



CRITERIOS PARA LA INCLUSIÓN DE CONTRIBUYENTES EN UNA **UNIDAD DE GRANDES CONTRIBUYENTES:** UNA GUÍA METODOLÓGICA

Elías Iván
LÓPEZ ROCHA

SINOPSIS

El presente trabajo hace una revisión de los principales criterios que los países del mundo utilizan para incorporar contribuyentes a sus respectivas Unidades de Grandes Contribuyentes. Sobre la base de esta experiencia internacional el documento propone a las Administraciones

Tributarias una guía metodológica a seguir para definir criterios de identificación de contribuyentes a ser incluidos en las respectivas Unidades de Grandes Contribuyentes de cada país, de acuerdo con su propia realidad nacional.

CONTENIDO

1. La creación de Unidades de Grandes Contribuyentes (UGC)
2. Criterios para la inclusión de contribuyentes en una UGC en el mundo
3. Cantidad de contribuyentes incluidos en una UGC: Caso peruano
4. Propuesta metodológica para definir criterios de inclusión en una UGC
5. Conclusiones
6. Bibliografía

EL AUTOR

Licenciado en Administración de Empresas de la Universidad del Pacífico, estudios de Maestría en Gerencia Pública en la Universidad Continental, Consultor Internacional en Gestión de Riesgo de Cumplimiento Tributario.

INTRODUCCIÓN

En todos los países del mundo es posible identificar a ciertos contribuyentes que por su importancia relativa en la recaudación tributaria nacional son calificados como grandes contribuyentes. Al respecto la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico [OECD por sus siglas en inglés] (2013) señala que las características más comunes en este tipo de contribuyentes son: i) concentran una alta participación de la recaudación tributaria; ii) sus negocios y hechos tributarios son de alta complejidad; iii) poseen un mayor riesgo de cumplimiento tributario; iv) contratan equipos especializados en asesoramiento tributario; y v) sus empresas listan en bolsa, son multinacionales o constituyen grupos económicos.

Frente a esta realidad, en las últimas décadas las Administraciones Tributarias de una gran cantidad de países han optado por crear oficinas especializadas en brindar un tratamiento diferenciado al segmento de grandes contribuyentes; a estas oficinas se les conoce como Unidad de Grandes Contribuyentes (en adelante UGC). Empíricamente resulta más o menos sencillo verificar que en todos los países existen ciertos contribuyentes que por su importancia fiscal se les califica como “gran contribuyente”, pero cuando se requiere establecer una línea divisoria de la distinción entre los grandes contribuyentes y los que no lo son, la tarea se torna más complicada.

Por ejemplo, la manera más sencilla de clasificar a los contribuyentes por su tamaño es utilizar como criterio el volumen de ventas, entonces suponiendo que en un país hipotético se decide que los grandes contribuyentes son únicamente aquellos con ventas superiores a 10 millones de unidades monetarias (UM), ¿cómo clasificaríamos a dos empresas del mismo rubro que pertenecen a un mismo dueño y que cada una vende menos de 10 millones de UM?, o ¿qué pasaría con una empresa que se encuentra ejecutando un mega proyecto de inversión de miles de millones de UM, pero que a la fecha no registra ventas porque se encuentra en etapa pre-operativa? Las respuestas a estas preguntas revelan que establecer un solo criterio parece no ser una solución ideal para identificar a los grandes contribuyentes.

De otro lado, este país hipotético podría decidir ampliar la cantidad de criterios para la identificación de los

grandes contribuyentes con el fin de cubrir la vasta gama de posibilidades que la realidad económica presenta, pero en este caso ¿cuál sería el límite? Hay que tener en cuenta que un procedimiento muy extenso y engorroso para la clasificación de los contribuyentes por su tamaño podría devenir en costoso y poco práctico para la Administración Tributaria.

El diseño de criterios para la inclusión de contribuyentes a las UGC resulta de especial interés para las Administraciones Tributarias porque la delimitación de la cantidad de contribuyentes que estarán a cargo de la UGC es el punto de partida para dimensionar de forma adecuada la cantidad de personal y recursos con los que debe contar esta unidad. Así mismo, conocidos cuántos y quiénes son los grandes contribuyentes, se pueden diseñar y aplicar mejores estrategias para optimizar la gestión del cumplimiento tributario de este importante segmento.

