que no impliquen pago en efectivo, se considerará el valor que tenga en el último día laborable del mes anterior a aquél en que se efectúe el depósito correspondiente

<sup>26</sup> Hay que tomar en consideración el criterio considerado en el INFORME N° 155-2001-SUNAT/K00000, en el mismo en que se estableció que la entrega de dinero en efectivo por concepto de combustible a favor del Personal Militar y Policial en situación de actividad, a que se refiere el artículo 1° del Decreto Supremo N° 037-2001-EF, constituye renta de quinta categoría para efecto de la legislación del Impuesto a la Renta, en tanto dicha asignación tenga carácter de libre disponibilidad por tratarse de una cantidad fija y periódica, no sujeta a reintegro por la parte no utilizada en el desempeño de las funciones del citado personal

- **Remuneraciones en especie a expatriados o a personal que es destacado a otra localidad:** En principio las remuneraciones en especie en el caso peruano están sujetas a la aplicación tanto de cargas sociales, como los tributos a la renta del trabajo.

Sin perjuicio de lo anterior, en aplicación de una mala clasificación contable se pueden estar considerando como viáticos, gastos de representación u otros gastos propios conceptos que califican como rentas a favor del trabajador.

Es normal realizar pagos a expatriados tales como alquileres de vivienda, colegio para sus hijos, gastos de pasajes una vez al año para el expatriado y su familia que en aplicación a la legislación peruana tienen un tratamiento especial<sup>28</sup>.

También se suele pactar con el personal que la empresa asuma gastos de seguros especiales, o contribuciones a fondos de pensiones privados, o bonos de reclutamiento o retención, o el pago de arrendamientos de vivienda<sup>29</sup>, o el pago de membresías a entidades profesionales y/o clubes, o pagos para “mantenimiento de nivel de vida” o gastos de instalación, entre otros que deberían ser revisados a fin de establecer su afectación.

- **Pagos basados en acciones:** Cada vez es más frecuente que las grandes empresas utilicen este instrumento. En teoría su uso permite que los intereses de los accionistas y de los funcionarios se alinien y en consecuencia, el objetivo de incrementar el valor de la empresa sea un objetivo que motive el esfuerzo de los trabajadores a los cuales se le ofrece el plan.

Los programas de *Stock Options*<sup>30</sup> o *Stock Appreciation Rights* (SAR) se usan en nuestro país no solo con el fin de alinear estos objetivos, si no adicionalmente como mecanismos de retención del personal. En tanto se concreten los pagos o los flujos a favor de los trabajadores, éstos montos liquidados al trabajador u obtenidos por el trabajador constituye remuneración<sup>31</sup>.

Lo anterior es consecuencia de la definición peruana de “remuneración” la misma que establece que para todo efecto legal el íntegro de lo que el trabajador recibe por sus servicios, en dinero o en especie, cualquiera sea la forma o denominación que tenga, siempre que sean de su libre disposición califica como remuneración.

El Tribunal Fiscal peruano ha sostenido en la Resolución No. 10569-3-2012 que los programas de apreciación de acciones (Plan SAR), son conceptos remunerativos, el Tribunal considera que los beneficios obtenidos por los trabajadores en tanto tuvieran un contrato vigente, y en los términos a que hacía referencia los documentos que los sustentaban corresponden a una retribución otorgada por el empleador al trabajador como consecuencia de la relación laboral existente, esto es, como contraprestación por los servicios prestados por ellos para el logro de las metas económicas de la empresa, adicional a la remuneración propiamente pactada, y que obedece principalmente a la necesidad de incentivar su buen desempeño y participación en los resultados de la empresa<sup>32</sup>.

- **Pagos de “sumas graciosas” o incentivos para constitución de empresas por desvinculación**

27 Se sugeriría revisar durante una auditoría los comprobantes de pago presentados por los trabajadores que acrediten los gastos por educación, recibos de matrículas o de pago de pensión de estudios, constancia de estudios o de haber terminado el ciclo respectivo, libreta de notas, entre otros.

28 El Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece en el numeral 1.2 del literal c) del artículo 20° que no constituye renta gravable de quinta categoría las sumas que se paguen al servidor por concepto de alimentación y hospedaje generados durante los tres primeros meses. Así establecido, vencido dicho plazo, si la empresa sigue haciendo estos pagos, deberían ser considerados como una mayor remuneración.

29 El entendimiento en el país, generado por diversas resoluciones es que el otorgamiento de vivienda en lugares urbanos por cuenta del empleador debe ser considerada una prestación salarial y sólo por excepción, una condición de trabajo, esto es, cuando la zona de trabajo se ubique en lugares que, por sus características, no resulta razonable exigir al trabajador que solucione por sus medios sus necesidades de vivienda (campamentos mineros, petroleros, etc.

30 Las normas contables emitidas por el IASB desarrollan esto principalmente en la IAS 19 y la IFRS 2, en las siguientes direcciones electrónicas se puede acceder a las mismas: [https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_public/con\\_nor\\_co/vigentes/nic/19\\_NIC.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/nic/19_NIC.pdf) y [https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_public/con\\_nor\\_co/no\\_oficializ/nor\\_internac/ES\\_GVT\\_IFRS02\\_2013.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/no_oficializ/nor_internac/ES_GVT_IFRS02_2013.pdf)

31 Normalmente las políticas de la empresa hace que el pago de éste beneficio se materializa una vez cumplidas las condiciones específicas del plan, esto es concluido el plazo de permanencia, o al momento del ejercicio de la opción por parte del trabaja, es en ese momento en el que opción adquiere la libre disponibilidad sobre el beneficio económico, por lo que es ese el momento en el que se configura la obtención de la renta y su imposición a las cargas laborales que correspondan.

**forzosa o voluntaria del trabajador:** El artículo 57° del DS N° 001-97-TR TUO de la Ley del CTS, si el trabajador al momento que se extingue su vínculo laboral o posteriormente, recibe del empleador a título de gracia, en forma pura, simple e incondicional, alguna cantidad o pensión, éstas se compensarán de aquéllas que la autoridad judicial mande pagar al empleador como consecuencia de la demanda interpuesta por el trabajador<sup>33</sup>. Si los montos abonados por este concepto son o no conceptos gravables ha sido discutido en varas oportunidades.

Así por ejemplo en el caso al que se refiere la RTF N° 5981-4-2012, el Colegiado consideró que las cantidades entregadas por el empleador a título de gracia, contempladas en el artículo 57° de la Ley de CTS, no constituyen un concepto inafecto previsto en el artículo 18°, inc. a) de la LIR, dado que estas no tienen naturaleza indemnizatoria ni provienen de acuerdos dentro del marco de una negociación entre empleador y trabajador.

Por otro lado, cada vez es más frecuente el uso de programas de “desvinculación respetuosa”. Dentro de estos programas de desvinculación laboral la empresa compromete una serie de beneficios de terminación cuyos efectos tributarios deben ser analizados a fin de establecer su correcto tratamiento.

- **Asignación por festividades, cumpleaños, matrimonio, nacimiento de hijos, fallecimiento u otro de semejante naturaleza contingencias u otros motivos otorgados por única vez; Pagos de gratificaciones extraordinarias u otras gratificaciones entregadas como concepto no remunerativo; Pagos de subsidios de maternidad y de incapacidad por enfermedad; Entrega de uniformes; Pagos de cocheras, gimnasios, guarderías, seguros, vales de consumo en servicios:** Las políticas remunerativas de las empresas pueden generar la existencia de liberalidades extraordinarias o desembolsos por los conceptos anteriormente señalados.

Es innegable que cuando la empresa asume este tipo de gastos, facilita el trabajo de los trabajadores, genera una mayor identificación con la empresa y eventualmente una mejora del clima laboral que incrementa la productividad del personal.

Aquí adicional a la establecer<sup>34</sup> de que los gastos se efectuaron realmente a favor de las personas que se señala como beneficiarias y evaluar su causalidad directa o indirecta con la generación de renta de la empresa, debe considerarse también los límites legales y las definiciones que permitan establecer si estos conceptos pueden ser o no considerados remuneraciones en especie y como consecuencia tener que liquidarse adicionalmente los tributos al trabajo.

32 El colegiado consideró en la RTF bajo comentario que el carácter variable de la retribución otorgada, al determinarse en función a la cotización de los ADR'S en la Bolsa de Valores de Nueva York, no desnaturalizan su carácter remunerativo, así como tampoco el hecho de que dichos beneficios no hayan sido considerados para efecto de los aportes a la AFP.

33 A mayor abundamiento debemos considerar que la normativa peruana establece que las sumas que el empleador entregue en forma voluntaria al trabajador como incentivo para renunciar al trabajo, cualquiera sea la forma de su otorgamiento, no son compensables de la liquidación de beneficios sociales o de la que mande pagar la autoridad judicial por el mismo concepto y por tanto gravadas para efectos del Impuesto a la Renta de la Quinta

34 La convicción se logra a partir de la revisión de contratos de trabajo, convenios individuales y/o colectivo, legajo personal, certificados del registro civil, actas de nacimiento o defunción, acuerdos firmados con el directorio; y/o cualquier otra documentación pertinente.



## CONCLUSIONES

- La administración de los tributos laborales, de las rentas que gravan el trabajo, controlar los derechos laborales de los trabajadores y desarrollar políticas públicas que promuevan el trabajo son labores que normalmente se ejecutadas por diferentes entidades públicas que no necesariamente están coordinadas. Una oportunidad de mejora es la revisión simultánea de la normativa legal y tributaria a fin de reevaluar los tratamientos asimétricos con la finalidad de reducir las oportunidades de planeamiento.
- Una necesidad común de las entidades relacionadas con la tributación laboral y los derechos de los trabajadores es la de obtener información oportuna y de calidad para enfrentar adecuadamente sus funciones. En esta línea se reconoce las ventajas que se obtendría al desarrollar una iniciativa *Standard Business Reporting* similar a la realizada en el Perú con el PLAME y T-Registro.
- A pesar del costo inicial de una iniciativa de este tipo, la reducción de los costos de cumplimiento tanto a la administración como a los administrados, y sobre todo la oportunidad para un trabajo integrado entre las diferentes entidades del gobierno con interés en el tema potencialmente permitiría lograr mejores resultados en la búsqueda de la reducción de la informalidad.
- A nivel de la gestión de los tributos vinculados al trabajo, la experiencia peruana indica que la Planilla Electrónica, utilizada conjuntamente con las demás fuentes de información de la SUNAT, permite realizar una mejor gestión de riesgos y focalizar mejor los esfuerzos de mitigación.
- Cada segmento de contribuyentes tiene, con respecto a este grupo de tributos, riesgos propios que requieren de diferentes acciones de gestión. En el caso peruano, realidad compartida por algunos países de la región, existen condiciones que generan un fuerte incentivo al incumplimiento, diferentes medidas de mitigación de riesgos pueden ser implementadas de manera específica o general a los distintos riesgos generales identificados.
- En el segmento de grandes contribuyentes se suele encontrar altos niveles de cumplimiento con respecto a las obligaciones formales, sin embargo se encuentra muy difundido el uso del planeamiento de costos laborales. En algunos casos los contribuyentes pueden ser muy agresivos en las medidas adoptadas a fin de reducir estos costos.
- El trabajo muestra algunos de los conceptos en los que las administraciones deben tener claridad y uniformidad de actuación en cuanto a la forma como deben tributar con respecto al impuesto a la renta y a la seguridad social, si bien su administración puede hacerse a través de acciones de control del tipo auditoría, no debe descartarse la posibilidad de solicitar mejoras al marco legal.

## BIBLIOGRAFÍA

- Alink, M. H. J. y Van Kommer, V. (2011).** Manual de administración tributaria. IBFD.
- Auqui, J. F. B. (2015).** Evasión tributaria de la economía subterránea: causas, consecuencias, formalización desde la perspectiva del trabajo decente y participación en el PIB del Perú. Lima, 2015. *Revista de Investigación Valor Contable*, 2(1).
- Calderón, J. M. y EY, C. A. (2015).** El nuevo modelo de Control del Cumplimiento Tributario de los Grandes Contribuyentes: las últimas medidas propuestas por la HMRC y su potencial impacto en España.
- Chacaltana, J. (2016).** Perú, 2002-2012: crecimiento, cambio estructural y formalización. *Revista CEPAL*.
- Gómez Sabaini, J. C., Cetrángolo, O. y Morán, D. (2014).** La evasión contributiva en la protección social de salud y pensiones: un análisis para la Argentina, Colombia y el Perú.
- Jaramillo-Baanante, M., y Sparrow, B. (2014).** *Crecimiento y segmentación del empleo en el Perú, 2001-2011* (No. dt72). Grupo de Análisis para el Desarrollo (GRADE).
- Jiménez, M. (2013).** La informalidad laboral en el sector formal. Un análisis preliminar. *Documento de trabajo*, (10). Lavigne, M. (2013). Sistemas de protección social en América Latina y el Caribe: Perú.
- Machado, R. (2014).** La economía informal en el Perú: magnitud y determinantes (1980-2011). *Apuntes: Revista de Ciencias Sociales*, 41(74), 197-233.
- Miyagusuku, J. T. (2013).** Tributos y aportes del contrato de trabajo: la tributación laboral. *THEMIS: Revista de Derecho*, (64), 197-216.
- Punchin, E. H. R., y Aragón, O. R. C. (2015).** Implicancias Laborales y Tributarias en la Contratación de Trabajadores Extranjeros y las Peculiaridades de los Países Miembros de la Comunidad Andina de naciones. *Derecho & Sociedad*, (43), 481-489.
- Rentería, J. M. (2015).** *Brechas de ingresos laborales en el Perú urbano: una exploración de la economía informal*. Lima.
- Rodríguez, J. S. (2013).** Diferencias de los ingresos laborales entre los puestos de trabajo asalariado y los puestos de trabajo autogenerados en el Perú, 2007-2011 Labor Income Gaps Between Wage-Earner and Self-Employed Jobs in Peru, 2007-2011.
- Toyama Miyagusuku, J. (2013).** Tributos y aportes del contrato de trabajo: la tributación laboral.
- Ugáz, M., y Prentice, A. (2014).** Los gastos de personal desde la perspectiva del Derecho Laboral Tributario. *THEMIS: Revista de Derecho*, (65), 243-258.

## ANEXO

|  | SUNAT | ESSAL | ONP | MType | SENATI | EOI |
|--|-------|-------|-----|-------|--------|-----|
| Información Mensual de los Trabajadores, Pensionistas, Prestadores de Servicios, Personal en Formación – Modalidad Formativa Laboral y otros, y Personal de Terceros               | X     | X     | X   | X     | X      |     |
| Número de RUC del empleador  |       |       |     |       |        |     |
| Período al que corresponde la información  | X     | X     | X   | X     | X      |     |
| Datos del trabajador inscrito en el T-Registro   | X     | X     | X   | X     | X      |     |
| Datos del período mensual  | X     | X     | X   | X     | X      |     |
| Indicador de aporte a “+ Vida Seguro de Accidentes” (16)   | X     | X     |     | X     | X      |     |
| Indicador de aporte a “Asegura tu Pensión”   | X     |       | X   | X     |        |     |
| Indicador de tipo de aporte al Fondo de Derechos Sociales del Artista – FDSA.  | X     |       | X   | X     |        |     |
| Información de percibir otras rentas afectas de quinta categoría: (Incluye N.º de RUC)   | X     | X     | X   | X     |        | X   |
| Indicador de domiciliado, según las normas del Impuesto a la Renta   | X     | X     | X   | X     |        | X   |
| Tasa del SCTR Es Salud, en caso la cobertura haya sido contratada con el Es Salud  | X     | X     |     | X     |        |     |
| Número de días efectivamente laborados   | X     | X     |     | X     |        |     |
| Días subsidiados: Tipo y número de días subsidiados del período mensual  | X     | X     |     | X     |        |     |
| Días no laborados y no subsidiados: Tipo y número de días no laborados y no subsidiados en el período mensual  | X     | X     |     | X     |        |     |
| Horas ordinarias y en sobre tiempo (18)  | X     | X     |     | X     |        |     |
| Montos de ingresos o remuneraciones: devengado y pagado  | X     | X     | X   | X     | X      |     |
| Montos de descuentos   | X     | X     | X   | X     | X      |     |
| Base de cálculo de los tributos y aportaciones vinculados a ingresos o remuneraciones  | X     | X     | X   | X     | X      |     |
| Monto de tributos y aportaciones   | X     | X     | X   | X     | X      |     |
| Tipo y tasa del convenio   | X     | X     | X   | X     | X      | X   |
| <b>Del Pensionista</b>   |       |       |     |       |        |     |
| Datos del pensionista inscritos en el T-Registro   | X     | X     | X   | X     |        |     |
| Datos del período mensual  | X     | X     | X   | X     |        |     |
| Montos de ingresos o pensiones: devengado y pagado   | X     | X     | X   | X     |        |     |
| Monto de descuentos  | X     | X     | X   | X     |        |     |
| Indicador de aporte a “+ Vida Seguro de Accidentes”  | X     | X     | X   | X     |        |     |
| Base de cálculo de tributos y aportaciones vinculados a ingresos o pensiones.  | X     | X     | X   | X     |        |     |
| Monto de tributos y aportaciones. 4. Del Prestador de Servicios a que se refiere el numeral i) del literal d) del Artículo 1º del Decreto Supremo N.º 018-2007-TR y modificatorias | X     | X     | X   | X     |        |     |
| Indicador de obtención de rentas respecto de las cuales resultan de aplicación los Convenios para evitar la Doble Tributación  | X     | X     | X   | X     |        | X   |
| Indicador de domiciliado, según las normas del Impuesto a la Renta   | X     | X     | X   | X     |        | X   |
| <b>Del Prestador de Servicios</b>  |       |       |     |       |        |     |
| Comprobante emitido  | X     |       |     | X     |        |     |
| Tipo de comprobante, serie y número  | X     |       |     | X     |        |     |
| Fecha de emisión   | X     |       |     | X     |        |     |
| Fecha de pago  | X     |       |     | X     |        |     |
| Monto total de la retribución del servicio   | X     |       |     | X     |        |     |
| Indicador de retención del Impuesto a la Renta   | X     |       |     | X     |        |     |
| Monto retenido del Impuesto a la Renta   | X     |       |     | X     |        |     |
| Del Personal en Formación – modalidad formativa laboral y otros. Datos del período mensual: Monto pagado de la subvención económica o estipendio                                   | X     | X     | X   | X     | X      |     |
| Del Personal de Terceros Datos del período mensual: Monto pagado de la subvención económica o estipendio   | X     | X     | X   | X     | X      |     |

# E-GOBIERNO

## FISCAL CORPORATIVO



Daniel Alejandro  
**SORIA**

### SINOPSIS

El trabajo aborda una nueva visión en la gestión de las Administraciones Tributarias en Argentina, en materia de recaudación integrada, siendo la herramienta estratégica el e- Gobierno Fiscal, proyectando un “Sistema de Cuenta Tributaria Federal”, sitio web común destinado a las distintas AATT del orden Nacional-Provincial-Municipal donde reside la vigilancia fiscal.

El beneficio para los contribuyentes será un solo sitio la presentación de cualquier declaración jurada tributaria y conformar sus pagos. El enfoque pretende sanear el déficit de las capacidades tecnológicas en las diversas AATT, mediante la cooperación entre fiscos.

### CONTENIDO

1. El poder tributario argentino
2. Provincias y municipios argentinos
3. El gobierno electrónico
4. La Administración Tributaria Corporativa
5. La Administración Federal de Ingresos Públicos
6. La tendencia de una gestión global tributaria
7. Conclusiones
8. Bibliografía

### EL AUTOR

Se desempeña en la AFIP - Subdirección General de Recaudación – Dirección de Programas y Normas de Recaudación – Dpto. Sistemas de Control- División Sistema cuentas Tributarias. Licenciado en Gestión Tributaria (UNLaM), con Posgrado en Tributación (USAL), Posgrado en Procedimiento Fiscal y Derecho Penal Tributario y Previsional (Escuela de Posgrado de UNLaM y IEFPA), Maestría en Finanzas Públicas y Tributación (USAL), Doctorado en Ciencias Económicas (Escuela de Posgrado de la Universidad de la Matanza) en espera de defensa de la tesis doctoral, Investigador del Departamento de Ciencias Económicas (UNLaM) y Docente de Posgrado – (Universidad de Belgrano) Escuela de Negocios Especialización en Impuestos.

## INTRODUCCIÓN

Argentina es el octavo país en el mundo por su extensión territorial. Ello representa una serie de ventajas competitivas como país en diferentes campos y disciplinas. Empero, en materia fiscal, Argentina por su forma de gobierno federal y republicana, basada en el mandato constitucional distribuye el poder tributario con separación de fuentes impositivas entre la Nación, las provincias y (con posterioridad a la reforma Constitucional del año 1994) incorpora a los Municipios con su propio poder tributario. Ello conduce a una descentralización de Administraciones Tributarias (AATT).

Es decir, que cada fisco tiene capacidades legítimas para llevar adelante su propia gestión en materia de recaudación de tributos –por las potestades tributarias y jurisdiccionales acordadas. Los resultados en la gestión de las AATT, están condicionados, en parte, a los recursos materiales y humanos de que disponen. En tal sentido, es verificable que las AATT registran en términos presupuestarios, una heterogeneidad en sus guarismos (por diferentes motivos y razones) y sobre el particular, en el rubro de inversiones destinadas a los equipamientos tecnológicos e informáticos, así como en el de las comunicaciones. Esta desigualdad presupuestaria –financiera y tecnológica-, tiene un impacto directo con el desarrollo y cambios de plataformas de control informático y sobre la vigilia del cumplimiento fiscal de los contribuyentes, poniendo en riesgo el logro y sostenimiento de la masa de los ingresos públicos proyectados, lo que disminuye las capacidades de financiar las acciones del Estado.

Se suman a esta problemática, las vastas extensiones territoriales lo que constituyen un impedimento a las buenas prácticas de gestión tributaria frente a la precariedad laboral, el trabajo esclavo e infantil, el desarrollo de economías informales, entre otros ítems que se pueden citar. Se suma a ello, la dispersión de la información de los diferentes registros provinciales y municipales lo que no permite una adecuada visibilidad de los distintos sujetos obligados tributarios, que en principio, deberían mínimamente estar registrados en una base de datos única (consensuada) y global de

contribuyentes, siendo estos datos transparentes para las AATT, atendiendo las limitaciones relacionadas con el secreto fiscal.

Esta pérdida de coordinación de registros, plantea la distancia en algunos tributos, lo cual posee efecto directo en la brecha entre la recaudación potencial y la efectiva. Esto se ve reflejado, a modo de ejemplo, en el impuesto inmobiliario en una discreta recaudación global territorial respecto de la potencial, pese a tratarse de una de las gabelas de mayor potencial redistributiva, en tanto que grava una de las evidentes manifestaciones objetivas de la riqueza, sin embargo no logra aportar lo suficiente a las arcas de los Estados provinciales<sup>1</sup>.

Frente a este contexto, la cooperación mediante convenios y acuerdos entre los distintos niveles de administraciones tributarias, es un camino posible para la solución de una parte de los dilemas planteados. Y repensar en la construcción de una visión federal a los problemas comunes que transitan las AATT.

Las nuevas tecnologías en las comunicaciones, apoyadas en distintos sistemas y aplicaciones que resultan exitosos en diferentes campañas referidas al control fiscal, favorecen la eficiencia en materia de gestión tributaria (electrónica) y refuerzan la idea de un e-Gobierno Fiscal Federal. Esta concepción puede materializarse en una herramienta destinada a incrementar los niveles de recaudación de los tributos del Estado Nacional, Provincial y Municipal, siendo los verdaderos protagonistas en esta visión, los sistemas de control informático fiscal.

En otras palabras, se trata de proyectar un “Sistema de Cuenta Tributaria Federal”, sitio web de las AATT. Siendo el ámbito factible de promover el ejercicio de la vigilancia fiscal sobre las obligaciones tributarias, tanto en materia de presentación de las declaraciones juradas tributarias, el control y seguimiento del cumplimiento fiscal de los tributos que recaudan los fiscos (nacional, provinciales y municipales).

Las actuales tendencias en las Administraciones tributarias, están basadas en la búsqueda continua de alcanzar los estándares de calidad en la información y

<sup>1</sup> La imposición patrimonial en la provincia de Buenos Aires (en el resto de las provincias también). En 1983 representaba el 36 por ciento de la recaudación total y actualmente se ubica en torno del 7 por ciento

con ello, poder formular una medición más objetiva sobre las manifestaciones de riqueza y procurar establecer la real capacidad contributiva de los administrados. La coordinación de acciones e intercambios de datos otorgan ventajas y fortalezas entre las diferentes AATT, lo que potencia, en su conjunto, una mejora sobre la recaudación fiscal global.

## 1. EL PODER TRIBUTARIO EN ARGENTINA

El artículo 17° de la Constitución Nacional (CN) Argentina<sup>2</sup> establece que es el Congreso de la Nación el que impone las contribuciones previstas en el artículo 4°, y a su vez prescribe que: “El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso general...”

De ello se desprende que es potestad de la Nación exclusiva y excluyente en materia aduanera, y temporaria y excepcional en materia de impuestos directos, y en forma concurrente la Nación y las Provincias, la recaudación materia de impuestos indirectos (artículo 75° en los incisos 1 y 2-CN). Con las reformas incorporadas en la CN en el año 1994, cada provincia deberá asegurar su autonomía municipal, reglando el alcance y contenido del poder tributario (Art. 123° CN).

De este modo, Argentina adopta un sistema de separación de fuentes impositivas, distinguiendo entre los impuestos directos e indirectos, siendo las facultades impositivas de las provincias, las contenidas en los artículos 121°, 125°, y 126° - CN.

El Poder Tributario tiene facultades de carácter “originarias”, que serán todas aquellas que nacen de la Constitución Nacional, y además, facultades derivadas que serán aquellas que, correspondiendo a un Estado determinado, en virtud de lo previsto en el mandato

constitucional (art 5° CN), este mismo puede delegar, mediante una norma legal, el régimen de autonomía de los municipios - (art 123° de la CN).

El Poder Tributario no debe ser confundido con la competencia tributaria, ya que el primero es una expresión del “poder de imperio del Estado” de imponer a la población tributos; en tanto, la competencia tributaria representa la facultad de recaudar los tributos por el sujeto activo (el Estado), la cual puede ser delegada, por norma legal que así lo prevea.

## 2. PROVINCIAS Y MUNICIPIOS ARGENTINOS

El territorio de la República Argentina está conformado por un total 23 provincias y una Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Capital y sede del Gobierno Federal.

Todas las provincias cuentan con una constitución republicana y representativa que organiza sus propios poderes: Ejecutivo, Legislativo y Judicial y que regula, también, el régimen de autonomía municipal. Algunas provincias dividen su territorio en Departamentos, los cuales se componen de Municipios, con la excepción de la provincia de Buenos Aires, en donde los Municipios se denominan Partidos. Los Departamentos, en general, no cuentan con funciones administrativas, aunque en las provincias de Mendoza, San Juan y La Rioja, cada Departamento es un Municipio.

Los Municipios en Argentina se caracterizan por su capacidad de adaptación a la diversidad que se manifiesta en las configuraciones culturales con raíces autóctonas y de la inmigración, así como económicas, políticas y sociales en una población dispersa en un territorio con casi 4 millones de kilómetros cuadrados<sup>3</sup>. Todo ello, hace que los Municipios posean una gran heterogeneidad en sus capacidades de brindar servicios, basados en la perspectiva económica por su localización geográfica, llevando a la población a su autonomía o dependencia. En el censo del año 2010<sup>4</sup> figuran registrados 144 Municipios con Carta Orgánica propia, con lo que de esta forma obtienen la “plena autonomía”. Dicho de otro

2 <http://infoleg.mecon.gov.ar>

3 <http://www.argentina.gob.ar>

4 <http://www.indec.mecon.ar/>

modo, se trata de entes con autonomía que no sólo tienen la capacidad de administrarse por sí mismos, sino también la de dictarse sus propias normas, así como de gobernarse mediante autoridades elegidas. Entre las facultades que poseen, se encuentra la financiera, que es la que faculta la posibilidad de establecer determinados tributos para sostener sus gastos.

Cada una de las provincias argentinas posee un Ente Recaudador de orden provincial, que se ocupa de la gestión de los impuestos provinciales y que tienen, a su vez, una determinada cantidad de delegaciones distribuidas en el territorio donde tienen facultades tributarias jurisdiccionales en función de sus incumbencias.

De este modo, cada una de las provincias aplica cinco impuestos, que, por lo general, son los de mayor recaudación: 1) Impuesto sobre los Ingresos Brutos; 2) Impuesto inmobiliario; 3) Impuesto automotor y 4) Impuesto a los sellos; 5) Impuesto sobre las transferencias gratuitas de Bienes<sup>5</sup>.

Por su parte, los Municipios no pueden aplicar impuestos, en la mayoría de las provincias, sino tasas retributivas de servicios, tales como las de alumbrado, barrido y limpieza; de seguridad e higiene, por ocupación del espacio de dominio público, etc.

En resumen, la cantidad de Administraciones Tributarias del orden subnacional resulta más que razonable para realizar una verdadera confederación de AATT Argentinas (Nación, Provincias, Municipios) donde se pueden consensuar temas en común; como el tema planteado en esta monografía, sobre el Sistema de la Cuenta Tributaria Federal y el e-Gobierno fiscal Federal – electrónico- de aquellas Administraciones que quieran aceptar este nuevo desafío y establecer un nuevo paradigma sobre la Gestión Tributaria.

El desarrollo de esta visión exige dispensar una mayor atención al contexto en el que habrá de definirse las actividades de control y de servicio como un todo integrado y continuo a partir de la información disponible.

### 3. EL GOBIERNO ELECTRÓNICO (GE)

El Estado es la mayor unidad jurídica en captar y generar mega volúmenes de información, por lo que resulta esencial la utilización de herramientas tecnológicas que estén en condiciones de absorber estas tareas, además de poseer una adecuada distribución en el tráfico de datos. Esta dinámica en la gestión y la idoneidad de dar respuestas a las necesidades y requerimientos de la población en general, genera una mejora sustancial en imagen sobre la gestión pública e institucional, la cual otorga, una mayor transparencia a los distintos actos públicos vinculados con tales hechos.

De frente a ese horizonte, se impone el empleo de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC) y, como vehículo necesario para este logro, el uso intensivo de Internet. Ello ha transformado las relaciones entre las personas, las organizaciones públicas y privadas, dando como resultado un instrumento idóneo para facilitar el acceso a la información y a los servicios del Estado, lo cual permite pensar en múltiples integraciones de los distintos niveles de gobiernos, dotar de transparencia al ejercicio de la gobernanza, digitalizar con una adecuada validez legal a la documentación pública – firma digital- y permitir el intercambio fluido de información entre los Estados y los particulares.

En el ámbito de todas las administraciones tributarias que intervienen en el proceso recaudatorio en el territorio de la Nación (Nación, Provincias y Municipios), es verificable que exista desigualdad en los equipamientos tecnológicos y de las comunicaciones disponibles destinadas a la gestión fiscal. Esto conduce a determinadas ventajas o impedimentos competitivos en la gestión sobre la recaudación fiscal y su consecuente cumplimiento con las metas recaudatorias, o bien, distar cuantitativamente del cumplimiento presupuestario.

El denominado Gobierno Electrónico (GE) tiene como una parte de su objetivo, la de ampliar y profundizar la interacción Estado-Sociedad. Siendo prioritario el desarrollo y desempeño de sus aplicaciones, para todas las jurisdicciones que aspiran potenciar los servicios del sector público, destinados a los ciudadanos/

<sup>5</sup> Se aplica sólo en la Pcia. de Buenos Aires y alcanza al enriquecimiento que se obtenga en virtud de toda transmisión a título gratuito, incluyendo las herencias, los legados, las donaciones, los anticipos de herencia; y cualquier otra transmisión que implique un enriquecimiento patrimonial a título gratuito.

contribuyentes. Es así como se parte de esta visión del GE para llevar a cabo el verdadero desafío de consolidar un gobierno en red.

Los nuevos horizontes tecnológicos son acompañados de grandes cambios en determinados procesos, sumados a la necesaria integración cultural, con lo que sin lugar a duda, parte de estos cambios tiene como una de sus misiones, la participación activa de la comunidad a la que está destinada, es decir, el universo de la población/ contribuyentes. Ello requiere e implica una perspectiva integradora en la gestión pública, debiendo cruzar los límites jurisdiccionales digitales, de modo tal de coordinar esta iniciativa entre la Nación, las Provincias y los distintos organismos públicos intervinientes.

Esta integración y federalización tributaria, no cambia el mandato Constitucional sobre el Poder Tributario de las partes intervinientes -Nación, Provincias y Municipios – ya que éstas no deben ceder, en ningún momento, los diferentes poderes jurisdiccionales, la soberanía y potestades que les fueran delegadas.

En definitiva, repensar en un plan de Gobierno Electrónico (federal) impulsa al uso intensivo de las tecnologías de la información y las comunicaciones, pudiendo divisarse varias finalidades concurrentes, como: ofrecer mejores servicios al ciudadano/ contribuyente, optimizar la gestión pública y la tributaria, garantizar la transparencia de los actos de gobierno, reducir los costos de tramitaciones, generar nuevos espacios de participación, incluir a personas, empresas y comunidades en casi todos los órdenes y maximizar esta visión en la propia extensión territorial<sup>6</sup> y el GE es la herramienta idónea para estar comunicado entre los distintos estamentos gubernamentales. Para ello, se torna necesario ir profundizando distintos acuerdos de intercambios de información, así como otros con frente social, de la gestión pública, de la seguridad, a fin de abordar esta monografía con una perspectiva del orden fiscal con visión federal.

Planteadas parte de las consignas del GE, los gobiernos en sus distintos estamentos deben repensar continuamente los vínculos institucionales entre las distintas estructuras de gobierno a fin de estimular sinergias necesarias para el desarrollo inclusivo e

integrador territorial, con miras a una herramienta de gestión superadora en el orden fiscal gestión, control y mejoras sustantivas destinadas al cumplimiento de las metas presupuestarias trazadas en el orden recaudatorio Nacional, Provincial y Municipal.

#### 4. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CORPORATIVA

Argentina, por su forma de gobierno -republicana y federal- (art 1° C.N), posee organismos recaudadores en materia fiscal, en los 3 estamentos (Nación, Provincias y Municipios), los que proporcionan servicios destinados a los contribuyentes, y a su vez, demandan de las AATT obligaciones administrativas, atendiendo sus propias competencias tributarias y territoriales.

Desde la perspectiva de la visión ciudadana y de las empresas, se perciben estas obligaciones fiscales como una “carga administrativa”, a las que se les asigna sus costes económicos asociados. A ello se suma como otro factor divergente, la descentralización de los niveles por competencias de las AATT, habida cuenta que los lugares de atención a los contribuyentes distan, en ciertas circunstancias, cientos de kilómetros entre cada uno. Ello implica realizar un análisis sobre tiempos de traslado, transporte, superposición horaria de atención en las distintas AATT, lo que contribuye, en su conjunto, para las empresas (contribuyente único), problemas indirectos y adicionales para dar cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Frente a este contexto, la cooperación entre distintos niveles de administraciones tributarias, es un camino posible hacia la construcción de una visión federal, que ayude a resolver los problemas y necesidades de los contribuyentes.

Las nuevas tecnologías en las comunicaciones, apoyadas en distintos sistemas y aplicaciones, colaboran en una eficaz y eficiente gestión tributaria (electrónica) y refuerzan la idea de la concepción en un e-gobierno fiscal corporativo.

En ese sentido, parte de esta interacción entre las distintas administraciones tributarias (AATT) se debe dar en un marco de cooperación e intercambios

6 <http://www.argentina.gov.ar/> Portal oficial del Gobierno de la República Argentina



complementarios, a los ya celebrados entre AFIP, las Provincias y Municipios en el transcurso de estos últimos años.

Pensar en una “administración fiscal corporativa” que aúne a aquellas administraciones tributarias que tengan la voluntad legítima -a través de sus autoridades- de avanzar a este nuevo paradigma de gestión de recaudación de tributos, que se establezca mediante convenios y acuerdos de cooperación, puede ser un paso estratégico en la concreción sobre la visión del e-gobierno fiscal y, desde esa coalición, planificar las nuevas capacidades para resolver cuestiones fiscales en común, aportando una serie de beneficios concretos entre las AATT participantes y la comunidad de contribuyentes.

En el contexto tributario argentino, la administración tributaria corporativa, puede incorporarse a los elementos ya existentes en los convenios de asistencia y servicio. Desde la óptica del presente trabajo, se vislumbran dos claras perspectivas:

- En pos del control ciudadano en materia fiscal integral y
- Ofreciendo un servicio con sencillez, celeridad y agilidad destinado al universo de contribuyentes, sin importar el lugar geográfico del que se trate o del régimen de imposición que se administre.

Existen diversos antecedentes que fundamentan una aproximación del tema como la “ventanilla única en materia de Seguridad Social” en la aplicación “Mi Simplificación”<sup>7</sup> que fuera creada y administrada por AFIP. Se trata de la incorporación procedimental de varios organismos, (Administración Federal de Ingresos Públicos, el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social con la participación de todos los actores que intervienen en el régimen de la seguridad social), logrando un sistema que es la fuente “única de datos”. El contribuyente tiene también un único canal para interactuar con los diversos organismos, enviando la información en forma autenticada con una “clave fiscal” y recibiendo las notificaciones por medio de la “ventanilla electrónica”.

Esta ventanilla es también utilizada por todos los actores, para el envío y recepción de información, además de los denominados “web services”, a los fines

del intercambio de datos de aplicaciones puntuales. La gran ventaja del sistema es el acceso vía web, en tiempo real, a los datos de los empleadores y trabajadores, ya que al ser un único repositorio, los datos son confiables y consolidados, posibilitando el intercambio entre administraciones, y así se evita solicitarlos al contribuyente en forma reiterada. De este modo, se minimizan las maniobras fraudulentas, en este caso previsional, teniendo una forma única de presentar, pagar, comunicarse, etc.

En definitiva, el sistema citado ofrece una visión nítida y global de administración electrónica fiscal, buscando mejores y nuevas prácticas en pos de una forma que reduzca, en la mayor medida posible, las cargas administrativas que los ciudadanos y empresas han de soportar en sus relaciones con las AATT y los distintos organismos públicos.

Esta visión de cooperación e integración, puede hacerse extensiva a las “ventanillas únicas fiscales” (V.U.F) que pueden ser utilizadas aun en temas sensibles por las distintas AATT, como ser la inscripción de una empresa o persona física, apertura de negocio, fábrica, o prestación de servicios, baja de los mismos, modificación de actividades, presentación de declaraciones juradas, pagos, sistema de control de recaudación, trámites fiscales, etc. y que tales cambios, tengan impacto en tiempo real en las bases de cada una de las jurisdicciones provinciales y municipales que correspondan por domicilio y actividad del contribuyente.

En este mismo orden de ideas, es dable incluir el “buzón único fiscal” (BUF) – electrónico- destinado a cada uno de los contribuyentes registrados en el padrón único, donde pueden focalizarse “todas las comunicaciones de cualquier AATT”.

Ello puede resultar un avance más que notorio en las nuevas prácticas de gestión, redundando en la economicidad de recursos para los organismos. Y, desde la perspectiva del contribuyente, una organización fiscal integrada, máxime, cuando todo el universo, perteneciente a diferentes jurisdicciones debería estar inscripto en el Padrón Único de Contribuyentes de la AFIP, con datos comunes a todas las bases de datos de las AATT.

7 [http://www.afip.gob.ar/genericos/guiaDeTramites/categoria\\_list\\_detail.aspx?id\\_padre=671](http://www.afip.gob.ar/genericos/guiaDeTramites/categoria_list_detail.aspx?id_padre=671)

Sosteniendo este punto de vista, resulta procedente fundar la Agencia Federal Tributaria, lugar o sitio Institucional donde interactuar y coexistir, en forma conjunta, el personal de AFIP, con el personal de rentas de las provincias (dependiendo de lugar geográfico), así como el de los municipios (la parte de gestión de recaudación impositiva). Se ofrecería así, un real servicio integrado fiscal y un único lugar donde puedan resolver las diferentes problemáticas de los contribuyentes. Ello tiende en una propensión creciente sobre la integración fiscal y establece un nuevo arquetipo en la transformación de un gobierno fiscal federal, en la administración tributaria y su gestión.

Esta visión integradora fiscal, abarca la universalización del sistema de presentación de declaraciones juradas fiscales, utilizando el sistema OSIRIS como único canal de presentación de las obligaciones tributarias del orden nacional, provincial y municipal. Y del mismo modo, con el procedimiento de pagos de las obligaciones tributarias, de intereses, sanciones, anticipos, bimestres, cuotas etc. apoyados en el mismo sistema.

Además, se concebirá una aplicación con carácter “colectiva” destinada al universo de administrados para que puedan formular pedidos, descargos, para todas las AATT utilizando el mismo sistema OSIRIS como ingreso y éste funcione como distribuidor de datos, dependiendo de la selección en la grilla de opciones de aplicación a la AATT a la que esté dirigida y que, a su vez, pueda ser redireccionada mediante códigos que posibiliten la transmisión de los datos resultantes a los diferentes sistemas de la AATT que corresponda.

Respecto del tráfico de datos, ya sea input y output, éstos deben ser considerados y tratados con las limitaciones y alcances que prevé la ley, en materia de niveles de visibilidad en la información, atendiendo las restricciones previstas por el secreto fiscal (art. 101 de Ley 11683 t.o. en 1998 y sus modific.)<sup>8</sup>, llevando esta hipótesis, un análisis y estudio, en un marco diferente al del objeto del presente trabajo.

Las organizaciones fiscales intervinientes en esta integración, adquieren así, distintos tipos de beneficios y ahorros, tanto en los costos de la recaudación, como en las compras de licencias de software, desarrollo de aplicaciones, mantenimiento de los sistemas, su

homologación, inversión tecnológica. Y, en el ámbito de la gestión administrativa, permite minimizar la reiteración de solicitudes de documentación, ya sea a los contribuyentes o entre las mismas AATT, en razón de que los datos pueden estar a disposición en las bases que poseen en común de organismos intervinientes, lo que constituye una mejora en el aprovechamiento de las hora/hombre para las mismas.

El intercambio y cruzamiento de datos entre sistemas de información de las AATT, y las incongruencias que pudieran surgir, permitirán detectar y corregir ineficiencias en las bases de datos.

De este modo, toda vez que la/s Administración/es planifica/n el desarrollo de opciones en transacciones electrónicas destinadas a los contribuyentes, o bien, con miras al uso interno, se priorizan esencialmente los servicios que suponen la descompresión de trámites administrativos, de modo tal de disminuir la presencia de los contribuyentes por temas que pueden ser resueltos en forma sistémica.

Pensar en avanzar hacia una integración de las Administraciones Tributarias en el largo plazo, implica proyectar en forma conjunta acciones comunes, como ser normas y procedimientos que armonicen y tiendan a la eficiencia de los recursos humanos y tecnológicos que faciliten el cumplimiento fiscal al sujeto obligado, tendiendo a lograr la máxima eficiencia en el accionar de dichas Administraciones.

Resumiendo lo expuesto, el eje principal del trabajo, desde la perspectiva del e-Gobierno Fiscal, consiste en proyectar un “Sistema de Cuenta Tributaria Federal”, de modo tal que sea el sitio destinado por las AATT en el cual resida la vigilancia fiscal sobre las obligaciones tributarias en materia de presentación de las declaraciones juradas tributarias, con relación al control y seguimiento del cumplimiento fiscal del orden nacional, provincial y municipal.

## 5. LA ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS

La AFIP, considerada como una herramienta fundamental en el sostenimiento financiero del Estado, desempeña un

8 <http://infoleg.mecon.gov.ar>

papel protagónico en el contexto económico-social. Ello se debe, en primer lugar a la naturaleza de sus facultades en materia de reglamentación - que se traducen en una suerte de intervención en las actividades económicas-, lo que le otorga competencia en el campo tributario, comercio exterior y de la seguridad social, tanto por su presencia territorial, como por la prestación de su servicio vinculado con la atención a los contribuyentes, y su permanente avocación con la responsabilidad de cumplir con las metas recaudatorias.

El volumen de transacciones, la capacidad de procesamiento y la red informática que administra, lo convierten en uno de los principales líderes tecnológicos del país y en un referente en el desarrollo del concepto de gobierno electrónico.

Con base en estas capacidades y funciones, se ha procurado, en los últimos años, brindar más y mejores servicios a los ciudadanos. En tal sentido, se han realizado importantes mejoras en los procesos sustantivos que en ella se llevan a cabo, tales como los de recaudación y control, agilizando la cobranza administrativa y coactiva.

En consecuencia y siguiendo este mismo orden de ideas, hacemos un acotado repaso de las capacidades organizacionales y tecnológicas vinculados con el presente trabajo.

### 5.1 Inversión tecnológica de AFIP

El presupuesto de la Administración Federal de Ingresos Públicos destinado al área de Sistemas y Telecomunicaciones, representa sumas considerables en estos últimos años.

Esta firme convicción sobre el crecimiento en la inversión tecnológica de última generación, se ve capitalizado en el incremento exponencial de servicios y sistemas que la AFIP pone a disposición de más de 12 millones de usuarios, así como también el constante incremento de información de distintas fuentes que el organismo utiliza para realizar procesos de control de alta complejidad que mantiene nutrida a diferentes matrices de riesgo y parámetros de control.

Los mega volúmenes de datos, así como el tratamiento de imágenes, videos y documentos digitalizados requieren una importante capacidad de almacenamiento y servidores centrales de máxima potencia y seguridad,

situación prevista por el actual parque informático de la Administración Federal.

El servicio y equipamiento tecnológico que posee la Administración Federal, tiene posibilidades ciertas de absorber volúmenes más que importantes de información y de usuarios, de cara a esta visión del e- Gobierno Fiscal Corporativo, constituyendo el primer impulso para el logro de esta integración, el “Sistema de Cuenta Tributaria Federal”.

### 5.2 Sistema de cuentas tributarias

Básicamente, la cuenta corriente tributaria tiene dos (2) objetivos simultáneos: el primero, favorecer a la Administración Fiscal sobre el “control fiscal ciudadano” y el segundo, hace que los mismos contribuyentes mediante el uso de su “clave fiscal” la que cuenta con determinada seguridad informática, ingresen, como usuarios, a su cuenta corriente tributaria y verifiquen su situación fiscal en ese mismo instante en el sitio web del organismo.

Este “servicio fiscal” tiende a aumentar, de manera significativa, la transparencia en la gestión tributaria.

El Sistema de Cuentas Tributarias (SCT) está basado en registración de la información presentada por los mismos contribuyentes, la cual, traducida a distintos comprobantes, se focaliza en el registro de débitos y créditos emergentes de las obligaciones impositivas y previsionales.

El SCT permite gestionar a la Administración Federal de Ingresos Públicos, de manera masiva e inmediata, el cumplimiento de las obligaciones tributarias, a partir del día en que opera el vencimiento de cada una de ellas.

Por otra parte, se trata de uno de los pocos sistemas de gestión tributaria masiva, con más de tres millones de usuarios, que muestra en línea al contribuyente, su estado, las acciones de control e inducción al cumplimiento de las obligaciones que la Administración Federal pudiera haberle accionado.

En este sentido, el SCT permite a los contribuyentes, entre otros:

- Acceder a la agenda de vencimiento global de AFIP
- Consultar el estado del cumplimiento de sus obligaciones y de sus respectivos saldos.

- Controlar los montos que figuran como adeudados al fisco nacional.
- Conocer los pagos que les fueron registrados en la base de datos de la AFIP.
- Cancelar las obligaciones tributarias mediante el VEP (Volante Electrónico de pago).
- Realizar las presentaciones de las declaraciones juradas a las se encuentra obligado.
- Disponer de los saldos a su favor (saldos de libre disponibilidad) a través de solicitudes de compensación.
- Realizar opciones de reducción de anticipos.
- Consultar los datos del Registro Tributario.
- Compulsar las retenciones y percepciones sufridas.
- Acceder a planes de facilidades de pago.
- Calcular intereses resarcitorios, por pagos fuera de término.

Es decir, de forma similar a un extracto bancario, el Sistema de Cuenta Tributaria (SCT) arroja reportes de créditos y deudas. Cada contribuyente puede detectar rápidamente los errores propios de las imputaciones de sus pagos e incongruencias de su situación fiscal y/o previsional, pudiendo subsanar tales errores, formulando la reimputación de pagos, en línea, y así evitar las intimaciones que son de práctica administrativa, y eventuales inicios de acciones judiciales tendientes a preservar al “recurso legítimo del estado” por parte del organismo recaudador.

Éste es, en síntesis, el “Sistema de Control Fiscal” propuesto para la integración tributaria nacional, donde puede ser articulado el “Sistema de la Cuenta Tributaria Federal”. El mismo presenta vastas capacidades en escala, con miras a la inclusión del resto de los tributos provinciales y municipales, los que pasarán a ser gestionados con los mismos criterios y métodos preexistentes, por los funcionarios de cada una de las AATT intervinientes y con potestades en tal sentido. El éxito de las campañas en la gestión de cobranza del SCT ha sido ampliamente difundido, por cuanto el mencionado sistema cuenta con suficientes capacidades de absorción de tareas y usuarios. Además, está dotado de un riguroso

sistema de seguridad informática y los datos alojados son resguardados en la “sala cofre” de AFIP<sup>9</sup>.

### 5.2.1 Sistema Osiris

El Sistema Osiris, al igual que el subsistema de pagos y declaraciones juradas por Internet ha significado un importante avance en la facilitación del cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes. Las mencionadas herramientas informáticas han logrado absorber el complejo sistema de recaudación del Organismo, resultando reveladora “la disminución en los costos relacionados a la gestión de recaudación del fisco”, lo cual redundó en un ahorro de costes para el Estado, en materia de sumas considerables en comisiones bancarias, por cuanto casi la totalidad las declaraciones juradas se reciben actualmente por Internet, en el sitio web institucional.

Este servicio de recaudación es prestado a varias AATT subnacionales (provincias y municipios, sin costo ni contraprestación alguna). Éste es otro de los ejemplos de la “cooperación consensuada entre administraciones tributarias” que merecen citarse en materia de integración federal.

### 5.3 Los convenios de colaboración entre AATT

La Administración Federal de Ingresos Públicos posee dentro de su estructura organizativa un Departamento dedicado exclusivamente a los acuerdos y convenios de colaboración con diferentes administraciones tributarias internacionales y subnacionales. En ese orden de cosas, se han celebrado una cantidad importante de convenios con las provincias y municipios en el transcurso de los últimos años<sup>10</sup>.

Los citados convenios fueron circunscriptos al marco de cooperación y asistencia recíproca entre las administraciones tributarias (AATT), con el propósito primordial de dar cumplimiento al logro de los objetivos que tienen en común.

Los convenios de cooperación, de asistencia, y complementarios implican distintos acuerdos e

9 Una sala de veinte metros por veinte metros de paredes de acero. Con 16 cámaras de video, detección de humedad, capaz de soportar hasta 1.000°C durante una hora y con cinco niveles de seguridad que incluyen un código de acceso que opera bajo un sistema biométrico. AFIP en el 2010 fue la primera organización pública y privada de Sudamérica en obtener la máxima certificación de la ICREA –asociación internacional formada por ingenieros especializados en el diseño, construcción, operación, mantenimiento, adquisición, instalación y auditoría de centros de cómputo.

10 <http://www.afip.gov.ar/Institucional/boletinImpositivo/listadodeboletines.asp>

intercambios de colaboración con las administraciones tributarias. Las formas de colaboración, se pueden enunciar básicamente en tres generaciones, denominadas primera, segunda y tercera respectivamente

- Los de primera generación se caracterizan por el intercambio de información y apuntan al resultado de las tareas de fiscalización. Adicionalmente, algunos de ellos contienen un acta complementaria a través de la cual se implementa el Sistema OSIRIS.
- Los de segunda generación se distinguen por tener multiobjetivos. Entre ellos, cabe señalar los acuerdos de educación tributaria y los de intercambio entre los sistemas informáticos OSIRIS y SOJ, así como el acuerdo referido al control de Inscripción de Sociedades.
- Los de tercera generación tienen por característica, la implementación de la integración en determinados campos de las AATT.

Si se realiza una descripción más detallada de los acuerdos logrados, se los puede clasificar en:

**a. Sistema automático de intercambio de datos:** con una determinada reciprocidad entre las AATT y AFIP, las provincias y municipios transmiten parte de la información tributaria que tienen registrada en sus bases de datos, la que se adecua a los parámetros de los convenios y los límites relacionados con el secreto fiscal en cuanto al acceso de la información intercambiada.

**b. Auditorías e Investigaciones conjuntas:** bajo determinadas circunstancias, que pueden ser por el tipo de contribuyente y complejidad de los mismos, se pueden vincular las AATT a fin de estudiar en equipo, los asuntos específicos de determinados grupos de contribuyentes, con relación a los movimientos, acopios, desplazamientos de bienes y de personal, así como otros temas comunes y de interés para ambas partes, como por ejemplo, operativos conjuntos en las costa argentina, o bien, en los centros invernales, o centros masivos de ventas, como ser: La Salada<sup>11</sup>, el Mercado Central<sup>12</sup>, etc.

**c. Intercambio y uso de las nuevas tecnologías y de las comunicaciones:** Se trata de cooperación y asistencia técnica en la utilización de sistemas desarrollados por la Administración Federal de Ingresos Públicos, como el sistema Osiris (sistema de recaudación bancaria y bancos recaudadores del organismo), el servicio de autenticación de la clave fiscal y autorización del web service y la matriz de intercambio de información penal tributario, por citar algunos ejemplos. Y por reciprocidad, las provincias que así lo consideren, podrán también intercambiar datos de sus registros con la Administración Federal.

A su vez, existen otras metodologías que se pueden sintetizar en:

- **Intercambio espontaneo:** Si la administración de una provincia detectara en el ejercicio legítimo de sus funciones, información referida a evasión, ilícitos fraude, etc. de índole fiscal, que pudiera interesar a la Administración Federal y la misma no se encuentra bajo convenio y/o ningún otro tipo de acuerdo formal, pero compartiera tal información en forma voluntaria, es probable la otra administración ofrezca su colaboración, a título de reciprocidad.

- **Pedido específico:** Si una Administración Tributaria (AT) necesitara información de otra AT, ésta puede solicitarla formalmente. La administración que recibe el pedido tiene la obligación de obtener dicha información, empleando todos los medios a su alcance. Existen, desde luego, determinadas restricciones, ya que la administración que requiere la información debe tener un interés tributario, encontrándose imposibilitada de solicitar información que no correspondiera a una investigación estrictamente fiscal.

En atención a lo hasta aquí planteado, el trabajo tiene sustento en el punto c) de los convenios de cooperación y asistencia frente a los intercambios, el uso de las nuevas tecnologías y las comunicaciones, considerándose los convenios de tercera generación. Por lo tanto, este caso se propone con miras en el desarrollo del SCT, SAHRA, OSIRIS, PUC y APLICATIVOS entre otros.

11 Mega paseo de compras Mayorista y Minorista más grande Buenos Aires

12 La Corporación del Mercado Central de Buenos Aires está destinado a la concentración de frutos y productos alimenticios provenientes del país y del extranjero y la conservación, empaque, almacenamiento y tipificación de los mismos para su comercialización y distribución al consumo interno, así como para su exportación.  
Es el más grande mercado mayoristas frutihortícolas, incorporando la integración de actividades minoristas de alimentos y de servicios de logística.

## 6. LA TENDENCIA DE UNA GESTIÓN GLOBAL TRIBUTARIA

De lo visto en los puntos anteriores, en materia de cooperación entre las AATT (nacional y subnacionales), surge, suficiente evidencia de la voluntad de los distintos funcionarios intervinientes en el proceso evolutivo de la gestión. La idea central es profundizar las distintas técnicas de intercambios de datos y potenciar experiencias, focalizándose en una explotación al máximo, de los avances tecnológicos puestos a disposición para el logro de las metas predefinidas.

Las tendencias en materia de gestión tributaria continúan en la búsqueda permanente en alcanzar los estándares de calidad en la información y con ello, poder formular una medición más objetiva sobre las manifestaciones de riqueza y la consecuente capacidad contributiva de los administrados.

Para ello y con independencia de los intercambios de datos que puedan haber entre las distintas AATT, estamos frente a una cercana propensión a la integración de procesos y procedimientos en el orden tributario que se puede abordar de diferentes modos, como ser, los aspectos legislativos referidos a los conceptos incorporados a raíz de la modificación, en el año 2011, de la Ley Penal Tributaria N° 24769. Se propone así, llevar la figura del delito penal a las omisiones tributarias provinciales, de manera semejante al tratamiento que reciben éstas a nivel nacional. Otro punto a considerar serían las permanentes readecuaciones en los distintos códigos fiscales y provinciales, las metodologías de imposición y fijación de alícuotas, etc.

En efecto, parte de esta coordinación de acciones e intercambios otorga ventajas y fortalezas entre las diferentes AATT, de las que se pueden enunciar las siguientes: legislativa, de comunicaciones, tecnológica, procedimental, etc., así como el uso de plataformas de distintas aplicaciones informáticas, de manera de concentrar la información en una base única. Midiendo estos esfuerzos, se tendrá como resultado, una potencial mejora en materia de recaudación fiscal. Con ese frente, las distintas administraciones fiscales pueden llegar a lograr acuerdos para diseñar procedimientos comunes, delineando portales únicos donde se encuentre concentrada la totalidad de la información correspondiente a todas las partes intervinientes. En el ámbito de AFIP esto se denomina Registro Único

de Contribuyentes (PUC), donde residen los datos vinculantes y comunes para las AATT asociadas, con el fin de resolver problemas concretos, como por ejemplo: domicilio fiscal, real, alternativos, regímenes de facturación, si el contribuyente se encuentra en la base APOC, etc. Se trata de datos que deberían ser transparentes para las AATT, aunque pertenezcan a distintos niveles de Gobierno.

El convenio de cooperación, de asistencia puede estar basado en distintas motivaciones, tanto por los diferentes niveles tecnológicos de las diversas AATT, como por visión estratégica, por mayor transparencia de los actos públicos, por servicios potenciales, por integración de los datos y mejora en las cuantiosas erogaciones por licencias de software, por mantenimiento de los sistemas, por desarrollos informáticos, por inversión tecnológica, por problemas de restricciones presupuestarias, etc.

En ese orden de cosas, y sin perjuicio de tener igualdad de objetivos entre las administraciones tributarias del orden Nacional y Provincial, se pueden acompañar otras propuestas de tipo estratégicas que se pueden sintetizar en las siguientes:

**En materia edilicia corporativa gubernamental:** aprovechamiento de espacios edilicios con “mejor posición territorial y estratégica” para prestar los servicios de AATT integrada. En otros términos, se arbitrarán los medios para interactuar y coexistir, en forma conjunta, el personal de AFIP, con el de Rentas de las provincias de las que se trate (dependiendo de lugar geográfico) e incorporando a los municipios (la parte de gestión de recaudación impositiva).

Todos estos agentes se encontrarían desarrollando las misiones y funciones que le fueron delegadas de acuerdo con las normas que los regulan. Ello, desde el punto de vista de un gran proyecto –ofreciendo un servicio integrado y en un único lugar- donde puedan resolverse las diferentes problemáticas los contribuyentes. Sería la continuación de la visión de “ventanilla -electrónica - única fiscal”, en la “Agencia Federal Tributaria”.

**En materia declarativa:** utilización generalizada de un sistema único de presentación y pago de declaraciones juradas de tributos sobre los consumos en el orden nacional, provincial y municipal, mediante el sistema Osiris.

Ello implica también, integrar la forma declarativa de las operaciones comerciales, de servicios e industriales mediante una sola declaración jurada, en base a la jurisdicción y a las pautas específicas de las zonas geográficas, considerando asimismo las respectivas tasas diferenciales, diferencias de alícuotas de Ingresos brutos, etc.

En tal declaración jurada de carácter integradora, los contribuyentes podrán exteriorizar sus operaciones, incorporando en dicha aplicación, la base imponible del impuesto al Valor Agregado (IVA), la que, congruentemente, resultará la misma que la del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (ISB)<sup>13</sup>. De este modo, no podrá desvirtuarse la cuantificación de las operaciones declaradas en un fisco respecto del otro. Esta aplicación servirá además de vehículo para registrar la correspondiente declaración en los sistemas fiscales de control.

El ordenamiento, mediante un trabajo metódico, de los distintos registros provinciales, debidamente relacionados con las partidas inmobiliarias, llevará a su vez, a referenciarlos en PUC con CUIT, CUIL, o CDI. En caso de tener el dato huérfano, se procurará profundizar mediante el registro del que se trate, acerca de los propietarios. De no resultar ello posible, se derivará el caso al área de investigaciones fiscales intergubernamentales, para materializar la búsqueda del obligado tributario, a fin de que responda, en principio, por los impuestos territoriales (de carácter provincial), sobre el alumbrado, barrido y limpieza (municipales) y sobre los Bienes Personales (Nacional) o Ganancia Mínima Presunta (Nacionales), provocando de esta manera hacer más estrecha la brecha de la recaudación potencial con la efectiva. Esta misma situación podría ser aplicada respecto de parque automotor, en aquellas provincias y municipios que tengan la voluntad de sus gobiernos de mejorar y depurar sus registros, y eventualmente, aumentar la recaudación impositiva.

De los sistemas de Control: un incremento en la magnitud y diversidad de las actividades encaradas por las Administraciones en función de las reales capacidades de gestión, implica aumentar la percepción de riesgo por los tributos que se administren. Para ello,

la consolidación de los sistemas de control, converge en beneficios para los usuarios (contribuyentes), quienes podrán consultar su cumplimiento fiscal global, en forma interactiva, así como para las propias administraciones fiscales que decidan avanzar en el “Sistema de la Cuenta Tributaria Federal”.

Las AATT que puedan repensar la situación descrita, continuarán manteniendo, en su totalidad, las competencias, soberanía y potestades que cada una posea con anterioridad a la firma del convenio de colaboración e interacción entre AATT.

Las potestades citadas, continúan existiendo en el ámbito de la gestión electrónica fiscal, la cual abarca entre otras: la pre-definición de los procesos informáticos de la gestión de la deuda; la de las fechas en las que habrán de reclamarse las obligaciones que se encuentran a su cargo; la verificación de su cuantía; los medios, formas y montos mínimos de intimación; los cronogramas para iniciar las gestiones de cobro; los eventos que determinan cambios de estado de la cobranza blanda a compulsiva; el establecimiento de reportes sistémicos de gestión global; de deuda pendiente administrativa o sin notificar, realización de ajustes manuales al sistema mediante un adecuado acceso y niveles de autorización a los usuarios internos; la elaboración de un rango de importancia de contribuyentes, a nivel de montos de pago de los tributos que se administran; cronogramas de pagos y demás calendarios de acción fiscal, etc.

#### **Los beneficios y ventajas de esta integración sistémica de control en un solo sistema permiten:**

- a. En primer término y visto desde el necesario trabajo de interacción y coordinación intergubernamental, su transformación en el primer sitio web único fiscal, donde cualquier contribuyente pueda acceder a una cuenta tributaria de orden global (territorial), en la que se podrá cotejar su situación fiscal –global- y el grado de cumplimiento fiscal mediante una sola clave fiscal de ingreso.
- b. Desde la visión como Administración Fiscal, el acceso de cada una de las partes al “Sistema de Cuenta Tributaria Federal” permitirá administrar y gestionar las obligaciones fiscales sobre las que

<sup>13</sup> Se trata de un convenio o acta acuerdo 1/2012 (AFIP) de fecha 20/01/2012 donde las AATT se comprometen a desarrollar las acciones con vistas a poner en funcionamiento una Declaración Impositiva Unificada (DIU) entre Nación y Pcia de Bs As <http://www.dialogofiscal.gov.ar/panoramaFiscal/ARBA.aspx>

posean competencia, en lo atinente a la recaudación, fiscalización y ejecución de las obligaciones que deba controlar.

- Cada una de las Administraciones Tributarias intervinientes tendrá las potestades discrecionales de gestionar la deuda del o los tributo/s que deba/n administrar, seleccionando el método de intimación que podrá ser: por contribuyente, por segmento de contribuyentes, global, por vencimiento, por impuesto, por actividad, etc.
- Cada una de las AATT podrá decidir sobre la modalidad de intimación de incumplimientos de la presentación de declaraciones juradas y pagos adeudados - ya sea a nivel Nación, provincia, municipio o en forma consolidada.
- Asimismo, cabría formular inducciones al cumplimiento fiscal del orden provincial, municipal o global mediante correos electrónicos o campañas telefónicas, según la base de datos obrante en P.U.C (padrón único de contribuyentes) de AFIP. Toda vez, que los contribuyentes bajo el control fiscal del orden nacional, deberían ser contribuyentes del orden provincial (sin perjuicio de estar gravado, exentos o no alcanzados en materia de tributo que se trate).
- La corrección de las bases de datos de cada una de las jurisdicciones y de la propia Administración Federal, mediante la incorporación del padrón de contribuyentes en la Cuenta Tributaria Federal, propiciará la mejor gestión tributaria.
- Ante inconsistencias de datos se procederá a citar o verificar a los contribuyentes en la “Agencia Tributaria Federal” donde se podrá profundizar en los factores de distorsión de datos fiscales y depurar en forma definitiva los padrones y/o los distintos registros.
- Incorporar en la agenda global de vencimiento de AFIP, el resto de los vencimientos de las demás impositiciones, ordenados por provincia y municipio, dándoles un marco Federal.
- Incluir el cronograma de intimaciones y acciones globales de AFIP – plan anual de recaudación

(P.A.R.) y programar, de manera estratégica con las provincias y municipios que quieran adherir al mismo, el reclamo de las respectivas obligaciones en forma conjunta, por provincia, por región, global, etc.

- Establecer pautas de gestión gerencial en el ordenamiento de la deuda administrativa y la extinción o agotamiento de la gestión de dicho ciclo, para pasar a la siguiente etapa, que es la de transmisión de datos para iniciar la cobranza coactiva en cada una de las jurisdicciones que se encuentren comprendidas en la “Cuenta Tributaria Federal”; o bien, utilizar como alternativa de gestión, el sistema judicial de AFIP denominado ATENEA - subsistema SIRAEF, por cuanto la gestión debería realizarse en los mismos tribunales en los que se exigen las deudas fiscales y previsionales en el orden nacional, con los juicios provinciales y los apremios municipales.

**Unificación en materia presupuestaria:** Teniendo en cuenta que en principio, los tres (3) niveles de Administraciones Tributarias gozan de presupuestos individuales asignados y que pueden participar a los gastos comunes para mantenerse operativas, ello en definitiva redundará en un ahorro presupuestario y una mejora en el coste de la recaudación. Respecto del edificio institucional correspondería formular un proceso de lifting edilicio y mobiliario en los lugares convenidos para la atención de los contribuyentes, dentro de la Agencia Federal Tributaria, convocando para ello a las Universidades Públicas (Departamentos de Arquitectura, Comunicaciones e Informática), con el fin de formular un proyecto en común para brindar una imagen única de Administración Tributaria consolidada.

**Fortalecer el proceso de Padrón Único de Contribuyentes (PUC):** en caso de ser viable la Cuenta Tributaria Federal, resultará necesario, para cada uno de sus usuarios, estar registrados en PUC y ser incluidos con sus datos biométricos, independientemente de si se trata de CUIT, CUIL o CDI. Con ello, se permite profundizar en un padrón de ciudadanos permanentemente actualizado, ya que se trata de una dinámica continua, la realización de cambios en los mismos. En síntesis, el padrón puede ser compartido con las provincias y municipios que se adhieran a la Cuenta Tributaria Federal.



## CONCLUSIONES

En el trabajo se formula un breve análisis desde el derecho constitucional del poder tributario en Argentina, se fijó la distinción entre el Poder Tributario frente a la competencia tributaria, siendo esta última una facultad que puede ser delegada en otros entes del orden público ó privado mediante una norma legal que así lo prevea. Este resulta el punto de partida y el soporte legal para el sustento jurídico de un nuevo modelo de gestión de administración tributaria. Modelo capaz de aportar una posible respuesta a problemas desde la óptica del administrado respecto de la gran extensión territorial y la descentralización gubernamental en los tres niveles de las AATT. En este sentido, es posible acotar tales conflictos en dos grandes grupos.

El primero, se circunscribe a la concepción de empresa/s – como único contribuyente - a nivel nacional, provincial y municipal, cualquiera fuera la modalidad en la recaudación. El mismo debe afrontar grandes distancias en el interior del país, dependiendo de su suerte en la distribución geográfica de cada una de las AATT, con superposición de horarios de atención, de pedidos de datos e informes e incluso de los descargos administrativos. Todo ello contribuye, en su conjunto, a un cierto grado de dificultad para el cumplimiento tributario, frente a los distintos requerimientos y exigencias de cada una de las AATT que posean facultades de recaudación y control jurisdiccional.

En cuanto al segundo, las mismas AATT también transitan por estos problemas, aunque desde otra perspectiva, como ser: la superposición de tareas administrativas, de control y verificación de pagos, de requerimientos comunes de diseños y definiciones en los sistemas de recaudación, en los desarrollos informáticos en materia de trámites y de control fiscal. Todo esto, se asocia a los costos de recaudación y en función de ello, se les imputa una eficiencia parcial en el ejercicio de la gestión de las AATT.

En tal sentido, la adquisición de tecnología informática y de las comunicaciones de última generación, resulta casi imprescindible para el logro de los controles ciudadanos y frente al eventual incumplimiento fiscal, las AATT deberían tener una adecuada capacidad de respuesta en la dinámica relacionada con el recupero de la deuda fiscal.

Desde el análisis de las AATTs, tienen, en general, diferentes partidas presupuestarias para hacer frente a estos retos.

La falta de inversión tecnológica puede cooperar -en parte-, con la brecha del desvío sobre la meta recaudatoria trazada, y ello, trae un impacto directo con los recursos públicos y sostener el gasto público aplicados a la cuestión social, infraestructuras y empleo entre otros factores que hacen a la economía del Estado.

Una respuesta a estas problemáticas, es la ampliación de la concepción del e-gobierno electrónico, una propuesta superadora y posible como la “Administración fiscal corporativa”, que es una integración global de aquellas administraciones tributarias argentinas que deseen integrarse a una red federal, mediante e-Gobierno Fiscal en forma electrónica, desde “un portal único fiscal”.

El instrumento idóneo para la materialización legal de esta visión, es la celebración de convenios de colaboración y asistencia técnica de tercera generación entre las AATT (Nacional y las pertenecientes a las jurisdicciones Subnacionales), dando lugar a la génesis del “Sistema de la Cuenta Tributaria Federal”, cuya realización será factible -en atención al tipo de sistema; diseño; objetivos; tecnología aplicada; capacidad de gestión y respaldo de datos; parámetros de funciones; seguridad informática; sistema de ingreso a la red; distribución de usuarios y definición del alcance de tareas y estándares de calidad - a partir del actual SCT administrado por AFIP.

Este trabajo, está limitado en materia fiscal, exclusivamente a los sistemas de control y más específicamente a la estricta vigilancia fiscal en el cumplimiento de las presentaciones de las declaraciones juradas, sistema de pagos y distribución de los mismos, al control de las obligaciones tributarias en sede administrativa, la gestión de cobro frente al eventual incumplimiento y completar así, el ciclo de intimación y notificación de las deudas, mediante un “Sistema de Cuenta Tributaria Federal”, siendo su plataforma, el actual SCT, debiendo estar concatenado con otros sistemas, que en principio, son OSIRIS y SARHA, los cuales disponen de un amplio potencial para dar respuestas a gran escala incrementando la eficiencia en los controles de recaudación, propiamente globales.

Al respecto, es dable señalar que, cada una de las AATT mantiene siempre sus facultades constitucionales que les fueran delegadas, tanto en materia tributaria, como sobre las decisiones que inciden en su administración y gestión. En ese mismo orden, los funcionarios competentes podrán decidir sus acciones en forma conjunta o individual y sostener aquéllas que les fueran delegadas. Asimismo, dentro de los convenios de cooperación y colaboración entre AATT, es factible regular los usos y demás aspectos técnicos y operativos y, al mismo tiempo, seguir utilizando sus propios sistemas de control.

La idea de una “Administración fiscal corporativa” puede lograr una trascendencia aún mayor y estar asociada a otros problemas comunes de las AATT, tales como la atención del contribuyente y otros propios de la recaudación, siendo estos, los primeros eslabones al momento de considerar una posible “Agencia Tributaria Federal”, donde converjan las AATT con diversas potestades jurisdiccionales y en la que cada una participe con sus propios recursos materiales y humanos, en pos del cumplimiento de sus objetivos y servicios. Se puede hacer mención,

a modo ilustrativo, sin exceder el marco del presente trabajo, a la cooperación e integración y a las “ventanillas únicas fiscales” que pueden ser utilizadas en temas sensibles por las distintas AATT. Se puede, además, focalizar el universo de contribuyentes que reciba “todas las comunicaciones de cualquier AATT”, en un “buzón único fiscal”, con la visión de unificar las notificaciones, lo que puede redundar en un avance más que notorio en las prácticas de gestión, cuya máxima expresión la constituye la universalización del sistema de presentación de declaraciones juradas fiscales y pagos, como único canal para la presentación de las obligaciones tributarias del orden nacional, provincial y municipal. Ello implica concebir una aplicación con carácter “colectivo” destinada al universo de administrados, para que puedan formular pedidos, descargos abarcando a todas las AATTs en un mismo sistema que haga a su vez de distribuidor de datos.

Es probable que sea ésta, una visión que se configura como uno de los nuevos paradigmas a implementar en nuestras AATT, con una legislación que acompañe al reto, otorgando facultades y limitando los procedimientos que pudieran surgir a raíz de estos inéditos desafíos, de modo tal que todo se traduzca en posibles mejoras sustantivas para los contribuyentes. No obstante ello, también resulta una propuesta llamativa para las AATT participantes, habida cuenta de sus costos recaudatorios y su respectiva visión institucional, aprovechando al máximo las plataformas informáticas de otras administraciones, lo que consecuentemente alienta mecanismos que permitan coordinar las políticas recaudatorias adecuadas, la redistribuciones y asignaciones correctas de recursos, a los diferentes niveles de cada Gobierno, conforme con las responsabilidades que cada uno de ellos dinámicamente asume.

## BIBLIOGRAFÍA

<http://www.afip.gob.ar/> Administración Federal de Ingresos Públicos.

[www.ciat.org/](http://www.ciat.org/) Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

<http://www.famargentina.org.ar/> Federación Argentina de Municipios.

<http://infoleg.mecon.gov.ar/> Información Legislativa y Documental

<http://www.ief.es/> Instituto de Estudios Fiscales –España.


<http://www.indec.mecon.ar/> Instituto Nacional de Estadística y Censo de la República Argentina.

<http://www.argentina.gob.ar/> Portal oficial del Gobierno de la República Argentina.

**Lemgruber, A. (2002).** Mecanismos de cooperação entre administrações tributárias de diferentes níveis de governo o caso brasileiro. *Presentación CIAT, Canadá, Québec, 2002.*

**Otero, A. (2012).** Federalización y globalización – *Revista Voces en el Fénix N° 14 - El Silencio de los inocentes - Reforma fiscal II* – Junio 2012.

**Sevilla, J. (2007).** La cooperación interjurisdiccional en la administración tributaria. En *IR, Revista del Instituto AFIP, N. 1, Junio 2007.*



# ASOCIACIONES PÚBLICO-PRIVADO (APP) Y SU **LEY ORGÁNICA DE INCENTIVOS TRIBUTARIOS EN EL ECUADOR**

Marlon  
**MANYA ORELLANA**

## SINOPSIS

El tema del presente artículo se centra en el análisis de la Ley Orgánica de Incentivos para Asociaciones Público-Privadas y la Inversión Extranjera en el Ecuador, vigente a partir del 1 de Enero de 2016, los incentivos tributarios para la ejecución

de proyectos bajo la modalidad de asociación público-privada, y los incentivos específicos para promover en general el financiamiento productivo, la inversión nacional y la inversión extranjera en el Ecuador.

## CONTENIDO

1. Definición y modalidades de las asociaciones público – privado
2. El infrascopio para América Latina y el Caribe
3. Antecedentes constitucionales y legales en que se fundamentan las iniciativas privadas
4. Ley orgánica de incentivos para asociaciones público-privadas y la inversión extranjera en el Ecuador
5. Conclusiones
6. Bibliografía

## EL AUTOR

Titulado como Economista por la Escuela Superior Politécnica del Litoral – ESPOL. Máster en Relaciones Internacionales Aplicadas, Universidad Internacional de Andalucía. Máster en Hacienda Pública y Administración Financiera. Instituto de Estudios Fiscales Madrid España. Catedrático de la Facultad de Ciencias Naturales y Matemáticas FCNM y FCSH ESPOL. Ex Jefe de Planificación y Control de Gestión SRI. Ex Director de Investigaciones Económicas BCE. Ex Director de Gestión de Control de las Concesionarias APG. Ex Gerente General HTMC IEISS. Ganador de la IV Edición de la Beca de Investigación CIAT, AEAT, IEF. Investigador Grupo de Investigación y Docencia Económica GRIDE, Director Ejecutivo MANYA CONSULTING GROUP MCG. Pertenencia Institucional: Escuela Superior Politécnica ESPOL. Facultad de Ciencias Naturales y Matemáticas, y Facultad de Ciencias Sociales y Humanísticas. Campus Gustavo Galindo Km 30.5 vía Perimetral. P.O. BOX. 09-01-5863. Guayaquil, Ecuador.

## INTRODUCCIÓN

Una Asociación Público-Privado, también conocida como “APP”, es la modalidad de gestión por la que el Estado, para la provisión de bienes, obras o servicios, encomienda a un sujeto de derecho privado la ejecución de un proyecto público y su financiamiento a cambio de una contraprestación por su inversión y trabajo. Esto significa que se incorpora experiencia, conocimientos, equipos, tecnología, y se distribuyen riesgos y recursos, preferentemente privados, con el objeto de crear, desarrollar, mejorar, operar y/o mantener infraestructura pública, y/o proveer servicios públicos.

El proyecto público que promueve la Ley Orgánica de Incentivos para Asociaciones Público-Privadas y la Inversión Extranjera en el Ecuador, podrá consistir en la construcción, rehabilitación o mejora, el equipamiento cuando se lo requiera, operación y mantenimiento de una obra pública nueva y/o existente para la provisión de un servicio de interés general; el equipamiento cuando la inversión sea sustancial, la operación y mantenimiento de una obra pública existente para la provisión de un servicio de interés general; la operación y mantenimiento de una obra pública existente para la provisión de un servicio de interés general, cuando se justifique mejoras sustanciales a través de la participación privada; en la construcción y comercialización de vivienda de interés social y en obras de desarrollo urbano; así como en el desarrollo de actividades productivas de investigación y desarrollo; y en general, en las que el Estado participe directamente y en concurrencia con el sector privado, siempre que sean calificados como prioritarios por el Comité Interinstitucional.

Dentro de los temas de interés se encuentran los mecanismos de incentivo para la inversión productiva y la atracción de la inversión en general; el tratamiento tributario para la participación privada en proyectos de interés público, y los incentivos específicos para promover en general el financiamiento productivo y la inversión extranjera.

### 1. DEFINICIÓN Y MODALIDADES DE LAS ASOCIACIONES PÚBLICO – PRIVADO

Existen diferentes definiciones y puntos de vista sobre qué es lo que constituye una Asociación Público-

Privado APP. Una de estas definiciones lo plantea la OCDE, que la plantea como un *“acuerdo entre el gobierno y uno o más socios privados (que puede incluir operadores y financiadores) bajo el cual los socios privados proveen un servicio de manera tal que los objetivos de provisión de servicios del gobierno se encuentren alineados con los objetivos de obtención de utilidad del sector privado y donde la efectividad depende en una adecuada transferencia de riesgos del sector privado”* (OCDE, 2008). Por su parte, el Fondo Multilateral de Inversiones (Bloomgarden y Maruyama, 2008) considera una APP como *“un esquema de colaboración de largo plazo entre una autoridad pública y el sector privado para la provisión de un servicio público”*. Para otros organismos más cercanos al modelo británico, una APP se refiere a *“un esquema contractual entre el sector público y el sector privado en un proyecto compartido”* (Partnerships UK, 2006).

Tal como se indica en el documento elaborado por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) *“Asociaciones público-privadas para la prestación de servicios. Una visión hacia el futuro”*, la principal característica de una APP es el esquema de asignación y mitigación de riesgos entre cada una de las partes y el esquema de operación basados en la conformación de una nueva entidad económica, denominada una Compañía de Propósito Específico. Es esta nueva sociedad la que se encarga de buscar financiamiento, garantías u otros concurrentes o servicios necesarios durante el ciclo de vida del proyecto de infraestructura y sus servicios. De esta manera, las partes (gobierno y acreedores) se convierten en los evaluadores permanentes de los resultados obtenidos por el operador privado.

El esquema de identificación, asignación y distribución de riesgos es inherente a cada contrato y a cada sector, y a la capacidad de cada una de las partes de tomar el riesgo y mitigarlo. Bajo esta premisa se fundamenta en el supuesto de que cada una de las partes asume los riesgos que tiene mayor capacidad de manejar y mitigar, y en el hecho de que cada una de las partes tiene asociados los costos reales del proyecto, pues a mayor riesgo y mayor dificultad de mitigación, mayor será el costo asociado del sector privado. Además, la disponibilidad de información afecta la capacidad de asumir y cuantificar los riesgos inherentes a un proyecto.

Para un proyecto de Asociación Público-Privado APP, la posibilidad de identificar, cuantificar y proyectar las probabilidades de ocurrencia de un riesgo es fundamental dado su carácter de largo plazo.

Las principales modalidades de Asociación Público-Privado son las siguientes:

**CUADRO N° 1**  
**Modalidades de APP**

| MODALIDAD                                     | DESCRIPCIÓN   |
|---|---|
| Contratos de prestación de servicios          | Contrato de prestación de un servicio determinado. El Estado mantiene la propiedad y exige un nivel de servicio especificado. Puede existir asignación de riesgos de acuerdo con el esquema contractual. Ejemplo: Contratos de mantenimiento de carreteras por niveles de servicio. |
| Contratos de administración                   | Un bien público es operado y administrado por un agente privado bajo un esquema de riesgo compartido y de utilidades compartidas. Ejemplo: Contrato de administración de una empresa de agua potable.   |
| Concesiones                                   | El Estado concede el derecho al usufructo de un bien a cambio de un acuerdo económico entre las partes por un período determinado. Ejemplo: Concesión de la Terminal de Contenedores y Multipropósito.  |
| BOT (Construir, Mantener, Operar, Transferir) | La entidad privada se encarga de la construcción y del mejoramiento de un bien, y de su operación, y la propiedad o bien se mantiene con el Estado o vuelve a manos del Estado al final del proceso. Ejemplo: Construcción de una planta generadora de energía.                     |
| Cooperativas                                  | Organizaciones comunitarias se asocian con instituciones públicas para apoyar un bien común.  |
| Asociaciones a riesgo compartido              | Los agentes públicos y privados se asocian a través de una compañía mixta y comparten riesgos, costos y utilidades.   |

**Fuente:** BID. *Asociaciones Público-Privadas*

De esta forma, podemos determinar que el sector privado normalmente se encarga del diseño, de la construcción o del mejoramiento de infraestructura, asume riesgos relacionados con el proyecto, usualmente financieros, comerciales, técnicos y operacionales, recibe un retorno financiero por la prestación del servicio, bien a través de cargos a los usuarios o bien a través de acuerdos financieros con el agente público, y puede tener o no una transferencia de propiedad sobre el activo.

A su vez, el sector público mantiene la responsabilidad sobre la calidad del servicio prestado y su provisión bajo condiciones equitativas.

En este contexto, dado el alcance de una APP, y siendo ésta de largo plazo, que implica la correspondiente asignación de riesgos entre las partes, exigiendo un cambio de paradigma en la manera tradicional de prestar los servicios públicos, se debe tomar en cuenta lo siguiente:

- Requieren altos niveles de inversión en la estructuración contractual, técnica y económica. Los altos costos de transacción constituyen un factor a ser analizado cuando se evalúa la factibilidad de este tipo de proyectos.
- Suelen presentarse asimetrías de información, dado que usualmente el sector privado cuenta con más recursos financieros y humanos para gestionar y definir un proyecto con la contraparte.
- Los impactos fiscales de contingencias e imprevistos deben ser cuidadosamente cuantificados y, de acuerdo con su probabilidad de ocurrencia, incluidos en las cuentas fiscales. Igual tratamiento se les debe dar a los pasivos no contingentes. En el caso de algunos países, existe un límite en cuanto a los compromisos fiscales de largo plazo para este tipo de proyectos.
- Al tratarse de contratos de largo plazo, algunas de las condiciones iniciales pueden requerir modificaciones, lo cual puede acarrear renegociaciones y mayores costos de transacción.
- La complejidad técnica es inherente a cada sector. La complejidad en la estructuración y en las condiciones contractuales y financieras se

puede prestar a economías de escala y resultan cambiantes para cada sector.

- Este tipo de proyectos exige mayor esfuerzo en materia de regulación y supervisión por parte del Estado, aunque por otro lado libera a este último de actividades de ejecución y operación.

Dentro de las experiencias y buenas prácticas internacionales de APP en América Latina, la aplicación de estos acuerdos abarca la inclusión de diversos sectores, desde infraestructura energética y de transporte, (carreteras, puertos, aeropuertos), provisión de servicios de agua potable y saneamiento, hasta incluso esquemas de irrigación y servicios de educación y salud, entre otros.

Sin embargo, según el BID, no todos los países tienen leyes dedicadas a APP, ni cuentan con el marco institucional adecuado para la supervisión y regulación de proyectos de este grado de complejidad, e incluso existen prohibiciones constitucionales para que los servicios de agua y saneamiento sean provistos por agentes privados.

## 2. EL INFRASCOPIO PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE

El Infrascopio para América Latina y el Caribe desarrollado por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) mide la capacidad de un país para movilizar inversión privada en infraestructura a través de Asociaciones Público-Privadas APP. El índice del Infrascopio comprende 19 indicadores de naturaleza tanto cualitativa como cuantitativa. Los datos para los indicadores cuantitativos han sido extraídos del servicio Risk Briefing de The Economist Intelligence Unit (EIU) y del Banco Mundial.

Los datos cualitativos proceden de una serie de fuentes primarias (textos legales, sitios web gubernamentales, informes de prensa y entrevistas) informes secundarios y fuentes de datos ajustados por la EIU.

Las categorías y sus indicadores asociados, corresponde el análisis de los siguientes factores: El marco legal y regulatorio, el marco institucional, la madurez operacional, el clima de inversiones, y las facilidades financieras.

**CUADRO N° 2**  
**Indicadores Infrascopio**

| CATEGORÍAS                | PONDERACIÓN (%) | DESCRIPCIÓN   |
|---------------------------|-----------------|---|
| Marco Legal y regulatorio | 25%             | Consistencia y calidad de las regulaciones            |
|                           |                 | Selección y toma de decisiones efectivas              |
|                           |                 | Equidad/apertura de las licitaciones                  |
|                           |                 | Mecanismos de resolución de controversias.            |
| Marco institucional       | 20%             | Calidad de diseño institucional                       |
|                           |                 | Contrato de asociación público privado. Riesgos       |
| Madurez operacional       | 15%             | Capacidad pública para planear y supervisar           |
|                           |                 | Métodos y criterios para la adjudicación de proyectos |
|                           |                 | Antecedentes de la asignación de riesgos              |
|                           |                 | Experiencias en concesiones                           |
|                           |                 | Calidad de las concesiones                            |
| Clima de Inversiones      | 15%             | Distorsión política                                   |
|                           |                 | Entorno de negocios                                   |
|                           |                 | Voluntad política                                     |
| Facilidades financieras   | 15%             | Riesgo en los pagos gubernamentales                   |
|                           |                 | Financiación privada en el mercado de capitales       |
|                           |                 | Deuda comerciable                                     |
|                           |                 | Apoyo gubernamental                                   |
| Factor de ajuste          | 10%             |   |

**Fuente:** *The Economist. Banco Interamericano de Desarrollo 2014.*

El Ranking al año 2014, de los países de América Latina y el Caribe, es el siguiente:

**CUADRO N° 3**  
**Ranking infrascopio (2014) de países**  
**de América Latina y el Caribe**

| Nº. | PAÍSES                  | PUNTAJE<br>(SOBRE<br>100<br>PUNTOS) | ESCALA                 |
|-----|-------------------------|-------------------------------------|------------------------|
| 1   | Chile                   | 76.6                                | Desarrollado (60 – 80) |
| 2   | Brasil                  | 75.4                                | Desarrollado (60 – 80) |
| 3   | Perú                    | 70.5                                | Desarrollado (60 – 80) |
| 4   | México                  | 67.8                                | Desarrollado (60 – 80) |
| 5   | Colombia                | 61.0                                | Desarrollado (60 – 80) |
| 6   | Uruguay                 | 52.9                                | Emergente (30 – 60)    |
| 7   | Guatemala               | 46.3                                | Emergente (30 – 60)    |
| 8   | Jamaica                 | 44.4                                | Emergente (30 – 60)    |
| 9   | El Salvador             | 41.6                                | Emergente (30 – 60)    |
| 10  | Costa Rica              | 39.0                                | Emergente (30 – 60)    |
| 11  | Honduras                | 37.7                                | Emergente (30 – 60)    |
| 12  | Paraguay                | 37.0                                | Emergente (30 – 60)    |
| 13  | Trinidad<br>y Tobago    | 37.0                                | Emergente (30 – 60)    |
| 14  | Panamá                  | 34.0                                | Emergente (30 – 60)    |
| 15  | República<br>Dominicana | 24.2                                | Naciente (0 – 30)      |
| 16  | Ecuador                 | 22.1                                | Naciente (0 – 30)      |
| 17  | Nicaragua               | 20.6                                | Naciente (0 – 30)      |
| 18  | Argentina               | 16.0                                | Naciente (0 – 30)      |
| 19  | Venezuela               | 3.2                                 | Naciente (0 – 30)      |

**Fuente:** *The Economist. Banco Interamericano de Desarrollo 2014.*

Ecuador, de acuerdo a este ranking, se encuentra en el puesto No. 16 dentro de 19 países, con un puntaje de 22.1, considerado dentro de una Escala “Naciente”. En ese contexto, al implementarse esta nueva Ley, se estima que bajo la modalidad de asociaciones público-privado, según el portafolio del Ministerio de Transporte y Obras Públicas presentado en Septiembre 2015, podrían ejecutarse en los próximos tres años proyectos de infraestructura portuaria por 576 millones de dólares; infraestructura vial 1.737 millones de dólares; y vivienda social por 831 millones de dólares.