Al respecto, en el presente trabajo hacemos un breve repaso sobre los principales criterios de inclusión a una UGC que los países del mundo vienen aplicando y a partir de esta experiencia internacional, proponemos a las Administraciones Tributarias una guía metodológica para diseñar criterios de inclusión de contribuyentes a sus respectivas UGC, de acuerdo con la realidad de cada país.

1. LA CREACIÓN DE UNIDADES DE GRANDES CONTRIBUYENTES (UGC)

Las estructuras organizacionales de las Administraciones Tributarias en el mundo han ido evolucionando en los últimos treinta años; al respecto la OECD (2011) menciona que esta evolución comprende tres tipos de modelos; el primero y más antiguo es el modelo basado en la organización “por tipo de impuesto”, en el cual existían oficinas multifuncionales encargadas de la administración especializada en determinados impuestos. Con el tiempo este modelo devino en ineficiente y oneroso porque muchos procesos se duplicaban y los contribuyentes afectos a varios tributos complicaban su cumplimiento tributario al tener que tratar temas similares con distintas oficinas.

Posteriormente, las Administraciones Tributarias fueron migrando hacia una estructura organizacional de tipo “funcional”, mediante la cual los recursos humanos se

agrupan por funciones, donde las más tradicionales son: Recaudación, Fiscalización, Cobranza y Reclamaciones. Este modelo tiene como ventaja que permite la estandarización de los procesos de trabajo y un acercamiento operativo más simple hacia los contribuyentes; sin embargo, la corriente más reciente es organizar los procesos en torno a un modelo de “segmentación por tipo de contribuyente”. Este modelo consiste en identificar grupos de contribuyentes que por sus características requieren de un trato diferenciado de parte de las Administraciones Tributarias, como por ejemplo sucede con el segmento de grandes contribuyentes (OECD, 2011).

En el estudio realizado por el Banco Interamericano de Desarrollo con diecisiete países de América Latina se encontró que los tipos de organización que predominan en la región responden a una combinación de los modelos “por impuesto”, “funcional” y “por tipo de contribuyente”. Así mismo, dieciséis de los diecisiete países informaron que cuentan con una UGC (BID, CAPTAC-DR, CIAT, 2013).

Tabla 1: Tipos de organización de las Administraciones Tributarias en América Latina

Tipo de Organización	Cantidad de Países
Sólo por tipo de Impuesto	0
Solo Funcional	4
Solo por tipo de Contribuyente	0
Funcional y por tipo de Contribuyente	6
Funcional, por tipo de Contribuyente y por tipo de Impuesto	7
Total	17

Fuente: BID et al. (2013, p. 96) Elaboración Propia.

2. CRITERIOS PARA LA INCLUSIÓN DE CONTRIBUYENTES EN UNA UGC EN EL MUNDO

En OECD (2013) se señala que los criterios para la inclusión de contribuyentes en una UGC que predominan entre los países miembros de esta organización son: i) volumen de operaciones o ventas brutas, ii) volumen de activos; iii) total de impuestos ingresados al fisco en un año; iv) sectores económicos a los que pertenecen los negocios (por ejemplo: banca, seguros, petróleo); v) negocios con una significativa actividad comercial internacional o controlados por grupos económicos extranjeros; y vi) número de empleados.

En el Anexo se presentan los criterios para la inclusión de contribuyentes en una UGC adoptados por ocho países de la OECD, donde se puede apreciar que en general estos países comparten los criterios señalados líneas arriba, sin embargo, cada país varía en el parámetro de medición que adopta por cada criterio. Por ejemplo, para el criterio “volumen de operaciones” en Australia el parámetro es facturación mayor a AUD 250 millones (unos EUR 169 millones), mientras que en Francia es operaciones mayores a EUR 400 millones, en Irlanda es operaciones mayores a EUR162 millones y en Reino Unido es operaciones mayores a EUR50 millones (OECD, 2009).

Por el lado de América Latina, los criterios para incluir contribuyentes en una UGC que predominan en esta región son: i) volumen de negocio; ii) volumen de activos; iii) impuestos ingresados al fisco; y iv) sector económico al que pertenece el contribuyente (BID, et al., 2013).