### 3. ANTECEDENTES CONSTITUCIONALES Y LEGALES EN QUE SE FUNDAMENTAN LAS INICIATIVAS PRIVADAS

La Constitución de la República del Ecuador, como máximo compendio de las normas que precautelan los derechos de las personas en el numeral 25 del Artículo 66 reconoce y garantiza a las personas sean éstas, naturales o jurídicas, además de otros derechos fundamentales, el derecho a acceder a bienes y servicios públicos y privados de calidad, con eficiencia, eficacia y buen trato.

En lo que respecta a los servicios públicos y participación ciudadana, el Artículo 85 de la Carta Magna estipula que las políticas públicas y la prestación de bienes y servicios públicos se orientarán a hacer efectivos el buen vivir y todos los derechos, y se formularán a partir del principio de solidaridad estableciendo también que en la formulación, ejecución, evaluación y control de las políticas públicas y servicios públicos se garantizará la participación de las personas, comunidades, pueblos y nacionalidades.

En la misma materia, y respecto de los servicios públicos, el Artículo 314 de la Constitución establece la responsabilidad del Estado en la provisión de los servicios públicos de agua potable y de riego, saneamiento, energía eléctrica, telecomunicaciones, vialidad, infraestructuras portuarias y aeroportuarias, y los demás que determine la ley, garantizando que tanto los servicios públicos así como su provisión respondan a los principios de obligatoriedad, generalidad, uniformidad, eficiencia, responsabilidad, universalidad, accesibilidad, regularidad, continuidad y calidad.

Como una efectiva tutela jurídica y constitucional, se establece en el mismo cuerpo constitucional que el Estado dispondrá que los precios y tarifas de los servicios públicos sean equitativos, y establecerá su control y regulación.

Asimismo, la Constitución de la República del Ecuador prescribe que el Estado se reserva el derecho de administrar, regular, controlar y gestionar los sectores estratégicos que por su trascendencia y magnitud tengan decisiva influencia económica, social, política o ambiental debiendo orientarse al pleno desarrollo de los derechos y al interés social.



Sin embargo de ello establece la Constitución en su Artículo 316 que el Estado podrá, de forma excepcional, delegar a la iniciativa privada y a la economía popular y solidaria, el ejercicio de estas actividades, en los casos que establezca la ley.

En concordancia con los preceptos constitucionales antes invocados, el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones en su Artículo 100 establece que la modalidad de delegación podrá ser la de concesión, asociación, alianza estratégica, u otras formas contractuales de acuerdo a la ley, observando, para la selección del delegatario, los procedimientos de concurso público que determine el reglamento.

#### 4. LEY ORGÁNICA DE INCENTIVOS PARA ASOCIACIONES PÚBLICO-PRIVADAS Y LA INVERSIÓN EXTRANJERA EN EL ECUADOR

Para la implementación de las disposiciones constitucionales señaladas en los incisos anteriores, en el Registro Oficial Suplemento 652 del 18 de Diciembre del 2015 se publicó la Ley Orgánica de Incentivos para Asociaciones Público-Privadas y la Inversión Extranjera, la cual tiene por objetivo principal establecer incentivos para la ejecución de proyectos bajo la modalidad de asociación público-privada y los lineamientos e institucionalidad para su aplicación, estableciendo también incentivos específicos para promover en general el financiamiento productivo, la inversión nacional y la inversión extranjera en el Ecuador.

Cumpliendo con lo dispuesto en la Constitución del Ecuador, se expidió el Reglamento General de Aplicación de la Ley Orgánica de Incentivos para Asociaciones Público-Privadas y la Inversión Extranjera publicado en el Registro Oficial N° 786 del 29 de Junio del 2016.

Dentro del marco jurídico a considerarse en la implementación de modelos de Asociaciones Público Privadas se debe tener en cuenta las disposiciones legales previstas en el Reglamento del Régimen de Colaboración Público Privada contenido en el Decreto Ejecutivo No. 582, publicado en el Registro Oficial No. 453 del 6 de Marzo del 2015.

Esta Ley se aplica a las asociaciones público-privadas que tienen por objeto la provisión de bienes, obras o servicios por parte del Gobierno Central y los Gobiernos Autónomos Descentralizados. Los proyectos públicos aprobados se beneficiarán de los incentivos propuestos en esta Ley, de conformidad con los acuerdos establecidos por las partes.

La estructuración, ejecución y evaluación de proyectos públicos, bajo la modalidad de asociación público-privada se ajustarán a los siguientes principios y lineamientos:

- **Sostenibilidad Fiscal.** Se deberá considerar la capacidad de pago del Estado para adquirir compromisos financieros, firmes o contingentes, que se deriven de la ejecución de los contratos celebrados en asociación público-privada, sin comprometer la sostenibilidad de las finanzas públicas ni la prestación regular de los servicios.
- **Distribución Adecuada de Riesgos.** En toda asociación público-privada se deberá hacer una identificación y valoración de los riesgos y beneficios durante la vigencia del proyecto, los cuales serán asumidos, transferidos o compartidos por la entidad pública delegante y el gestor privado, de conformidad con lo establecido en el contrato.
- **Valor por Dinero.** Los proyectos públicos ejecutados bajo la modalidad de asociación público-privada deberán obtener el mejor resultado de la relación precio-calidad y obtener las condiciones económicamente más ventajosas para los usuarios finales de la obra, bien o servicio del que se trate.
- **Respeto a los Intereses y Derechos de los Usuarios.** El Estado y el gestor privado tendrán la obligación de proteger a los usuarios finales y brindarles información clara y suficiente sobre sus derechos, así como atender y resolver sus reclamos de manera oportuna.
- **De los Derechos de Propiedad.** El proyecto público y el contrato de gestión delegada deberán garantizar los derechos de propiedad para las partes, por el plazo de ejecución que conste en el mismo.

- **Cobertura e Inclusión Social.** En el diseño y ejecución de los proyectos públicos no se podrán excluir áreas geográficas, grupos sociales y pueblos y nacionalidades que requieran el bien, obra o servicio que genere el proyecto. Estos proyectos deberán procurar la utilización del componente nacional, transferencia de tecnología y la contratación de talento humano nacional. La rentabilidad del proyecto público deberá ser calculada de manera agregada contemplando incluso la posibilidad de que excepcionalmente existan subvenciones del Estado, garantice la cobertura y la inclusión social de la población vulnerable.

#### 4.1 Reformas al Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI)

##### • Inversión Nueva

El Artículo 13 del COPCI, define el término Inversión Nueva para la aplicación de los incentivos previstos en dicho cuerpo normativo. Se entiende como tal al flujo de recursos destinado a incrementar el acervo de capital de la economía, mediante una inversión efectiva en activos productivos que permita ampliar la capacidad productiva futura, generar un mayor nivel de producción de bienes y servicios, o generar nuevas fuentes de trabajo. El mero cambio de propiedad de activos productivos que ya se encuentran en funcionamiento así como los créditos para adquirir estos activos, no implica inversión nueva para efectos del COPCI.

A esta definición se incluye también como Inversión Nueva, *toda aquella que se efectúe para la ejecución de proyectos públicos bajo la modalidad de asociación público privada.*

##### • Clasificación de los incentivos

El Artículo 24 del COPCI, contempla la siguiente clasificación de Incentivos para el Desarrollo Productivo:

**Generales:** De aplicación para las inversiones que se ejecuten en cualquier parte del territorio nacional. Ejemplos: Las deducciones adicionales para el cálculo del impuesto a la renta, como mecanismos para incentivar la mejora de productividad, innovación y para la producción eco-eficiente; los beneficios para la apertura del capital social de las empresas

a favor de sus trabajadores; las facilidades de pago en tributos al comercio exterior; la exoneración del impuesto a la salida de divisas para las operaciones de financiamiento externo; la exoneración del anticipo al impuesto a la renta por cinco años para toda inversión nueva.

##### **Sectoriales y para el desarrollo regional equitativo:**

Para los sectores que contribuyan al cambio a la matriz energética, a la sustitución estratégica de importaciones, al fomento de las exportaciones, así como para el desarrollo rural de todo el país, se reconoce la exoneración total del impuesto a la renta por cinco años a las inversiones nuevas que se desarrollen en estos sectores.

**Para zonas deprimidas:** En las Zonas Especiales de Desarrollo Económico ZEDES se priorizará la nueva inversión otorgándole un beneficio fiscal mediante la deducción adicional del 100% del costo de contratación de nuevos trabajadores, por cinco años.

A esta clasificación de incentivos se incluye:

**Para proyectos públicos ejecutados en asociación público-privada:** *Las inversiones que se realicen en el contexto de la ejecución de proyectos públicos en la modalidad de asociación público-privada podrán obtener las exenciones al impuesto a la renta, al impuesto a la salida de divisas, a los tributos al comercio exterior y más beneficios previstos en la Ley de Régimen Tributario Interno para este tipo de proyectos públicos.*

##### • Vigencia de los contratos de inversión

El Artículo 26 del COPCI manifiesta que los contratos de inversión tendrán una vigencia de hasta quince (15) años a partir de la fecha de su celebración, y su vigencia no limitará la potestad del Estado de ejercer control y regulación a través de sus organismos competentes.

A petición del inversionista, y siempre que el Consejo Sectorial de la Producción lo considere pertinente, según el tipo de inversión que se esté desarrollando, los contratos de inversión podrán prorrogarse por una sola vez, hasta por el mismo plazo originalmente concedido.

A esta disposición, se incluye lo siguiente respecto a los contratos de inversión dentro de una asociación público-privado:

*Los contratos de inversión celebrados con ocasión del desarrollo de un proyecto público en asociación público-privada tendrán la misma vigencia del respectivo contrato de gestión delegada. La terminación del contrato de gestión delegada conlleva así mismo la del contrato de inversión sin que se requiera declaración o trámite adicional.*

#### • Tratamiento aduanero y de comercio exterior

El Artículo 46 del COPCI, nos indica que la ZEDES gozarán del tratamiento de destino aduanero que les otorga el régimen legal aduanero, con la exención del pago de aranceles de las mercancías extranjeras que ingresen a dichas zonas, para el cumplimiento de los procesos autorizados, tanto para administradores como para operadores.

A este tratamiento de las ZEDES se incluye:

**Tributos al comercio exterior en la etapa de diseño y construcción en ZEDES:** *Las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de ingeniería, procura y construcción ("IPC") con operadores o administradores de Zonas Especiales de Desarrollo Económico, gozarán de los mismos beneficios que gozan los contratantes en materia de importaciones, siempre que se destinen a la ejecución de estos contratos y que se mantengan en la ZEDE.*

#### • Inversión en sectores estratégicos

El Artículo 96 del COPCI nos indica que el Estado podrá delegar excepcionalmente, a la iniciativa privada y a la economía popular y solidaria, las inversiones en los sectores estratégicos en los casos que se establezcan en las leyes de cada sector.

Se incluye así mismo lo siguiente:

**Estabilidad jurídica de la inversión.** *Además de la estabilidad tributaria que se garantiza en este Código, se podrá otorgar estabilidad jurídica de la normativa sectorial específica que hubiese sido declarada como esencial en los correspondientes contratos de concesión u otros títulos habilitantes para la gestión de sectores estratégicos o la provisión de servicios públicos. El plazo de vigencia de dicha estabilidad jurídica será el mismo plazo del contrato de inversión.*

#### • Exenciones de tributos al comercio exterior

El Artículo 125 del COPCI, nos indica que están exentas del pago de todos los tributos al comercio exterior, excepto las tasas por servicios aduaneros, las importaciones a consumo de las siguientes mercancías, a este Artículo se incluyen:

*Las importaciones directamente destinadas para la ejecución de proyectos públicos ejecutados en la modalidad de asociación público-privada que efectúen los participantes privados responsables, de conformidad con los contratos de gestión delegada celebrados con el Estado y sus instituciones, gozarán de los mismos beneficios, sean de carácter tributario o de cualquier otra naturaleza, que goza la entidad pública delegante en sus importaciones, siempre que el monto total de importaciones se ajuste a los criterios determinados por el Comité Interinstitucional de Asociaciones Público-Privadas para cada sector priorizado.*

Para este propósito la entidad pública delegante expedirá a favor del participante privado responsable de las correspondientes importaciones un certificado que acredite el destino de los bienes a ser importados y los resultados de sus estudios de evaluación efectuados en la etapa precontractual respecto de la cantidad y calidad de los bienes a ser importados.

#### • Necesidad de títulos habilitantes

El Artículo 97 del COPCI, se refiere a que el contrato de inversión no podrá entenderse como autorización para el desarrollo de actividades en sectores estratégicos, en los que se requieran otros títulos habilitantes específicos definidos por las leyes sectoriales, tales como contratos, permisos, autorizaciones, concesiones, etc. La existencia de un contrato de inversión no implicará una limitante de aplicación de actos de regulación y control por parte del Estado, a través de las entidades competentes.

A esta necesidad se incluye:

*La vigencia de los contratos de inversión celebrados con ocasión del desarrollo de actividades en sectores estratégicos, se extenderá por el mismo plazo que el previsto para los correspondientes títulos habilitantes. Los contratos de inversión, asimismo, se prorrogarán en los mismos términos que los títulos habilitantes sean renovados o extendidos.*

### • Límites (Hectáreas) para el Impuesto a las Tierras Rurales

Se cambia la disposición vigésima segunda del COPCI, que trata sobre los límites (Hectáreas) previo al cálculo del impuesto a las tierras rurales ubicadas en la Región Amazónica y en zonas similares definidas en el respectivo Decreto Ejecutivo emitido por el Presidente de la República. El límite de hectáreas no gravadas hasta el 2017, será de 70 Ha, 2018 será 60 Ha, y desde el 2019, será de 50 Ha.

### • Participación intersectorial

Dentro del Artículo 7 del COPCI, con la inclusión propuesta da la potestad al Consejo Consultivo para proponer o sugerir lineamientos técnicos para la elaboración de políticas a ser adoptadas por las entidades responsables de las políticas de desarrollo productivo, inversiones, asociaciones público privadas y comercio exterior.

La integración y el funcionamiento de este Consejo Consultivo se normarán en el reglamento a este Código, el cual considerará la creación de Subconsejos en los ámbitos antes señalados, en los que participarán los actores involucrados; en lo no previsto en dicho Reglamento, mediante resolución del Consejo Sectorial de la Producción.

## 4.2 Reformas a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI)

### • Exenciones de Impuesto a la Renta por Rendimientos y Beneficios por Depósitos a Plazo Fijo

Dentro del Artículo 9 de la LORTI, numeral 15.1 se establecieron los siguientes cambios:

*“15.1.- Los rendimientos y beneficios obtenidos por personas naturales y sociedades, residentes o no en el país, por depósitos a plazo fijo en instituciones financieras nacionales, así como por inversiones en valores en renta fija que se negocien a través de las bolsas de valores del país o del Registro Especial Bursátil, incluso los rendimientos y beneficios distribuidos por fideicomisos mercantiles de inversión, fondos de inversión y fondos complementarios originados en este tipo de inversiones.*

*Para la aplicación de esta exoneración los depósitos a plazo fijo e inversiones en renta fija deberán efectuarse a partir del 01 de enero de 2016, emitirse a un plazo de 360 días calendario o más, y permanecer en posesión del tendedor que se beneficia de la exoneración por lo menos 360 días de manera continua.*

*Esta exoneración no será aplicable en caso de que el receptor del ingreso sea deudor directa o indirectamente de las instituciones en que mantenga el depósito o inversión, o de cualquiera de sus vinculadas; así como cuando dicho receptor sea una institución del sistema financiero nacional o en operaciones entre partes relacionadas por capital, administración, dirección o control”*

### • Exenciones de Impuesto a la Renta para el financiamiento de proyectos públicos en asociación público-privado

Dentro del Artículo 9 de la LORTI, se incorpora un numeral 23 que señala:

*“23) Las rentas originadas en títulos representativos de obligaciones de 360 días calendario o más emitidos para el financiamiento de proyectos públicos desarrollados en asociación público-privada y en las transacciones que se practiquen respecto de los referidos títulos. Este beneficio no se aplica en operaciones entre partes relacionadas.”*

### • Exenciones de Impuesto a la Renta por ingresos de capital

Dentro del Artículo 9 de la LORTI, se incorpora un numeral 24 que expresa:

*“24) Las utilidades que perciban las sociedades domiciliadas o no en Ecuador y las personas naturales, ecuatorianas o extranjeras, residentes o no en el país, provenientes de la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares, de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador, realizadas en bolsas de valores ecuatorianas, hasta por un monto anual de una fracción básica gravada con tarifa cero del pago del impuesto a la renta.”*

- **Exoneración del impuesto a la Renta en el desarrollo de proyectos públicos en asociación público-privado**

Posterior al Artículo 9.2 de la LORTI, se agrega el siguiente:

*“Art. 9.3.- Exoneración del impuesto a la renta en el desarrollo de proyectos públicos en asociación público-privada.- Las sociedades que se creen o estructuren en el Ecuador para el desarrollo de proyectos públicos en asociación público-privada (“APP”), gozarán de una exoneración del pago del impuesto a la renta durante el plazo de diez años contados a partir del primer ejercicio fiscal en el que se generen ingresos operacionales establecidos dentro del objeto de la APP, de conformidad con el plan económico financiero agregado al contrato de gestión delegada, siempre que el proyecto se realice en uno de los sectores priorizados por el Comité Interinstitucional de Asociaciones Público-Privadas y cumplan con los requisitos fijados en la ley que regula la aplicación de los incentivos de las APP.*

*Están exentos del impuesto a la renta durante el plazo de diez años contados a partir del primer ejercicio fiscal en el que se generen los ingresos operacionales establecidos dentro del objeto de la APP, los dividendos o utilidades que las sociedades que se constituyan en el Ecuador para el desarrollo de proyectos públicos en APP, paguen a sus socios o beneficiarios, cualquiera sea su domicilio.”*

- **Pagos al exterior**

El Artículo 13 de la LORTI, indica que son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente, si lo pagado constituye para el beneficiario un ingreso gravable en el Ecuador.

Serán deducibles, y no estarán sujetos al impuesto a la renta en el Ecuador ni se someten a retención en la fuente, los siguientes pagos al exterior:

*“3.- Los pagos originados en financiamiento externo a instituciones financieras del exterior, legalmente establecidas como tales, o entidades no financieras especializadas calificadas por los entes de control correspondientes en el Ecuador; así como los intereses*

*de créditos externos conferidos de gobierno a gobierno o por organismos multilaterales. En estos casos, los intereses no podrán exceder de las tasas de interés máximas referenciales fijadas por la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera a la fecha del registro del crédito o su novación; y si de hecho las excedieren, para que dicha porción sea deducible, se deberá efectuar una retención en la fuente equivalente a la tarifa general de impuesto a la renta de sociedades sobre la misma.*

*En los casos de intereses pagados al exterior no contemplados en el inciso anterior, se deberá realizar una retención en la fuente equivalente a la tarifa general de impuesto a la renta de sociedades, cualquiera sea la residencia del financista.*

*La falta de registro de las operaciones de financiamiento externo, conforme a las disposiciones emitidas por la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera, determinará que no se puedan deducir los costos financieros del crédito.”*

- **El oro como bien gravado con tarifa 0% de IVA**

Dentro del Artículo 55 de la LORTI se reforma el numeral 16 por el siguiente:

*“16. El oro adquirido por el Banco Central del Ecuador en forma directa o por intermedio de agentes económicos públicos o privados, debidamente autorizados por el propio Banco. A partir del 1 de enero de 2018, la misma tarifa será aplicada al oro adquirido por titulares de concesiones mineras o personas naturales o jurídicas que cuenten con licencia de comercialización otorgada por el ministerio sectorial.”*

- **Retención de IVA en proyectos de asociaciones público-privado**

El Artículo 63 de la LORTI, incorpora lo referente a la retención de IVA en proyectos de asociaciones público-privado.

*“Art. (...).- Retención de IVA en proyectos de asociaciones público-privada.- Las sociedades creadas para el desarrollo de proyectos públicos bajo la modalidad de asociación público-privada actuarán como agentes de retención de IVA en los mismos términos y bajo los mismos porcentajes que las empresas públicas.”*

- **Reintegro del IVA pagado en actividades de exportación.**

El Artículo 72 de la LORTI se reforma por el siguiente:  
*“El reintegro del impuesto al valor agregado IVA, no es aplicable a la actividad petrolera en lo referente a la extracción, transporte y comercialización de petróleo crudo, ni a otra actividad relacionada con recursos no renovables, excepto en exportaciones mineras, en las que será aplicable el reintegro del IVA pagado por los periodos correspondientes al 1 de enero de 2018 en adelante, en los términos contemplados en el presente artículo.”*

### 4.3 Reformas a la Ley de Equidad Tributaria

- **Exenciones del Impuesto a la Salida de Divisas en la Ejecución de Proyectos Públicos en Asociación Público-Privado**

Se agrega el Artículo 159.1 que señala lo siguiente:

*“Art. 159.1.- Exenciones en la Ejecución de Proyectos Públicos en Asociación Público-Privada. Están exentos del impuesto a la salida de divisas los pagos al exterior que efectúen las sociedades que se creen o estructuren para el desarrollo y ejecución de proyectos públicos en asociación público-privada, que cumplan con los requisitos fijados en la ley que regula la aplicación de los incentivos de las APP, cualquiera sea el domicilio del receptor del pago:*

1. *En la importación de bienes para la ejecución del proyecto público, cualquiera sea el régimen de importación empleado.*
2. *En la adquisición de servicios para la ejecución del proyecto público.*
3. *Los pagos efectuados por la sociedad a los financistas del proyecto público, incluido el capital, interés y comisiones, siempre que la tasa de interés pactada no supere la tasa referencial a la fecha de registro del crédito. El beneficio se extiende a los créditos subordinados, siempre que la sociedad prestataria no se encuentre en situación de subcapitalización de acuerdo con el régimen general.*
4. *Los pagos efectuados por la sociedad por distribución de dividendos o utilidades a sus*

*beneficiarios, sin perjuicio de donde tengan su domicilio fiscal.*

5. *Los pagos efectuados por cualquier persona o sociedad en razón de la adquisición de acciones, derechos o participaciones de la sociedad estructurada para la ejecución de un proyecto público en la modalidad de asociación público-privada o por transacciones que recaigan sobre títulos representativos de obligaciones emitidos para el financiamiento del proyecto público.*

*Para la aplicación de las exenciones previstas en este artículo únicamente se deberá presentar la correspondiente declaración, según el régimen general, acerca de que la operación se encuentra exenta.”*

- **Hecho generador y cuantía del Impuesto a las Tierras Rurales**

El Artículo 174 y 178 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, detalla:

*“Artículo 174. Hecho generador. En el caso de inmuebles ubicados en la Región Amazónica y en zonas similares definidas en el respectivo Decreto Ejecutivo emitido por el Presidente de la República, el hecho generador se producirá con la propiedad o posesión de superficies de terreno superiores a 50 hectáreas, valor que podrá ser ampliado a 70 hectáreas mediante Decreto Ejecutivo por el Presidente de la República por uno o varios períodos fiscales, previa solicitud motivada del Ministerio del ramo.*

*Similar tratamiento recibirán los predios ubicados en otras zonas del país que se encuentren en similares condiciones geográficas y de productividad que aquellos ubicados en la Región Amazónica y que se detallan en el respectivo Decreto Ejecutivo emitido por el Presidente de la República, previo informe técnico del Ministerio de Agricultura, Ganadería, Acuacultura y Pesca y del Ministerio de Ambiente, e informe de impacto fiscal del Servicio de Rentas Internas. En estos casos, la base desgravada será aplicable desde el correspondiente ejercicio fiscal en el que se expida el mencionado Decreto Ejecutivo.*

*En el caso de que el sujeto pasivo sea propietario y/o posea al mismo tiempo terrenos en la Región Amazónica*

*o en zonas similares y en otras regiones del país, para efectos del cálculo de este impuesto se sumarán todas las áreas y se restará el número de hectáreas de terreno que se encuentren en la Región Amazónica y zonas similares, hasta el límite desgravado aplicable. El excedente que resulte de esta operación constituirá la base gravable del impuesto.”*

*“Artículo. 178.- Cuantía.- Los sujetos pasivos deberán pagar el valor equivalente al uno por mil de la fracción básica no gravada del Impuesto a la Renta de personas naturales y sucesiones indivisas prevista en la Ley de Régimen Tributario Interno, por cada hectárea o fracción de hectárea de tierra que sobrepase el límite desgravado.”*

## CONCLUSIONES

- La Ley Orgánica de Incentivos para Asociaciones Público-Privadas y la Inversión Extranjera, vigente a partir del 1 de Enero de 2016, tiene por objetivo principal establecer incentivos para la ejecución de proyectos bajo la modalidad de asociación público-privada y los lineamientos e institucionalidad para su aplicación, estableciendo también incentivos específicos para promover en general el financiamiento productivo, la inversión nacional y la inversión extranjera en el Ecuador.
- Las inversiones que se realicen en el contexto de la ejecución de proyectos públicos en la modalidad de asociación público-privada podrán obtener las exenciones al impuesto a la renta por 10 años, al impuesto a la salida de divisas, a los tributos al comercio exterior y más beneficios previstos en la Ley de Régimen Tributario Interno para este tipo de proyectos públicos.
- Los contratos de inversión celebrados con ocasión del desarrollo de un proyecto público en asociación público-privada tendrán la misma vigencia del respectivo contrato de gestión delegada.
- Además de la estabilidad tributaria que se garantiza en el COPCI, se podrá otorgar estabilidad jurídica de la normativa sectorial específica que hubiese sido declarada como esencial en los correspondientes contratos de concesión u otros títulos habilitantes para la gestión de sectores estratégicos o la provisión de servicios públicos. El plazo de vigencia de dicha estabilidad jurídica será el mismo plazo del contrato de inversión.
- Al implementarse esta nueva Ley, se estima que bajo la modalidad de asociaciones público-privado, según el portafolio del Ministerio de Transporte y Obras Públicas del Ecuador presentado en Septiembre 2015, podrían ejecutarse en los próximos tres años proyectos de infraestructura portuaria por 576 millones de dólares; infraestructura vial 1.737 millones de dólares; y vivienda social por 831 millones de dólares.



## BIBLIOGRAFÍA

**Asamblea Nacional (Ecuador) (2015).** Ley Orgánica de Incentivos para Asociaciones Público-Privadas y la Inversión Extranjera. Registro Oficial Suplemento 652 del 18 de Diciembre del 2015.

**Asamblea Nacional (Ecuador) (2015).** Reglamento General de Aplicación de la Ley Orgánica de Incentivos para Asociaciones Público-Privadas y la Inversión Extranjera. Registro Oficial No. 786 del 29 de Junio del 2016.

**Akitoby, B., R. Hemming y R. Schwartz. (2007).** Inversión pública y asociaciones públicoprivadas. Washington, D.C.: FMI.

**BID (Banco Interamericano de Desarrollo) The Economist (2014).** Evaluando el entorno para las asociaciones público-privadas en América Latina y el Caribe. Infrascopio,.

**BID (Banco Interamericano de Desarrollo) (2011).** Asociaciones público-privadas para la prestación de servicios. Una visión hacia el futuro. División de Mercados de Capital e Instituciones Financieras (ICF/CMF). Documento de debate # IDB-DP-195. Noviembre.

**Bloomgarden, D.R. y A. Maruyama. (2008).** Retrospectives Infrastructure and Public-Private. Partnerships in Latin America and the Caribbean. Washington, D.C.: Fomin.

**CFI (Corporación Financiera Internacional). (2010).** IFC Advisory Services in Public-Private Partnerships: Lessons from Our Work in Infrastructure, Health and Education. Washington, D.C.: Grupo Banco Mundial.

**Departamento Nacional de Planeación (Colombia). (2014).** Nota Técnica 2. El Concepto del valor por dinero (VPD) y el comprador público privado (CPP). Abril 2014.

**Ministerio de Economía y Finanzas (Uruguay) (2012).** Guía Metodológica del Comparador Público-Privado para esquemas de Participación Público-Privada en Uruguay. Abril.

**Pro Inversión (Perú) (2015).** Las asociaciones público-privadas en el Perú. Noviembre 2015.

**Robalino, J. (2010).** Las asociaciones público-privadas (APP): Una opción para contratación administrativa en Latinoamérica. Revista de Derecho, No. 13, UASB-Ecuador / CEN. Quito.

**Schwartz, G., A. Corbacho y K. Funke. (2008).** Public Investment and Public-Private. Partnerships: Addressing Infrastructure Challenges and Managing Fiscal Risks. Washington, D.C.: FMI.



# EL CONTROL DEL **COMERCIO ELECTRÓNICO** Y LA ECONOMÍA COLABORATIVA

Ignacio  
**GONZÁLEZ GARCÍA**

## SINOPSIS

La economía digital pudo ser controlada, desde la perspectiva fiscal, con los instrumentos tradicionales. El control del comercio electrónico ha requerido la adaptación de las normas, especialmente el IVA y la utilización de nuevas tecnologías OSINT (Open Source Intelligence). La economía colaborativa supone un cambio disruptivo que obligará en breve

a las Administraciones Tributarias a modificar las normas y cambiar la tecnología de control. En la investigación con datos de elaboración propia realizados en base a la experiencia de la AEAT, se cuantifica la actividad, se muestran las amenazas y se recomiendan las acciones a realizar.

## CONTENIDO

1. Conceptos, antecedentes, cuantificación
2. Dificultades del control fiscal
3. El control del comercio electrónico y la economía colaborativa
4. Tecnología de investigación
5. Construcción de una nueva realidad fiscal
6. Conclusiones
7. Bibliografía

## EL AUTOR

Inspector de Finanzas, Inspector de Aduanas e I.I.EE, Inspector de los Servicios, Experto en Fiscalidad Internacional. Ha desarrollado su actividad como Inspector, Subdirector de desarrollo de aplicaciones de Aduanas e Impuestos Especiales, Director Adjunto en Aduanas del Servicio de Vigilancia Aduanera, Director del Departamento de Informática de la AEAT. Actualmente destinado en la Oficina Nacional de Investigación del fraude ONIF. Ingeniero de Caminos Canales y Puertos, Doctor en Psicología, Licenciado en Filosofía, ExMBA y Experto en Estadística y Análisis Multivariante.

## INTRODUCCIÓN

El comercio electrónico y la economía colaborativa se han convertido en realidades que exigen una plena atención de las autoridades fiscales. Se ha estimado el volumen del primero de ellos, durante 2016, en 1.796 billones de euros, (\$1.915 trillón), con un crecimiento del 23,7% anual, muy superior al 6% experimentado por el comercio minorista. Un informe Brookings destaca que la U.K Office for National Statistics ha encontrado que, en el año 2015, 275 plataformas colaborativas europeas han generado 5.000 millones de euros de volumen de negocio, realizado mediante 28.000 millones de transacciones y que las estimaciones realizadas por PwC señalan que en diez años éste comercio colaborativo se multiplicará por diez.

Surgen con enorme dinamismo nuevos actores que despliegan nuevos modelos de negocio con nuevas tecnologías. Al tiempo que cambia la realidad, cambian los conceptos que la describen - Hegel utilizó la expresión automovimiento del concepto - , entre ellos los tributarios y devienen obsoletos los métodos de control.

El objetivo de la presente investigación consiste en: a) Presentar los conceptos de economía digital, comercio electrónico y economía colaborativa, b) Mostrar los métodos existentes para su cuantificación, describiendo, como caso particular, su utilización en España, c) Describir las dificultades específicas existentes para su control fiscal, describir la tecnología que puede emplearse para realizar análisis de riesgos y controlar el fraude en éstos entornos y e) Describir las acciones que debe impulsar una Administración Tributaria ante éste amenazante cambio de paradigma.

### 1. CONCEPTOS, ANTECEDENTES, CUANTIFICACIÓN

#### 1.1 Conceptos

El concepto de economía digital fue divulgado en *The digital economy: promise and peril in the age of networked intelligence* (Pascott,1995) y en *Being Digital* (Negroponte,1995) en los que se conceptualizó la diferencia entre una economía basada en átomos y otra basada en bits, la digital.

El *comercio electrónico* es una de sus manifestaciones. Todo aquello que es objeto de comercio electrónico forma parte de la economía digital, no siendo cierto lo contrario ya que bienes los digitales se pueden contratar por procedimientos tradicionales. El *Libro Blanco del comercio electrónico* lo definió como la compra-venta de productos y servicios a través de sistemas electrónicos, principalmente Internet, y la *Ley 34/2002, de 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la Información y del Comercio Electrónico* incorporó el concepto al ordenamiento jurídico español transponiendo los contenidos de la Directiva 2000/31/CE.

La *economía colaborativa*, ha sido definida en la Comunicación de la Comisión al Parlamento europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones como:

“[los] modelos de negocio en los que se facilitan actividades mediante plataformas colaborativas que crean un mercado abierto para el uso temporal de mercancías o servicios ofrecidos a menudo por particulares. La economía colaborativa implica a tres categorías de agentes i) prestadores de servicios que comparten activos, recursos, tiempo y/o competencias —pueden ser particulares que ofrecen servicios de manera ocasional «pares» o prestadores de servicios que actúen a título profesional «prestadores de servicios profesionales»; ii) usuarios de dichos servicios; y iii) intermediarios que —a través de una plataforma en línea— conectan a los prestadores con los usuarios y facilitan las transacciones entre ellos «plataformas colaborativas». Por lo general, las transacciones de la economía colaborativa no implican un cambio de propiedad y pueden realizarse con o sin ánimo de lucro” (COM (2016) 356 final).

Retendremos que se trata de tres conceptos muy distintos y que las estrategias necesarias para su control tributario son muy distintas.

#### 1.2 Cuantificación

Los estudios sobre el tamaño de la economía digital la estiman utilizando datos de; a) los sectores interesados, b) encuestas de los Institutos Nacionales de Estadística, c) datos de los emisores de tarjetas y d) encuestas.

Algunos son sectoriales, como el *Estudio de la Economía Digital: Los contenidos y servicios digitales*, elaborado para AEMETIC (asociación Multisectorial de Empresas de Electrónica y TIC), circunscrito a los *contenidos digitales*, como los del cine o aplicaciones para móvil, que la cuantifica en un 1,87% del PIB mientras que otros ofrecen una visión más inclusiva, como los PwC, o los realizados por el Ministerio de Industria que estiman que su volumen oscila entre el 2% y el 6% del PIB, con oscilación debida a los distintos criterios de contabilización. Se estima que ofrece ocupación a 386.009 trabajadores (2,10 % del total del sector privado), en 24.371 empresas (1,61% del total).

Por lo que se refiere al comercio electrónico, además, el Observatorio Nacional de Tecnologías de la Sociedad de la Información (ONTSI), dependiente del Ministerio de Industria Energía y Turismo publica periódicamente un informe. Lo más destacable es su crecimiento continuo, que alcanzó el 13% anual, incluso en momentos en que la economía estuvo algunos trimestres en recesión. En el año 2105 creció a un ritmo del 29,5% y se estima que alcanzará los 24.600 millones de euros en 2106.

### 1.3 El comercio electrónico en España cuantificado

España es un país con más de 47 mm de habitantes que recibirá durante 2016, 72 millones de turistas. Según datos del ONTSI (2014) de la totalidad del valor contratado por comercio electrónico, el 39,6 % corresponde a compras de bienes o servicios realizados por españoles en páginas extranjeras, el 40,4% a compras de españoles en tiendas españolas y el resto, el 19% a compras desde el extranjero en España, básicamente transportes y servicios turísticos.

Desde la perspectiva del control tributario de la AEAT éstos dos últimos componentes son los más relevantes siendo su suma estimada de 14.612 millones de euros en 2016.

Se pueden valorar estas cifras en términos relativos usando datos fiscales. La Administración española estableció la obligatoriedad de una declaración informativa anual de ingresos y pagos, para empresarios y profesionales, que se viene realizando en el formulario llamado 347 en el que los obligados declaran, por proveedor o cliente el total de las

operaciones realizadas con cada uno de ellos, si el total anual supera el umbral establecido, que hoy es de los 3005, 06 €. Se dispone además de información del Instituto Nacional de Estadística y de la información censal sobre el tipo de actividad declarada en el formulario 036. De la información contenida en el 347 se calculó, para 2014, el total de ventas declaradas por todas las empresas españolas en éste formulario, 1.565 miles de millones de euros, y de ella la parte correspondiente a ventas al por menor, 240 miles de millones de euros.

Se obtuvo de la encuesta del ONTSI las ventas de páginas web españolas, 8.766 millones, por lo que se pudo concluir que el comercio electrónico en las páginas españolas supuso el 3,62 % de las ventas al detalle o bien, comparado con el gasto de las familias elaborado por el INE, un 2,95% del gasto familiar, siendo las partidas más importantes el gasto en billetes de transporte, las reservas en hoteles, entradas de espectáculos y la ropa y complementos.

El comercio electrónico de bienes de consumo entregados con transporte (comercio electrónico off-line) supuso 2.752 mm de euros, siendo on\_line el resto. Teniendo en cuenta que los sectores citados en primer lugar, transporte y hoteles, son objeto de control fiscal tradicional, la novedad desde el punto de vista fiscal, los nuevos riesgos alcanzan a un importe que supone el 1% del comercio al detalle.

Aunque su magnitud absoluta no es grande no hay duda de su dinamismo por lo que se ha realizado un esfuerzo para conocer con más detalles a los participantes y las dificultades de su control.

### 1.4 Censo del comercio electrónico

Para realizar un adecuado control del riesgo es imprescindible conocer el número de las empresas implicadas en la actividad.

La AEAT ha utilizado distintos procedimientos, cada vez más sofisticados para lograrlo. Por no ser obligatorio censarse para realizar comercio electrónico, ni existir un epígrafe que lo identifique en alguna figura impositiva, el objetivo inicial consistió en estimar el número de las empresas que lo realizaban. La tarea no era simple porque: a) se puede tener página web sin realizar comercio electrónico automáticamente (sin

disponer de carrito), b) se pueden recibir pedidos o reservas por Internet, sin que sea claro que ello sea comercio electrónico o no.

El procedimiento inicialmente utilizado para la estimación empleó datos de la AEAT y del Instituto Nacional de Estadística. Sabiendo que el 95,5% de las empresas (3.195.210) eran microempresas en la fecha del estudio (hasta 9 empleados) y que las de más de 9 empleados eran 144.000 (según datos del INE) o 163.874 (según datos de la Tesorería General de la Seguridad Social) y conociendo cuántas de entre ellas (42.928) tenían un terminal de punto de venta TPV, (dato obtenible del proceso del modelo 170-2, que es una declaración realizada por la Banca), se disponía de una primera aproximación a su número.

Se conocía también por encuestas del INE que el 13% de las microempresas vendían por Internet y que el 71,6% tenían página web. Se estimó que el colectivo de microempresas “con carrito” eran 18.720 de las que una parte relevante eran hoteles, empresas de transporte etc. (1/3 de las que tiene TPV) y luego se realizó una estimación similar con las empresas de menos de 9 empleados (1.286.587) de las que se sabía que el 29,3% tenían página web (por encuesta del INE) para , aceptando que la proporción entre las que tenían solamente página web y las que además tenían “carrito” era igual que en el segmento anterior, concluir que su número era 40.000. Sumando ambos colectivos se estimó en 60.000 el número de empresas que vendía directamente desde sus páginas a consumidores finales. Más adelante, con el desarrollo de la tecnología que posteriormente expondremos se pudo acceder a ellas, contarlas y censarlas obteniendo una cifra real de más de 67.000.

Por lo que se refiera a la económica colaborativa, la estimación realizada en (2015) de sus ventas fue 500 millones de euros, por los procedimientos que luego describiremos, con una actividad concentrada en empresas de alquiler de residencias, dado que las empresas de transporte como UBER tienen en España una implantación marginal.

Se comprendió rápidamente que más allá de la dificultad tecnológica, la dificultad del control fiscal, éste nuevo entorno genera problemas asociados a la aparición de nuevos modelos de negocio. Los describiremos a continuación.

## 2. DIFICULTADES DEL CONTROL FISCAL

Las agrupamos en las siguientes categorías atendiendo a la causa que las origina: a) Cambios en los modelos de negocio, b) Posibilidad de deslocalización, c) Dificultades de identificación, d) Problemas conceptuales y censales, e) Obsolescencia de las normas tributarias y f) Dificultades tecnológicas.

### 2.1 Cambio en los modelos de negocio

Podría pensarse que el comercio electrónico offline, aquel en que un consumidor realiza un pedido y se le transporta a su domicilio no encierra novedad frente al tradicional, pero lo cierto es que aparecen novedades que incluyen la aparición de nuevas figuras, como las de los afiliadores y sobre todo un fraccionamiento de la cadena de valor asociada a la implantación de modelos de negocio con “más de una cara”, con *profundas repercusiones fiscales*.

Explicaremos la noción con datos de un sector en auge, el de las zapatillas deportivas. Encontramos en Internet 580 marcas distintas de zapatillas de competición reconocidas. Las empresas que las fabrican buscan dónde anunciar sus productos y sus nuevos modelos: periódicos, anuncios de carreras populares, páginas de aficionados al running etc. A su vez los propietarios de estas páginas desean tener ingresos por publicidad. Existen empresas, llamadas afiliadores, que ponen en contacto a unos y otros del mismo modo que antiguamente había agencias de publicidad que ponían en contacto a los fabricantes con los periódicos y televisiones.

El pacto entre todos es que, en el caso de que un navegante llegue a una página donde haya insertada publicidad, pulse el anuncio, navegue hasta el mayorista y compre allí las zapatillas, el titular de la página donde está el anuncio o el banner recibirá una retribución del orden del 8% por conducir al cliente allí del mayorista o fabricante que también pagaran al afiliador, por ejemplo Zanox o TradeDoubler por su labor de mediación que acredita que el comprador llegó por esa concreta vía.

Desde la perspectiva tributaria se acumulan los problemas pues para una sola transacción habría que conocer, si se deseara desglosar los ingresos que genera, los del fabricante, del vendedor final, de

la plataforma que pone en contacto unos y otros, los del afiliador y los del titular de la página donde se insertan los anuncios a lo que se une la participación de Google, que vende a los clientes el posicionamiento en las páginas. En el año analizado 30.123 empresas españolas contrataron servicios con Google Irlanda, (datos del formulario 349) lo que puede interpretarse como que la mitad de las empresas que tienen “carrito” contratan alguno servicio con Google y la otra mitad a través de sus proveedores de marketing.

Retenemos la idea consistente en que en el comercio electrónico el modelo de dos caras comprador-vendedor, es una excepción, lo que hace el control de los beneficios de cada una de las partes más complejo.

## 2.2 Deslocalización

Un vendedor puede utilizar un servidor situado en otro país para realizar la oferta de sus productos y sus ventas o incluso simular que el servidor está en otro país, sin que lo esté.

Le es simple intentarlo si realiza el papel de un mero intermediario, como suele suceder en el caso de la venta de vinos, donde el titular de la página aporta como valor añadido las notas de cata o la formación de lotes y sólo trasmite pedidos a la bodega. Podrá exponer con verosimilitud en su página que es un catador y mayorista residente en un tercer país, no disponiendo la Administración de acceso a un local abierto al público ni a sus almacenes ni incluso a los datos del transporte, que habrá externalizado.

En otras ocasiones el empresario almacena temporalmente productos adquiridos con descuentos. Sucede en el sector de la perfumería de lujo en donde el propietario de una tienda física adquiere el compromiso a cambio de poder ser distribuidor oficial de una marca ciertos objetivos de venta. Mientras que algunos de ellos, para ciertos productos de moda, son fácilmente alcanzados, otros lo son menos, en cuyo caso el titular los revende con descuento para librarse de ellos a tiendas de comercio electrónico que tienen un mercado menos local.

Sea cual sea la causa el propietario de la tienda electrónica, amparado en que no dispone de local físico abierto al público, pretende, en ocasiones, ocultar a la Administración su volumen de ventas, por

el extremo procedimiento de simular con los datos de su página que su actividad se realiza en otro país. La Administración debe disponer de la tecnología que más adelante señalará para evitar ese fraude.

## 2.3 Dificultades de identificación

La economía colaborativa reduce las barreras de acceso del propietario de los bienes necesarios para prestar el servicio al mercado y por ello se multiplica el número de operadores. Frente a una gran cadena de hoteles como NH que tiene 60.000 habitaciones, Airbnb realiza en ocasiones hasta 1.000.000 de reservas en un día y decenas de miles en cada país, por tanto habrá para cada Administración decenas de miles de titulares distintos que recibirán retribución en vez de uno. Para las administraciones fiscales se suman dos problemas, el número y que el acuerdo se formaliza en una página situada en un servidor en la nube en Estados Unidos que no tiene obligación de informar a la jurisdicción donde se presta el servicio de la transacción.

Existen formas de que la Administración conozca las ofertas, anuncios, precios pero los datos allí contenidos no son los códigos de identificación fiscal, sino teléfono o nombre de pila de quien atiende las llamadas, pero no los apellidos del ofertante, la situación aproximada de la finca pero no su referencia catastral, etc. La Administración debe desarrollar la tecnología para identificar la información adquirida en redes abiertas.

## 2.4 Problemas conceptuales y censales

En el caso de la economía colaborativa la legislación debe definir cuáles de las actividades realizadas están sujetas al impuesto. No lo son, por motivos evidentes las actividades colaborativas como participar en la redacción de una entrada en la wikipedia o encabezar una iniciativa de crowdfunding. Se ha considerado, pero se ha desechado de momento, el gravamen del transporte de pasajeros para compartir gastos como en BlaBlaCar, pues ha aportado estudios como los de Roland Berger argumentando que solo en el 5 por mil de los casos sus participantes, después de descontar los gastos obtuvieron un beneficio superior a los 10€ en un estudio realizado en 22 países en 2014.

En el caso del transporte de pasajeros, como es el caso de UBER, o en el de alojamiento realizado por los usuarios de Airbnb debe decidirse si existe o no

un límite o no a partir de la cual quien la realiza debe ser considerado como es empresario o profesional y en este caso si se establece o no un régimen fiscal específico.

Los conceptos sobre los que se crearon las actuales figuras tributarias deben ser adaptados para permitir controlar las nuevas actividades emergentes. Proponemos como ejemplo el caso de *ShareYourMeal* que surgió en 2012 en Holanda. Personas aficionadas a la cocina ofrecen cenas para grupos en su propio domicilio por un precio reducido con objeto de practicar sus habilidades, hacer nuevos amigos y vitalizar las relaciones de su comunidad. Parece evidente que si el precio cobrado al asistente es simbólico y la reunión es ocasional la actividad no debería estar sujeta al IVA ni existirían beneficios. Pero ¿Dónde se cruza la raya y sucede que por la repetición de los eventos o por el número de los asistentes existe beneficio y con ello se encubre una competencia desleal al negocio de la hostelería?. Holanda lo ha resuelto considerando esta actividad “non profit” a diferencia de Bélgica en la que está sujeta a IRPF e IVA y de otros países en que simplemente es dudoso.

En el caso del transporte se deben señalar las formas de realizar la actividad, cual es la forma de deducir los gastos, como las cortesías para los pasajeros, la forma de deducir los gastos de garaje o teléfono o seguro cuando el medio de transporte se utiliza con otros usos etc. Estados Unidos ha incluido estas previsiones (I.R.C. §§ 61, 162, 212), en el caso del automóvil y regulado las deducciones en los alojamientos. En Europa, para el caso de los alojamientos comienzan a surgir normas específicas como en Bélgica y en Finlandia.

## 2.5 Dificultades tecnológicas

Las Administraciones tributarias desarrollaron procedimientos para que la actividad empresarial pudiera ser controlada con una combinación del uso de la información suministrada por los participantes y por terceros y de la presencia física de inspectores en los locales. En el caso del comercio electrónico o de la economía colaborativa no existen, en la mayor parte de los casos, esos locales y quienes la ejercen no son obligados a suministrar información. Eso obliga a las Administraciones Tributarias a encontrar información en Internet lo que supone el uso de herramientas de una categoría conocida como OSINT

Open Source Intelligence y combinarla con la adquirida con un propósito más general. La comprensión de sus posibilidades, el adiestramiento de los técnicos en su uso y la integración con las herramientas convencionales de adquisición y proceso de la información son nuevos desafíos.

## 3. EL CONTROL DEL COMERCIO ELECTRÓNICO Y LA ECONOMÍA COLABORATIVA

Abordamos a continuación el problema de la definición de la estrategia más eficiente para el control del comercio electrónico y la economía colaborativa. Específicamente abordamos en primer lugar el problema de la elección de criterios para la selección de contribuyentes. Alejamos de este análisis la selección de empresas, como los hoteles o las líneas aéreas en las que de hecho su control queda favorecido porque las reservas y los pagos son realizados a través de plataformas. En ellos la existencia de comercio electrónico no ofrece motivos nuevos para su control fiscal, de hecho ya existían y el propio control se ve facilitado pues el cruce con terceros evita el fraude por la mera ocultación de la prestación del servicio, como cuando se expedían billetes de avión cumplimentados manualmente en los aeropuertos y cobrados en metálico en operaciones de blanqueo de capitales.

### 3.1 Estrategias de selección de candidatos

Disponiendo sólo de estadísticas que cuantifican el porcentaje del comercio electrónico podemos estimar el volumen de ventas por sector, (viajes, textil, etc), pero desde la perspectiva fiscal éstos datos, por ser agregados y no distinguir las compras que se realizan en servidores del propio país o en el extranjero no ofrecen mucha utilidad para realizar análisis de riesgo cuyo fin es inspeccionar y controlar determinados contribuyentes en vez de otros.

Para hacerlo puede el investigador pensar en varias estrategias de las que son ejemplo las siguientes:

#### a) *Tráfico absoluto*

Una posible estrategia, equivocada, consistiría en seleccionar para su control a las empresas con más tráfico absoluto en Internet. Es posible disponer de estadísticas de las páginas con más tráfico en un país,

disponibles a través de noticias como “Los cien sitios más visitados”, que en último término se elaboran con datos de empresas como Alexa Internet, que los ofrecen en sus páginas web.

Si agrupamos las empresas con más tráfico se reconocen cuatro categorías a) Empresas que prestan servicios básicos de Internet como Google, Microsoft, Yahoo, Wikipedia b) Periódicos y páginas de cadenas de televisión, c) Bancos e instituciones públicas d) páginas de pornografía y de descargas de series e) Páginas de anuncios y subastas. Las empresas con comercio electrónico, no son las que más actividad tienen pues tienen mucho más los buscadores o los que ofrecen noticias. Además las páginas tienen muy distinta *tasa de conversión*, esto es que en algunas hay muchas visitas pero pocas compras al revés que en otras.

#### b) *Análisis de sectores de potencial riesgo en el comercio on-line*

Una estrategia concebible es identificar sectores de riesgo como el juego, la pornografía etc.

### Juegos y apuestas online

Existen múltiples juegos y apuestas que pueden realizarse on\_line. El primer casino online fue abierto en 1996 (InterCasino en Antigua) y los primeros establecimientos de bingo y poker lo fueron en 1998. El número de plataformas creció por miles cuando se popularizó una serie de televisión World Player Series, muchos de ellos no asociados a un establecimiento registrado. En el caso de U.K el Total Gross Gambling Yield (GGY1) alcanzó la cifra de **£12.6bn** - (Octubre 2014 – Septiembre 2015) frente a los £11.2bn del periodo anterior.

En España el juego está sometido a autorización administrativa. Existen 52 empresas de las que un 40% son españolas, algunas de ellas con la capacidad de distribuir app para sus clientes. El lector interesado puede analizar actualizados en la WEB de la Dirección General de Ordenación del Juego<sup>1</sup>. De los 1206 millones de euros recaudados en tasas 59 corresponden al juego online, correspondiendo el resto al juego realizado con la compra de boletos físicos, luego desde el punto de vista el control tributario del juego online es marginal.

Desde una perspectiva complementaria, puede parecer interesante el control de los beneficios de jugador, por ejemplo en partidas de póker. Hay que diferenciar entre aquellos países en los que existe el *jugador profesional* que tributa por sus ganancias netas, de aquellos en que tributan todas las rentas obtenidas en el juego sin minoración de las pérdidas. En abril de 2013 la Oficina Nacional de Investigación del Fraude de la AEAT envió a las casas de apuestas un requerimiento solicitando datos de los premios entregados entre 2008 y 2011 superiores a 300 euros y de los entregados a partir de 2012, en este caso, por aplicación de un cambio normativo ya descontando las pérdidas. Puede apreciarse que el control debe realizarse por motivos de justicia y equidad pero que desde el punto de vista cuantitativo no es significativo y que, como en otras áreas conviene adaptar la legislación a la realidad.

### Social games

El uso de Internet ha difundido otros juegos distintos a los de envite o azar que se apoyan en la manipulación gráfica, como Candy Crush en los juegos de palabras (Apalabrados) o numéricos (Sudoku). En su modelo de negocio hay que distinguir los ingresos derivados de las descargas de las app, si tienen un precio, y los posteriores ingresos por la compra de versiones “Premium” o la entrega al jugador de “trucos” para alcanzar puntuaciones más elevadas. Como referencia pueden analizarse los datos de AppStore. Fue creada en 2008. Los desarrolladores podían recibir ingresos por publicidad o pagos únicos a través de las ventas de su software y luego ingresos adicionales. Apple ya pagó en seis años a sus desarrolladores más de 13.000 mm de dólares a raíz de la descarga de más de 1 mm de Apps, que han sido descargadas más de 60.000 mm de veces. Los beneficios se reparten (30%Apple y 70% desarrollador).

Siendo evidente que hay empresas a las que el proceso les generó grandes beneficios como Candy Crush que alcanzaba los 860.000 \$ al día, los pagos están muy concentrados en las pocas compañías con una actividad innovadora que les permiten controlar una distribución a cientos de millones de clientes. En el caso de España no han aparecido empresas en las que las ganancias por estos juegos sean significativas.

<sup>1</sup> <http://www.ordenacionjuego.es/es/estudios-informes>



## Pornografía

En el mundo existen sitios con enorme cantidad de accesos a éste tipo de contenidos, como MSN con 220 millones de accesos por día. Parece que existen más de 340 millones de páginas con éste tipo de contenidos de los que el 88% de las paginas americanas 4% alemanas, 3% inglesas. Desde la perspectiva fiscal española en el ámbito del comercio electrónico, que aquí nos ocupa, no es relevante.

Retenemos que el análisis de riesgo con cifras agregadas o referido a sectores que en el imaginario público son cercanos al fraude no conduce a resultados eficaces.

### 3.2. Problemas técnicos para la selección y el control

Las características propias del comercio electrónico generan cambios en dos aspectos fundamentales del análisis de riesgo.

#### 3.2.1 Identificación

La primera cuestión a resolver, desde la perspectiva del control fiscal, es la identificación de quienes son los titulares de las páginas donde se realizan operaciones de comercio electrónico. El mundo de Internet tiene sus propios nombres, (nombres de dominio) y sus direcciones, que se denominan IP. Nuestro desafío es asociarlas a una razón fiscal, a un número de identificación fiscal. *El problema por tanto es relacionar un identificador en Internet con un contribuyente.*

Existen en cada país empresas registradoras de dominios que permiten dar de alta un nombre (ej. www.aeat.es) en un tipo de dominio (ej: .es o bien .com o bien .net, etc), cada uno con unas reglas y un precio. Por ello hay nombres de dominio de empresas españolas del tipo .es y otras del tipo .com en éste caso junto con las de las empresas de todos los demás países que han elegido esa opción.

Las empresas solicitan de sus clientes un correo electrónico con sus datos e introducen parte de ellos en la información que ofrecen públicamente en la web y asocian el nombre requerido por el cliente con una dirección IP. De los datos pedidos algunos son

obligatorios, como los de identificación personal con teléfono y correo y además, y esto es importante, el nombre de una persona para mantener la comunicación oportuna. *Los datos no son comprobados en el caso general.*

Una empresa que quiera registrar un nombre .com podrá utilizar un registrador de dominio *de otro país* y allí podrá elegir el tipo de prestaciones que quiere, que varían desde el mero registro del nombre a instalar allí alojada su página.

Si un investigador introduce en páginas como www.whoises.com, el nombre de dominio utilizado por un contribuyente, se obtiene la información suministrada y entre los datos aparece el nombre del responsable técnico que fue declarado por el solicitante y una dirección que puede ser empleada en muchos casos para localizar a la empresa, aunque bien puede ser falso.

Por otra parte en las relaciones tributarias ordinarias la normativa establece la obligatoriedad de declaración del código de identificación fiscal pero no en todos los casos el operador de Internet debe hacerlo. En el caso español sólo los prestadores de servicios de la sociedad de la información.

Quien anuncia un piso de alquiler en internet o un servicio suele ofrecer una referencia nominal y un teléfono, pero no está obligado a declarar un CIF.

Para mejorar la calidad de los datos disponibles la AEAT ha realizado las siguientes tareas:

- a) Concluir un acuerdo de colaboración con el Ministerio competente (MINETUR), responsable de la concesión de los nombres de dominio, de forma que sus ordenadores se conecten en tiempo real con los de la AEAT verificando que los códigos de identificación aportados por los usuarios al solicitar un dominio sean correctos.
- b) Rastrear las tiendas en Internet para detectar aquellas en las que no existe el CIF y a través de la colaboración con el organismo citado en el punto anterior corregir la deficiencia.
- c) Desarrollar procedimientos informáticos para identificar al contribuyente a través del teléfono y los datos contenidos en los anuncios.

### 3.2.2 Localizando a los deslocalizados

Puede suceder que un defraudador decida no declarar su actividad y para evitar ser detectado sitúe su página en otra jurisdicción o incluso lo simule. Desde la perspectiva de Inspección la duda surge cuando, al analizar la página WEB de una empresa que entrega productos, como perfumes o lentillas, se muestra una dirección en otra jurisdicción e incluso la comprobación de la dirección IP parece mostrar que el servidor se encuentra en otro país. ¿Cómo es posible que entreguen el producto rápidamente y se dirijan a nuestro mercado desde otra jurisdicción? ¿Será verdad?

Si se trata de una página en la que se ofrece comercio off-line con una entrega física de bienes, se pueden seguir varias pistas: a) la empresa de transporte que transporta el producto hasta el cliente dispone de los datos del punto de recogida, b) la referencia de quien ha contratado el teléfono de atención al público. En el caso de que se entreguen productos intangibles no es posible investigar la empresa de transporte pero existen estrategias alternativas, que son también utilizables, para reforzar los indicios, en el comercio con entrega de bienes.

#### a) Análisis de los correos

Aunque la empresa se oculte tendrá que contestar a los correos electrónicos de sus clientes. Puede suceder que el servidor de correo (que es una aplicación), esté nuestro país siendo un servicio de ordenador distinto al que aloja su página comercial. Si se envía un correo a esa empresa en los metadatos de la contestación se puede encontrar en el caso general la localización. Si el fraude es más sofisticado y se simula otra dirección con un ordenador interpuesto es posible trazar, como en ferrocarril, el recorrido de los mensajes hasta su servidor. Puede hacerse, aunque hace falta un especialista.

#### b) Análisis de los pagos y las facturas

No es fácil para una empresa, aunque todo puede hacerse, disponer de una TPV offshore por lo que lo más normal es que la empresa acepte los pagos y reciba las facturas desde un servidor en su jurisdicción de residencia. Tanto el lugar de envío de la factura como el tipo de certificado electrónico que usen para

proteger los datos son también indicadores de dónde se encuentra el servidor.

#### c) Análisis del transporte

Las empresas de transporte suelen trabajar con franquiciados que disponen de la información de aquellos clientes que han suscrito con ellas contratos especializados de comercio electrónico, con tarifas especiales o que realizan recogidas masivas de productos a algunos clientes, por ejemplo comercializadores de fundas de teléfono móvil u otros productos de pequeño valor unitario. El control de estos franquiciados aporta datos útiles para el control.

Retenemos que la selección y el control están condicionada por variables distintas a las del control del comercio ordinario.

## 4. TECNOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN

Existen herramientas creadas específicamente para acceder a Internet y analizar la información obtenida. Muchas de ellas son comerciales y otras han sido desarrolladas por las administraciones tributarias de las que algunas pueden ser descargadas por funcionarios. Se pueden clasificar atendiendo a dos criterios: si son herramientas personales o propias de la informática corporativa y si son gratuitas o no.

Las funcionalidades que se requieren de estas herramientas de investigación del comercio electrónico son básicamente de tres tipos

- a) Crawler. El término significa araña. Designa la función realizada por una herramienta de recorrer la red siguiendo unas reglas para encontrar la información.
- b) Scrapper. El término indica la funcionalidad capacidad de una herramienta para interpretar el código en que está escrita una página WEB y que la hace accesible por los navegadores como Explorer, para encontrar datos que le solicitemos, como puede ser un teléfono o un precio y copiarlos.
- c) Herramientas de apoyo. Bases de datos editores de texto, interfaces con herramientas corporativas.

Su propósito general consiste en conocer, a partir de un comerciante investigado cuales son las páginas relacionadas con las suyas y para algunas o todas de ellas extraer de modo automatizado datos como relaciones, nombres de dominio, precios, teléfonos u otros datos.

Una administración puede decidir adiestrar a sus funcionarios en el uso de herramientas personales, con lo que luego cada uno de ellos deberá realizar el análisis de riesgo, cruzando sus datos con los de la informática corporativa o bien crear una herramienta de descarga masiva y suministrar un entorno con información integrada en el que todos los investigadores, sin necesidad de conocimientos informáticos especializados puedan realizar el análisis de riesgo.

Esta segunda ha sido la estrategia de la AEAT. Se considera muy superior por los siguientes motivos: a) La dificultad en adiestrar en tecnologías informáticas relativamente sofisticadas a un número amplio de auditores, b) La desventaja asociada a que los datos de las distintas investigaciones no puedan consolidarse para tener una visión global del riesgo en el sector si se realizan en Pc a lo que se asocian los problemas de seguridad, c) La pérdida de eficacia originada por la reduplicación de tareas y d) último pero no menos importante es que la obtención de la información requiere en casi todos los casos, una pericia técnica, elevada pues hay que sortear las defensas puestas por las paginas para evitar su colapso con peticiones, enfrentarse al hecho de que un mismo dato en cada página tiene un formato distinto y otros muchos.

Nuestro criterio es que los conocimientos necesarios para realizarlo no se pueden impartir en un curso. Es un trabajo de profesionales. Dicho lo anterior mostramos las opciones

#### 4.1 Herramientas de informática personal gratuitas

**EC-YES** desarrollada por la Administración sueca es una herramienta de uso gratuito para las Administraciones tributarias conectadas con la IOTA. Está diseñada para analizar websites e incluye varios browsers (navegadores), un crawler, una base de datos para almacenar lo encontrado, consultas automatizadas a

Whois y herramientas para consultar Domain Name System (DNS) etc entre otras funcionalidades.

**OSINT SUITE** Se trata de una herramienta de web mining y extracción de datos desarrollada por el Joint Research Centre. El Sw extrae y descarga información textual de los sitios monitorizados proporcionando un método para descargar documentos, estructurar su contenido y presentarlo al usuario gráficamente.

**EBAY DOWNLOADER** Se trata de una herramientas desarrollada por un funcionario austriaco. Es utilizado para agrupar las ventas de Ebay por nickname.

**XENON** Se trata de una herramienta desarrollada en Holanda por Senient y Parabots empleada por un club de usuarios, con pago previo, cuyo objetivo es descargar las páginas que pertenecen a una categoría, por ejemplo hoteles. El usuario entra en la página a investigar, y realiza un primer caso ejemplar de la búsqueda que desea, por ejemplo casa rural con piscina y coste de la habitación superior a un importe. El sistema luego repite el proceso automáticamente. Puede entenderse como un sistema que crea “macros” para búsquedas similares a la que se propone como ejemplo inicial.

#### 4.2 Estimadores de actividad

Es posible comparar los datos de actividad económica existentes en las bases de datos tributarias con los disponibles de tráfico en Internet, aunque por los motivos antes expuestos no es fácil hacer comparaciones homogéneas. Ni hay relación perfecta entre tráfico en Internet y ventas ni entre ventas de comercio electrónico y totales.

Con todo, como indicio se pueden utilizar los datos de páginas especializadas para relacionar las variables de una empresa de comportamiento dudoso con una conocida. Si la primera tuviera menos ventas con más tráfico, para productos comparables, sería un indicio de anomalías a explicar.

Se puede utilizar Google Page Rank que ofrece una medida de la importancia de una página en la red o ALEXA, empresa, filial de Amazon. Sus datos no coinciden con los anteriores puesto que usan criterios distintos. Un ejemplo de una página donde se pueden obtener estadísticas es [www.statmyweb.com](http://www.statmyweb.com)

### 4.3 Herramientas corporativas

La AEAT utiliza:

**Scrapy** como librería, open source para la descarga de datos de las diferentes páginas web con programación en Python.

**Scikit Learn** herramienta open source, programable en Python para análisis de datos que permite hacer tareas como regresiones, análisis de cluster, selección de modelos o análisis multidimensional.

**Numpy** Es el paquete para computación científica en Python

**Scipy** Se trata de una librería en fuentes abiertas para cálculo científico

Para el tratamiento de las redes, esto es para realizar “Social Network Analysis” se emplea **matplotlib, graphtool, igraph y networkx**.

Se han desarrollado técnicas para navegar en Internet, con los crawler, descargar las páginas, (Scrapy), interpretarlas y dado que en algunas ocasiones los datos están protegidos o tienen el formato de imágenes, procesarlos, depurarlos y almacenarlos en el warehousing de la AEAT.

Si se desea el sistema firma las electrónicamente las descargas para acreditar su contenido en vía judicial, se identifican los datos descargados y se cruzan con los almacenes de datos de la AEAT, de modo que el inspector puede usar los datos y realizar análisis de riesgos sin conocimiento de estas tecnologías.

Ejemplos de la información descargada y utilizada son:

- Datos de los anuncios de alojamientos, precios fechas teléfonos, asociados a su titular. Se realizan análisis mensuales de las principales páginas de alojamientos.
- Datos de las ventas en subastas.
- Datos de los dominios usados y marcas comerciales de los empresarios
- Localización masiva de teléfonos dirección y actividades en la red asociadas al comercio electrónico.
- Cuantificación de los datos de las actividades de los restaurantes por su actividad en las redes sociales

a través del número de comentarios y “me gusta” contenidos en sus referencias.

- Avisos, en el momento de la entrega del “borrador de IRPF a los contribuyentes online, que la AEAT dispone de información obtenida del anuncio de sus pisos en las redes y que debe declarar los ingresos, lo que se ha traducido en un muy significativo incremento en las rentas declaradas por ese concepto.

Todos estos datos obtenidos con técnicas OSINT complementan los tradicionalmente conocidos por declaración o requerimientos.

### 4.4 Nuevas estrategias de captación de información

Teniendo en cuenta que todos los propietarios que prestan servicios a través de una plataforma, cobran los ingresos que les son debidos por transferencias realizadas por el procesador de pagos de la plataforma que los ingresa en una cuenta, frecuentemente de no residentes, en una entidad bancaria nacional, conocido el origen de los pagos para un propietario, conocido para todos, por lo que, como sucede en el control de las reservas en hoteles a través de plataformas, o en los pagos con tarjetas de crédito, la Administración, siendo cierto que frente a un entorno desafiante, también es cierto que tiene acceso a información adicional masiva, que puede ser requerida.

## 5. CONSTRUCCIÓN DE UNA NUEVA REALIDAD FISCAL

### 5.1 Introducción

La economía colaborativa constituye un nuevo fenómeno económico que producirá un cambio de era, igual que en su día lo hicieron las redes sociales. Las plataformas ofrecen cuatro servicios principales:

- *Contactos*. Su primera misión es conciliar oferta y demanda.
- *Contractuales*. Fijan las condiciones en que el proveedor debe prestar el servicio mediante un contrato firmado por las partes.
- *Cobro*. Cobra el servicio y paga al proveedor, deducida su comisión.

- *Otros servicios.* El principal es calificar (generalmente con estrellas) clientes y proveedores para minimizar los riesgos para ambos.

Hay que diferenciar y regular de forma distintas: a) Los servicios *que ellas prestan*, poner en contacto a oferta y demanda, que están protegidos y b) los servicios *que con ellas se prestan*, como es el transporte o el alquiler y que la Administración podrá regular prudencialmente, estableciendo los seguros debidos o las condiciones de acceso al ejercicio.

El Art. 4 Directiva de e-commerce del 2000 de la U.E dispone que los Estados miembros dispondrán que el acceso a la actividad de prestador de servicios de la sociedad de la información no pueda someterse a autorización previa (DO L 117 de 7.5.1997, p. 15) ni a ningún otro requisito con efectos equivalente. Por el contrario, los servicios subyacentes (Alquiler, transporte, seguros, etc) sí que pueden ser regulados conforme a las normas de esos sectores, incluso exigiendo yendo ser sometidos a autorización previa.

Los usuarios utilizan las plataformas con tres tipos de propósitos:

- *Cooperación.* Aportaciones voluntarias como las realizadas a la Wikipedia o a plataformas de crowdfunding
- *Intercambios sin ánimo de lucro* por motivos en ocasiones de sostenibilidad, como cuando se comparten los gastos de un vehículos (BlaBlaCar).
- *Acceso al mercado.* Transacciones remuneradas en las que el prestador interviene en el mercado con ánimo de lucro y en los que la plataforma puede también recibir una comisión por su gestión.

Retenemos que hay diferencias importantes entre los tipos de actividad calificados genéricamente como económica colaborativa a la hora de establecer el régimen de tributación.

Los primeros están exentos, en los segundos debe identificarse si existe actividad empresarial o beneficio o no mientras que los terceros suponen una actividad empresarial clásica.

## 5.2 Estimación del impacto económico y fiscal de la economía colaborativa

La U.E. busca encontrar un equilibrio adecuado en la regulación de este mercado porque cree que su despliegue permitirá impulsar la economía debido a la movilización de recursos ociosos y disminuirá el paro por la prestación de servicios no sometidos a la rigidez horaria comercial y la disminución de las barreras de acceso a ciertas actividades. Es una posición de equilibrio entre aquellos que defienden el modelo (Katz, L, Krueger, A: 2016) y quienes consideran que produce un trabajo de menos calidad, que distorsiona el mercado, explota a los trabajadores y que acabará conduciendo a la necesidad, en el futuro, de atender con la beneficencia a la inmensa mayoría que no triunfe en la iniciativa. Así lo explica Lawrence Sanders, de Harvard, en *“Uber, Airbnb and consequences of the sharing economy”*.

En la actualidad su aportación a la economía en la U.E. se estima en 28 millardos y parece que, si prospera, podría añadir<sup>2</sup> entre 160-572 millardos de € a la economía europea con una media de mil euros por habitante, lo que en España supondría 47.000 millardos de euros. De acuerdo con el informe PwC para la Comisión, aporta el 0,2% del PIB y su existencia aporta un 4% de las cifras de comercio electrónico. En el caso de España, dado que este alcanzara un volumen de 24.000 millones de euros en 2016, supondría 960 millones de euros.

En nuestro país el comercio colaborativo se concentra en los siguientes sectores: a) Hospedaje, que supone el 31,9 por ciento de los ingresos, b) Transporte 27,3%, c) Servicios profesionales 12,7%, d) Crowdfunding 6,5%

## 5.3 Estimación de la economía colaborativa en el hospedaje

Según datos de Exceltur, en España la oferta legal de plazas de alojamiento es de 2,4 millones de plazas y su volumen de facturación en euros de 2,7 millardos. Durante el año 2014 utilizaron ésta forma de alojamiento en alquiler, denominada por unos “colaborativa” y por otros “hotelización de la vivienda” 15.693.912 turistas con 178,6 millones pernотaciones. Una aproximación rápida permite estimar los ingresos de todos sus

<sup>2</sup> COM(2016) 356 fin, p.2

<sup>3</sup> Informe PwC para la U.E. . Cfr. SWD (2016) 184 final, Brussels, 2.6.2016

propietarios en 1,5 millardos de euros, resultado de multiplicar las pernoctaciones (datos de Exceltur) por el coste medio (datos de Tryp Advisor).

Por lo que se refiere al segmento colaborativo la empresa que tiene más actividad es Airbnb (EEUU). Ofrece en España 85,000 ofertas de alquiler realizadas por 11.795 usuarios distintos. En Madrid se contrataron alojamientos en 32.000 lugares *proporcionando a sus propietarios ingresos medios anuales de 5000 €, lo que les supuso unos ingresos totales de 160 millones de euros*. Una encuesta anónima muestra que el 55% de los propietarios tiene una renta menor a los 24.000 euros.

Si tenemos en cuenta que en Madrid se realizan 9.000.000 de pernoctaciones por turistas, y las de Airbnb, son unas 320.000, se concluye que las colaborativas suponen el 5% de las totales, aunque creciendo.

Si extrapolamos las cifras al total de pernoctaciones en España concluimos que serán 8,93 millones, de las que sus propietarios obtendrían unos ingresos brutos de 449 millones de euros. Combinando los datos de la facturación y de las rentas declaradas

en las encuestas se puede conocer las rentas que deberían ser gravadas en IPRF y estimar las cuotas a efectos de estimación de riesgos. El control debe realizarse con las herramientas informáticas antes descritas o con control presencial.

Estrategias posibles para mejorar el control en este sector son: a) La colaboración con las autoridades municipales en los casos en que hayan establecido tasas o controles para propiciar un turismo sostenible o tasas turísticas y b) Regular la figura del *asistente de recaudación*, para que las plataformas retengan e ingresen o en su defecto retengan e informen.

#### 5.4 Orientaciones de la Comisión Europea

Pocos países han adoptado alguna medida legal en este ámbito pero el volumen creciente de este mercado ha hecho que proliferen medidas dispersas para proteger a los operadores y para eliminar la competencia desleal. La comunicación de la Comisión Europea de 2 de junio de 2016, dirigida a crear un marco regulatorio en el seno de la Unión para que los consumidores, las empresas y las autoridades públicas puedan participar con confianza en la economía, incide en los problemas que apuntábamos.

## CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Las administraciones tributarias deberían:

- a) Considerar que las plataformas y marketplaces (como Amazon, eBay, Airbnb...) realizan un comercio activo y son intermediarios en la provisión de servicios por vía electrónica (En la U.E conforme al art 9a del Council Implementing Regulation (EU) 282/2011) y que por ello *son responsables por el cumplimiento* de la normativa de las obligaciones del IVA. (Destacamos que sólo para servicios y no para entrega de bienes físicos).
  - b) Se debería regular la entrega de información por las plataformas y establecer un mecanismo para el intercambio de información con las plataformas situadas en terceros países de la UE (ello sin perjuicio de exigirla a las de países terceros) bajo la norma (EU) 904/2010 o equivalente.
  - c) Se podría estudiar la posibilidad de facilitar el uso de lo dispuesto en el art 205 de la Council Directive 2006/112/EC (Directiva del IVA) o equivalente para exigir la responsabilidad solidaria (JSL) a los intermediarios en la cadena de aprovisionamiento tales como las plataformas de Internet recogiendo en las normas reglas concretas de lo que se considera falta o negligencia.
  - d) Se debería regular la concesión a las administraciones tributarias de la autoridad legal o del procedimiento para ordenar a las plataformas el cierre de una web-shop/ IP address / o cuenta web como sanción por el incumplimiento de la legislación del IVA o de la legislación aduanera.
  - e) Se podría considerar la creación de una nueva obligación de colaboración con las administraciones tributarias para las plataformas que operen en una jurisdicción con independencia de su residencia fiscal y crear un registro administrativo en el que deberían inscribirse todas ellas. Las plataformas inscritas, “establecimientos virtuales”, con independencia de que tuvieran o no un establecimiento permanente en territorio nacional, estarían sujetas a deber de información de identificación de los sujetos que utilicen las mismas para realizar sus transacciones, del número de operaciones que realizan, importe de la remuneración pactada. Una solución similar se ha discutido actualmente en el parlamento italiano (C.3564 de 27 de enero de 2016).
  - f) Se debería perfeccionar la normativa del IRPF y en su caso del IVA para establecer con precisión cuando la actividad colaborativa del contribuyente ha devenido actividad económica empresarial, mediante la enumeración de acciones cuya presencia entiende el legislador reglamentario constituyen indicios del desarrollo de una actividad, tales por ejemplo, fijando un umbral de volumen de operaciones- días de alquiler por año, un número de trasportes, de entregas de bienes, etc a partir del cual se considera que existe actividad económica.
- Ejemplos de estas iniciativas se han desarrollado en Italia donde se considera la actividad de restauración en el propio domicilio se considera como actividad empresarial para los ingresos de más de 5000 € anuales o cuando se admiten pagos con tarjeta, o en Holanda en que han quedado exentas. En Estados Unidos se han regulado las deducciones admisibles en IRPF, por ejemplo qué parte del coste del teléfono, del seguro del coche o del garaje son desgravables por quien se inscribe en un plataforma como UBER y luego presta servicios marginalmente o los seguros etc. desgravables en una vivienda que sólo marginalmente es alquilada.
- g) Se debería difundir entre los contribuyentes las implicaciones fiscales de éstos modelos

para evitar la equivocada idea de que en ellos existe mayor posibilidad de evasión fiscal. La administración fiscal de Australia (ato.gob.au) entre otros países ofrecen ya criterios ciertos en sus páginas WEB sobre cuando un participante en la economía colaborativa es considerado fiscalmente empresario o profesional de una forma más comprensiva que con la mera remisión a la norma del IVA.

- h) Se deberían promover acuerdos de entendimiento (MOU) con las principales plataformas digitales con el fin de formalizar acuerdos bilaterales sobre el suministro de toda información de que dispusiera la plataforma.
- i) Habrá que promover los intercambios de datos entre las administraciones municipales y estatales en la materia.
- j) Teniendo en cuenta que cada vez existen más medios de pago Digital Wallets (Android Pay, Google Wallet, ApplePay, PayPal); Mobile Payments ( Mobile Wallets, Mobile Network Operator (MNO) Payments; Criptomonedas y monedas virtuales (Amazon Coins, Facebook Credits); Crypto-Currencies (Ripple, Stellar, Bitcoin), que han sido categorizados como (Non-Bank/Third-party Alternative Payments), se deberían promover cambios normativos y/o acuerdos con los Payment Service Providers (PSPs), Payment Processors (PPs) e instituciones financieras para que pudieran conservar y suministrar datos identificativos, números de cuenta, importes pagados en un país.



## BIBLIOGRAFÍA

**Adigital (2012).** Libro blanco del comercio electrónico. Recuperado de <https://www.adigital.org/informes-estudios/libro-blanco-del-comercio-electronico/>

**Comisión Europea (2016).** Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones.

**Dillahunt Tawanna [et al] (2016).** Does the sharing economy do any good?" Proceedings of the 19th ACM Conference on Computer Supported Cooperative Work and Social Computing Companion, Pages 197-200.

**EXCELTUR (2015).** Impactos sociales y económicos sobre los destinos españoles derivados del exponencial aumento del alquiler de viviendas turísticas de corta duración, impulsado por los nuevos modelos y canales de comercialización P2P". Recuperado de <http://www.exceltur.org/wp-content/uploads/2015/06/Alojamiento-tur%C3%ADstico-en-viviendas-de-alquiler-Impactos-y-retos-asociados.-Informe-completo.-Exceltur.pdf>. Consultado el 16 de diciembre de 2015.

**Evans, D. & Schmalenser R. (2016).** Matchmakers: The New Economics of Multisided Platforms. Harvard Business School Publishing

**Horton, J. J.; Zeckhauser, R. J. (2016)** Owning, Using and Renting: Some Simple Economics of the 'Sharing Economy". *NBER Working Paper No. 22029*.

**Katz, L y Krueguer, A.B. (2016).** The Rise and Nature of Alternative Work Arrangements in the United States, 1995-2015.

**Negroponte, N. (1995).** Being Digital, Alfred A. Knopf. Existe trad. Ser digital. Bs: As:Atlantida.

**Sundaraja, A. (2016).** *The sharing economy: The end of employment and the rise of crowd-based capitalism.* (MIT Press).

**Yaraghi, N. & Ravi, S (2016).** The current and future state of the sharing economy. Brookings, December (2016). Recuperado de <https://www.brookings.edu/research/the-current-and-future-state-of-the-sharing-economy/> . Consultado Febrero 2017



# MADUREZ Y DESEMPEÑO DE LA GESTIÓN FISCAL- MD GEFIS: UNA PROPUESTA DE EVALUACIÓN

María Cristina **Mac Dowell**  
José **Tostes Neto**  
Soraya **Naffah**  
Sandra **Machado**  
Luciana **Pimentel**  
Eugenio **Lira**

## SINOPSIS

El proceso de evaluación en la administración pública no es simple y, a pesar de haber evolucionado bastante, todavía necesita mejoras. Este artículo presenta una nueva metodología de evaluación centrada en el área fiscal, denominada Madurez y Desempeño de la Gestión Fiscal – MD GEFIS. Esta metodología considera la madurez de los procesos y el desempeño de la organización,

llenando un vacío en el tratamiento de la gestión fiscal de manera integrada: gestión de hacienda y transparencia fiscal; administración tributaria y de lo contencioso fiscal; y la administración financiera y gasto público. Se pretende que su aplicación subsidie el análisis de la realidad fiscal y apoye a la formulación de la planificación de la organización, contribuyendo a la mejora de sus resultados.

## CONTENIDO

1. Marco teórico: Evaluando programas y organizaciones
2. Experiencias de evaluación en Brasil
3. Metodología para la evaluación de la Madurez y el Desempeño de la Gestión Fiscal – MD GEFIS
4. Conclusión
5. Bibliografía

## LOS AUTORES

*María Cristina Mac Dowell*, Doctora en Economía de la Universidad de Brasilia y Especialista Líder Fiscal del BID; *José Tostes Neto*, Master en Hacienda Pública y Administración Tributaria del Instituto de Estudios Fiscales de España y Especialista Líder Fiscal del BID; *Sandra Machado*, Master en Administración de Empresas de la Universidad de Fortaleza, Auditora Fiscal de Hacienda del Estado de Ceará y representante del Tesoro COGEF; *Soraya Naffah*, Especialista en Gestión de la Información de la Pontificia Universidad Católica de Minas Gerais, Auditora Fiscal de Hacienda del Estado de Minas Gerais y Representante de COGEF; *Luciana Pimentel*, Especialista en Gestión Financiera de la Universidad Católica de Brasilia y Consultora Fiscal del BID; *Eugenio Lira*, Especialista en Análisis de Sistemas de la Universidad Católica de Pernambuco y Consultor Institucional del BID.

## INTRODUCCIÓN

En los últimos 20 años el sector público brasileño experimentó cambios importantes en la gestión. Estos cambios contemplaron, entre otros, la mejora de los estándares de calidad en la prestación de los servicios, la adopción de mecanismos de transparencia y control social, la institucionalización del proceso de planificación, la introducción de la cultura de resultados, la creación de nuevos arreglos institucionales y organizativos, la automatización de los flujos de trabajo con la incorporación de nuevas tecnologías y la mejora de la gestión del personal.

Los principios del *New Public Management* (NPM)<sup>1</sup> fueron difundidos en Brasil a partir de 1995 con la introducción de una nueva cultura de resultados centrados en la calidad y la eficiencia de los servicios públicos. Desde entonces se han implementado iniciativas de naturaleza legal tales como la Enmienda Constitucional 19/1998<sup>2</sup> que incluyó la eficiencia como principio de la gestión pública, la Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF)<sup>3</sup>, las leyes de las Organizaciones Sociales (OS)<sup>4</sup> y de las Agencias Reguladoras<sup>5</sup>, como nuevas formas de arreglo institucional. También se introdujeron, como herramientas innovadoras de gestión, los acuerdos de resultados (contratos de gestión), la planificación gubernamental (planes plurianuales) y los programas de calidad (mejora continua de procesos), asociados al fortalecimiento de las carreras típicas del estado y al uso intensivo de la tecnología de la información en la optimización de procesos.

A su vez, la sociedad brasileña comenzó a exigir, de forma más vehemente, un servicio público orientado por el uso racional de los recursos y más comprometido con el desempeño y los resultados finales. Para satisfacer estas demandas, los órganos gubernamentales, muchas veces apoyados por organismos multilaterales, comenzaron a formular y utilizar sistemas de evaluación

de la gestión pública con el objetivo de verificar la efectividad de las acciones, difundir una cultura de mayor transparencia sobre el uso de los recursos públicos y promover la rendición de cuentas de los gestores y el control de la sociedad sobre el resultado gubernamental.

Si se prioriza la evaluación de la gestión en el servicio público de forma general, la misma es aún más relevante cuando se trata del área fiscal de los gobiernos, responsable por cobrar a la sociedad los montos que se aplicarán al financiamiento de las políticas públicas, garantizando su control y correcta asignación y utilización.

Siendo así, el seguimiento y la evaluación de esta área, con criterios objetivos, son fundamentales para garantizar la eficiencia, eficacia y transparencia en la generación de ingresos y en el control y mejora de la calidad del gasto público, con el fin equilibrar las cuentas públicas y satisfacer las demandas de la sociedad.

A pesar de la importancia del proceso de seguimiento y evaluación de la gestión fiscal y del impacto de esta evaluación continuada para el equilibrio de las cuentas públicas, todavía no existe un modelo validado que permita un análisis integrado y continuado de sus diversas áreas y de sus procesos críticos.

En este contexto, el objetivo de este trabajo es presentar una nueva metodología de evaluación de la gestión fiscal, denominada “Madurez y Desempeño de la Gestión Fiscal – MD GEFIS”.

Esta metodología difiere de los modelos de evaluación disponibles en los siguientes aspectos: (i) visión integrada de la gestión fiscal; (ii) método de análisis basado en la correlación entre la madurez de los procesos y el desempeño de la organización; y (iii) estandarización de conceptos con normalización del

1 Las reformas gerenciales del NPM estuvieron dirigidas a la adaptación y transferencia de conocimientos gerenciales desarrollados en el sector privado para el sector público, lo que implica la reducción del tamaño del aparato administrativo, el aumento de su eficiencia y la creación de mecanismos destinados a la rendición de cuentas de los actores políticos.

2 Capítulo, Artículo 37 de la CF: incluyó la eficiencia como uno de los principios a ser obedecidos por todos los Poderes de la Unión, de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios haciendo incuestionable la preocupación sobre los resultados y la entrega de servicios de calidad y con el costo adecuado.

3 Ley complementaria n° 101/2000 que establece normas de finanzas públicas dirigidas a la responsabilidad en la gestión fiscal, asumiendo una acción planificada y transparente, en la que se previenen riesgos y corrigen desviaciones que puedan afectar el equilibrio de las cuentas públicas.

4 Ley n° 9.637/1998

5 Ley n° 9.986/2000 y Ley n° 10.871/2004

instrumento de investigación para todas las áreas de la gestión fiscal.

Se parte del principio de que los resultados fiscales efectivos dependen de un análisis global y de la definición de acciones estratégicas alineadas que permitan intervenciones eficaces en las áreas de gestión de hacienda, administración tributaria y financiera y gasto público.

La motivación para la construcción de la MD GEFIS está relacionada con las dificultades encontradas en los procesos de seguimiento y evaluación de los resultados de los proyectos de modernización de la gestión fiscal de las Unidades de la Federación<sup>6</sup> en Brasil. A pesar de este enfoque inicial, esta metodología puede fácilmente adaptarse a otros niveles de gobierno, como también a la realidad de la gestión fiscal de otros países.

Además de esta Introducción, este artículo se divide en cuatro partes. La sección 1 presenta el marco teórico de evaluación de resultados en programas y organizaciones. La sección 2 describe la experiencia de evaluación en el sector público brasileño, con énfasis en el área fiscal y en sus proyectos de modernización. La sección 3 detalla las directrices, premisas y objetivos de la MD GEFIS. Por último, la conclusión presenta los principales beneficios y oportunidades proporcionados con la aplicación de esta nueva metodología.

## 1. MARCO TEÓRICO: EVALUANDO PROGRAMAS Y ORGANIZACIONES

### a. Evaluación de resultados en los programas fiscales

Los programas en el área fiscal están diseñados para aumentar los ingresos, reducir los gastos o mejorar la prestación de servicios, entre otros resultados. Sin embargo, por lo general, los administradores se centran en medir los productos o insumos (cantidad de unidades instaladas, cursos ofrecidos, sistemas implantados) en lugar de evaluar si los programas alcanzaron sus objetivos.

Con el objetivo de remediar esta deficiencia, la aplicación de la gestión por resultados en programas de inversión incluye el monitoreo y varios otros tipos

de evaluación. El enfoque en los resultados se puede utilizar tanto para fijar metas como para su monitoreo, toda vez que los programas necesitan conocer cada vez más sus resultados para fines de rendición de cuentas a la sociedad, definición de asignaciones presupuestarias y orientación sobre la priorización de las políticas públicas.

Las evaluaciones son exámenes periódicos de un programa, en desarrollo o ya finalizado, y se utilizan para responder a preguntas específicas relacionadas con el diseño, ejecución y resultados.

En la evaluación, la etapa de monitoreo es un proceso continuo que da seguimiento a lo que está sucediendo, a partir de la recopilación de datos sobre la implantación de productos, comparando los montos alcanzados con las metas iniciales establecidas y proyectando su alcance a lo largo del tiempo estimado de ejecución. En períodos acordados, normalmente anuales, el monitoreo también verifica el avance en relación a los objetivos.

La planificación, el seguimiento y la evaluación de programas pueden abordar cuestiones tales como:

- **Planificación (diagnóstico y diseño).** *Es el punto de partida para la participación y el aprendizaje – ¿Cuáles son los principales problemas? ¿Qué programa es más relevante y tiene mayor posibilidad de resolver el problema priorizado? ¿Cuánto debe costar el programa? ¿Cuánto tiempo se consume en su implementación?*
- **Seguimiento y evaluación de los procesos y el desempeño.** *Amplia el aprendizaje y genera datos para la corrección del rumbo y el rendimiento de cuentas - ¿Avanza el programa de acuerdo con lo planificado? ¿Se ejecutaron todos los productos? ¿Se alcanzaron los objetivos? ¿Qué factores pueden explicar los posibles cambios de indicadores? ¿Qué debe hacerse o ajustarse para garantizar que los resultados se alcancen con la mayor eficiencia posible (en el menor tiempo y al menor costo)?*
- **Evaluación del impacto.** *Es la base del aprendizaje y subsidia la evaluación económica - En ausencia del programa, ¿cuál sería la situación de los beneficiarios? Pueden observarse impactos, pero ¿cuál es el retorno de la inversión?*

- **Evaluación económica a posteriori.** *También genera aprendizaje, contribuye al rendimiento de cuentas y utiliza la información de evaluación del impacto (beneficios) y del seguimiento (costos) - ¿Superan los beneficios del programa sus costos financieros y económicos? ¿Son todos los supuestos válidos? ¿Cuáles son los costos reales?*

## b. Mecanismos para la evaluación de los resultados

Las evaluaciones de los resultados de un programa se basan generalmente en tres marcos teóricos y sus mecanismos: teoría del cambio, teoría general de los sistemas y relaciones causales y los indicadores de proceso y desempeño.

- **Teoría del Cambio.** En su esencia es una descripción completa de cómo e por qué se espera determinado cambio en un contexto particular. Ella existe para trazar y explicar lo que pasará de principio a fin con un programa, cuáles son sus productos o intervenciones y cómo estas ayudarán a alcanzar los objetivos deseados. La Teoría del Cambio comienza cuando se enumeran las metas a largo plazo y las condiciones necesarias para alcanzar los resultados deseados (con sus relaciones causales). Estos elementos son la base de la definición de las intervenciones necesarias para alcanzar los resultados identificados como precondiciones para lograr la meta a largo plazo. Su representación puede darse por distintos formatos gráficos tales como, marco lógico y marco de resultados que permiten demostrar la cadena causal que define los resultados del programa y las condiciones o influencias externas.
- **Teoría general de sistemas - TGS y relaciones causales.** *Modelo Causal.* La base de la TGS es el abordaje sistémico cuyo factor determinante es la necesidad de organización de la complejidad del mundo, manifestada en diversos sistemas, permitiendo la resolución de problemas a partir de un extenso análisis del todo, en lugar de específico de las partes. La TGS pone énfasis en el ambiente dentro del cual la organización existe, dando atención a las interacciones organizativas, y reconociendo que todo esto tiene implicaciones en

la práctica organizacional. De acuerdo con la TGS, los programas se formulan a partir de un conjunto de acciones previstas, priorizando las soluciones sistémicas, capaces de reducir o eliminar el mayor número posible de problemas. Los principales requisitos para este análisis sistémico son: (a) la correcta y precisa formulación del problema es esencial, al igual que los resultados esperados y (b) la formulación y solución de los problemas deben estar subordinados a un abordaje integral.

- **Indicadores de proceso y de desempeño.** Una cadena causal claramente definida ofrece un mapa útil para la definición de los indicadores que serán medidos, tanto para monitorear la aplicación de productos del programa como para evaluar sus resultados. Con la participación directa y activa de los involucrados, los indicadores deben atender criterios tales como: *Específicos*, para medir la información con la mayor precisión posible; *Medibles*, para asegurar que sea factible obtener la información; *Atribuibles*, para asegurar que cada indicador esté relacionado con los resultados esperados; *Realistas*, para asegurar que los datos puedan obtenerse con frecuencia y a un coste razonable; *Focalizados*, en el público objetivo.

## c. Características de evaluación de la madurez de los procesos

Hace algunos años los modelos de madurez de los procesos de las organizaciones comenzaron a institucionalizarse. Estos modelos se utilizan para mapear los procesos, buscando evaluar y cuantificar sus mejoras. En principio, la estructura de los modelos se basa en el diseño de un ciclo de desarrollo de los procesos básicos de la cadena de valor de las organizaciones.

Buena parte de los modelos de madurez fue construida sobre la base del *Capability Maturity Model (CMM)*<sup>7</sup> que adopta una estructura de cinco niveles de madurez (etapa inicial, repetitiva, definida, gestionada y optimizada) en la producción de software.

El CMM parte del supuesto de que los procesos de una organización poseen ciclos de vida, bajo la forma de niveles o etapas de desarrollo, que pueden definirse,

<sup>7</sup> Desarrollado por el Software Engineering Institute (SEI) de Carnegie Mellon University

medirse, mejorarse y controlarse en el tiempo. Estos procesos pueden evolucionar desde una etapa inicial hasta una etapa final - madura, mediante la mejora continua, adecuando las instituciones a los constantes cambios de escenarios y la disponibilidad de nuevos recursos tecnológicos.

La medición permite identificar más fácilmente las áreas donde las acciones de mejora son más necesarias y tienen mayor posibilidad de producir resultados. En este sentido, la mejora de los procesos implica un mayor control sobre los resultados, una mayor previsibilidad en relación con los objetivos de coste y de desempeño, una mayor efectividad en cuanto al alcance de las metas predefinidas, una mayor estandarización y, en consecuencia, una mejor capacidad de gestión organizacional.

#### d. Características de evaluación de desempeño organizacional

Para algunos autores, la medición del desempeño en el sector público ha contribuido al logro de múltiples objetivos, incluida la transparencia de costes y resultados, la mejora en la calidad de los servicios prestados y la motivación de los empleados, siendo uno de los pilares más importantes del nuevo gobierno en torno al Estado-red<sup>8</sup>. La importancia del proceso de evaluación del desempeño organizacional se puede caracterizar por medio de la afirmación: *todo lo que no se mide no se gestiona*<sup>9</sup>. Así, el acto o acción de gestionar una organización requiere un proceso de evaluación de su desempeño.

Desempeño es un término sujeto a numerosos cambios semánticos y conceptuales, aunque existan algunos consensos mayoritarios en torno a una definición. De acuerdo con un enfoque integral, el desempeño puede ser comprendido como esfuerzos emprendidos en la dirección de resultados a ser alcanzados<sup>10</sup>.

La medición es parte esencial de un modelo de gestión del desempeño. Un sistema de medición debe permitir la generación de indicadores en

distintas dimensiones de esfuerzos y resultados, con diferentes pesos entre ellos; y una nota para cada indicador, que requiera no solamente determinar su valor en el acto de medición, sino también comparar el valor determinado con un valor meta. Se trata así de una medición agregada y ponderada que permita la generación de una medida síntesis del desempeño, una nota global que, de cierta forma, cargue consigo un componente evaluativo.

Un modelo de evaluación del desempeño es un recurso analítico con el fin de representar la realidad a partir de la definición de un conjunto de variables o aspectos de la realidad que puedan ser definidos y medidos de forma cuantitativa o cualitativa, por medio de indicadores.

Los modelos de desempeño son un conjunto de indicadores relacionados y los indicadores son mediciones que proporcionan informaciones sobre el desempeño de un objeto (ya sea el gobierno, política, programa u organización), con miras al control, comunicación y mejora. Los indicadores son instrumentos de gestión esenciales en las actividades de seguimiento y evaluación de las organizaciones, sus programas y políticas, pues permiten dar seguimiento al logro de las metas, identificar avances, mejoras de calidad, corrección de problemas y necesidades de cambio.

Siendo así, se puede decir que los indicadores tienen, mínimamente, dos funciones básicas: la primera es describir por medio de la generación de informaciones el estado real de los acontecimientos y su comportamiento; la segunda es de carácter valorativo consistente en analizar la información proporcionada sobre la base de lo anterior con el fin de realizar proposiciones valorativas.

En general, los indicadores no son simplemente números, es decir, son asignaciones de valor a objetivos, acontecimientos o situaciones, de acuerdo con las reglas, que puedan aplicarse a los criterios de evaluación<sup>11</sup>.

8 Goldsmith & Eggers, 2006; Behn, 1995

9 Kaplan; Norton, 1997, p.21

10 Guía de Referencia para la Medición del Desempeño y Manual para la Creación de Indicadores, 2009, p.9

11 Guía de Referencia para la Medición del Desempeño y Manual para la Creación de Indicadores, del GesPública – 2010.

## 2. EXPERIENCIAS DE EVALUACIÓN EN BRASIL

### a. Evaluación de las políticas públicas

Para satisfacer la creciente demanda de transparencia y mejores servicios públicos, diversos organismos de nivel Federal, Estatal y Municipal, Tribunales de Cuentas y asociaciones que representan a la sociedad comenzaron a formular y utilizar sistemas de evaluación de la gestión pública en Brasil.

En el proceso de evaluación en la Administración Pública brasileña se destaca como ejemplo emblemático el Programa Nacional de Gestión Pública y Desburocratización (Gespública)<sup>12</sup>, que fue responsable de la formulación del Modelo de Excelencia de la Gestión Pública (MEGP)<sup>13</sup>. Este Modelo se ha convertido en una referencia para la evaluación y mejora de la calidad de los servicios públicos prestados, inclusive en el ámbito de las administraciones públicas estatales que establecieron sus propios modelos de autoevaluación.

Inicialmente, estos modelos buscaron analizar los fenómenos y procesos de la administración pública de forma localizada en los aspectos internos de determinado programa, organismo, ente federado o país. Posteriormente, con la difusión de la gestión por resultados en la administración pública y con el mayor acceso a la información, permitido por los avances tecnológicos, fue posible realizar análisis más amplios y relevantes, estableciendo parámetros de comparación y permitiendo verificar semejanzas y diferencias. Estos estudios comparativos, a pesar de su complejidad, generan una cantidad significativa de información y contribuyen a la mejora de los procesos.

### b. Evaluación de la gestión fiscal

Le edición de la LRF modificó de forma radical el escenario de evaluación de la gestión fiscal en el país toda vez que estableció un conjunto de metas e indicadores, a ser utilizados y divulgados en todas las esferas de la Administración Pública, con miras a la sostenibilidad del equilibrio fiscal.

La estandarización de conceptos e indicadores promovida por la LRF y por el Programa de Reestructuración y Ajuste Fiscal (PAF)<sup>14</sup> firmado entre las Unidades de la Federación y la Unión es sin duda un gran adelanto que permite análisis objetivos con datos históricos y comparaciones.

Sin embargo, estos instrumentos son insuficientes ya que se centran únicamente en indicadores de impacto, tales como la trayectoria de la deuda pública y el resultado primario, sin incluir requisitos que permitan verificar objetivamente el desempeño de las unidades de la federación en las áreas tributaria y financiera, ni correlacionarlas con la madurez de los procesos de gestión fiscal.

También están disponibles varias metodologías, nacionales e internacionales, destinadas a evaluar los resultados de la gestión pública y de la gestión fiscal, entre las cuales se destacan: Gobernanza Pública<sup>15</sup>, Gobernanza de Tecnología de la Información<sup>16</sup> y Gobernanza de Adquisiciones<sup>17</sup>, desarrollados por el Tribunal de Cuentas de la Unión (TCU); Revenue Administration Fiscal Information Tool (RA FIT)<sup>18</sup>, Tax Administration Diagnostic Assessment Tool (TADAT)<sup>19</sup> y Evaluación de la Transparencia Fiscal (FTE)<sup>20</sup> desarrolladas por el Fondo Monetario Internacional (FMI); y el Programa de Gastos Públicos

12 Creado por el Decreto n° 5.378 del 23 de febrero de 2005.

13 <http://www.gespublica.gov.br/pasta.2014-06-02.7802240188>.

14 Creado mediante Ley n° 9496 el 11 de septiembre de 1997, de acuerdo con los parámetros definidos en la emisión de la Resolución n° 162/95, del Consejo Monetario Nacional (CMN).

15 Índice de Gobernanza Pública (TCU - Manual y Cuestionario).

16 Metodología de evaluación de la madurez de la tecnología de la información (iGovTI).

17 Índice de Gobernanza de Adquisiciones (TCU - Manual y Cuestionario).

18 Herramienta para la evaluación del desempeño de la administración tributaria, propuesta y aplicada por el FMI, cuyo objetivo principal es establecer líneas de base para la mejora del desempeño de la administración de ingresos, con base en estudios y evaluaciones comparativas.

19 Herramienta de diagnóstico que permite evaluar, de forma objetiva y estandarizada, el sistema de administración tributaria de un país.

20 Metodología para la evaluación de las prácticas de transparencia fiscal de los gobiernos nacionales y estatales.

y Responsabilidad Financiera (PEFA)<sup>21</sup> y Desempeño de Gestión de la Deuda (DeMPA)<sup>22</sup>, desarrollado por el Banco Mundial.

Estas metodologías, sin embargo, fueron concebidas a partir de algunos conceptos que limitan el análisis integrado de los procesos y del desempeño del organismo responsable de la gestión fiscal (tributaria y financiera) de las Unidades de la Federación. La mayoría de estos estudios utilizan parámetros de referencia de gobiernos nacionales (encontrados en otros países, inclusive en América Latina), cuyo modelo de organización, gestión y competencias es muy diferente de los gobiernos estatales brasileños.

Además, se centran en sólo uno de los temas de la gestión fiscal, analizando procesos de tributación, o de las finanzas, o de la deuda pública, o de transparencia, por ejemplo, y verificando la situación del conjunto de todos los organismos de gobierno en relación con aquel tema en particular. Por último, las investigaciones disponibles no buscan estudiar la correlación entre la madurez de los procesos y el desempeño organizacional.

### c. Evaluación de los programas fiscales

Desde 1996 los Estados brasileños produjeron significativos avances en la definición de políticas y prioridades que deben ser observadas por la gestión fiscal, que pueden ser analizadas en dos ciclos distintos de modernización: un primer ciclo en el período de 1996-2006 y un segundo ciclo iniciado en 2009 y todavía en curso.

El análisis de los resultados alcanzados en el desarrollo de estos ciclos de modernización identificó una dificultad común relacionada con las deficiencias

en la metodología de seguimiento y evaluación y en el conjunto de indicadores de la gestión fiscal.

En el primer ciclo se informaron como factores críticos negativos de la evaluación la cantidad excesiva y la desvinculación de los indicadores con los procesos de modernización y su baja institucionalización como instrumento para el monitoreo y la evaluación de los resultados de la gestión. Aun así, las conclusiones de la evaluación no se utilizaron en la reorientación de acciones y recursos.

En el segundo ciclo solamente los indicadores del PAF se incluyeron como medida de impacto de la modernización. Esta ausencia de una estructura de medición de desempeño de la gestión fiscal ha dificultado el proceso de monitoreo y evaluación de los avances y los resultados de la modernización.

Para remediar parte de esta dificultad, la Comisión de Gestión de Hacienda (COGEF), formada por el conjunto de los estados brasileños, construyó y aplicó dos herramientas para la medición de los avances alcanzados por los proyectos de modernización en los últimos años, en dos temas específicos:

- Gestión por Resultados (GpR), analiza el grado de aplicación del modelo de gestión por resultados en las secretarías de hacienda, permitiendo la identificación de brechas y oportunidades de mejora<sup>25</sup>.
- Índice de Transparencia y Ciudadanía Fiscal (ITCF), mide la capacidad de los sitios web de las administraciones tributarias y portales de transparencia de las Unidades de la Federación de exponer informaciones relevantes sobre ingresos y gasto público de modo comprensible para los ciudadanos<sup>26</sup>.

21 Metodología para la evaluación de los gastos públicos y la responsabilidad financiera PEFA, propuesta y aplicada por una sociedad del Banco Mundial y diversas instituciones internacionales cuyo objetivo es ayudar a mejorar los sistemas financieros del gobierno.

22 Metodología para la evaluación del desempeño de la gestión de la deuda pública, propuesta y aplicada por el Departamento de Política Económica y Deuda (PRMED) del Banco Mundial, cuyo objetivo es evaluar los puntos fuertes y débiles de las prácticas gubernamentales con relación al manejo de la deuda.

23 Programa Nacional de Apoyo a la Modernización Fiscal para los Estados Brasileños (PNAFE), financiado por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), que benefició a las 27 Unidades de la Federación.

24 Programa de Apoyo a la Gestión e Integración de las Administraciones de los Fiscos en Brasil (PROFISCO), disponible a los Estados brasileños por medio de una Línea de Crédito Condicional para Proyectos de Inversión (CCLIP), también financiada por el BID, y que beneficia a 23 estados de la federación y al Ministerio de Hacienda.

25 Gestión por Resultados en la Administración Pública – Instrumento de autoevaluación y documento de capacitación. Cooperación Técnica BID/COGEF/PRODEV (BR-t1145).

26 Manual de Cálculo del Índice de Transparencia y Ciudadanía Fiscal – ITCF. Cooperación Técnica BID/COGEF/PRODEV (BR-t1145).



### 3. METODOLOGÍA PARA LA EVALUACIÓN DE LA MADUREZ Y EL DESEMPEÑO DE LA GESTIÓN FISCAL – MD GEFIS

#### a. Directrices para la evaluación de la gestión fiscal estatal

Durante el 2014, atendiendo a una demanda del Consejo Nacional de Política de Hacienda (CONFAZ) y de la Secretaría Ejecutiva del Ministerio de Hacienda (SE/MF), el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) apoyó la formulación de directrices y recomendaciones técnicas para el mejoramiento de la gestión fiscal brasileña<sup>27</sup>.

Este documento abordó las dificultades para el monitoreo y evaluación de resultados de los programas financiados por el BID. Consideró que los modelos disponibles de evaluación del área fiscal no abarcaban, de forma integrada, a la gestión financiera y a los distintos temas tratados por la administración tributaria y la administración financiera, además de haber sido formulados para entes nacionales, principalmente en países con una estructura fiscal centralizada. Asimismo, destacó que la información disponible en las diversas bases de datos no estaba completa o no seguía conceptos uniformizados. Siendo así, no permitía analizar el desempeño ni la madurez de la gestión fiscal estatal ni establecer parámetros de comparación.

En este contexto, el documento definió un conjunto de resultados esperados para el tercer ciclo de modernización de la gestión fiscal y propuso la formulación de un modelo específico de evaluación de la gestión fiscal de los Estados brasileños.

La MD GEFIS se propuso y diseñó principalmente para cumplir con esta decisión.

#### b. Premisas y objetivos de la MD GEFIS

La premisa básica del modelo propuesto para la MD GEFIS es que existe una relación directa entre la utilización de un conjunto de procesos eficientes - que cumplen con los requisitos de mejores prácticas observadas (*benchmarking*) y el desempeño de la

organización - verificado por medio de un conjunto de indicadores confiables. Se basa, por lo tanto, en la creencia de que las intervenciones que buscan aumentar el nivel de madurez de los procesos contribuyen a un mejor desempeño, lo que puede verificarse mediante indicadores medibles.

La segunda premisa de la MD GEFIS es que el mapeo de la correlación entre los indicadores seleccionados contribuye a la priorización de las acciones y potencializa los beneficios del desempeño, al apuntar a aquellos resultados con mayor potencial para aprovechar el conjunto de la organización.

Por último, la tercera premisa de la MD GEFIS es que la evaluación eficiente de la gestión fiscal en el ámbito de las Unidades de la Federación en Brasil debe presentar una visión integrada de la gestión de hacienda; de la administración tributaria y de lo contencioso fiscal; y de la administración financiera y el gasto público.

La MD GEFIS tiene como principal objetivo contribuir a la mejora de los resultados de la gestión fiscal, en especial aquellos relacionados con el aumento de la transparencia, el incremento de la recaudación y la eficiencia del gasto público.

Para tal fin, ofrece a los organismos responsables de la gestión fiscal estatal un instrumento para la autoevaluación del nivel de madurez de sus procesos críticos y de su desempeño.

La utilización de la MD GEFIS busca también atender los siguientes objetivos específicos:

- Identificar oportunidades de mejora en los procesos de gestión fiscal, considerando las mejores prácticas observadas (*benchmarking*) en las recientes iniciativas de modernización en Brasil, así como los informes de experiencias internacionales.
- Apoyar el seguimiento de la evolución de la madurez de los procesos de gestión fiscal y la evaluación de la mejora del desempeño, a lo largo del tiempo, considerando la línea de base identificada.
- Subsidiar la priorización de iniciativas de modernización y orientar la asignación de los recursos necesarios para su implementación.
- Apoyar el diseño de proyectos de modernización y, cuando sea necesario, la solicitud de financiamiento

27 Convenio CONFAZ, de diciembre de 2014 que aprobó las Directrices para la Mejora de la Gestión Fiscal de los Estados Brasileños

ante organismos nacionales e internacionales de crédito.

- Ampliar la *accountability* basada en resultados, ofreciendo *feedback* a la sociedad, dentro del concepto de transparencia fiscal.

### c. La estructura de la MD GEFIS

La MD GEFIS considera que una gestión fiscal eficiente comprende tres ejes de actuación, los cuales deben ser evaluados de forma armónica e integrada, a saber:

Eje I. Gestión de Hacienda y Transparencia Fiscal (GF)

Eje II. Administración Tributaria y de lo contencioso fiscal (AT)

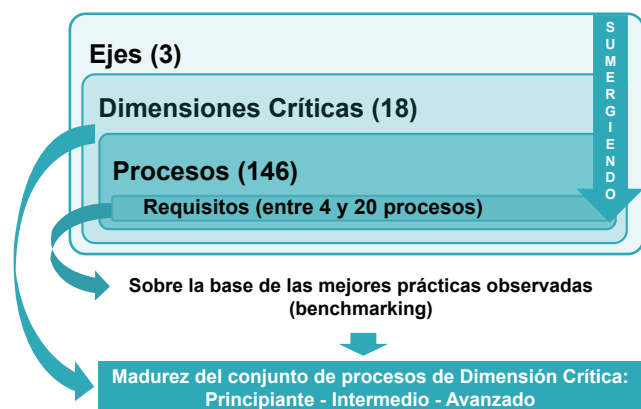
Eje III. Administración Financiera y Gasto Público (AF).

La estructura de medición propuesta por la MD GEFIS contempla tres niveles de análisis.

El **primer nivel** de medición verifica la madurez de los procesos críticos de la gestión fiscal. El **segundo nivel** determina el desempeño de la gestión fiscal por medio de indicadores establecidos para cada dimensión crítica. El **tercer nivel** comprende la evaluación de impacto que será realizada por una entidad externa para garantizar la desvinculación y exención del proceso.

Para medir la madurez, se detalló cada dimensión en sus procesos críticos. Para cada proceso, se describieron los requisitos del nivel más elevado de madurez. Estos requisitos se seleccionaron con base en las mejores prácticas, nacionales e internacionales y en una visión de futuro de la gestión fiscal.

#### Estructura de Evaluación de la Madurez



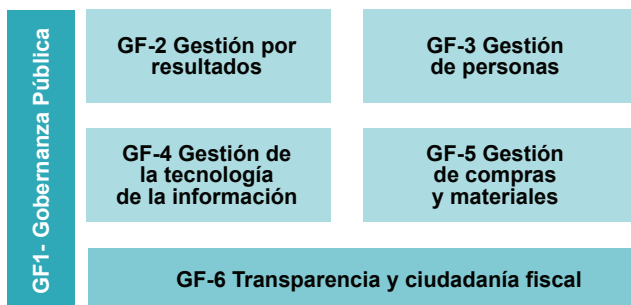
La medición de los avances en la madurez de los procesos se realiza por medio de respuestas del tipo sí o no que conllevan a una puntuación de 0 (menor nivel de avance) a 3 (estado más avanzado), en relación con los requisitos de mejor práctica descritos para el proceso. Así, las Unidades de la Federación podrán identificar cuáles y cuantos requisitos cumplen y, por consiguiente analizar el nivel de madurez de la gestión fiscal en cada dimensión.

Esta medición ayuda en la identificación de los procesos en los que hace falta avanzar y ofrece una visión de las medidas que deberán adoptarse para el avance de la madurez. También permite identificar qué condiciones deben cumplirse para que se puedan alcanzar niveles superiores de madurez, así como definir estrategias y proyectos para la mejora continua de estos procesos críticos.

Las primeras dimensiones de cada eje son transversales, es decir, impactan y determinan las demás. Cada eje tiene también dimensiones que tratan de procesos internos, y, por último, aquellas que tienen mayor interacción y visibilidad en la sociedad, de acuerdo con las imágenes que aparecen a continuación.

### MD-GEFIS: Ejes y Dimensiones

#### Eje 1: Gestión de Hacienda y Transparencia Fiscal (GF)



**GF-1 Gobernanza pública** - Promueve la autonomía, el alineamiento, la orientación y el monitoreo de la actuación de la organización, con base en una estructura formal, que cumpla con los principios de transparencia, equidad, rendición de cuentas y responsabilidad social.

**GF-2 Gestión por resultados** – Promueve un modelo de gestión orientado a los resultados, basado en indicadores de desempeño, la búsqueda del aumento de la eficiencia, la efectividad y “*accountability*” de la gestión, garantizando el seguimiento y evaluación sistemática de los avances y resultados acordados.

*GF-3 Gestión de personas* – Estimula la capacitación de los recursos humanos y promueve la mejora del desempeño de competencias, de acuerdo con los estándares éticos, con una adecuada asignación y distribución en las áreas de la organización.

*GF-4 Gestión de tecnología de la información* - Utiliza las mejores tecnologías para la producción de información válidas, oportuna y útil, con riesgos aceptables, agregando valor a la administración fiscal.

*GF-5 Gestión de compras y materiales* – Decide y promueve acciones relacionadas con las compras, materiales de consumo e permanentes de conformidad con las necesidades de la organización, buscando contribuir al ahorro de recursos y hacia el logro de las metas.

*GF-6 Transparencia y ciudadanía fiscal* – Garantiza al ciudadano el derecho a la transparencia, proporcionando información sobre el origen y la aplicación de los recursos públicos, así como el ejercicio de la ciudadanía, mediante la fiscalización del gasto y los ingresos públicos, para la generación de obras y servicios de calidad.

**Eje II - Administración Tributaria y de lo contencioso fiscal (AT)**



*AT-1 Políticas y gasto tributario* - Genera información para la definición y evaluación de políticas fiscales e ingresos tributarios, inclusive en cuanto a las exoneraciones, es decir, gasto tributario.

*AT-2 Registro y obligaciones tributarias* – Mantiene registros actualizados y segmentados por tipo de contribuyente y controla el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

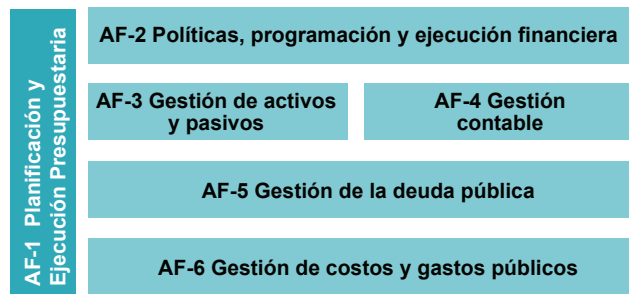
*AT-3 Fiscalización e inteligencia fiscal* – Planifica y ejecuta la acción fiscal basada en el análisis de riesgos fiscales y en indicios de irregularidades observadas en el monitoreo e investigación fiscal.

*AT-4 Contencioso fiscal* - Juzga las impugnaciones y recursos fiscales de los procesos tributarios en base a criterios de relevancia y ejecuta el cobro de la deuda activa en función del perfil del deudor.

*AT-5 Servicios al contribuyente* - Ofrece servicios presenciales y virtuales accesibles y resolutivos y prioriza la relación fisco-contribuyente.

*AT-6 Cobro y recaudación* - Controla la recaudación y reembolso con base en informaciones digitales y efectúa el cobro del crédito liberado y en cuotas con base en el perfil del deudor.

**Eje III - Administración Tributaria y Gasto Público (AF)**



*AF-1 Planificación y ejecución presupuestaria* – Planifica y ejecuta el presupuesto de forma ordenada y previsible, sobre la base de escenarios macroeconómicos realistas, apoyado en dispositivos de control de los recursos públicos.

*AF-2 Políticas, Programación y Ejecución Financiera* - Define y evalúa políticas y ejecuta los recursos financieros con un enfoque en la eficiencia.

*AF-3 Gestión de activos y pasivos* – Ejecuta la gestión de activos y pasivos sobre la base de un análisis de costo-beneficio y de riesgos fiscales.

*AF-4 Gestión contable* – Produce registros contables e informaciones actualizadas para cumplir con los propósitos de control y toma de decisiones de gestión.

*AF-5 Gestión de la deuda pública* – Suple de forma eficiente la información sobre la necesidad de financiamiento del gobierno estatal, al menor costo en el largo plazo, respetando el mantenimiento de niveles prudentes de riesgo.

AF-6 *Gestión de costos y gastos públicos* – Recopila y analiza la información de costos con el fin de mejorar la eficiencia y calidad del gasto público.

De otro lado, para medir el desempeño se seleccionaron indicadores para cada dimensión, necesariamente vinculados a los procesos enumerados. Para cada dimensión, se describieron en promedio cuatro indicadores que evalúan cuantitativamente los resultados obtenidos con la madurez del conjunto de procesos organizacionales (*performance organizacional*).

Con miras a la estandarización se detallan los indicadores, informando conceptos, datos, fuentes, periodicidad y polaridad. Algunos ejemplos de indicadores seleccionados por la MD GEFIS son:

| EJE   | DIMENSIÓN  | INDICADORES   |
|---|--|---|
| I.<br>Gestión de Hacienda y Transparencia Fiscal            | GF-2<br>Gestión por resultados                   | Índice de Madurez en la Gestión por Resultados (GpR/COGEF)  |
|   | GF-6<br>Transparencia y ciudadanía fiscal        | Índice de Transparencia y Ciudadanía Fiscal (ITCF/COGEF)  |
| II.<br>Administración Tributaria y de lo Contencioso Fiscal | AT-3<br>Fiscalización e inteligencia fiscal      | Recuperación del crédito antes de iniciado el contencioso (auditoría-red): Valor de créditos recuperados / Valor de créditos notificados – imputados  |
|   | AT-4<br>Contencioso fiscal                       | Participación del crédito recuperado en la recaudación del ICMS: Valor pagado o en cuotas en 1ª y 2ª instancia y en la Deuda Activa / valor total de la recaudación ICMS  |
| III.<br>Administración Financiera y Gasto Público           | AF-1<br>Planificación y ejecución presupuestaria | <i>Evaluación de la previsión de Ingresos:</i> Valor de ingresos realizados / valor de ingresos estimados en el presupuesto original<br><i>Índice de realización de gastos:</i> Valor da gasto ejecutado / valor del gasto en el presupuesto original                                   |
|   | GF-6<br>Gestión de costos y gasto público        | <i>Costo de la administración tributaria:</i> Valor del gasto / valor de la recaudación<br><i>Evaluación del gasto por sector:</i> Cantidad de programas sectoriales con evaluación posterior / cantidad de programas ( <i>salud, educación y seguridad pública e infraestructura</i> ) |

El enfoque sistémica utilizada por la MD GEFIS estipula la verificación de las relaciones existentes (cadena causa y efecto) entre los indicadores seleccionados en cada dimensión crítica de los ejes de actuación de la gestión fiscal, de manera que se observe no sólo los resultados en cada dimensión, sino también, las causalidades existentes entre ellas.

El análisis de la relación directa causa y efecto en el comportamiento de los indicadores de desempeño permite verificar la influencia del comportamiento de cada uno sobre los demás y, en cuanto a la planificación del programa o proyecto de mejora, la adopción de soluciones más eficaces que tengan amplia repercusión en sus ejes de actuación.

### c. Estrategias de implementación de la MD GEFIS

La metodología se definió en un proceso participativo<sup>28</sup>, involucrando técnicos de las distintas Secretarías de Hacienda, Procuradurías y organismos de contenciosos a nivel estatal, de los grupos técnicos del CONFAZ<sup>29</sup> y también, de representantes de organismos fiscales del Gobierno Federal<sup>30</sup>. Además, sus etapas tales como la formulación del modelo conceptual, la elaboración de la matriz de procesos e indicadores y la aplicación del plan piloto fueron validadas por los actores a nivel estratégico estatal. Además, la definición del cronograma para la recopilación, validación y análisis de datos será efectuada en conjunto con los equipos estatales, así como la frecuencia y compromiso de actualización continua de los datos.

La investigación será efectuada como una autoevaluación, con los datos recopilados y analizados previamente por un equipo compuesto y coordinado por servidores del personal de las Secretarías de Hacienda, Tributación, Ingresos o Finanzas. La autoevaluación permitirá que el gestor mantenga información sobre sus procesos críticos e identifique

28 Los workshops y reuniones técnicas para la definición y mejora de los procesos críticos contaron con la participación de cerca de 100 técnicos especialistas en las diversas dimensiones identificadas.

29 Asociaciones vinculadas al CONFAZ: Comisión de Gestión de Hacienda (COGEF); Consejo de los Contenciosos Fiscales de los Estados (CCONT); Grupo de Gestores de Finanzas Estatales (GEFIN); Encuentro Nacional de Coordinadores y Administradores Tributarios Estatales (ENCAT); Grupo de Desarrollo del Servidor de Hacienda (GDFAZ); Foro Fiscal de Estados Brasileños (FFEB)

30 Secretaría Ejecutiva del Ministerio de Hacienda (SE/MF), Secretaría del Tesoro Nacional (STN), Procuraduría General de Hacienda Nacional (PGFN), Secretaría de Ingresos Federales de Brasil (RFB), Consejo Administrativo de Recursos Fiscales (CARF)

las fortalezas claves, debilidades y oportunidades de mejora. De otro lado, para garantizar la uniformidad de conceptos y del proceso de recopilación de datos está prevista una etapa de capacitación para la formación de multiplicadores y responsables de la evaluación en cada Unidad de la Federación.

Para permitir la segregación de funciones, separando la recopilación de datos de la evaluación, los resultados de la investigación serán analizados por un equipo técnico independiente, con miras a identificar situaciones sujetas a la verificación de datos e informaciones.

Por último, para garantizar la sostenibilidad del proceso se constituirá una Comisión Permanente de Evaluación de la MD GEFIS, vinculada a la COGEF, responsable del manejo del proceso de aplicación, mediante la gestión de las bases de datos y la emisión de informes. Esta Comisión contará con el apoyo del equipo del BID y sus consultores en la ejecución de sus trabajos.

Cada ciclo de evaluación, que será liderado por la Comisión Permanente de Evaluación de la MD GEFIS, deberá incorporar un informe formal de evaluación. Este informe presentará información global de las unidades federadas, destacando las buenas prácticas de evaluación de la madurez y del desempeño de la gestión fiscal, sin hacer una clasificación o estimular la competencia entre las unidades.

La Secretaría de Hacienda del Estado de Ceará (SEFAZ/CE) procedió a la aplicación del MD GEFIS en un plan piloto. Esta prueba tuvo como objetivo: (i) evaluar la pertinencia y comprensión de los conceptos

contenidos en cada uno de los procesos y requisitos; (ii) identificar la forma de verificación de evidencias en caso que la respuesta a la solicitud sea positiva; y (iii) analizar la pertinencia de los indicadores de desempeño propuestos para cada dimensión e identificar los datos necesarios para su obtención, con las respectivas fuentes de información.

En la ocasión participaron los coordinadores y técnicos responsables de las áreas del conocimiento relacionadas a cada dimensión<sup>31</sup>, con el objetivo de promover discusiones y reflexiones que tuvieran en consideración el mayor número de opiniones acerca de los procesos sugeridos en la metodología, a fin de que las respuestas fueran fidedignas.

Además de contribuir a la mejora del modelo, la implementación del plan piloto permitió verificar la receptividad del equipo de la SEFAZ/CE en lo que se refiere a la metodología. Hubo consenso entre los participantes sobre la utilidad de este tipo de evaluación para identificar brechas u oportunidades de mejora de los procesos de trabajo, así como para apoyar la planificación estratégica de la unidad.

Uno de los beneficios ya observados con la aplicación del MD GEFIS fue la creación inmediata de un área de gestión de procesos para el desarrollo de una metodología de análisis de riesgos. Además, se dio inicio a un proyecto de Gobierno Corporativo que analizó los procesos con nivel más bajo de madurez, priorizando aquellos que pudieran mejorarse con un menor costo-beneficio, y se elaboró un plan de acción que involucró a las diversas áreas de la SEFAZ/CE.

31 Se involucraron a 97 técnicos y gestores de la SEFAZ/CE

## CONCLUSIONES

Este artículo presentó la metodología para la evaluación de la Madurez y Desempeño de la Gestión Fiscal – MD GEFIS que pretende apoyar al análisis de la realidad fiscal de los diversos gobiernos, así como apoyar la formulación de su planificación, contribuyendo a la mejora de sus resultados.

Se detallaron las premisas y objetivos de la metodología y se presentaron los principales beneficios esperados con su aplicación. También se detalló su estructura y las estrategias de aplicación. Por último, se describieron los beneficios ya observados en la aplicación del plan piloto en el Estado de Ceará.

Esta metodología se diferencia de los demás instrumentos ya disponibles al analizar de forma integrada la gestión fiscal, a pesar de la diversidad de sus estructuras y competencias.

También soluciona el problema relacionado a la heterogeneidad de los conceptos utilizados en la descripción de los procesos e indicadores y la falta de datos cuantitativos que permitan medir el desempeño de los organismos.

Aún así, la MD GEFIS no pretende sustituir y no es excluyente en relación con las demás metodologías descritas, toda vez que sus resultados podrán evidenciar aspectos específicos que deberán ser objeto de una investigación más profunda de determinado organismo financiero.

Por último, vale la pena destacar que, a pesar de que la metodología presentada fue desarrollada orientada hacia la realidad de las Unidades de la Federación de Brasil, el instrumento puede ser adaptado para su uso en otros niveles de gobierno o inclusive hasta en otros países.

## BIBLIOGRAFÍA

BRASIL – TCU - **Diagnóstico e Perfil de Maturidade dos Sistemas de Avaliação de Programas Governamentais** - Brasília, 2014.

BRASIL, **Indicadores - Orientações Básicas Aplicadas à Gestão Pública**. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão - Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos - 1ª Edição. Brasília/DF, setembro de 2012.

CUNHA, Carla G. S. **Avaliação de Políticas Públicas e Programas Governamentais: tendências recentes e experiências no Brasil** Programa Minerva, 2006.

IADB- Inter-American Development Bank. **Guidelines for Designing Impact Evaluation** June 2012.

GERTLER, Paul J. **Impact Evaluation in practice**. World Bank, 2010

HUBBARD, Douglas W. **How to Measure Anything: finding the value of intangibles in business**. John Wiley & Sons, Inc. 2007.

VIOL, Andrea L. A **Administração Tributária Moderna e a Maximização do Cumprimento Tributário: Algumas Reflexões sobre o Caso Brasileiro**. Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros, Brasília – DF2015

LOPES, Robinson C. S. **Proposta de Instrumento de Avaliação da Maturidade em Gestão de Projetos de Órgãos e Entidades do Setor Público**. Brasília, 2011.

MARTINELLI, Dante Pinheiro; VENTURA, Carla Aparecida Arena “et al.”. **Visão Sistêmica e Administração: conceitos, metodologias e aplicações**. Ed Saraiva. 2006.

MATIAS-PEREIRA, José. **Administração pública comparada: uma avaliação das reformas administrativas do Brasil, EUA e União Europeia**. Revista de Administração Pública -RAP - FGV/EBAP — RIO DE JANEIRO 42(1):61-82, JAN./FEV. 2008.

MENEGUIN, Fernando B.; FREITAS, Igor V.B. **Aplicações em Avaliação de Políticas Públicas: Metodologia e Estudos de Caso**. Textos Para Discussão 123 – Núcleo de Estudos e Pesquisas – Senado Federal. Brasília, Março 2013.

OLIVEIRA, LEILA R. **Avaliação da Maturidade de Processos: Contribuição para Desenho e Melhoria dos Processos em um Hospital de Minas Gerais**. Universidade FUMEC, Belo Horizonte. 2015.

SANTOS, Nathália M “et al.” **Modelos de Maturidade em Processos: Um Estudo Exploratório**. São Carlos, SP, Brasil, outubro de 2010.

SERPA, Selma M. H. C.; CALMON, Paulo C. P. **Um Referencial Teórico para Análise da Institucionalização dos Sistemas de Avaliação no Brasil** - XXXVI Encontro da ANPAD/RJ, 22/09/2012.

WINTERS, Paul; RUBIO, Suzana S. **Evaluating the Impact of Regional Development Programs - Impact-Evaluation Guidelines**. Inter-American Development Bank, Aug.2010.



# EL RÉGIMEN DE **INCORPORACIÓN FISCAL,** SU RECAUDACIÓN Y ESTÍMULO FISCAL EN MÉXICO

José Manuel **Osorio Atondo**  
Luis **Huesca Reynoso**  
Jesús María Martín **Terán Gastélum**

## SINOPSIS

En el presente trabajo se muestra un estudio en relación al establecimiento del Régimen de Incorporación Fiscal en México, modalidad de tributación instituida en la reforma fiscal que entró en vigor en el año 2014, en analogía a la recaudación y estímulo fiscal otorgada al mes

de septiembre de 2016 en el Impuesto Sobre la Renta, en el Impuesto al Valor Agregado y en el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, exhibiéndose a la fecha en el análisis un mayor incremento en su estímulo que en la percepción de los gravámenes en referencia.

## CONTENIDO

1. El Régimen de Incorporación Fiscal y el Impuesto Sobre la Renta
2. El Régimen de Incorporación Fiscal y el Impuesto al Valor Agregado
3. El Régimen de Incorporación Fiscal y el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
4. Conclusiones
5. Bibliografía

## LOS AUTORES

**José Manuel Osorio Atondo.** Dr. en Ciencias de lo Fiscal por el Instituto de Especialización para Ejecutivos (IEE) Campus Guadalajara. Profesor Investigador de Tiempo Completo Titular “3” de la Universidad Estatal de Sonora (UES). **Luis Huesca Reynoso.** Dr. en Economía por la Universidad Autónoma de Barcelona (UAB), Investigador Titular “D” del Centro de Investigación en Alimentos y Desarrollo, A.C. (CIAD). **Jesús María Martín Terán Gastélum.** Dr. en Ciencias de lo Fiscal por el Instituto de Especialización para Ejecutivos (IEE) Campus Guadalajara. Profesor Investigador de Tiempo Completo Titular “3” de la Universidad Estatal de Sonora (UES).



## INTRODUCCIÓN

Entre las principales recomendaciones que se le han efectuado a México por parte de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) en materia de políticas fiscales en los últimos años, destaca el diseño de un régimen más competitivo y eficiente con el propósito de evitar la dependencia de los ingresos petroleros, así como la ampliación de la base tributaria, mejorar la simplificación del régimen tributario y disminuir los costos en el cumplimiento de obligaciones fiscales, coadyuvando a la eliminación de la evasión y elusión fiscal (OCDE, 2012:14).

Por tal motivo, el Plan Nacional de Desarrollo<sup>1</sup> 2012-2018 (PND), contempla en su estrategia transversal misma que refiere a democratizar la productividad a través de la proyección de la generación de estímulos correctos para integrar a todos los mexicanos a la economía formal mediante el análisis de los ingresos y egresos en sus políticas públicas (Presidencia de la República).

Asimismo, en correspondencia a la exposición de motivos de la reforma fiscal del 2013, misma que entró en vigor en el año 2014, se manifiesta la institución del Régimen de Incorporación Fiscal (RIF), mostrándose entre sus principales razones por parte de la Administración Pública en el período de estudio, el alcanzar un incremento generalizado de la productividad, elevar el potencial económico, mejorar el bienestar y reducción de la pobreza; a través de la creación del RIF, la simplificación del cumplimiento de obligaciones fiscales, la incorporación de pequeñas empresas a la formalidad en materia tributaria y de seguridad social, sustituyéndose así al Régimen de Pequeños Contribuyentes<sup>2</sup> (REPECOS) (Presidencia de la República).

Por tal atribución, surge dicha modalidad de tributación en la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), instituyéndose en la nueva norma jurídica en estudio, mediante su publicación en el Diario Oficial de la Federación (DOF) del 11 de diciembre de 2013.

De tal manera, el RIF surge en un marco de reforma social y hacendaria, la cual fue propuesta por el Ejecutivo Federal incluida en el Paquete Económico<sup>3</sup> para el ejercicio fiscal 2014; que en atención a los argumentos manifestados para su instauración, obedeció al incremento en la productividad económica y en búsqueda de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales propiciando así, la formalidad de parte de los sujetos pasivos de la relación tributaria en México (Ávila, et al., 2016).

Entre las principales características de la modalidad de tributación en análisis, consistió en un régimen opcional para las personas físicas de baja capacidad económica y administrativa (Victorio, 2014: 8), manifestándose entre sus numerales 111 al 113 de la LIRS, que va dirigido a personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera título profesional; siempre y cuando los ingresos propios de la actividad empresarial en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de dos millones de pesos.

Asimismo, se establece entre los artículos del Capítulo II Sección II de la Ley en cita, que los sujetos en dicha particularidad de tributación, calcularán y enterarán el gravamen en comento de forma bimestral, contando con el carácter de pago definitivo a más tardar el día 17 del mes posterior que corresponda el pago, es decir, el 17 de marzo, mayo, septiembre y enero del siguiente ejercicio fiscal.

Además, se describe en el apartado correspondiente al régimen en estudio, que para efectos de la determinación de la base gravable y/o determinación de la utilidad fiscal, se restarán las deducciones autorizadas efectivamente pagadas e instituidas en la misma norma jurídica, de los ingresos obtenidos durante en el período a declarar; diferencia a la cual se le aplicará la tarifa bimestral establecida en el artículo 111 de la LISR.

1 Instrumento rector de la planeación nacional del desarrollo que explica las políticas, objetivos, estrategias y lineamientos generales en materia económica, social y política del país, concebidos de manera integral y coherente para orientar la conducción de quehacer público, social y privado (CEFP, 2006:39).

2 El Régimen de Pequeños Contribuyentes tuvo sus orígenes en la Ley del Impuesto sobre la Renta para el ejercicio fiscal de 1998, cuyo según su exposición de motivos era incorporar a la mayoría de los vendedores que operaban en menor escala y de los cuales muchos estaban en el sector informal de la economía (PRODECON, 2013:2).

3 Es el conjunto de consideraciones económicas y fiscales para el siguiente ejercicio fiscal que el Poder Ejecutivo pone a disposición del Poder Legislativo para su discusión y eventual aprobación. Está integrado básicamente, por los Criterios Generales de Política Económica, la Iniciativa de Ley de Ingresos, el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación y la miscelánea fiscal (CEFP, 2014:28).

De igual manera, con el propósito de que aquellos pequeños empresarios que se encontraban en la informalidad, se incluye en el proceso de la determinación del Impuesto Sobre la Renta (ISR), la disminución del porcentaje aplicable que de acuerdo a los años en que se encuentre tributando el contribuyente, iniciando en el primer ejercicio fiscal con un estímulo del 100%, en el segundo año el 90%, y así sucesivamente hasta completar los diez años con tal beneficio.

En esta misma postura, además de las bondades concedidas en correspondencia al ISR, al Impuesto al Valor agregado (IVA) y al Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS); gravámenes que se abordarán con detenimiento con posterioridad en el presente estudio, también para los contribuyentes que se encuentran actualmente tributando en dicha modalidad, se han otorgado facilidades administrativas en lo que concierne a la presentación de la información contable, en virtud, de que la misma autoridad puso a disposición del sujeto pasivo la aplicación denominada “mis cuentas” para el envío de sus ingresos y gastos, para efectos de la emisión de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) y/o generación de la Nómina Digital Electrónica (NDE), así como para la presentación de las declaraciones bimestrales entre otros tipos de servicios que se pueden efectuar en el apartado

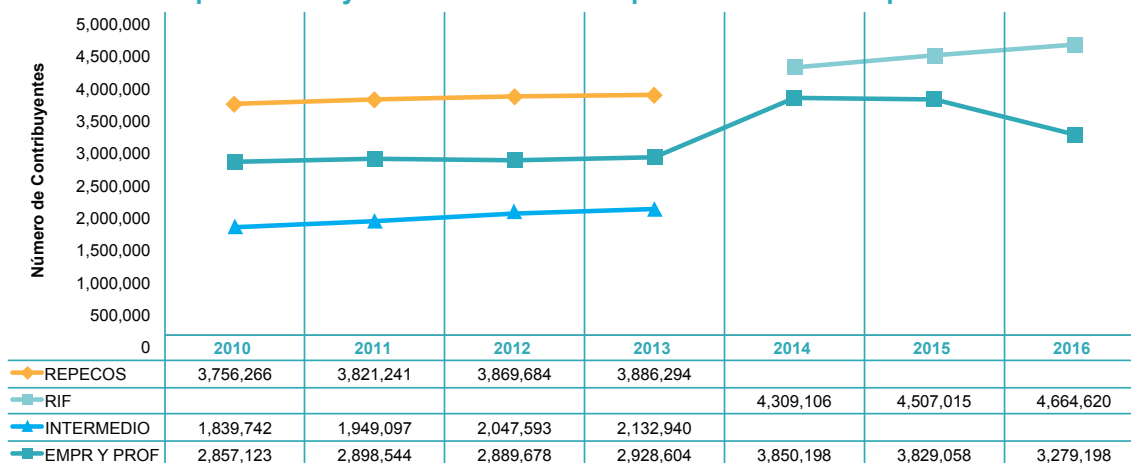
en comento disponible en la página del Servicio de Administración Tributaria (SAT).

También es preciso señalar, que aquellos contribuyentes que se encontraron registrados ante el Régimen Intermedio<sup>4</sup> (RI) y que sus ingresos en el ejercicio fiscal inmediato anterior no fueran superiores a los dos millones de pesos, podrían optar por tributar conforme al RIF o en su defecto pertenecer al Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales<sup>5</sup> (RAEP).

Al respecto y en atención a los datos proporcionados por el SAT, al cierre del ejercicio fiscal 2013, la sumatoria del padrón de contribuyentes inscritos en las tres modalidades vigentes en dicho período, sumaron 8, 947,838. Mientras que al cierre del mes de septiembre del año 2016, el total de contribuyentes inscritos en las modalidades del RIF y de RAEP, suman la cantidad de 7, 943,818; cifra que representa el 11.22% menos de contribuyentes inscritos y a dos años nueve meses de haber entrado en vigor el RIF.

Si bien es cierto, que la nueva modalidad de tributación en análisis muestra un incremento en el período que se exhibe, aunque no es menester de la presente investigación, resulta interesante analizar si verdaderamente su creación ha contribuido en disminuir los indicadores de la informalidad en México.

**GRÁFICA 1. MÉXICO**  
**Comportamiento del padrón de contribuyentes. Pequeños Contribuyentes, Intermedio, Empresariales y Profesionales e Incorporación Fiscal a Septiembre 2016.**



**Fuente:** Elaboración propia con datos abiertos disponibles en el portal del SAT. [http://www.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Paginas/inicio.html](http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/inicio.html)

4 El Régimen Intermedio fue opcional para las personas físicas con actividades empresariales a partir de la LISR 2004 al 2013, siempre y cuando sus ingresos no superaran los cuatro millones de pesos en un ejercicio fiscal.

5 Esta modalidad surgió en la reforma fiscal que entró en vigor a partir del ejercicio 2004 y que aún sigue en la LISR vigente, mediante el cual pueden tributar personas físicas con actividades empresariales y las personas físicas con actividad profesional.

## 1. EL RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL Y EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El ISR, es uno de los impuestos más longevos del sistema tributario mexicano, el cual ha pasado por todo un proceso de transformaciones en sus elementos esenciales del gravamen en atención al tiempo en que se ha implementado e instituyéndose por primera vez en el año de 1921 (Flores, s.f.).

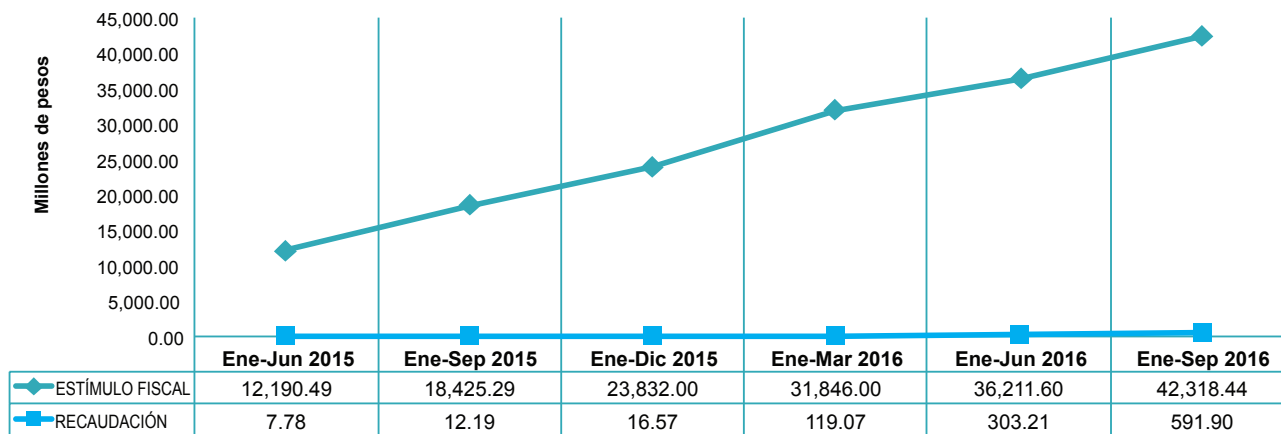
Según su cronología, la Ley del 20 de julio de 1921, denominada también como “Ley del Centenario” representa el antecedente más antiguo del impuesto en referencia en México, gravando los ingresos o ganancias derivadas de la actividad comercial e industrial, de los profesionistas y asalariados, así como de dividendos. Posteriormente, surge la Ley del 21 de febrero de 1924, misma que se organizó en dos capítulos principales, los referentes a sueldos, salarios, emolumentos y sobre las ganancias de las sociedades y empresas. Con posterioridad, surgió la norma jurídica en estudio del 18 de marzo de 1925, misma que se estructuró de siete cédulas, sufriendo modificaciones esenciales de 1931 a 1939. Después de 17 años se instituyó la Ley del 31 de diciembre de 1941, gravando las utilidades, las ganancias, rentas, productos, provechos, participaciones y en general todas las percepciones en efectivo entre otros conceptos. Seguidamente, se estableció la Ley del 31 de diciembre de 1953, considerando la

renta de los ingresos de la explotación de capital, del trabajo, rendimientos, utilidades, ganancias, intereses, productos, provecho, participación, sueldos, honorarios y cualquier percepción en efectivo. Posteriormente, surge la norma jurídica en análisis el 30 de diciembre de 1964, cambiando su estructura de sistema cedular por el sistema global (Flores, s.f.: 627-662), existiendo con posterioridad las normas jurídicas referentes al impuesto en estudio, la de 1981, la de 2002 y quedando en la actualidad la Ley del ISR del 2014.

Además de ser el impuesto más antiguo del sistema tributario mexicano, es el de mayor relevancia en cuanto a su percepción económica en México, puesto que tanto en su proyección como en su recaudación simboliza el mayor porcentaje en correlación a las demás fuentes de financiamiento para el sostenimiento del gasto público por parte del Estado. Verbigracia, en el proceso de su presupuestación a partir del ejercicio fiscal 2012 al 2017 ha representado por encima del 50% en correlación a los demás gravámenes contemplados en el primer apartado de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF), mismo que refiere a los ingresos del gobierno federal de los períodos en mención.

Para el caso que nos ocupa, en lo que atañe a la percepción del impuesto antes indicado en correlación a los contribuyentes inscritos en la modalidad del RIF, desde su creación y de forma acumulativa solamente han aportado al mes de septiembre del 2016, 591.90

GRÁFICA 2 MÉXICO  
Recaudación y estímulo fiscal de ISR en contribuyentes del RIF a septiembre de 2016. Pesos corrientes acumulados



Fuente: Elaboración propia con datos abiertos disponibles en el portal del SAT. [http://www.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Paginas/inicio.html](http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/inicio.html)

millones de pesos, percepción pecuniaria que representa solamente el 1.38% del total del impuesto resultante en el proceso de la determinación del gravamen por el universo de contribuyentes en estudio, mientras que el estímulo fiscal acumulado al mismo período suman la cantidad de 42,318.44 millones de pesos que no se recaudaron en atención al apremio otorgado en la norma jurídica alusiva al gravamen antes mencionado.

Es preciso señalar que las cifras obtenidas hasta los períodos manifestados por parte de la dependencia gubernamental, se desprenden de la aportación del 10% del impuesto obtenido en el proceso de la determinación del ISR acorde a lo establecido en la norma legal, lo cual deberá de mejorarse en los próximos ejercicios fiscales conforme el estímulo fiscal disminuya para aquellos contribuyentes que se encuentran inscritos bajo la modalidad de tributación en estudio.

## **2. EL RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL Y EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

La Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), se publicó en el DOF del día 29 de diciembre de 1979, misma para entrar en vigor el 1º de enero de 1980, norma jurídica que ha contado con varios cambios desde su institución, en sus elementos esenciales tales como el objeto, el sujeto, la base y la tasa aplicable según sea el caso. En atención a sus disposiciones generales vigentes, el gravamen indicado, se sujeta a personas físicas y morales que realicen actividades de enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios; aplicándose la tasa del 16% sobre el valor de los bienes o servicios antes mencionados, precisándose que además, existen productos y servicios gravados a la tasa 0% así como exentos.

El IVA es el segundo impuesto más importante en los ingresos tributarios del Estado mexicano, ya que muestra un incremento tanto en su presupuestación como en su recaudación en cada ejercicio fiscal; de tal manera que en los últimos ocho años cuenta con una proyección promedio por encima del 35% en correlación a las demás contribuciones federales según el estudio efectuado a la LIF del 2010 al 2017.

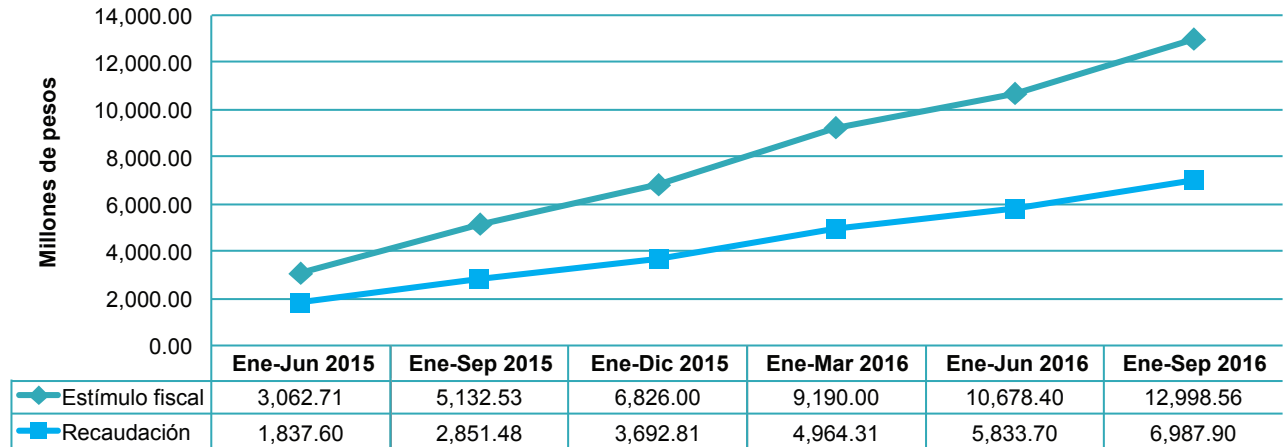
En lo que refiere dicho gravamen en correlación al RIF, en el artículo 5-E de la LIVA describe que para los contribuyentes que ejerzan la opción de tributar en la modalidad de estudio y durante el período en que permanezcan en la misma, en lugar de presentar mensualmente la declaración del impuesto en referencia, deberán de calcularlo de forma bimestral, por los períodos comprendidos de enero y febrero, marzo y abril, mayo y junio, julio y agosto, septiembre y octubre así como de noviembre y diciembre, realizando el pago correspondiente a más tardar el día 17 del mes posterior al que corresponda el período de pago, mismo que se considerará como pago definitivo; característica de obligación administrativa que coincide en materia de ISR. (LIVA, 2016).

En el DOF del 26 de diciembre de 2013, el Ejecutivo Federal publicó un decreto en el que se manifiestan una serie de beneficios fiscales y medidas de simplificación administrativa para los contribuyentes que realizan operaciones con el público en general para el ejercicio fiscal 2014, aplicándose exclusivamente en materia de IVA a los contribuyentes pertenecientes al RIF, un estímulo del 100% de dicho gravamen que deban de pagar por la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles; siendo acreditable contra el que deban de pagar por las antes indicadas actividades.

Dicho beneficio, pueden optar por aplicarlo siempre y cuando que el impuesto en estudio no sea trasladado al adquirente de los bienes, de los servicios independientes o del uso o goce temporal de los bienes muebles y que no se realice el acreditamiento del impuesto que les haya sido trasladado.

En lo que concierne al estímulo y recaudación del IVA en correspondencia a los contribuyentes inscritos ante el RIF, según cifras proporcionadas por el SAT, al cierre del mes de septiembre de 2016, desde su institución y de forma acumulativa se han recaudado 6,987.90 millones de pesos, suma que representa el 34.96% en correspondencia al total del impuesto en caso de que se hubiese cobrado en su totalidad del régimen en estudio; y en virtud, de que la cifra del estímulo otorgado al mismo periodo de referencia, totaliza la cantidad de 12,998.56 millones de pesos.

**GRÁFICA 3 MÉXICO**  
**Recaudación y estímulo fiscal de IVA en contribuyentes del RIF a septiembre de 2016.**  
**Pesos corrientes acumulados**



*Fuente: Elaboración propia con datos abiertos disponibles en el portal del SAT. [http://www.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Paginas/inicio.html](http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/inicio.html)*

### 3. EL RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL Y EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

La Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (LIEPS), se publicó en el DOF con fecha del 30 de diciembre de 1980, misma que en sus disposiciones generales se establece la obligación de pagar dicha prestación pecuniaria, todas las personas físicas y morales por la enajenación de bienes o prestación de servicios, subrayando entre los primeros; bebidas de con contenido alcohólico y cerveza, alcohol desnaturalizado, tabacos labrados, combustibles automotrices y entre sus últimas reformas destacan las bebidas energizantes y los alimentos no básicos, entre otros, aplicándose la tasa del gravamen en comento según sea el caso conforme a la norma jurídica en estudio.

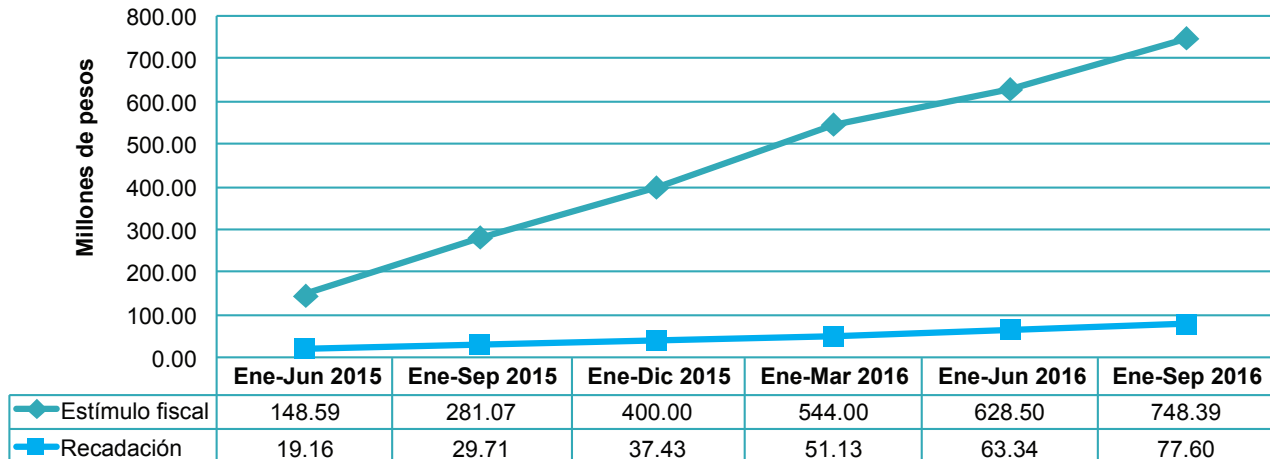
De igual forma en el numeral 5º-D de la LIEPS, se establece que aquellos contribuyentes que opten por tributar conforme al RIF y durante por el período en que permanezcan en dicha modalidad, en lugar de determinar el gravamen alusivo a dicha norma de forma mensual, deberá de calcularse bimestralmente, por los períodos comprendidos de enero y febrero, marzo y abril, mayo y junio, julio y agosto, septiembre y octubre, así como noviembre y diciembre de cada

ejercicio fiscal, pagando dicho impuesto a más tardar el día 17 del mes posterior al que corresponda el período de pago, contando así con la característica de pago definitivo, congruencia manifestada también el ISR y el IVA.

Asimismo, en el decreto del 26 de diciembre del 2013 en su artículo séptimo transitorio, también se manifestó por parte del Ejecutivo Federal, para el ejercicio fiscal del 2014 el otorgamiento de un estímulo del 100% del IEPS para los contribuyentes del RIF y que realicen operaciones con el público en general, por la enajenación o prestación de servicios conforme a la citada Ley, siempre y cuando el gravamen en comento, no sea trasladado al adquirente.

En lo que atañe al RIF y el comportamiento del estímulo y recaudación del IEPS, en atención a las cifras exhibidas por el SAT al cierre del mes de septiembre del 2016, la percepción acumulada desde la institución de la modalidad de tributación en referencia y del impuesto en estudio, muestra la cantidad de 77.60 millones de pesos, cantidad que representa el 9.39% del total del impuesto calculado en los contribuyentes pertenecientes al RIF, ya que, el estímulo otorgado a la fecha antes descrita, representa un total de 748.39 millones de pesos.

**GRÁFICA 4 MÉXICO**  
**Recaudación y estímulo fiscal de IEPS en contribuyentes del RIF a septiembre de 2016.**  
**Pesos corrientes acumulados**



*Fuente: Elaboración propia con datos abiertos disponibles en el portal del SAT. [http://www.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Paginas/inicio.html](http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/inicio.html)*

## CONCLUSIONES

En atención de la exposición de motivos de la institución del RIF, principalmente ha sido en búsqueda de la inserción de empresas a la formalidad e incrementar con ello la productividad y el potencial económico; sin embargo, según el estudio planteado, se hace necesario establecer algún instrumento de medición de dicho régimen en la incidencia en la informalidad, ya que según las cifras descritas en el análisis, si bien es cierto que el número de contribuyentes inscritos en la modalidad de tributación mencionada ha incrementado, también se exhibe una disminución en el Régimen de Actividades Empresariales y Profesionales; lo que hace suponer posibles actos de emigración entre regímenes o bien, suspensión de actividades y nuevos registros ante el Registro Federal de Contribuyentes del mismo negocio, en virtud de que la suma de contribuyentes al cierre del 2013 en las tres modalidades manifestadas fueron superiores a las del cierre del mes de septiembre del 2016.

Indudablemente, la modalidad de tributación instituida ha contado con una serie de beneficios en materia de facilidades administrativas para el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes que han optado por tributar conforme al RIF; así como los estímulos fiscales en las tres contribuciones manifestadas en el análisis.

En lo que concierne a la recaudación acumulada del Impuesto Sobre la Renta al mes de septiembre del 2016, se muestra un incremento; sin embargo, el aumento en la exención cada vez es superior, situación posible a la incorporación de nuevos sujetos pasivos a la modalidad y que cuentan con el 100% de estímulo fiscal al ser su primer ejercicio fiscal de operaciones; situación de percepción económica para el Estado que deberá de mejorar para los siguientes años al disminuirse el beneficio otorgado a los contribuyentes ya formalmente identificados.

A dos años nueve meses que refiere el estudio de la creación del RIF, se está a la expectativa si dicha modalidad cumplirá su ciclo del estímulo de diez ejercicios fiscales y se encuentre en el escenario de contribuir al 100% referente al ISR; ya que al cierre de cada período gubernamental normalmente se muestran cambios sustanciales en las modalidades de tributación en la norma jurídica alusiva al impuesto referido.

En lo que refiere al IVA y al IEPS, también muestran un incremento en la exención otorgada acumulada al mes de septiembre del 2016, sin embargo, en términos porcentuales la percepción económica percibida por el Estado de dichos gravámenes es superior en lo individual en relación al ISR.

## BIBLIOGRAFÍA

Ávila, O., et al. (2016). *Manual del Régimen de Incorporación Fiscal, Análisis Integral y Casos Prácticos*. 3ª edición. Asociación Nacional de Fiscalistas.net A.C., Veracruz, México.

**CEFP** (2006). "Glosario de Términos más Usuales de Finanzas Públicas". Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, Cámara de Diputados, H. Congreso de la Unión. [En línea]. Disponible en: <http://www.cefp.gob.mx/intr/edocumentos/pdf/cefp/cefp0282006.pdf> [Extraído el 14 de noviembre de 2016].

**CEFP** (2014). "Glosario de Términos más Usuales de Finanzas Públicas". Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, Cámara de Diputados, H. Congreso de la Unión. [En línea]. Disponible en: <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/documento/2014/noviembre/cefp0202014.pdf> [Extraído el 14 de noviembre de 2016].

**DOF** 26 de diciembre de 2013. Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa. [En línea]. Disponible en: [http://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5328028&fecha=26/12/2013](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5328028&fecha=26/12/2013) [Extraído el 12 de noviembre de 2016].

**DOF** del 11 de diciembre de 2013 (segunda edición). Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y se abrogan la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo. [En línea]. Disponible en: [http://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5325371&fecha=11/12/2013](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5325371&fecha=11/12/2013), [extraído el 12 de noviembre 2016].

**Flores, E.** (1975) "Trayectoria del Impuesto Sobre la Renta en México" [en línea]. Revista de la Facultad de Derecho de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, pp. 627-662. Disponible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/indice.htm?r=facdermx&n=99> [extraído el 10 de noviembre de 2016].

**Ley de Ingresos de la Federación** (2010-2017). [En línea]. Disponibles en: <http://www.gob.mx/shcp/documentos/ley-de-ingresos-de-la-federacion> [Extraídos el 7 de noviembre de 2016].

**Ley del Impuesto al Valor agregado** (2016). Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013. [En línea]. Disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/77.pdf> [Extraída el 8 de noviembre de 2016].

**Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios** (2016). Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1980. Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de noviembre de 2016. [En línea]. Disponible en: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/78\\_151116.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/78_151116.pdf) [Extraído el 21 de noviembre de 2016].

**Ley del Impuesto Sobre la Renta** (2016). Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013. Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de noviembre de 2015. [En línea]. Disponible en: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR\\_181115.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_181115.pdf) [Extraído el 16 de noviembre de 2016].

**OCDE** (2012). "México. Mejores Políticas para un Desarrollo Incluyente". [En línea]. Disponible en: <http://www.oecd.org/mexico/Mexico%202012%20FINALES%20SEP%20eBook.pdf> [Extraído el 8 de noviembre de 2016].



**Presidencia de la República** (2013). "Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018". [En línea]. Disponible en: <http://pnd.gob.mx/wp-content/uploads/2013/06/PND-introduccion.pdf> [Extraído el 8 de noviembre de 2016].

**Presidencia de la República** (2013). "Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta para el ejercicio fiscal 2014". [En línea]. Disponible en: [http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/06\\_lir.pdf](http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/06_lir.pdf), [extraído el 10 de noviembre de 2016].

**PRODECON** (2013). "Régimen de Incorporación Fiscal". Procuraduría de la Defensa del contribuyente. [En línea]. Disponible en: <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/p/analisis-sistemicos-y-estudios-normativos/sub-menu-analisis-sistemicos/estudios-tecnicos/regimen-de-incorporacion-fiscal-rif> [Extraído el 11 de noviembre de 2016].

**Servicio de Administración Tributaria (SAT)**. Datos abiertos. [En línea]. Disponible en: [http://www.sat.gob.mx/cifras\\_sat/Paginas/inicio.html](http://www.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/inicio.html) [Extraído el 5 de noviembre de 2016].

**Victorio, J.** (2014). "Nuevo Régimen de Incorporación Fiscal". 2ª edición. Competitive Press, S.A. de C.V., México, D.F.

# COBRANZA COACTIVA: DIAGNÓSTICO Y PROPUESTAS DE MEJORA



**Equipo de trabajo  
de la Dirección General  
Impositiva de la Administración  
Federal de Ingresos Públicos  
de la República Argentina**

## SINOPSIS

El presente trabajo surge de la conformación de un equipo interdisciplinario para promover soluciones que impacten de manera rápida y sustancial en la cobranza coactiva, a partir de un enfoque basado en la gestión de riesgos.

Con ese fin, se elaboraron cursos de acción tendientes a potenciar la explotación de la

información, a orientar los esfuerzos hacia la mitigación de los riesgos más relevantes a través de la implementación de una matriz, y a impulsar mejoras de carácter operativo que permitan fortalecer la gestión, no solo de la cobranza coactiva sino también de la administración tributaria en general.

## CONTENIDO

1. Análisis de la situación actual
2. Propuestas de mejoras
3. Conclusiones
4. Bibliografía

## LOS AUTORES

El presente trabajo fue elaborado por un equipo perteneciente a la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos de la República Argentina. Dicho equipo estuvo integrado por: **Néstor Del Cuadro**, Contador Público, Director; **Sergio Flosi**, Contador Público, Director; **Jorge Rodríguez**, Contador Público, Director; **Nancy Álvarez**, Directora; **Carlos Rubinstein**, Abogado, Consejero Técnico; **Marcelo Maidana**, Abogado, Asesor; **Adrián Salido**, Contador Público, Jefe Agencia; **María Victoria Fernández**, Abogada, Jefa Sección Cobranzas Judiciales; **María Eugenia Fanelli**, Abogada, Jefa Sección Cobranzas Judiciales; **Miguel Moreno**, Abogado, Jefe División Cobranzas Judiciales y Sumarios; **Juan Salvucci**, Contador Público, Jefe Agencia; **Pablo De Brito**, Abogado, Representante del Fisco, **Mauricio Britapaja**, Abogado, Jefe Sección Cobranza Judicial; **Diego Rigali**, Abogado, Representante del Fisco.

## INTRODUCCIÓN

Con el objeto de propiciar la participación de todos los niveles y áreas del personal en la generación y valoración de propuestas relativas a modificaciones normativas, de procesos y/o sistémicas, tendientes a mejorar la cobranza coactiva, incrementando el rendimiento del recupero, se ha designado un grupo de trabajo compuesto por tres Direcciones Regionales, responsable de efectuar un diagnóstico integral respecto del trámite de las ejecuciones fiscales y de los sistemas de seguimiento, registro y control diseñados para facilitar el cumplimiento de los objetivos del proceso.

### Áreas participantes

El grupo de trabajo sobre cobranza coactiva se ha conformado tanto con funcionarios que cuentan con la experiencia de quienes se desempeñan en roles de jefatura como con aquellos que ejecutan tareas de asesoramiento y control, teniendo en miras asegurar una visión global de la problemática en estudio.

Asimismo, se ha procurado la participación de agentes que prestan servicio en distintas subdirecciones operativas, con el objeto de evaluar la compatibilidad o no de las soluciones propuestas con la realidad de cada dependencia.

### Definición del alcance - Temario

Con el objetivo de potenciar la explotación de la información disponible y generar nuevas herramientas para fortalecer la gestión, se realizó un análisis acorde a un temario predefinido y estructurado en dos aspectos:

#### a. Ejecuciones fiscales

Evaluar y proponer adecuaciones en el sistema de gestión (SIRAEF) considerando aspectos tales como expediente electrónico e intercambio digital de información, mejoras en funcionalidades y gestión en línea con los sistemas de control.

Reforzar posición institucional en el uso de Domicilio Fiscal Electrónico para notificaciones realizadas en el marco del procedimiento Art.92.

Aplicación de matrices o factores de riesgo en la gestión y análisis de la cartera, su segmentación y posibilidades de recupero.

Aplicación de análisis probabilístico y de riesgo sobre datos integrados para la selección de cautelares con mayor expectativa de éxito.

#### b. Control de gestión – tableros agencia

Análisis y definición de un sistema que integre en línea los datos de gestión, permita el monitoreo permanente de los indicadores seleccionados y la corrección de desvíos.

Definición de informes estadísticos comparativos estandarizados con diferentes niveles de apertura o desagregación en función del nivel del usuario solicitante.

Las propuestas formuladas se circularizaron mediante correos electrónicos entre los integrantes del grupo de trabajo.

## 1. ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN ACTUAL

Las conclusiones del diagnóstico que se realizó a partir del relevamiento y análisis efectuado por el grupo de trabajo y las áreas operativas que efectuaron propuestas, determinaron la identificación de los principales inconvenientes y las necesidades derivadas de ellos, los cuales se describen a continuación:

### Elevada cantidad de actuaciones en trámite

- El volumen de Boletas de Deuda asignados por agente y bajo el control de cada jefatura dificulta el impulso, seguimiento y control adecuado de las carteras. Las ejecuciones fiscales se inician en forma masiva. No se distingue relevancia (monto demandado, tipos de contribuyentes, segmentos) ni origen (fiscalización, determinación de oficio, denunciados penalmente, responsables solidarios, etc.), ni la adecuación de los recursos asignados a la tarea.
- El sobredimensionamiento de las carteras judiciales, ocasiona que se trabaje sobre la cartera “nueva” con herramientas masivas (SOJ) postergando el cobro de juicios con antigüedad. Aquí el tiempo transcurrido es inversamente proporcional a la posibilidad de cobro. Los controles se realizan manualmente sobre carteras de gran volumen, no explotando suficientemente la información disponible.

**Falta de explotación de la información en los distintos niveles**

- La metodología de utilización de la información en el proceso de cobro judicial conspira contra el establecimiento de estrategias de cobro adecuadas y la selección de las medidas más eficaces. La gestión se asienta sobre sistemas que absorben datos pero brindan escasa información utilizable para asistir eficazmente al cobro del crédito que se pretende recuperar.

La escasa utilización de otras medidas tales como embargos sobre bienes muebles (aprox. 1%), bienes muebles registrables (aprox. 3%), inmuebles (aprox. 3%) o cuentas a cobrar (aprox. 2%) refleja el escaso manejo de la información patrimonial existente (Datos al 31/07/2016 - Anexo I Génesis II).

- La dispersión de los datos para la gestión en distintos sistemas informáticos (SIRAEF, SOJ, Sistema Cuentas Tributarias, EFISCO, Mis Facilidades, etc.) y la escasa comunicación interáreas, contribuyen a la compartimentación de la tarea y al desaprovechamiento de información relevante colectada en las etapas anteriores de la gestión de la deuda.

El sistema SIRAEF no está vinculado con los demás sistemas propios de la AFIP o lo está muy poco. Este “aislamiento” provoca que se insuman recursos en la carga manual de datos existentes en otros sistemas (se cargan pagos manuales al sistema SIRAEF existentes en el Sistema Cuentas Tributarias); o que se realicen controles de pagos mediante consultas juicio por juicio en los distintos sistemas (control de planes de pago en Mis Facilidades) para determinar si los mismos están caducos o el control de cancelación de deudas antes de la traba de medidas cautelares en EFISCO).

**Falta de uniformidad en la gestión de la deuda en todo el Organismo**

- En la actualidad la gestión de cobro de las ejecuciones fiscales esta dada por el cumplimiento de las funciones de los letrados que llevan adelante dichas causas, en la supervisión y seguimiento del Jefe de Sección Cobranza Judicial y el Jefe

de Agencia y en las definiciones y controles de la Dirección de Planificación y Control Judicial.

Las acciones de los actores intervinientes en el proceso se ejecutan siguiendo los lineamientos establecidos por la normativa interna y externa, sin tener una estrategia diferenciada de cobro para los principales deudores y sin un plan definido centralizadamente, coordinado de manera uniforme para todas las dependencias. No hay definidas estrategias para los distintos segmentos de juicios.

La cobranza coactiva es llevada a cabo de la misma manera para un gran evasor y para un pequeño contribuyente con problemas financieros, para una deuda relevante que para una deuda de monto medio o bajo, para un deudor con liquidez que para un deudor que no registre bienes, para un deudor nuevo que para un deudor catalogado como incobrable.

- Para la metodología actual el éxito del cobro descansa en la traba de fondos bancarios a través del SOJ y en el uso masivo de la Inhibición general de bienes. El orden de prioridades en la traba de medidas establecido por la Disp. 276/08 (AFIP) debería aplicarse sólo para aquellos contribuyentes que estén bancarizados y que tengan fondos significativos susceptibles de embargos.

Debe tomarse en consideración que en más de la mitad de los deudores bancarizados los resultados de la traba son negativos (el 50,13 % de oficios diligenciados tienen respuesta negativa de los bancos - Datos al 31/07 nivel país). No basta con solicitar una medida cautelar, sino que esta sea la más conveniente.

- Los perfiles técnicos de los agentes de cobranza están esencialmente orientados a la mecánica procesal en detrimento de aspectos de la capacidad para explotar la información económico-financiera del contribuyente.
- La asignación de juicios por número de boleta de deuda hace que un mismo contribuyente tenga varios juicios iniciados por agentes fiscales distintos, los que se gestionan por separado dificultando la aplicación de una estrategia en común.

- Las instrucciones de trabajo y los controles de los distintos niveles están básicamente orientadas al aspecto procesal (se observa permanentemente la antigüedad de trámite de los juicios en las distintas etapas o la cantidad de juicios sin medidas cautelares), sin evaluación suficiente de la eficiencia en el cumplimiento de los objetivos.

#### Insuficiencias de los sistemas de información

- Insuficiente automatización en el trámite de transferencia de fondos embargados.
- Falta de informatización del trámite de embargo sobre las cuentas de terceros a cobrar.
- Falta de automatización de procesos de traba de medidas cautelares (Embargos inmobiliarios, embargos de automotores, reinscripción de inhabilidades generales de bienes automotor).
- Falta de adecuación de la información generada por SIRAEF GENESIS II.
- Utilización de un sistema no homologado para el seguimiento y control de un proceso relacionado con el trámite de ejecuciones fiscales. Utilización de sistemas no homologados.
- Falta de informatización de tareas de seguimiento y control. Utilización de herramientas manuales.
- Falta de control por oposición sistémica de etapas relevantes del proceso.
- Debilidad de los tableros de control. Insuficiente exposición de información de gestión.
- Insuficiencia de controles y alertas que permitan la corrección oportuna de desvíos significativos.
- Falta de automatización y generación de escritos, ordenes y notas administrativas
- Dificultad de almacenamiento de carpetas administrativas.

#### FORTALEZAS

- Gran cantidad de información en las bases de datos.
- Capacidad interna para el desarrollo de soluciones.

#### DEBILIDADES

- Gran cantidad de actuaciones.
- Falta de conexión entre los distintos sistemas.

#### OPORTUNIDADES

- Posibilidad de explotar la información disponible.
- Ley 27.260 de Sinceramiento Fiscal.

#### AMENAZAS

- Estrategias de insolvencia de los contribuyentes.
- Dificultades de coordinación con el Poder Judicial.

## 2. PROPUESTAS DE MEJORA

Las distintas propuestas de mejora se han clasificado en dos grupos.

En el primer capítulo se detallarán aquellas que se relacionan con la explotación de la información, en el entendimiento de que esta es la principal oportunidad de mejora que presenta el proceso. Dentro de estas actividades de explotación de información, se describen algunas que se clasifican como de “Gestión Inmediata”, por considerar que estas tendrían un rápido impacto en la mejora de la cobranza y podrían impactar favorablemente en el acogimiento al régimen establecido por la Ley 27.260.

En el segundo capítulo, se exponen propuestas de mejora sobre distintos aspectos operativos.

### EXPLOTACIÓN DE LA INFORMACIÓN

#### Propuesta 1

Se considera necesario modificar el modelo de gestión de la deuda en cobranza judicial mediante la explotación de la información disponible en el Organismo con el objetivo de obtener un rápido impacto en los niveles

de recaudación, generar fuerte percepción de riesgo y optimizar la asignación de recursos materiales y humanos.

Para afectar el comportamiento fiscal es necesaria una acción oportuna que recupere la acreencia y/o evite el desapoderamiento. Los agentes judiciales deben contar en línea con la información de pagos y con todos los datos patrimoniales de los deudores.

No se impacta al deudor moroso que tiene deuda en juicio de Ejecución Fiscal si no se detectan oportunamente bienes, acreditaciones bancarias, créditos de terceros, etc., en los cuales podamos trabar medidas cautelares con la finalidad de recuperar la acreencia.

### **Cruces de información a solicitar**

**a. Gestión Inmediata:** se considera importante contar con esta información a la brevedad para impactar rápidamente en la gestión de cobranza

#### **Primer cruce:**

Contar con información que permita identificar juicios de contribuyentes con liquidez sobre los que se debe accionar de manera inmediata trabando embargo general de fondos y valores mediante el SOJ bancario. El universo del corte estará Integrado de la siguiente manera:

Boletas de Deuda radicadas desde el año 2013 en adelante (Juicios corrientes), en trámite referidas a contribuyentes con acreditaciones bancarias relevantes durante el último mes, en cuentas donde esté registrado como único titular o como cotitular.

El listado debería exponerse con los siguientes campos:

- Dependencia
- Número de Juicio
- Año
- Expediente
- Juzgado
- Número de Documento (CUIT)
- Fecha de Inicio
- Monto Demandado
- Agente Fiscal
- Etapa
- Sub Etapa
- Fecha Etapa

#### **Segundo cruce:**

Contar con información que permita identificar cuentas relacionadas con los clientes de los deudores ejecutados, sobre los que se debe accionar de manera inmediata trabando embargos sobre las cuentas a cobrar de los deudores en ejecución fiscal. El universo estará conformado de la siguiente manera:

Boletas de Deuda radicadas desde el año 2013 en adelante (Juicios corrientes), en trámite referidos a contribuyentes sin acreditaciones bancarias relevantes, que registren alguno de estos indicadores en el último año:

- Con facturación electrónica
- Con retenciones sufridas (en el último año)
- Con datos en Citi compras

El listado deberá exponerse con los siguientes campos:

- Dependencia
- Número de Juicio
- Año
- Expediente
- Juzgado
- Número de Documento (CUIT)
- Fecha de Inicio
- Monto Demandado
- Agente Fiscal
- Etapa
- Sub Etapa
- Fecha Etapa
- Individualización del o los indicadores detectados (FE, RS o CC)

#### **b. Gestión mediata:**

#### **Tercer cruce:**

Contar con información que permita identificar bienes sobre los cuales se puedan interponer medidas cautelares de efectividad mediata. El universo estará conformado de la siguiente manera:

Boletas de Deuda radicadas desde el año 2013 en adelante (Juicios corrientes), en trámite con bienes registrables informados en el último año (Propiedades, Automotores, Embarcaciones, Aeronaves y Maquinaria Agrícola).

El listado exponerse con los siguientes campos:

- Dependencia
- Número de Juicio

- Año
- Expediente
- Juzgado
- Número de Documento (CUIT)
- Fecha de Inicio
- Monto Demandado
- Agente Fiscal
- Etapa
- Sub Etapa
- Fecha Etapa
- Individualización del o los bienes registrables detectados: Propiedades, Automotores (sólo los consignados con Tipo Trámite ALTA), Aeronaves, Embarcaciones, Maquinaria Agrícola.

## Propuesta 2

### SCORING – MATRIZ DE RIESGO – SEGMENTACIÓN DE CONTRIBUYENTES

Para establecer pautas de acción dirigidas a gestionar de manera uniforme y eficiente el cobro de la deuda judicial se procederá a confeccionar una matriz de riesgo que permita ponderar la viabilidad del cobro en el menor plazo, con el volumen de las actuaciones y los recursos asignados.

Conforme a ello, y con la información disponible en el organismo, parametrizada en los cruces descriptos se obtiene un **SCORING** que representa la probabilidad o potencialidad de cobro de los contribuyentes con deuda judicial, para luego decidir el accionar a implementar.

**RANGO I:** Probabilidad de cobro alta. Integrado por aquellos contribuyentes que registren *acreditaciones bancarias relevantes*.

**RANGO II:** Probabilidad de cobro alta. Integrado por aquellos contribuyentes que no registren acreditaciones bancarias relevantes y si registren *cuentas a cobrar sobre terceros clientes*.

**RANGO III:** Probabilidad de cobro media: Integrado por aquellos contribuyentes que no registren acreditaciones bancarias relevantes, tampoco registren cuentas a cobrar sobre terceros clientes, pero se detecten *bienes registrables*.

**RANGO IV:** Probabilidad de cobro media. Integrado por aquellos contribuyentes que no registren acreditaciones bancarias relevantes, tampoco registren cuentas a cobrar sobre terceros clientes, no se detecten bienes registrables pero se visualicen índices de actividad (Citi ventas, nómina salarial, consumos relevantes, etc.).

**RANGO V:** Probabilidad de cobro baja. Integrado por aquellos contribuyentes sobre los que no se detecten bienes registrables y no se visualicen índices de actividad.

Para determinar el nivel de impacto sobre la cartera se establecerá una segmentación por montos de deuda por contribuyente de la siguiente manera:

**SEGMENTO I:** Integrado por los 50 contribuyentes con mayor deuda total.

**SEGMENTO II:** Integrado por el 25% de contribuyentes con mayor deuda, o primer cuartil, del universo que queda luego de segregar a los del segmento I.

**SEGMENTO III:** Integrado por el segundo cuartil de contribuyentes con mayor deuda, del universo que queda luego de segregar a los del segmento I.

**SEGMENTO IV:** Integrado por el tercer cuartil de contribuyentes con mayor deuda, del universo que queda luego de segregar a los del segmento I.

**SEGMENTO V:** Integrado por el cuarto cuartil luego de segregar a los del segmento I.

## MEJORAS OPERATIVAS

### Propuesta 1

#### IMPLEMENTACIÓN DE SOJ CUENTAS A COBRAR

##### Situación relevada

El trámite de embargo sobre cuentas a cobrar se efectúa en soporte papel.

##### Problemas / necesidades

La propuesta de implementación del Sistema SOJ-T viene a solucionar fundamentalmente tres inconvenientes actuales a destacar:

- a. Tarea manual uno a uno que demanda obtener los datos de los clientes de los deudores en ejecución fiscal con el fin de efectivizar la medida.
- b. Emisión, registro, seguimiento, etc. del Oficio de Embargo también en forma manual.
- c. Escasa cantidad de medidas trabadas a nivel país (Inferior al 7%), en relación con su importancia. Dicha importancia se fundamenta, según la experiencia recogida, además de la posibilidad ulterior de transferir fondos retenidos, principalmente en el efecto comercial indirecto que lleva al deudor a intentar regularizar su acreencia con el fisco.

### **Acciones**

Implementar un Sistema Integrado de Gestión, Seguimiento y Control de Embargos sobre Cuentas a Cobrar, siendo ésta una medida cautelar de importancia a trabar a los contribuyentes deudores, en el marco de los Juicios de Ejecución Fiscal iniciados por la Administración Federal para el recupero de sus acreencias.

Obtención de información sistémica referente a los clientes de los deudores ejecutados, con el objetivo de incrementar las medidas cautelares tendientes al cobro del crédito fiscal, tanto en cantidad como en calidad. Optimizar la cobranza judicial y la noción de “riesgo subjetivo” en el ejecutado.

Incorporación de la operatoria conforme SOJ redundando ello en un incremento del sistema de control de los oficios y su estado como así también de la incidencia efectiva de los mismos.

Para cumplir con el objetivo planteado de producir la disponibilidad de información, generar un incremento de las medidas, mejorar el control y seguimiento de las actuaciones, el Sistema SOJ-T utilizará información sobre los ejecutados y sobre sus clientes, que se encuentra en poder del organismo en distintas bases de datos, y además, en la interrelación con los distintos usuarios administrará diversos datos que serán sistematizados.

Partiendo de los datos de las ejecuciones fiscales en la base (SIRAEF) efectúa un confronte sistémico con E-fisco de determinados parámetros convalidados

previamente, que permita al Agente Fiscal contar con la información necesaria para decidir la generación de un Oficio de Embargo de Cuentas a Cobrar de terceros.

Podrá en caso de decidir confeccionar el oficio y seguir adelante con la diligencia, elegir el tercero a oficiar, la agencia donde aquel se encuentra inscripto, la nota de requisitoria a la dependencia correspondiente, el monto por el que solicitará la medida y la impresión de los oficios (texto soporte papel) debidamente confeccionados para su firma, también podrá corroborar los oficiales ad hoc requeridos en colaboración y su remisión.

Asimismo practicada la diligencia se incorporará la novedad al sistema de seguimientos, así como también la eventual respuesta (positiva o negativa) de la misma. Generará desde el mismo sistema todos los oficios o constancias que fueren necesarios, para indicar el proceder al tercero oficiado, desde la retención e información hasta la transferencia en los lugares en que SS así lo permita.

Por otro lado, también generará los oficios que eventualmente deberán ser sometidos a confronte.

El sistema es autolimitativo, por lo que no podrá superarse el monto nominal consignado en el sistema SIRAEF, a los efectos de evitar eventuales perjuicios para el deudor del crédito fiscal.

A partir de distintos reportes contemplados en el Sistema se podrá efectuar el control y seguimiento de las medidas (Ej. actualización sobre su diligenciamiento, transferencia de fondos, juicios regularizados con posterioridad a la traba del embargo, etc.).

### **Beneficios**

Habiendo sido visto y probado el sistema por el área operativa en los diferentes escenarios posibles se colige que el mismo da cumplimiento a los requerimientos y objetivos oportunamente planteados, entendiendo que su implementación generará en una primera etapa un incremento en la traba de este tipo de medida cautelar, control fehaciente sobre los oficios diligenciados, un efectivo impacto en los contribuyentes deudores y un incremento (principalmente vía pago, acogimiento, etc) del recupero de las obligaciones en juicio.



## Propuesta 2

### TRANSFERENCIA DE FONDOS INCAUTADOS

#### Situación relevada

Una vez constatada la existencia de fondos retenidos por la Entidad Bancaria se verifica: a) si el contribuyente tiene pagos relacionados con la boleta de deuda b) si presentó plan de pagos. En su defecto, se procede a confeccionar escrito acompañando la pantalla “respuesta de los Bancos” en la que se detalla la suma embargada y retenida, y se solicita en el juzgado interviniente que se ordene la transferencia de los fondos retenidos (siempre y cuando el juicio tenga sentencia), ya que ésta es la etapa procesal oportuna para ordenar la transferencia de los fondos.

Proveído el pedido efectuado se transfieren los fondos mediante la opción “transferencia de fondos” existente en el sistema SOJ. Tal transacción se pone en conocimiento del juzgado junto con la fecha en que fueron transferidos los fondos y con el número de oficio con el cual se realizó, acompañando las constancias correspondientes.

Ahora bien, el pedido de transferencia efectuado impacta en una cuenta judicial recaudadora del impuesto, a nombre de los autos respectivos; es decir, que si bien la transferencia fue realizada, las sumas retenidas no han ingresado efectivamente al Fisco. A su vez, el Organismo desconoce el número de cuenta precitado hasta tanto el Banco de la Nación Argentina lo informe al Juzgado interviniente, de modo escrito.

Por otra parte, el representante fiscal actuante debe practicar una liquidación de la deuda en la cual calcula accesorios e indica a que impuestos y períodos se procederán a afectar los fondos retenidos. De tal liquidación se da traslado al demandado. Pasado el término procesal, sin que el demandado haya opuesto reparo a la suma emergente de la liquidación, se solicita en el Juzgado que se tenga por consentida la misma. Ante esta nueva presentación el juzgado emite un proveído en el que: a) se tiene por consentida b) pide aclaratoria, c) ordena una nueva notificación (si el juzgado lo considera oportuno).

Una vez obtenida la información del Banco Nación Argentina y firme la liquidación antes señalada, se solicita al Juzgado que ordene a la entidad bancaria

la transmisión de los fondos (hasta el momento depositados en una cuenta judicial), a la cuenta Fiscal. Finalmente la sección Recaudación de cada Agencia debe realizar un ajuste manual afectando los fondos en trato a cada uno de los impuestos y períodos, conforme la liquidación consentida.

#### Problemas / necesidades

El procedimiento de transferencia de fondos embargados resulta sumamente engorroso, lento y dificulta el rápido ingreso de los fondos a las arcas del Fisco. El Banco de la Nación Argentina demora en aportar la información solicitada por los juzgados.

#### Acciones

Informatizar las transferencias a través del sistema SOJ, orientándolas en dos aspectos:

1- En la remisión de información por parte de la entidad bancaria al Juzgado (referida al número de cuenta judicial depositaria de los fondos retenidos), de modo de agilizar radicalmente los tiempos de tramitación al contar con la misma de modo automático.

2- Una vez que se observe en el sistema tal información, debería preverse la opción de transferir desde dicha cuenta judicial a la cuenta del respectivo contribuyente el CAPITAL incautado; afectándolo por Impuesto, Concepto, Subconcepto y Período Fiscal reclamados (comenzando desde la deuda mas antigua, es decir como si el contribuyente hiciera un pago por ventanilla bancaria o por VEP).

Es menester indicar que se efectuaría tal operatoria de modo previo a practicar liquidación judicial, ya que al existir sentencia firme y sólo transferir los montos correspondientes al CAPITAL, no se estaría afectando el derecho del contribuyente, en cuanto a tomar conocimiento y/o no consentir la liquidación de accesorios (la cual si debería ser liquidada y notificada al demandado). Sin perjuicio de esto último, la transferencia de los accesorios una vez firme tal liquidación se realizaría de modo más ágil en función a la informatización indicada en el punto 1.

#### Beneficios

Simplificar los pasos para la transferencia de fondos embargados. Acelerar los tiempos de ingreso de los fondos embargados a las cuentas del Organismo.

### PROPUESTA 3

#### IMPLEMENTACION DE UN SOJ INMUEBLES

##### Situación relevada

El trámite de traba de embargos inmobiliarios se efectúa en soporte papel. El diligenciamiento de oficios a los Registros de Propiedad Inmueble es engorroso y su trámite presenta demoras.

##### Problemas / necesidades

Se necesita automatizar el trámite a fin de procurar una mayor eficacia en el resultado de la medida.

##### Acciones

Coordinar con los Registros de la Propiedad Inmueble de cada Provincia la implementación de un sistema informático mediante el cual una vez retirado el oficio del Juzgado interviniente, pueda ser transmitido al Registro Respectivo vía Informática mediante el "Sistema SOJ Inmuebles". Asimismo, impulsar que el Registro receptor por el mismo sistema informático remita un informe tomando razón de la medida cautelar o de la Inhibición General de Bienes para su transmisión o presentación al expediente judicial.

##### Beneficios

Mejora las expectativas del cobro de los créditos fiscales. Mejora la gestión de los recursos del organismo.

### PROPUESTA 4

#### IMPLEMENTACIÓN DE UN SOJ AUTOMOTOR

##### Situación relevada

El trámite de traba de embargos automotores se efectúa en soporte papel. El diligenciamiento de oficios a los Registros de Propiedad Automotor es engorroso y su trámite presenta demoras

##### Problemas / necesidades

Se necesita automatizar el trámite a fin de procurar una mayor eficacia en el resultado de la medida.

##### Acciones

Coordinar con la Dirección Nacional del Registro de Propiedad Automotor la posibilidad de tramitar por vía informática, a través del Sistema de Oficios Judiciales (una vez retirado el oficio del Juzgado interviniente) el

diligenciamiento de la medida cautelar. Asimismo, que el Registro receptor por el mismo sistema informático remita un informe tomando razón de la medida cautelar para su transmisión o presentación al expediente judicial.

La operatividad deberá ser coordinada con el DNRPA atento que la medida se registrará directamente en el registro de cada dominio automotor.

##### Beneficios

Mejora las expectativas del cobro de los créditos fiscales. Mejora la gestión de los recursos del organismo.

### PROPUESTA 5

#### REINSCRIPCIÓN DEL SOJ AUTOMOTOR

##### Situación relevada

Como ya lo establece la Instrucción General N° 5/13 (DI PLCJ) la nueva traba se debe hacer mediante soporte papel, ello hasta tanto se acuerde y desarrolle, la reingeniería del sistema.

El sistema de oficios judiciales de anotación de medidas cautelares por medio del oficio electrónico-sistémico primigeniamente se hace sin ningún inconveniente. La reinscripción previa a su vencimiento opera del siguiente modo:

- El embargo general de fondos y valores, dirigido al BCRA, permite su levantamiento y su traba sin ningún inconveniente por el sistema electrónico.
- La inhibición general de bienes en el registro de la propiedad automotor, no se puede volver a inscribir por medio electrónico una vez levantado.

##### Problemas / necesidades

Se necesita automatizar el trámite a fin de procurar una mayor eficacia en el resultado de la medida.

##### Acciones

Realizar una modificación al Sistema SOJ Automotores, permitiendo la reinscripción de la medida de Inhibición General de Bienes vía informática. Asimismo, que el registro remita un informe sistémico a fin de acreditar esa circunstancia en el expediente.

Reactivar la negociación con el Registro Nacional de la Propiedad Automotor para encontrar la solución informática. Otra alternativa que se propone (hasta que se produzca el cambio antes mencionado), es que se permita enviar vía e-mail el oficio que está en soporte papel suscripto por el juez interviniente, a un mail específico asignado al oficial del registro nacional de la propiedad automotor (para su nueva inscripción).

Dicho correo será remitido desde direcciones validadas por la AFIP, ya sea de los apoderados encargados de las ejecuciones fiscales, de las jefaturas de cobranzas, de la Dirección de Planificación y Control Judicial, o de las direcciones que se decidan. A su vez, el registro responderá de igual manera una vez inscripto (esto también se podría usar para todos los registros de la propiedad de bienes muebles e inmuebles).

#### **Beneficios**

Optimizar la traba de cautelares y sostener su vigencia, para maximizar el recupero fiscal. Evitar el dispendio jurisdiccional y administrativo, con el consiguiente ahorro de tiempo. Evitar el gasto innecesario de insumos.

## **PROPUESTA 6**

### **AUTOMATIZACIÓN DE ÓRDENES DE INCOBRABILIDAD PROVISORIA**

#### **Situación relevada**

En la actualidad la gestión de descargos por incobrabilidad provisoria requiere gran cantidad de tarea manual de consulta a bases, impresión de pantallas, elaboración de las órdenes y adjuntar documentación. A su vez esta tarea esta supeditada al accionar de cada agente fiscal y queda relegada por otras de mayor importancia en cobro.

#### **Problemas / necesidades**

Gran cantidad de juicios en condiciones de incobrabilidad, que siguen formando parte de la cartera judicial con bajo grado de depuración.

Falta de interconexión de datos de diversos sistemas que forman parte del proceso. Dispersión de los datos para la gestión en distintos sistemas informáticos,

como por ejemplo, SIRAEF, SOJ, Sistema de Cuentas Tributarias, EFISCO, Mis Facilidades, etc. Esto lleva a que la gestión muchas veces deba construirse mediante la consulta uno por uno a los distintos sistemas sin interconexión automática de los datos.

En conclusión, al efectuar un análisis de la información requerida para llevar adelante la orden de descargo por Incobrabilidad Provisoria se observa que en su totalidad está contenida en distintas bases de datos del organismo, que pueden ser cruzadas de manera sistémica para producir el mismo resultado, en mejor tiempo y de manera uniforme para llegar al mismo resultado.

#### **Acciones**

Esta propuesta ya fue llevada adelante por la Agencia 50 en una primera etapa. La propuesta parte de cruzar "juicios en trámite" de Génesis con "juicios en condiciones de incobrabilidad" de Génesis II, para finalmente agregar a ese archivo resultante, las cuatro columnas faltantes que vendrían de otro archivo que contiene las medidas cautelares registradas en SIRAEF para los juicios en trámite, información de SIRAEF de cuatro datos de fechas que no figuran en los reportes de Génesis, a saber, fecha de sentencia, embargo bancario, IGB automotor e IGB RNPI.

Esto viene a completar todos los datos del modelo tipo carta para las órdenes de incobrabilidad provisoria.

#### **Beneficios**

Esta sería una propuesta de factible implementación y de muy buen impacto. No es necesario ningún cambio normativo, excepto una modificación en una Instrucción General. A su vez, dada la experiencia de los últimos años en cuanto a la gestión sistematizada, surge que se obtienen muy buenos resultados.

Hasta tanto se efectúen las reingenierías y unificación de diversos sistemas para la gestión, las distintas acciones que se pueden llevar adelante, en cuanto se avance en la interconexión de datos de distintos sistemas para mejorar la Cobranza, y a su vez, la fluidez de las alertas tempranas, deberían generarse mecanismos para la depuración de la cartera judicial, que luego podría retroalimentar los sistemas de control y generar nuevos procesos.

## PROPUESTA 7

### LEY 27260 - IDENTIFICACIÓN SISTÉMICA DE JUICIOS SUSCEPTIBLES DE CONDONACIÓN

#### Situación relevada

Dentro de la cartera de juicios de los representantes del fisco, existen casos que, por imperio de la Ley 27.260 (art. 56) estarían en condiciones de ser finalizados al tratarse de intereses resarcitorios y/o punitivos correspondientes a capital cancelado con anterioridad al 22/07/2016.

La identificación de estos juicios se efectúa mediante procesos manuales a cargo de los representantes del fisco.

#### Propuesta

Se propone efectuar un cruce de la información obrante en las bases de datos que contienen la información de conceptos y pagos (SIRAEF y Cuenta Corriente), a fin de identificar de manera más rápida los juicios que se encuentran en la situación descrita en el párrafo precedente.

Esto permitiría poner a disposición de cada representante del fisco los casos de intereses resarcitorios y/o punitivos correspondientes a capital cancelado con anterioridad al 22/07/2016, facilitando su más rápida gestión.

#### Beneficios

Se agilizaría el archivo de los juicios, disminuyendo el universo de ejecuciones fiscales en trámite y favoreciendo la administración de la cartera. Esto facilitaría la concentración de los esfuerzos de gestión sobre los casos pasibles de ser incorporados al Título II de la Ley 27.260. Además, disminuiría la cartera de juicios con miras a la gestión posterior al 31/3/2017.

## PROPUESTA 8

### MEJORAS EN FUNCIONALIDADES DEL SIRAEF - CONTROL EN LÍNEA DE PAGOS POR DEUDA DE JUICIOS DE EJECUCIÓN FISCAL

#### Situación relevada

La Cuenta Tributaria genera la Boleta de Deuda y la hace migrar al SIRAEF. Desde la confirmación de la

Boleta de Deuda por el área de Recaudación hasta su efectiva radicación se produce un lapso de tiempo en el que los contribuyentes muchas veces proceden a realizar pagos o se producen acogimientos a planes de facilidades de pagos, produciéndose una falta de conocimiento respecto de los pagos realizados por los contribuyentes.

#### Problemas / necesidades

Riesgo de rechazo de las demandas y de la generación de perjuicio patrimonial para el organismo por afectaciones indebidas del patrimonio de los contribuyentes.

#### Acciones

Generación de una plataforma que permita controlar pagos en las ejecuciones fiscales y que brinde información actualizada de los pagos/saldos impagos de las obligaciones involucradas, así como de las etapas relacionadas a la determinación de la deuda y el cálculo de sus respectivos intereses (Por ejemplo: devengamiento de intereses punitivos).

Alertas/controles previos a la emisión de la Boleta de Deuda, de la demanda y de la solicitud de traba de las medidas cautelares, a partir de la información obrante en EFISCO.

Que el sistema registre la novedad de pagos/ajustes/reimputaciones y que efectuado el proceso, muestre los montos demandados/pagos/saldos pendientes y en el caso de BBDD canceladas, que el proceso de desistimiento/archivo/paralización sea automático/sistémico solo con confirmaciones de los agentes/jefaturas correspondientes.

Que para cada una de las etapas (radicación/mandamiento) el sistema verifique novedades sobre la existencia de pagos (para trabajar sobre excepción) evitando la revisión manual sobre cada juicio.

Obtener información en el SIRAEF de la fecha de regularización mediante el acogimiento a un plan de facilidades de pago (a fin de evitar la traba de medidas cautelares sobre contribuyentes que tienen regularizadas sus deudas y ocasionar la caducidad de los planes restantes).

#### Beneficios

Optimizar la tarea de los agentes judiciales, evitando la

traba de medidas cautelares indebidas y evitando una innecesaria aplicación de recursos.

El alerta desde la Cuenta Tributaria al SIRAEF informando la cancelación de servirá para proceder al archivo de juicios de una manera más expeditiva.

## PROPUESTA 9

### MEJORAS EN FUNCIONALIDADES DEL SIRAEF – GESTIÓN EN LOTES DE ESCRITOS PROCESALES

#### Situación relevada

Los escritos y distintas piezas procesales utilizados en la tramitación de los juicios se trabajan juicio por juicio, tomando mucho tiempo en la confección de cada uno. Dicha situación se torna contraproducente cuando los volúmenes de trámite van de los 3000 a 10000 juicios por agente.

#### Problemas / necesidades

Demoras en el trámite ante volúmenes elevados de expedientes - Automatización de tareas.

#### Acciones

Generación de fichas de gestión en el sistema que mediante la carga de las novedades (pagos/etapas) genere modelos de las distintas órdenes (prosecución, archivo, etc.) en formato digital para el expediente de la oficina y que permita la impresión de la misma para el juzgado (hoy juzgado soporte papel y digital).

Modelización de oficios, liquidaciones y escritos específicos de cada juzgado a definir por cada dependencia (vgr. solicita expedita la vía), que se puedan solicitar por lotes de juicios (vgr. solicitar escrito de expedita la vía en determinados expedientes de un lote preseleccionado/oficios judiciales por lotes).

Emisión de demandas/mandamientos globales, no en forma individual.

Firma digital/facsímil de las Boletas de Deuda y demás documentos que deban presentarse en la sustanciación de la causa.

#### Beneficios

Utilización eficiente de los recursos y de la información. Posibilidad de agilizar el trámite trabajando en lotes.

## PROPUESTA 10

### MEJORAS EN FUNCIONALIDADES DEL SIRAEF – CONSULTAS QUE PERMITAN INDIVIDUALIZAR EL TIPO DE MEDIDA CAUTELAR TRABADA

De acuerdo a la normativa interna del Organismo los representantes judiciales deben (como primer medida precautoria), proceder a la traba de EGFV, una vez alcanzada la etapa procesal oportuna. Ello sin perjuicio de proceder a la efectivización de otras medidas coactivas de cobro.

Actualmente el control y seguimiento de la traba de medidas cautelares aplicadas a los juicios en cartera puede ser realizada a través del SIRAEF y el E-FISCO. Ambos indican del total de juicios en trámite, cuáles de ellos carecen de traba de todo tipo de medida.

#### Problemas / necesidades

Los controles no resultan suficientemente efectivos dado que no es posible identificar qué tipo de medida se ha trabado, sin ingresar al sistema SIRAEF y consultar juicio por juicio. Actualmente la única consulta gerencial, en ambos sistemas, informa el detalle de juicios sin medidas cautelares; lo cual es útil, ya que representa un alerta respecto de aquellos juicios cuyos créditos fiscales no se encuentran resguardados por medida alguna, pero no suficiente a fin de controlar que se haya adoptado la medida mas efectiva para cada caso.

#### Acciones

Diseñar niveles de consulta más detallados y filtros en base a parámetros que puedan ser parametrizables mediante la combinación de distintas opciones:

#### 1. ESTADO DEL JUICIO

- 1.1 trámite
- 1.2 paralizados
- 1.3 descargados

#### 2. REPRESENTANTE FISCAL

- 2.1 por región
- 2.2 por agencia
- 2.2 por agente individualizado

#### 3. CON MEDIDAS CAUTELARES TRABADAS

- 3.1 mc vigentes
- 3.2 mc vencidas

- 3.1.1 con IGB
- 3.1.2 con EGFV
- 3.1.3 embargo de bienes muebles
- 3.1.4 embargo de bienes inmuebles
- 3.1.5 embargo de cuentas a cobrar
- 3.1.6 interventor recaudador
- 3.3 sin medidas cautelares trabadas

#### 4. *ORDEN*

- 4.1 por monto
- 4.2 por contribuyente
- 4.3 por antigüedad (fecha de inicio)
- 4.4 por etapa judicial

#### 5. *MONTO*

Prever la opción de un filtro que permita establecer rangos o cortes por determinados montos máximos y/o mínimos a seleccionar. Ej: juicios superiores a \$1.000.000, juicios entre \$50.000 y \$100.000, juicios inferiores a \$40.000.

#### 6. *ETAPAS JUDICIALES ALCANZADAS*

##### **Beneficios**

Identificar cual es la medida cautelar trabada y determinar juicios con débiles acciones coactivas.

## **PROPUESTA 11**

### **MEJORAS EN FUNCIONALIDADES DEL SIRAEF - SISTEMATIZACIÓN DEL CONTROL DE MEDIDAS PRECAUTORIAS PREVENTIVAS**

#### **Situación relevada**

Actualmente el certificado de deuda presunta que se emite administrativamente -ello para la traba en sede judicial de medidas cautelares autónomas (artículo 111 de la ley 11683)- se hace manualmente, siguiendo modelos establecidos en la normativa en vigencia.

La carga de esa novedad por las áreas generadoras del certificado (vgr. de fiscalización y/o de revisión y recursos) se hace en el sistema de la Región Paraná, que a su vez se encuentra en el sitio de intranet de la Subdirección General de Sistemas y Telecomunicaciones.

El área de cobranza judicial recibe un alerta (del SISTEMA PARANA por e-mail) indicando que tiene

un certificado a recibir y días después lo recibe en soporte papel junto con la documental del caso. En esa instancia procede a cargar en el SISTEMA PARANA las novedades del trámite de la medida.

Asimismo, por la aplicación de la instrucción general 03/2008 (DI PLCJ) -anexo I pautas procedimentales- es obligación del área de cobranza judicial registrar en el sistema GELTEX, versión 3.0 – modulo embargo preventivos, las novedades. Dicho sistema no se encuentra en red.

Una vez que se tiene en cobranza judicial el título se procede a emitir una demanda y a radicarla manualmente en la cámara respectiva. Radicada la causa las medidas peticionadas se efectivizan mediante oficio en papel al ente que corresponda. Una vez realizado se cargan las novedades en el sistema GELTEX.

#### **Problemas / necesidades**

Utilización de sistemas diferentes que no se encuentran en red.

#### **Acciones**

Incorporar los datos del proceso de tramitación de medidas cautelares precautorias al SIRAEF y posibilitar la utilización del SOJ para la traba de las medidas.

#### **Beneficios**

Centralización de los controles. Precisión y certeza en la emisión de los títulos. Rápida radicación con el sorteo automático del poder judicial (similar a las ejecuciones fiscales). Unificación en la carga y visualización por todos los interesados del proceso administrativo y judicial. Velocidad en la traba de aplicarse el sistema informático. Reducción del dispendio administrativo y judicial. Reducción de gastos innecesarios por insumos.

## **PROPUESTA 12**

### **MEJORAS EN FUNCIONALIDADES DEL SIRAEF - VALIDACIÓN SISTÉMICA DE LA CARGA DE PARALIZACIÓN DE JUICIOS**

#### **Situación relevada**

Ante cualquier causal de paralización, los agentes judiciales, una vez obtenida la orden de la jefatura

respectiva por escrito, proceden a cargar el juicio como paralizado en el SIRAEF.

#### **Problemas / necesidades**

La carga de un juicio como paralizado se realiza sin la intervención sistémica de la jefatura y sin control por oposición. Se genera el riesgo de soslayar casos de los controles diseñados, al pasar del estado de juicio en trámite a juicio paralizado. El riesgo se intensifica ante los volúmenes de actuaciones tramitados.

#### **Acciones**

Diseñar una validación sistémica de las jefaturas de cobranzas judiciales, para la carga de los códigos de paralización.

#### **Beneficios**

Evitar desvíos en la tramitación de juicios que generen la postergación o frustración del crédito fiscal.

### **PROPUESTA 13**

#### **INCORPORACIÓN DEL REGISTRO DE MANDAMIENTOS AL SIRAEF**

##### **Situación relevada**

La Disposición 276/2008 establece que se debe llevar un libro de mandamientos donde se registre la fecha en la que el abogado entrega en agencia los mandamientos y la fecha en que los oficiales de justicia los responden diligenciados.

##### **Problemas / necesidades**

Se duplica la carga de datos. Necesidad de contar con un control centralizado.

##### **Acciones**

Incorporación del registro de mandamientos al SIRAEF. El sistema debería registrar todos los movimientos del mandamiento de intimación a través del oficial de justicia, que completaría en el mismo los datos del mandamiento para efectuar la diligencia. Se propone que toda la información que contiene sea registrada sistemáticamente (Radicación/Entrega al Agente Fiscal) y que la firma pueda producirse con una marca con clave autorizada, de manera tal que todo el registro sea digital y no sea necesaria su impresión.

Con esos datos se propone que el sistema emita listados consignando todos los datos del mandamiento cargados en ese ítem a efectos de tener un resumen preciso de las fechas o estado del trámite.

Asimismo, se implementará un sistema de alertas o novedades para aquellos mandamientos que superan los 10 días (Vg. listado de mandamiento, fecha de demanda, fecha de emisión, fechas de diligenciamiento, permite el control preciso del mandamiento teniendo un significativo control de las demoras).

##### **Beneficios**

Se acortan los tiempos de tramitación utilizando la información obrante en el SIRAEF y evitando duplicación de carga de datos.

### **PROPUESTA 14**

#### **ELABORACIÓN DE UN TABLERO DE CONTROL**

##### **Situación relevada**

El módulo GENESIS suministra información de gestión expuesta en cantidades y montos referida a juicios en trámite, paralizados y finalizados. Los juicios en trámite se desagregan en cuanto a factores de riesgo predefinidos que impactan sobre el recupero del crédito fiscal: Juicios con demoras y Juicios sin medida cautelar. La información puede seleccionarse con distintos niveles: Subdirección General, Región, Agencia y Agente Judicial.

El módulo también permite realizar consultas individuales por juicio y/o por contribuyente. Respecto de cada cartera judicial el módulo GENESIS puede generar información referida a distintas etapas del trámite de la cartera judicial ordenada por: monto, fecha de inicio, fecha de la última etapa, contribuyente, etc. Estos listados pueden complementarse con la selección de la materia involucrada y de la traba o no de medida cautelar.

##### **Problemas / necesidades**

Se requiere información que permita determinar cuál es el tipo de medida cautelar trabada (Embargo General de Fondos y Valores, Embargo de bienes muebles, Embargo de Bienes Inmuebles Inhibición General de Bienes, Interventor Recaudador, etc.) y así evaluar el grado de efectividad de cada tipo de medida.

Actualmente las áreas de control deben elaborar reportes de control de manera manual, exportando la información obtenida en el módulo GENESIS a distintas planillas.

Los resultados de la traba de embargos bancarios (Listado de embargos con resultados positivos), referida a los fondos retenidos y a los fondos efectivamente ingresados en las cuentas del Organismo no están reflejados en el SIRAEF.

Generación de controles automáticos de pagos y de planes.

Fortalecer las herramientas de control que faciliten el monitoreo permanente, la gestión operativa y la corrección oportuna de los desvíos más significativos.

### **Acciones**

Definir un tablero de control de gestión con posibilidades de selección amplias para la generación de la información a partir de distintos criterios: por monto, por etapa procesal, por fecha de inicio, por agente, por tipo de medida, por medida vencida o vigente, por embargo bancario con respuesta positiva, por embargo bancario efectivamente transferido a las cuentas del organismo, etc.

Estandarizar la información estadística con diferentes niveles de apertura o desagregación en función del nivel del usuario solicitante. Debe tener actualización permanente y estar orientada a mitigar los riesgos del proceso (Demoras en el trámite / Adecuada protección del crédito fiscal a partir de la traba efectiva de la medida cautelar más eficaz).

Ej: Cantidad de casos descargados por agente judicial en un período de tiempo seleccionado por el consultante.

1. Por pagos ingresados por cancelación de deuda en gestión judicial en cada etapa del procesal. Dicha información se debe captar en línea desde el sistema de cuenta tributaria.
2. Por caducidad de planes de pagos. Dicha información se debe captar en línea desde el Sistema Mis Facilidades.

3. Por vencimientos de medidas cautelares trabadas.
4. Niveles de retraso de tramitación de expedientes prefijados por el consultante.

### **Beneficios**

Integrar en línea los datos de gestión y permitir el monitoreo permanente de los indicadores seleccionados y la rápida corrección de desvíos.

## **PROPUESTA 15**

### **DIGITALIZACIÓN DE CARPETAS ADMINISTRATIVAS Y ESCRITOS JUDICIALES**

#### **Situación relevada**

Actualmente en SIRAEF para realizar varias tareas rutinarias y repetitivas es necesario ingresar juicio por juicio para hacer la misma acción una y otra vez.

#### **Problemas / necesidades**

Dado que cada vez hay mayor emisión de boletas de deuda, llevar a cabo las tareas mencionadas insume más tiempo y recursos, por lo que sería conveniente que el proceso se pueda realizar una sola vez para todos los casos

#### **Acciones**

Diseñar un módulo de seguimiento administrativo incorporado al SIRAEF o al módulo de seguimiento, registración y control de la tarea que permita la emisión de todo tipo de escritos judiciales y cedulas de notificación, utilizando los datos del sistema para evitar el error en la carga de datos sensibles.

El sistema debe permitir emitir notas de archivo, paralización y comunicación a los agentes judiciales (ordenes de proseguir, comunicación de pagos). La comunicación de las órdenes debe instrumentarse mediante correo electrónico direccionado a las bandejas de los agentes judiciales sin necesidad de ser impresas.

El mecanismo debe permitir la digitalización de los documentos externos presentados. De esa manera se podrá contar con una carpeta administrativa digital.



**Beneficios**

Se reducen los tiempos de tramitación. Permite el ahorro de recursos y los espacios necesarios para el almacenamiento de carpetas administrativas.

Facilita el control centralizado y ágil del trámite de los juicios.

## CONCLUSIONES

A partir del análisis efectuado con la participación de agentes que ocupan puestos de trabajo correspondientes a las distintas áreas vinculadas con la cobranza coactiva, puede concluirse que el organismo está en condiciones de dar un salto de calidad en la gestión de dicho proceso.

Este fortalecimiento en la calidad del proceso implica principalmente el aprovechamiento de las Oportunidades que se presentan, explotando la principal Fortaleza con la que se cuenta, que es la abundancia de información, siendo el principal desafío su uso inteligente.

Si bien las propuestas efectuadas están pensadas para el fortalecimiento de la gestión en el mediano y largo plazo, se considera que no debe soslayarse el contexto actual, signado por la influencia de la Ley 27.260. Por ello, en el entendimiento de que la

misma significa una oportunidad para, a la vez que se cumplen los objetivos de política gubernamental e institucional, incrementar la cobranza y reducir los stocks, se han definido cursos de acción de corto y mediano plazo.

Además de la explotación de la información, el referido salto de calidad requiere el fortalecimiento de las herramientas que son utilizadas diariamente para la ejecución y el control del proceso, por lo que se han expuesto distintas propuestas referidas a esta temática.

Se considera que la aplicación de las propuestas detalladas en este documento, una vez analizadas y autorizadas por las áreas responsables, implicará un fuerte impacto en la calidad de un proceso de suma importancia para el cumplimiento de los objetivos organizacionales.

## **BIBLIOGRAFÍA**

**Ley N° 11.683** (T.O. en 1998 y sus modif.)

**Ley N° 27.260** (Sinceramiento Fiscal).

**Resolución General N° 3.985** (AFIP).

# DESARROLLO DE LAS PERSONAS EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CHILENA

## EN EL MARCO DE UNA REFORMA TRIBUTARIA



Christian  
**HANSEN**

### SINOPSIS

El artículo que se desarrolla en las siguientes páginas tiene como objetivo dar a conocer un caso exitoso de modernización y fortalecimiento institucional en el Servicio de Impuestos Internos de Chile, desde la perspectiva de la gestión de personas, a través de la implementación de una ley que refuerza su carácter técnico y especializado,

generando una estructura organizacional y permitiendo la conformación de una dotación capaz de responder a los nuevos desafíos de hacer más eficiente los procesos de recaudación de impuestos, asegurando de esta forma el financiamiento de diversas políticas públicas dirigidas a un desarrollo país integral.

### CONTENIDO

1. Reforma Tributaria: Antesala de una Ley de Modernización Institucional en el Servicio de Impuestos Internos de Chile
2. Servicio de Impuestos Internos: Motor en la implementación de una Reforma Tributaria en el país
3. Negociación para el fortalecimiento del Servicio de Impuestos Internos: Protocolo de Acuerdo
4. Ley de fortalecimiento institucional y modernización del SII para la implementación de la Reforma Tributaria: Ley N° 20.853
5. Decreto con fuerza de Ley N° 1 del Ministerio de Hacienda que fija la nueva planta del servicio de impuestos internos
6. Implementaciones a la fecha. Procesos de carrera desarrollados durante el año 2016
7. Ley de fortalecimiento en el SII: desafíos y tareas que implicó su implementación
8. Ley de fortalecimiento institucional del SII: un medio para el logro de los objetivos institucionales

### EL AUTOR

Christian Hansen, Subdirector de Desarrollo de Personas en el Servicio de Impuestos Internos (SII) de Chile. Magister en Dirección de Organizaciones y Personas de la Universidad Adolfo Ibáñez, Diploma en Desarrollo Organizacional de la Universidad de Chile, Administrador Público de la Universidad de Chile. Consultor Internacional en Procesos de Gestión de Recursos Humanos, Profesor del Magister en Gerencia Pública en la Universidad de Santiago y del Magister de Política y Gobierno de la Universidad de Concepción.

## INTRODUCCIÓN

La necesidad de financiamiento de políticas públicas por parte del Estado es una materia transversal a todos los equipos de Gobierno que se alternan la administración de un país, independiente sus ejes programáticos y prioridades, según sean sus visiones de desarrollo económico y social.

Contar con recursos que permitan el bienestar y crecimiento integral de un país y sus habitantes hacen necesario poner atención, también, en cómo éstos se recaudan y se aseguran en el largo plazo para financiar el despliegue de políticas y programas que son constantes y van en directo beneficio de la calidad de vida de la ciudadanía.

En Chile, aparejado a un programa de reformas sociales se diseñó una Reforma Tributaria para mejorar los procesos tributarios, aumentando la recaudación y equidad tributaria, incentivando el ahorro e inversión y disminuyendo la evasión y elusión.

Desde esta Reforma Tributaria, a su vez, se erige la modernización y fortalecimiento del Servicio de Impuestos Internos (SII), teniendo como centro la gestión y desarrollo de sus personas, que en definitiva son las encargadas de implementarla.

En las próximas páginas, se presenta la incidencia de la implementación de la Ley de Fortalecimiento Institucional del Servicio de Impuestos Internos en la modernización del organismo, generando las condiciones humanas para que cumpla sus nuevos desafíos de una mejor y mayor recaudación.

Este proceso, cabe señalar, es extrapolable a las diversas reparticiones u organismos de la administración central del Estado, porque tiene que ver con la generación de una estructura institucional y organizacional para responder a desafíos y metas. Se trata, en definitiva, de congruencia entre exigencias y las herramientas que se entregan para responder a ellas.

## 1. REFORMA TRIBUTARIA: ANTESALA DE UNA LEY DE MODERNIZACIÓN INSTITUCIONAL EN EL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS DE CHILE

A partir de la década de los noventa Chile inicia un proceso de apertura y modernización. La recuperación de la democracia trajo consigo necesidades sociales derivadas de nuevas formas de relacionamiento, tanto entre la sociedad civil como de ésta con el Estado y sus autoridades.

Fue entonces necesario un cambio de filosofía en la administración del Estado. Formas de llevar adelante la labor pública que tuvieran en cuenta el nuevo contexto social y político, de mayor participación, transparencia; en el que las prioridades y objetivos requerían un consenso entre el Estado y la ciudadanía a través de sus representantes.

Durante los años noventa y la siguiente década, el proceso de modernización de la administración del Estado se adecuó a un escenario que requería el cambio de estructuras, metodologías y procedimientos. Y, evidentemente, la generación de recursos para pasar de esta modernización del Estado a la modernización del país.

El Servicio de Impuestos Internos (SII), institución encargada precisamente de recaudar y proveer recursos, se concentró así en la profesionalización y especialización de su dotación para responder a su misión institucional de manera más eficiente y eficaz.

Entre los 18 años que transcurrieron entre 1990 y 2008, el SII aumentó en un 76% el número de profesionales e incorporó las nuevas tecnologías para apoyar el trabajo de sus funcionarios, mejorar la atención de los contribuyentes y simplificar los procesos tributarios.

Paralelamente, el rol de las personas en la administración del Estado y sus distintas reparticiones se comenzó a apreciar como clave para la consecución de los objetivos. En este contexto se promulga la Ley de Nuevo Trato en 2003 y al año siguiente se crea la Dirección Nacional del Servicio Civil.

Esto significó la adopción de un modelo basado en la transparencia, el mérito y la idoneidad para el ingreso y desarrollo de los altos cargos, específicamente a través

del Sistema de Alta Dirección Pública y el fortalecimiento de la carrera funcionaria de otros niveles jerárquicos, a través de la definición de políticas y prácticas específicas del ciclo de vida laboral de los funcionarios públicos.

Esto fue la antesala para imprimir transformaciones y generar políticas y lineamientos cuyo centro fueron las personas. El SII recogió este nuevo enfoque a través de su Proyecto de Desarrollo Estratégico 2006-2010.

Con la nueva década que veía la luz al finalizar 2010, lo avanzado requería un nuevo impulso para responder a las necesidades que emergían. La ciudadanía comenzaba a exigir un piso social más alto, a reclamar derechos más que beneficios, todo ello mediado por la penetración de dispositivos y plataformas tecnológicas que permitían ampliar la voz y la opinión de los individuos y las comunidades de interés.

El programa de Gobierno 2014-2018 de la actual administración hizo suyas estas necesidades, dando un énfasis en el aumento del gasto público para inversiones sociales, como un impulso para disminuir la desigualdad, introducir más justicia social y otorgar mayores oportunidades y derechos.

Estos compromisos hicieron necesario estudiar las fórmulas para contar con mayores recursos públicos. Bajo este escenario surge la visión de mejorar los procesos que aumenten la recaudación y equidad tributaria, el incentivo del ahorro e inversión y la disminución de la evasión y elusión. Se comenzaron, por tanto, a estudiar alternativas a modificaciones en materia de impuestos. Como respuesta, en septiembre de 2014 se promulga la Ley 20.780 de Reforma Tributaria.

Este hito significó que la labor del SII debió hacer frente a desafíos como desarrollar una mayor efectividad de la fiscalización, proveer más recursos y fortalecer la administración tributaria, además de mejorar los servicios y la atención a los contribuyentes.

Estos desafíos, conjugados con el valor dado a las personas en la consecución de los objetivos institucionales, generaron la necesidad de fortalecer el SII a través de una ley que dispusiera el aumento gradual de su planta y potenciara el desarrollo integral

de las personas, en ámbitos como selección, carrera, reconocimiento, entre otros.

El Instructivo Presidencial sobre Buenas Prácticas Laborales en Desarrollo de Personas en el Estado, de aplicación para todos los servicios públicos, refrendó esta idea.

Aparejado a este contexto, el SII construyó de manera participativa su Plan Estratégico 2015-2020, determinando en una Hoja de Ruta que uno de los ejes prioritarios de su despliegue sería el Desarrollo de Personas.

**Se distinguen así dos ámbitos en este proceso en que las personas están en el centro. El externo, que a través de leyes y lineamientos influyen en las prioridades y determinaciones estratégicas fijadas desde la institución, que constituyen el ámbito interno. La Ley de Fortalecimiento del SII es, en esta lógica, la bisagra que une e ilustra esta conexión.**

## **2. SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS: MOTOR EN LA IMPLEMENTACIÓN DE UNA REFORMA TRIBUTARIA EN EL PAÍS**

Para ahondar en la Ley de Fortalecimiento del SII, antes es necesario ir a lo que, podríamos decir, es su génesis: la Reforma Tributaria, cuya envergadura exigió realizar una evaluación a la capacidad técnica de cada uno de los organismos que conforman la administración tributaria chilena -Tesorería General de la República, Servicio de Impuestos Internos y Servicio Nacional de Aduanas-, ya que el desafío, en términos de aumento de la recaudación y disminución de la elusión y la evasión, instalaban imperativos ineludibles en el proceso progresivo de implementación de dicha reforma.

En el caso específico del Servicio de Impuestos Internos, imponerle nuevos objetivos institucionales sin dotarlo a su vez de recursos y atribuciones adicionales resultaba infructuoso, con el consecuente riesgo para la correcta implementación de dicha Reforma.

De esta forma, el mensaje presidencial que acompañó el proyecto de ley de Reforma Tributaria explicitó la

confianza del Gobierno en la capacidad técnica que el SII ha demostrado consistentemente a lo largo de su historia, al señalar que *“fortaleceremos la capacidad fiscalizadora de las instituciones de la administración tributaria, con más tecnología, más profesionales y mayores facultades”*.

Con esta declaración quedaba de manifiesto, también, la valoración al proceso de modernización que el SII había vivido en la década de los noventa, cuando aumentó la profesionalización de sus funcionarios, introdujo tecnologías avanzadas, generó herramientas legales e incorporó tecnologías de información, con lo cual mejoraría sustancialmente el cumplimiento de metas cada vez más exigentes y se comenzaría a posicionar como uno de los organismos modelo en la administración pública de Chile y en el concierto de las administraciones tributarias a nivel internacional.

### **3. NEGOCIACIÓN PARA EL FORTALECIMIENTO DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS: PROTOCOLO DE ACUERDO**

A partir de la Reforma Tributaria, entonces, surgieron nuevas metas y exigencias que hicieron necesario avanzar en el diseño de una ley que se hiciera cargo de materializar las condiciones para que el SII pudiera afrontar sus compromisos y fortaleciera sus niveles de profesionalismo, eficiencia, probidad y transparencia en el ejercicio de su función pública. A todas luces, crucial en esto era la participación e involucramiento de sus funcionarios.

En octubre del año 2014 se instaló la Mesa de Trabajo compuesta por representantes de la Subsecretaría de Hacienda, la Dirección del Servicio de Impuestos Internos, la Asociación de Fiscalizadores del SII (AFIICH) y la Asociación Nacional de Empleados del SII (ANEIICH). La instancia tuvo como fin discutir las bases de una ley de fortalecimiento institucional.

En este ejercicio de participación y colaboración se desarrollaron múltiples reuniones de trabajo para establecer el alcance de la ley, la que se definiría en términos de incorporar nuevas capacidades al SII y fortalecer el desarrollo de la carrera funcionaria al interior,

lo que se tradujo en la firma de un Protocolo de Acuerdo, el 27 de enero de 2015, entre el Gobierno, a través de la Subsecretaría de Hacienda y el SII, y las directivas de las asociaciones de funcionarios, con el objetivo de generar condiciones para el cumplimiento de las metas inmediatas y de futuro de la Reforma Tributaria.

El Protocolo de Acuerdo como base para la dictación de una Ley de Fortalecimiento en sus puntos centrales estableció:

1. Incremento de la dotación para el fortalecimiento del Servicio de Impuestos Internos
2. Modernización de las plantas y estructura de la dotación.
3. Fortalecimiento del desarrollo de carrera.
4. Adecuación del estamento de directivos y jefaturas.
5. Ajuste de remuneraciones.

Del mismo modo, en su introducción se declaran los principales compromisos con la misión del SII y la implementación de la Reforma Tributaria, indicando que:

*“A fin de facilitar la consecución de estos objetivos (los de la Reforma Tributaria), se ha planteado un ambicioso plan que impulse un nuevo ciclo de Modernización del SII, el que en acuerdo con todos los actores relevantes de la organización, se materializará en un proyecto de ley y otros instrumentos normativos, que incluirán aspectos tales como el aumento de la dotación, el fortalecimiento de la carrera funcionaria en todo el ciclo laboral y en todos los escalafones de la institución, la racionalización de las remuneraciones, reduciendo la variabilidad de las mismas, la actualización y modernización de las condiciones de ingreso, el mejoramiento de la organización funcional del SII, entre otros.*

*Todas estas mejoras, no tendrían los efectos para los cuales se han creado si no estuvieran acompañadas del compromiso de todas y cada una de las personas que integran el Servicio de Impuestos Internos. Por esta razón, las partes aquí firmantes, además de comprometerse a apoyar la tramitación del proyecto de ley que hará posible la concreción de los acuerdos del presente protocolo, reafirman su voluntad y disposición de cumplir con las metas y objetivos que anualmente se establezcan, a través de los mecanismos de gestión propios del Servicio, para alcanzar los niveles de recaudación y disminución de la evasión, necesarios para que el SII cumpla exitosamente los compromisos*

*contraídos con el país en el marco del proceso de implementación de la Reforma Tributaria”*

A través de este proceso de diálogo, con la participación activa de las distintas partes, se logró conjugar los diversos intereses involucrados.

La Dirección del SII se concentró en aumentar las capacidades fiscalizadoras de la institución mediante un incremento de la dotación, la creación de una estructura que se dedicara a la atención y asistencia al contribuyente, así como también en la modernización de la Ley de Plantas para contribuir al desarrollo de carrera de los funcionarios al interior de la institución.

Por su parte, las asociaciones de funcionarios estuvieron decididamente alineadas con los objetivos institucionales antes expuestos y, adicionalmente, buscaron mejorar las condiciones salariales de sus representados. En este sentido, gran parte de la discusión se concentró en el desarrollo de carrera de todos los estamentos: Auxiliares, Administrativos, Técnicos, Profesionales y Fiscalizadores.

En tanto, la Dirección de Presupuestos buscó generar un equilibrio entre la inyección de recursos aprobados para el SII, con el objeto de apoyar su proceso de modernización y mejoramiento, con el necesario aseguramiento de una implementación exitosa de los objetivos de la Reforma Tributaria; considerando además que la Ley de Fortalecimiento del SII podría servir de modelo para otras instituciones de la administración pública.

Este Protocolo de Acuerdo, basado en la participación e involucramiento de los distintos actores institucionales y gremiales, serviría como insumo esencial para la posterior discusión y dictación de la Ley de Fortalecimiento Institucional del SII.

#### **4. LEY DE FORTALECIMIENTO INSTITUCIONAL Y MODERNIZACIÓN DEL SII PARA LA IMPLEMENTACIÓN DE LA REFORMA TRIBUTARIA: LEY N° 20.853**

La Ley N° 20.853, de Fortalecimiento Institucional y Modernización del SII, fue publicada en el Diario

Oficial, con lo que entró también en vigencia, el 8 de Julio de 2015.

Dicho cuerpo legal establece modificaciones tanto en el ámbito del ingreso y la promoción de los funcionarios, como en la estructura de remuneraciones.

En lo relativo a ingreso y promoción en el SII, la ley:

- Moderniza el ingreso a los cargos de las plantas de fiscalizadores, de técnicos, de administrativos y de auxiliares, el cual deberá efectuarse mediante concursos en que sólo podrán participar los funcionarios a contrata del SII que cumplan los requisitos y condiciones de mérito e idoneidad que se establezcan.

Es decir, la carrera funcionaria se inicia con concursos regulados y abiertos para el ingreso a la contrata y, desde esa condición contractual, se puede optar, a través de concursos internos, al paso a la planta. Previo a la Ley 20.853 el SII tenía regulado internamente sus procesos de ingreso, mediante políticas y procedimientos. Actualmente existe la obligación legal de realizar el concurso público para el ingreso a la contrata como requisito exigible en el futuro para que estos funcionarios puedan postular a ingresar a la planta.

- Fortalece la carrera funcionaria en todas las plantas del SII, disponiendo que la promoción en las plantas de fiscalizadores y de técnicos se efectuará por concurso interno, y por ascenso en las plantas de administrativos y de auxiliares.
- En el caso de la carrera funcionaria del estamento profesional, se diseña un mecanismo inédito en la administración pública chilena, que permite el ingreso a la planta profesional en cualquier grado, desde la contrata, permitiendo que concursen simultáneamente y en las mismas condiciones funcionarios de la contrata y de la planta. Esto resuelve una restricción estructural que existía para contar con profesionales de distintas especialidades (en consecuencia, con remuneraciones disímiles) en la planta del Servicio.

En cuanto a la estructura de remuneraciones del SII, la ley:

- Dispone una reestructuración de las remuneraciones,



para lo cual se modifican los componentes de la asignación especial de estímulo por desempeño en el cumplimiento de metas: la parte variable estará asociada al cumplimiento de metas vinculadas a la reducción de la evasión y elusión tributaria, incluyendo indicadores de fiscalización y facilitación en el cumplimiento tributario, lo que se materializará en el Convenio de Desempeño Colectivo; mientras que el componente por cumplimiento de meta institucional de disminución de la evasión se transforma en uno asociado a la gestión tributaria, fijo y de pago mensual.

- Reemplaza la bonificación anual ligada a la calidad del servicio prestado a usuarios y contribuyentes por una bonificación especial que se pagará mensualmente.
- Establece un bono por experiencia calificada de apoyo a la gestión tributaria, que se pagará mensualmente, al personal titular de cargos de las plantas de técnicos, de administrativos y de auxiliares, cuando cumplan diez años de servicio en el grado tope de la respectiva planta.
- Dispone que el SII deberá definir anualmente un instrumento de medición de la percepción de los usuarios respecto a la administración tributaria. Esta evaluación será realizada por una empresa externa contratada por la Subsecretaría de Hacienda. Además, el SII deberá generar canales que permitan la participación de los funcionarios en el proceso de diseño y aplicación del instrumento de evaluación.

## 5. DECRETO CON FUERZA DE LEY N° 1 DEL MINISTERIO DE HACIENDA QUE FIJA LA NUEVA PLANTA DEL SERVICIO DE IMPUESTOS INTERNOS

Menos de un año más tarde de la entrada en vigencia de la Ley de Fortalecimiento del SII, con fecha 25 de abril de 2016 se publica en el Diario Oficial el Decreto con Fuerza de Ley N° 1, que fija la nueva planta de personal del SII.

En sus disposiciones transitorias estableció las normas referidas al proceso de encasillamiento a

esta nueva planta, definiendo además un cronograma de implementación de acuerdo a las disponibilidades presupuestarias.

Los principales cambios que contuvo este DFL 1, respecto del anterior vigente son:

1. **Se aumentaron los cargos de planta de cada uno de los estamentos, según el siguiente cuadro:**

| Planta          |                       |              |                          |
|-----------------|-----------------------|--------------|--------------------------|
| Escalafón       | Ocupada antes del DFL | Régimen 2018 | Por Ingresar a la Planta |
| Directivo       | 183                   | 238          | 55                       |
| Profesional     | 40                    | 800          | 760                      |
| Fiscalizador    | 1.167                 | 2.016        | 849                      |
| Técnicos        | 312                   | 462          | 150                      |
| Administrativos | 496                   | 880          | 384                      |
| Auxiliar        | 118                   | 227          | 109                      |
|                 | <b>2.316</b>          | <b>4.623</b> | <b>2.307</b>             |

Con el aumento de cargos en la planta del SII, y en relación a la dotación total, en el 2018 se espera llegar a una relación de 80% de funcionarios en la planta y 20% en la contrata, cumpliendo con lo regulado en el Estatuto Administrativo sobre esta materia.

2. **Se establecieron nuevos requisitos de ingreso para los estamentos:**

**Directivos:** Se aumentó en 55 cargos el Tercer Nivel Jerárquico. Se exige título profesional para grados 1 a 9 y, del 10 al 12, se requiere título técnico. En el Decreto con Fuerza de Ley (DFL) anterior sólo se establecía el requisito de enseñanza media.

**Profesionales:** Se exige título profesional de al menos 8 semestres, otorgado por una universidad reconocida por el Estado. Este cambio es trascendental para el desarrollo de carrera, pues el Decreto con Fuerza de Ley anterior restringía el acceso a determinados grados sólo a profesiones específicas, colocando topes a la carrera según profesión.

**Fiscalizadores:** Se mantienen los requisitos de ingreso y se incorpora el grado 9 como tope del escalafón. En el DFL anterior el tope era el grado 10.

**Técnicos:** Se definen dos modalidades de ingreso, interno y externo. Anteriormente, sólo se permitía el ingreso de personal interno, procedente del estamento de administrativos, lo que limitaba las posibilidades de provisión de cargos. Además, se estipulan tres ámbitos de desempeño: fiscalización, evaluaciones e informática.

**Auxiliares:** Se exige Licencia de Enseñanza Media. Anteriormente, sólo se exigía la Enseñanza Básica. Cabe señalar que, en la práctica, por el nivel de desarrollo de los niveles de escolaridad del país, prácticamente todos los postulantes ya cuentan al menos con Enseñanza Media.

### 3. Establecimiento de reglas y cronograma para la realización de los Procesos de Encasillamiento en la Nueva Planta:

Al ampliarse las nuevas plantas del SII, también se establece, de manera excepcional, la manera en que éstas puedan ser completadas, dando prioridad para ello a los propios funcionarios del SII.

Así, este proceso de encasillamiento—es decir el proceso a través del cual se ocupan las plantas recientemente creadas— se constituye ante todo en un mecanismo de reconocimiento de la carrera funcionaria, al darle a los propios funcionarios, ya sean de planta o contrata, la exclusividad en su participación.

Aspectos principales del Concurso de Encasillamiento:

| Estamento                        | Acciones Programadas   |
|----------------------------------|--|
| <b>Profesional</b>               | Considera dos fases: una primera de movilidad en la contrata (año 2016) y la segunda de encasillamiento a la planta (año 2017).  |
| <b>Fiscalizador</b>              | Se realizará en tres años. Principalmente durante el 2016, para finalizar los años 2017 y 2018.  |
| <b>Técnico</b>                   | Se realizará durante el año 2016. Tanto funcionarios de planta como de contrata podrán aumentar de grado.  |
| <b>Administrativo y Auxiliar</b> | Se realizará durante el año 2016. Los funcionarios de planta podrán aumentar de grado, los funcionarios a contrata podrán, como máximo, mantener su grado pasando a la planta. |

## 6. IMPLEMENTACIONES A LA FECHA. PROCESOS DE CARRERA DESARROLLADOS DURANTE EL 2016

A partir de las herramientas legales que proveyó la Ley de Fortalecimiento del SII y el posterior DFL 1, en 2016 se han ido implementando gradualmente concursos que han contribuido a modernizar el desarrollo de carrera de los distintos estamentos de funcionarios.

### 1. Concurso encasillamiento estamento fiscalizador

El 12 de septiembre de 2016 se dio inicio a la puesta en marcha del Concurso Interno de Antecedentes (Encasillamiento), correspondiente a la primera fase del estamento fiscalizador.

El 21 de octubre se publicó el resultado final de este concurso. Se recibieron 1.990 postulaciones, de las cuales el 84,6% cumplieron los requisitos definidos en las bases concursales. Con ello, 1.335 funcionarios fiscalizadores (tributarios y tasadores), han aumentado de grado y 272 funcionarios de la contrata ingresaron a la planta en su mismo grado o en grados superiores.

De acuerdo a lo definido en la Ley de Fortalecimiento y el correspondiente DFL 1 de 2016 de la nueva Ley de Planta del SII, para el año 2017 está previsto el segundo concurso de encasillamiento para el estamento fiscalizador, y para el año 2018 el tercero.

### 2. Concurso de movilidad estamento Profesional a contrata

El concurso de movilidad para profesionales a contrata se inició también en el mes de septiembre. A través de él, los funcionarios del estamento Profesional tienen una significativa oportunidad de desarrollo de carrera, pudiendo aumentar sus actuales grados en la contrata en conformidad a los requisitos y procedimiento de postulación, lo que tiene por finalidad estructurar el estamento Profesional en cuatro áreas funcionales y, con ello, prepararlo para el proceso de encasillamiento del próximo año.

Las áreas funcionales fueron definidas sobre la base de las tareas asociadas a los ámbitos de desempeño de los profesionales del SII:

- Área Jurídica, Normativa y Legal Tributaria: Integrada por profesionales cuyo desempeño esté dirigido al desarrollo de funciones orientadas a prestar apoyo normativo y legal a la institución en el ámbito tributario.
- Área de Fiscalización, Avaluaciones y Asistencia: Integrada por profesionales cuyo desempeño se encuentre asociado al diseño, coordinación y ejecución de procesos centrales de la institución en materias de fiscalización, avaluaciones y asistencia a los contribuyentes.
- Área de Gestión: Integrada por profesionales (incluye los abogados pertenecientes a las áreas mencionadas en este punto, salvo que se diga expresamente lo contrario) cuyo desempeño se encuentre dirigido al desarrollo de funciones orientadas a la gestión institucional, coordinación y supervisión general de personas, apoyo a los procesos institucionales, administrativos y comunicaciones corporativas.
- Área Informática: Integrada por funcionarios cuyo desempeño se encuentre dirigido al desarrollo y operación de sistemas informáticos de apoyo u operación institucional.

Cabe señalar que fue la primera vez que se realizó un proceso masivo de movilidad, dirigido al estamento profesional completo y por unidades de desempeño diferenciadas.

En total, se recibieron 687 postulaciones, de las cuales el 85% cumplió los requisitos definidos en el llamado. Como resultado de este proceso, 468 funcionarios vieron incrementada su remuneración al aumentar de grado.

### **3. Concurso encasillamiento estamentos Auxiliar, Administrativo y Técnico**

A fines de octubre y noviembre de 2016 se realizó el llamado a concurso para el encasillamiento de los estamentos Auxiliar, Administrativo y Técnico, con el fin de proveer los cargos vacantes resultantes de la nueva planta fijada en el DFL N° 1 del 2016, y también para aquellas vacantes que se produzcan en este mismo proceso.

Se prevé que durante el mes de diciembre de 2016 estén resueltos los procesos de encasillamiento de los

estamentos Auxiliar y Administrativo, mientras que en enero de 2017 el Técnico.

## **7. LEY DE FORTALECIMIENTO EN EL SII: DESAFÍOS Y TAREAS QUE IMPLICÓ SU IMPLEMENTACIÓN**

Como se planteaba al inicio de este artículo, la Ley de Fortalecimiento del SII nace en un contexto de nuevos desafíos para la institución, a partir de necesidades país a las que responde la Reforma Tributaria, como contar con mayores recursos para el financiamiento de políticas sociales.

Al mismo tiempo, surge como un medio, una herramienta para hacer frente a los desafíos institucionales, por medio del aumento gradual de la planta de funcionarios, el desarrollo de carrera con un reconocimiento de las capacidades y competencias, y la creación de niveles de trabajos más especializados, entre otros aspectos vinculados a la gestión y desarrollo integral de las personas.

De esta forma, la implementación de la Ley de Fortalecimiento del SII implicó diversos desafíos que se detallan a continuación:

### **1. Incorporación de Desarrollo de Personas en el Plan Estratégico del SII**

Al interactuar con las orientaciones de la Dirección Nacional del Servicio Civil en el ámbito de gestión de recursos humanos y el Instructivo Presidencial sobre Buenas Prácticas Laborales en Desarrollo de Personas en el Estado, la Ley de Fortalecimiento Institucional del SII da pie a un proceso interno que decanta en el diseño de un Plan Estratégico Institucional 2015-2020, el cual tiene como uno de sus cuatro ejes el Desarrollo de Personas, definido como “Implementar buenas prácticas laborales al interior de la institución, con el propósito de contribuir al desarrollo permanente de los funcionarios, valorando el trabajo que realizan diariamente, reconociendo su aporte y compromiso con la organización”.

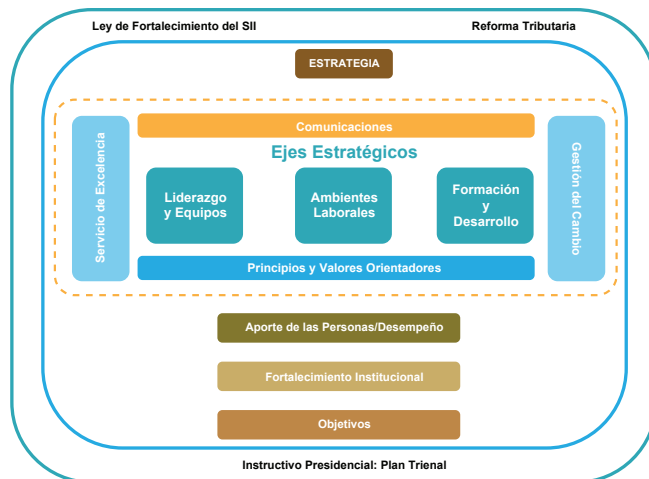
### **2. Creación de un Modelo de Desarrollo de Personas**

Además de provocar la incorporación del Desarrollo de las Personas en el Plan Estratégico del SII, las

disposiciones contenidas en la Ley de Fortalecimiento Institucional llevaron a la creación de un Modelo de Gestión de Desarrollo de Personas, congruente con la implementación del cuerpo legal y enfocado de manera sistémica y continua a mejorar los procesos de gestión de las personas, la inclusión de mejores prácticas y los desempeños individuales y grupales, apuntando al cumplimiento de los objetivos institucionales.

Específicamente, uno de los tres ejes del Modelo, como se puede apreciar en la figura siguiente, dice relación con Carrera y Formación, el cual se enfoca al crecimiento de las personas en todo su ciclo laboral, mediante un desarrollo de carrera a través de promoción y concursabilidad, y teniendo al mismo tiempo la oportunidad de capacitarse y formarse.

### Modelo de Gestión de Desarrollo de Personas



Cabe precisar que, a su vez, existen para la implementación del Modelo, lineamientos transversales prioritarios, como el servicio de excelencia, que apunta a la satisfacción de las necesidades de los clientes internos; la gestión del cambio, referida a facilitarlos y a resaltar el sentido estratégico dentro del SII que tiene la Subdirección de Desarrollo de Personas.

Dentro de los lineamientos transversales también se contempla la gestión de las comunicaciones, para acompañar los cambios, la coordinación del trabajo y la promoción de iniciativas que involucren a los distintos miembros de la institución; y, finalmente, principios y valores orientadores que distingan el trabajo de la Subdirección de Desarrollo de Personas, como confianza, colaboración, innovación y orientación a los objetivos.

### 3. Trabajo con las asociaciones de funcionarios

Una de las condiciones establecidas en el Protocolo de Acuerdo de enero de 2015, que se constituyó en un importante insumo para la Ley de Fortalecimiento del SII y su implementación, fue que todas aquellas materias enunciadas y que requerían de elaboración, ya sea interna, como los Reglamentos de Carrera, o la estructura de la nueva planta, serían trabajadas en conjunto con las asociaciones de funcionarios, siempre en el marco de lo definido en el Protocolo.

### 4. Reestructuración de la Dirección Nacional del SII

Al momento de comenzar con la implementación de la Ley se fueron detectando algunos aspectos que era necesario resolver previamente en materia de estructura de la Dirección Nacional, de manera de afrontar más eficientemente los retos de la Reforma Tributaria y, consecuentemente, aquellos que derivaron del Plan Estratégico Institucional.

Concretamente, al revisar la estructura de la Dirección Nacional, existían criterios homogéneos de ordenamiento, dados por la Ley de Planta anterior, sólo hasta los niveles de Jefes de Departamentos, que corresponde al tercer nivel jerárquico. Bajo la dependencia de éstos, existían unidades organizativas creadas con criterios disímiles, con provisión de cargos de jefatura desde nominación directa hasta procesos de selección interna y sin incentivo pecuniario para el ejercicio de las tareas de supervisión. En algunos casos, por necesidades de gestión, existían estructuras equivalentes a un Quinto Nivel Jerárquico, con distintas dependencias y nombres de las estructuras de un mismo nivel que inducían a confusión.

Si bien esta estructura, con jefaturas denominadas informales, nació a la luz de necesidades de mejor organización del trabajo y gestión institucional, no respondía al proceso de modernización que se empezaba a fraguar con la implementación de la Ley de Fortalecimiento Institucional.

Este cuerpo legal y el Protocolo de Acuerdo mandataron al SII a definir un Cuarto Nivel Jerárquico, entregando recursos permanentes en materia de asignación de supervisión. Para acceder a ello, previamente estas jefaturas tenían que cumplir al menos los siguientes

requisitos: estructura creada formalmente, jefatura provista por concurso interno y contar con un número mínimo de supervisados.

Así, antes de pasar a la puesta en marcha del Cuarto Nivel Jerárquico, el SII hizo una revisión completa de la estructura de la Dirección Nacional y se instruyó realizar los cambios necesarios, no sólo en términos de estructura, sino que también ajustando los objetivos de cada Subdirección y los ámbitos de responsabilidades y funciones.

Este proceso significó una fructífera discusión en los equipos directivos, que se tradujo en delimitación de funciones y en el nacimiento de una estructura más eficiente, acorde a los nuevos desafíos institucionales.

En el primer semestre del 2016 se generaron los cambios en las once Subdirecciones de la Dirección Nacional. Con esto concluido, se daba inicio a los procesos que significarían la implementación de la nueva estructura, la provisión de cargo y el acceso al derecho a percibir asignación de supervisión en el Cuarto Nivel Jerárquico de la Dirección Nacional.

#### **5. Creación y concursabilidad del 4° Nivel Jerárquico en la Dirección Nacional y en las Direcciones Regionales**

El ajuste de la estructura en la Dirección Nacional, como se comentó, generó la creación formal del Cuarto Nivel Jerárquico. A estas posiciones se les denominó “áreas”, con jefaturas y asignación de funciones, dependientes de cargos de Tercer Nivel Jerárquico.

En suma, se crearon 104 áreas en la Dirección Nacional, cuyas jefaturas tendrían que ser provistas mediante concurso interno, como primer requisito, para percibir asignación de supervisión. La meta es concursar el 100% de los cargos definidos durante el año 2016.

Esta nueva estructura y, más específicamente, la habilitación de jefaturas de área con facultades directivas, implica un cambio relevante en la carga de trabajo en el ámbito de la supervisión del nivel superior, que corresponde a los jefes de departamento o jefes de oficina, quienes antes de este cambio tenían en su radio de supervisión a los equipos completos de las áreas.

#### **6. Concursabilidad de las jefaturas de unidad en el Tercer Nivel Jerárquico**

En el proceso de negociación de la Ley de Fortalecimiento Institucional y en su posterior implementación se concretó el aumento de planta directiva del SII en 55 cargos de Tercer Nivel Jerárquico, que se rigen por normas especiales en su provisión, mantención y dejación del cargo, incorporándose a la carrera funcionaria. Deben ser provistos mediante concurso cerrado para funcionarios públicos, con el debido cumplimiento de requisitos.

Sólo se abre para toda la ciudadanía cuando se ha declarado desierto por falta de postulantes idóneos. Su ejercicio dura tres años, en la medida que el funcionario se mantiene en la lista 1 de calificación. Tras ello, por decisión de la autoridad del servicio que corresponda, puede prorrogarse el nombramiento, por una sola vez, por tres años adicionales. Al término de ese período, estos cargos deben volverse a concursar.

Con el mencionado aumento de la planta directiva se incorpora a ésta a los jefes de unidad, que corresponden a las oficinas del SII ubicadas jurisdiccionalmente en las Direcciones Regionales del país, permitiendo al mismo tiempo que amplíen su desarrollo de carrera

En efecto, se ha re concursado progresivamente todas las unidades del país, ofreciendo a los postulantes un modelo de selección más exigente y, a la vez, más atractivo. Esto derivó en un aumento de la cantidad de postulantes y un mejoramiento del proceso de selección.

A diciembre de 2016, se han iniciado el 100% de los concursos para proveer los cargos de jefes de unidad.

#### **7. Desarrollo de carrera y elaboración de reglamentos**

A partir de los cambios introducidos por la Ley de Fortalecimiento Institucional y la publicación de la nueva Ley de Planta del SII, fue necesario reformular las políticas y procedimientos de desarrollo de carrera.

El cambio trascendental en la manera de ingresar a la planta del SII constituyó la mayor innovación en el desarrollo de carrera en la administración pública chilena, ya que se definió legalmente que la provisión de los cargos de planta se realizaría estrictamente

a través de postulantes de la contrata ingresados originalmente mediante concurso abierto. Esto llevó a la administración del SII a definir una serie de Reglamentos de Desarrollo de Carrera, según cada escalafón.

Es así como se publicó la resolución que fijó el **Reglamento de Desarrollo de Carrera para los estamentos Fiscalizador, Técnico y Auxiliar**.

Se definió de esta manera la carrera en lo específico del ingreso a la contrata, ingreso a la planta y movimientos al interior de ella según el estamento. Así, en los estamentos Auxiliar y Administrativo mediante ascensos automáticos según vacancias de los cargos, mientras que en el estamento Técnico y Fiscalizador a través de procesos concursales de promoción. Adicionalmente, en este reglamento se definió el ingreso desde un estamento a otro con reglas internas claras.

Del mismo modo, en todos los estamentos se definieron pruebas de selección en materias técnicas, de habilidades, psicolaborales y entrevistas presenciales. En el estamento Fiscalizador y Técnico se incorporó, además, la aprobación de un curso técnico interno como parte del proceso de selección.

Para el **estamento Profesional** se realizó un segundo reglamento especial de desarrollo de carrera, de acuerdo a las funciones desempeñadas o áreas funcionales: Fiscalización, Asistencia y Avaluaciones; Informática; Gestión; y Jurídico Normativa.

La particularidad de este reglamento es que para obtener movilidad al interior de la planta se realizarán procesos de ingresos a los distintos grados que quedan vacantes, compitiendo por ingresar a dicho grado los funcionarios de la contrata, así como aquellos que se ubican en grados inferiores en la planta.

Adicionalmente, dado que la Ley de Fortalecimiento Institucional del SII definió las bases para la creación de un Cuarto Nivel Jerárquico, que corresponde a jefaturas de grupo y de áreas, fue necesario reglamentar la carrera funcionaria en el acceso, mantención y salida de dichos cargos. Se elaboró de esta manera un tercer reglamento para este nivel: el **Reglamento de Jefaturas del Cuarto Nivel Jerárquico y Jefaturas de Oficina**.

## **8. LEY DE FORTALECIMIENTO INSTITUCIONAL DEL SII: UN MEDIO PARA EL LOGRO DE LOS OBJETIVOS INSTITUCIONALES**

En este artículo hemos repasado los principales aspectos, contextuales, normativos y funcionales, entre otros, de la implementación de la Ley de Fortalecimiento Institucional del SII.

Sin ánimo de reiterar lo ya expuesto, podemos afirmar que se trata de una ley que ha entregado herramientas para generar cambios en la estructura institucional y en el modelo de gestión de personas. Por eso, en su diseño e implementación se han considerado distintas visiones e intereses, teniendo como referente el bien de la institución y el cumplimiento de sus objetivos.

Se trata entonces de un medio, no de un fin en sí mismo. Un medio para fortalecer al SII en su misión de entregar un servicio de excelencia en los procesos tributarios que le corresponde encabezar como ente recaudador de recursos, ya sea de cara al contribuyente, como respondiendo al mandato que surge de un programa de Gobierno, pero más allá de eso, de las necesidades del país, como queda demostrado con la Reforma Tributaria.

Fortalecer a un organismo como el SII es fortalecer a las personas que forman parte de él, es comprometerlas y alinearlas con los objetivos institucionales.

De ahí la importancia de contar con más y mejores funcionarios, con procesos de selección transparentes, exigentes, con una promoción basada en el mérito y el reconocimiento, una formación constante y un desarrollo de carrera que permita desplegar todas las potencialidades individuales y colectivas.

La Ley de Fortalecimiento Institucional del SII es también modernizar su estructura, mejorar los equipos, los ambientes, el sentido de pertenencia, lo que desencadena también mejores desempeños y resultados.

Un Servicio de Impuestos Internos más robusto es también un organismo más autónomo en sus decisiones y funciones esenciales, porque protege su principal capital, las personas que lo mueven y lo conducen por una ruta trazada por necesidades país.

## CONCLUSIONES

Desde una perspectiva macro, podemos afirmar que el fortalecimiento de las instituciones que conforman la administración central del Estado emerge como una necesidad para configurar un Estado moderno, al servicio de la ciudadanía y capaz de enfrentar los desafíos que ésta le demanda.

El desarrollo de políticas públicas que vayan en respuesta de las crecientes y cada vez más complejas necesidades sociales, entonces, necesita al mismo tiempo de una institucionalidad que responda a dichos desafíos.

Como consecuencia lógica, las instituciones, a su vez, deben contar con personas y una estructura acorde a lo que se exige de ellas. Esta cadena es la que asegura el éxito de implementación.

En el caso de Chile, un fuerte énfasis en la inversión social hizo necesario generar una reforma para financiarla, que a su vez requirió entregar mayores herramientas y generar una estructura acorde al organismo encargado de la recaudación.

Lograr recaudar recursos de manera más eficiente y efectiva para financiar políticas que apuntan al bienestar de la ciudadanía, al progreso y desarrollo del país, acortando al mismo tiempo las brechas de origen existentes entre los distintos segmentos socioeconómicos de la población por medio de la redistribución de la riqueza; requiere un trabajo especializado.

Así, el fortalecimiento institucional del Servicio de Impuestos Internos no es un fin en sí mismo, ni tampoco obedece a una decisión arbitraria, sino que es la consecuencia de un requerimiento técnico, orientado a tener una administración tributaria competente en el logro de sus objetivos, con funcionarios que poseen una lógica con mayores grados de autonomía, basada en el conocimiento y la experiencia, respaldada por un sistema de carrera declarado formalmente y un diseño de cargos que permite poder materializarlo.

De esta forma, ampliar una planta de funcionarios con habilidades y competencias que denotan el carácter técnico de sus funciones, mejorar las condiciones de selección e ingreso, ofrecer un desarrollo de carrera e incentivos apropiados para estimular la permanencia del conocimiento y la experiencia en la institución, adoptar planes de capacitación, entre otros aspectos de la gestión de personas a los que propende la Ley de Fortalecimiento Institucional del SII, son parte de una Política de Desarrollo de Personas que se posiciona como un referente en la Administración Pública, que no se agota en los objetivos que le son propios, sino que se relaciona con el desarrollo de un Servicio de excelencia, de cara a las necesidades del país y los contribuyentes, inserto en un Estado moderno, transparente y con altos niveles de especialización.

## GLOSARIO DE TÉRMINOS

**Ascenso:** (adm.púb.) “Derecho de un funcionario de acceder a un cargo vacante de grado superior en la línea jerárquica de la respectiva planta, sujetándose estrictamente al escalafón.” (Art. 49, Estatuto Administrativo).

**Calidad Jurídica:** (adm.púb.) Naturaleza jurídica que se otorga a las personas que desempeñan determinados cargos en la administración pública. De acuerdo al Art. 4 del Estatuto Administrativo, las personas que desempeñen cargos de planta podrán tener la calidad de titulares, suplentes o subrogantes.

**Cargo:** (adm.) Conjunto de tareas, deberes y responsabilidades asignadas a un titular, para cuyo cumplimiento se requiere un determinado grado de autoridad, conocimientos, experiencia, condiciones naturales y personalidad.

**Carrera Funcionaria:** (adm.púb.) “Sistema integral de regulación del empleo público, aplicable al personal titular de planta, fundado en principios jerárquicos, profesionales y técnicos, que garantiza la igualdad de oportunidades para el ingreso, la dignidad de la función pública, la capacitación y el ascenso, la estabilidad en el empleo, y la objetividad en las calificaciones en función del mérito y de la antigüedad.” (Art. 30, Estatuto Administrativo).

**Decreto Fuerza de Ley (D.F.L):** (der.) Cuerpo normativo de carácter legal que emana del Presidente de la República para regular materias

propias de ley, en virtud de una delegación de facultades legislativas que el Congreso hace en su favor mediante una ley delegatoria.

**Empleo a Contrata:** (adm.púb.) “Aquel de carácter transitorio que se consulta en la dotación de una institución.” (Art. 30, Estatuto Administrativo) Los empleos a contrata duran, como máximo, hasta el 31 de diciembre de cada año y los empleados que los sirvan expiran en sus funciones en esa fecha por el sólo ministerio de la ley, salvo que se hubiere propuesto su prórroga con, a lo menos, treinta días de anticipación.

**Estatuto Administrativo:** (der.) Cuerpo legal que regula el vínculo jurídico que une a los funcionarios públicos con el Estado. Están reguladas por este Estatuto las relaciones entre el Estado y el personal de los Ministerios, Intendencias, Gobernaciones y Servicios Públicos centralizados y descentralizados creados para el cumplimiento de la función administrativa. El Estatuto Administrativo que rige actualmente en Chile fue aprobado el 23 de septiembre de 1989 a través de la Ley N 18.834.

**Planta de Personal:** (adm.púb.) “Es el conjunto de cargos permanentes asignados por la ley a cada institución.” (Art. 3, Estatuto Administrativo).



## BIBLIOGRAFÍA

**Diccionario de Administración Pública Chilena** © Ministerio del Interior, Subsecretaría de Desarrollo Regional y Administrativo.

2ª Edición, corregida y aumentada.

Inscrito en el Registro de Propiedad Intelectual por Andreína Olmo Marchetti N° 97.150.

Impreso en LOM Ediciones Santiago de Chile, octubre 2002.

RESEÑA

# Desafíos y primeros avances del Proyecto BEPS en Latinoamérica

César  
**GARCÍA NOVOA**

Me resulta muy grato realizar esta breve reseña sobre la obra, *Desafíos y primeros avances del proyecto BEPS en Latinoamérica*, que, bajo la coordinación de la profesora Gemma Patón García, acaba de publicar la editorial Thomson Reuters desde Lima para toda Latinoamérica.

De la coordinadora de la publicación sólo hay que recordar que cuenta en España con una extensa experiencia en la docencia y la investigación desde su condición de Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Castilla-La Mancha. Pero también ha desarrollado una abundante actividad en Latinoamérica. Así, por ejemplo, ha sido profesora visitante en la Pontificia Universidad Católica del Perú, docente en centros de México, Honduras, Costa Rica, Bolivia, Ecuador y Argentina, así como en instituciones como Sunat (Perú), Servicio de Rentas Internas (Ecuador), Secretaría de Finanzas y del Servicio de Rentas (Honduras) y Ministerio de Hacienda de Costa Rica.

La profesora Patón da un paso más en su brillante *cursus honorum*, con la coordinación de esta obra, una de las primeras que abordan el fenómeno de la implantación del Plan BEPS en los distintos ordenamientos de América Latina. Hay que agradecerle el decidido impulso para abordar uno de los temas más importantes de la fiscalidad actual y el hacerlo contando con la participación de tributaristas de ocho países latinoamericanos. Estamos, sin duda, ante una de las mejores aportaciones de derecho tributario comparado en Latinoamérica en los últimos años.

Como es sabido, el Informe de la OCDE sobre *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) con su correspondiente Plan de Acción y sus 15 acciones específicas, se aprobó el 19 de julio de 2013. El Plan, como dice su introducción, “marca un punto de inflexión en la historia de la cooperación internacional en materia de tributación”. Su origen remoto se sitúa en la presión social y mediática en torno a la supuesta fiscalidad

**EL AUTOR**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela (España)

reducida de ciertas multinacionales (Starbucks, Google, Microsoft, Facebook, Amazon...), ligada a conocidas operaciones como la *doble irlandesa* o el *sandwich holandés*. Y el precedente fue el término *planificación fiscal agresiva*, acuñado por el Informe del Tercer Foro de la OCDE celebrado en Seúl en 2006.

Ello supuso un excelente caldo de cultivo para un cambio en la estrategia global frente a la elusión fiscal. Precisamente, el surgimiento de BEPS marcó ese cambio estratégico. Su aprobación supuso la constatación de varias realidades. En primer lugar, el fracaso de la política de la OCDE contra los paraísos fiscales que se inicia con el informe sobre *Harmful Tax Competition* de 1998. En segundo lugar, la influencia de actores con fuerte presencia mediática como asociaciones y entidades no lucrativas que acusan a ciertas multinacionales de no pagar *suficientes impuestos*, especialmente en Europa. A ello se une una crónica erosión de bases de las multinacionales norteamericanas, propiciada por su deslocalización (traslación de tesorería, *patent box*, *tax inversión*...). Y un papel cada vez más creciente en el panorama fiscal internacional de ciertos BRICS (en especial Brasil, China e India) que no aplican reglas de la OCDE y propenden a una tributación de la renta allí donde la misma se genera.

Mucho se ha hablado de la filosofía del Plan BEPS y sobre si la misma supone (como ha dicho por ejemplo, Malherbe) una *revolución fiscal*. Quizás, en palabras de Calderón y Martín Jiménez, BEPS sea más bien el *fin del principio* que el *principio del fin* del actual paradigma de distribución del poder tributario internacional. Lo cierto es que BEPS es un avance significativo en el planteamiento de soluciones a la fiscalidad internacional, pero no constituye, ni mucho menos, un *terremoto fiscal*. Aunque la implementación del principio de creación de valor o *creation value* supone un acercamiento a postulados favorables al país de la fuente y a criterios de carácter más territorial. Y éstos son más próximos a las posturas de Naciones Unidas o la Comunidad Andina de Naciones que a las de la OCDE.

Pero la gran cuestión del Plan de BEPS, y sin entrar en las críticas que puedan merecer sus quince acciones, radica, por un lado, en la legitimidad de la OCDE para erigirse en generadora de reglas fiscales internacionales.

Y, por otro, en la vinculación de las medidas BEPS y la conveniencia o no de que los países de América Latina las incorporen de manera generalizada en sus respectivos ordenamientos jurídicos.

Uno de los tópicos más recogidos en la fiscalidad internacional es eso de que “la OCDE es el club de países ricos”. Como todos los tópicos, derivados en soflamas, la frase tiene un punto de falsedad. Pero consciente de ese estigma, la propia OCDE pretende dar un mayor protagonismo en la implementación de las medidas BEPS a las economías en desarrollo, a través del denominado *principio de inclusión*, que pretende promover la participación de países que no forman parte de la Organización. Así, se ha invitado a varios países no miembros de la OCDE en condición de asociados, como es el caso de Argentina, Brasil y Colombia. También la OCDE convocó consultas regionales en el área de Latinoamérica y el Caribe, como las celebradas en Bogotá, el 27 y 28 de febrero de 2014 y en Lima, el 26 y 27 de febrero de 2015. A pesar de ello, BEPS sigue llevando el baldón ignominioso de contener soluciones basadas en una mentalidad y en una cultura jurídica ajena a la de muchos países de Latinoamérica.

Y en relación con este tema surge la segunda cuestión, que es la transposición de las recomendaciones BEPS en los ordenamientos domésticos latinoamericanos. Como es sabido, sólo dos países de Latinoamérica forman parte actualmente de la OCDE: México y Chile. Pero como la propia organización informa en su página web, “la OCDE está más cerca que nunca de América Latina y el Caribe”, ya que Colombia y Costa Rica están en proceso de adhesión; la Organización está llevando a cabo un Programa País con Perú y un programa de cooperación con Brasil y Argentina y todos estos países, además de la República Dominicana, Panamá y Uruguay, son miembros del Centro de Desarrollo de la OCDE. A pesar de ello, BEPS, como creación intelectual de la OCDE sigue siendo visto como algo ajeno a la cultura tributaria latinoamericana. Y no será por el empeño de las recientes reformas fiscales en México, Chile, Costa Rica y, sobre todo, Colombia, a la hora de incorporar a sus respectivas legislaciones soluciones legales basadas directamente en las propuestas BEPS.

Sin embargo, la traslación automática de ciertas medidas propuestas por BEPS al Área de Latinoamérica no deja de suscitar dudas.

Así, y sin ánimo de ser exhaustivos, la Acción 1, *abordar los retos de la economía digital para la imposición*, ignora premeditadamente los problemas y agravios que el reparto del poder tributario internacional en materia de gravamen de rentas derivadas de productos tecnológicos conlleva actualmente para los países importadores de tecnología. Problemas que no se resuelven con una mera propuesta de gravamen en la fuente sobre rendimientos netos. En relación con la Acción 5, *combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia*, se hace referencia (*Public Consultation*, 12 y 13 de noviembre de 2013), a los instrumentos para *recalificar aquellas operaciones que no respondan a criterios económicos reales*. Se trata de propuestas que no están libres de críticas. Las cláusulas anti-abuso son expresión de la tradición jurídica de cada país y, por ejemplo, en Estados como los latinoamericanos, donde la política anti-elusiva se ha venido construyendo en torno a conceptos civiles de corte continental (fraude de ley, simulación, abuso de derecho...) la implementación de medidas que se apoyen en instrumentos basados en la sustancia económica pueden plantear problemas de aplicabilidad práctica.

En las Acciones 8, 9 y 10 referidas a precios de transferencia, no hay ningún atisbo de adaptación del régimen internacional de precios de transferencia a la realidad de Estados como los de Latinoamérica, donde la exportación de materias primas tiene una importancia crucial. Son muchas las cuestiones que suscitan las peculiaridades de los precios de transferencia en Latinoamérica (por ejemplo, las relativas a servicios intra-grupo retribuidos desde la empresa local en América Latina a la casa central), pero destaca la singularidad del llamado sexto método para *commodities*, que desde sus inicios responde a una finalidad anti-elusiva más que a un criterio de reparto de bases imponibles de empresas multinacionales.

Muchos son los interrogantes que plantea el sexto método, empezando por la propia cuestión de si es un verdadero método, ya que no está sistematizado ni estandarizado ni es uniforme. No está claro cuándo

se aplica, ni tampoco están resueltas otras muchas dudas sobre el mismo. Ni siquiera es posible señalar con claridad qué se entiende por *commodities* a efectos del método ni qué mercados de referencia se pueden tomar para fijar el precio. Ni si existe la posibilidad de inaplicar el método cuándo existe un precio en un contrato entregado a la Administración o registrado que conlleve fecha cierta. Es, además, un método que puede adolecer de arbitrariedad, ya que ignora la función del uso de futuros en la transferencia del riesgo (transferencia de rentas desde el país que asume el riesgo al que aplica el sexto método) y no existe claridad sobre cuál es la fecha que se ha de tomar en consideración para valorar la mercadería a partir de mercados internacionales. Pero, con todo, deberían haberse tenido en cuenta las observaciones de los países latinoamericanos respecto a la toma en consideración de este método en los informes finales de las Conferencias de Bogotá y Lima.

En fin; por no extendernos, la Acción 15 referida al instrumento multilateral planteará problemas apuntados por importantes autores latinoamericanos (Tron, Bilardi, Montañó Galarza...) ante la ausencia de una versión en español, y cuestiones concretas de colisión con la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones.

Por lo tanto, entendemos que no es aventurado afirmar que la filosofía de BEPS no se adecúa a la realidad económica y social de países de un área económica diferente a la de los que inspiran las soluciones OCDE. Asumimos lo escrito por Manuel Tron, expresidente de IFA, para el caso de México, aunque se trata de reflexiones extensibles a todos los países de América Latina. Para este autor "las acciones del plan de la OCDE parten de la aplicación de criterios técnicos avanzados y de la aplicación de principios que en muchos casos son desconocidos para nuestra legislación e incluso ajenos a nuestra tradición jurídica constitucional. Ante esta realidad, los gobiernos de países de Latinoamérica, se ven ante la disyuntiva de continuar aplicando sus disposiciones fiscales (de menor avance y sofisticación), o bien, de intentar incorporarse a esta ola de modernidad tributaria que representa BEPS".

Santiago de Compostela, 9 de febrero de 2017.





[ciat@ciat.org](mailto:ciat@ciat.org)



[www.ciat.org](http://www.ciat.org)