Específicamente, en el caso de los países de la Alianza del Pacífico: Chile, Colombia, México y Perú, las Administraciones Tributarias de los tres primeros publican los criterios para la inclusión de sus contribuyentes en sus respectivas UGC¹, mientras que en el Perú estos criterios no se publican y solamente se muestra en el portal web de la Administración Tributaria

1 Para mayor información sobre los criterios y parámetros para la inclusión en una UGC en estos tres países, el lector puede consultar en el caso de Chile la Resolución Exenta N° 119 del 29 de diciembre de 2015 del Servicio de Impuestos Internos; en el caso de Colombia la Resolución N° 00027 del 23 de enero de 2014 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y en el caso de México consultar el apartado B del capítulo VII del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria del 24 de agosto de 2015.

peruana la lista de los últimos contribuyentes que han sido incluidos en esta categoría mediante la resolución correspondiente². No obstante, en el estudio del BID, et al. (2013) el Perú reporta que los criterios de inclusión en su UGC son: i) volumen de negocio; ii) volumen de activos; y iii) impuestos ingresados al fisco.

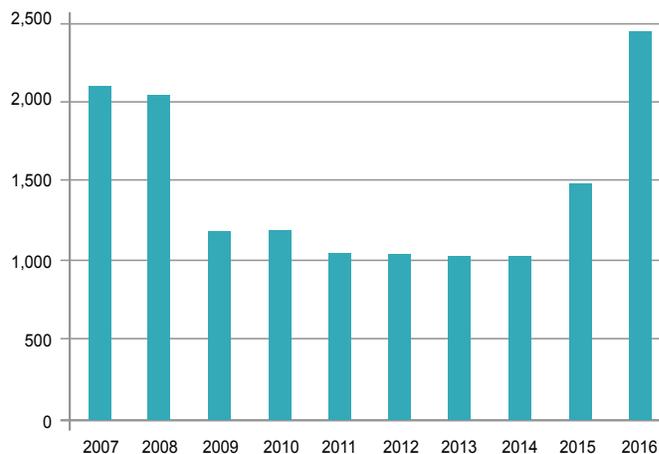
3. CANTIDAD DE CONTRIBUYENTES INCLUIDOS EN UNA UGC: CASO PERUANO

En el Perú, la UGC encargada de la administración de los contribuyentes más importantes del país se llama Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales (en adelante IPCN) que administra alrededor de 2,400 contribuyentes; pero no son los únicos grandes contribuyentes del Perú, puesto que las unidades organizacionales desconcentradas de la SUNAT³ tienen a su cargo también otro grupo de grandes contribuyentes de su respectiva región, que sumados a los contribuyentes de la IPCN hacen un total aproximado de 14,000 grandes contribuyentes a nivel nacional, sin embargo, en el presente trabajo, la categoría de UGC de la SUNAT se la asignamos solamente a la IPCN, porque concentra a los contribuyentes más grandes de todo el país.

Si bien en la actualidad la SUNAT no hace público cuáles son los criterios para la inclusión de contribuyentes en su UGC, estos criterios sí existen y se regulan de manera interna. En los últimos diez años estos criterios han sido modificados en varias oportunidades y como consecuencia de ello el número de contribuyentes incluidos en la nómina de la IPCN ha registrado una gran variabilidad, tal y como se ilustra en el Gráfico 1. Así, podemos identificar hasta tres momentos que representan para la SUNAT puntos de quiebre en el dimensionamiento de la cantidad de contribuyentes que son incluidos en la nómina de la IPCN:

- Año 2009: La nómina de contribuyentes de la IPCN disminuye a la mitad.
- Año 2015: La nómina de contribuyentes de la IPCN aumenta en 50%.
- Año 2016: La nómina de contribuyentes de la IPCN aumenta en 60%.

Gráfico 1: Evolución histórica de la nómina de grandes contribuyentes en Perú (cantidad de contribuyentes por año)



Fuente: Resoluciones de SUNAT que dan de alta o de baja a grandes contribuyentes.

Elaboración: Propia

Cualquier variación significativa en la cantidad de contribuyentes que administra una UGC representa un riesgo para la gestión administrativa y tributaria de la misma, debido al impacto que este aumento/diminución de contribuyentes tiene sobre el dimensionamiento de los recursos humanos y logísticos que la UGC debe presupuestar para atender sus diversos procesos de negocio como recaudación, fiscalización, reclamaciones y cobranzas.

Por ejemplo, uno de los indicadores más comunes en la gestión de fiscalización es el de “cobertura de acciones de fiscalización”, entendido como el ratio entre la cantidad de contribuyentes fiscalizados y la cantidad de contribuyentes administrados; entonces, si en un momento determinado el número de contribuyentes administrados (denominador) aumenta al doble, va a ser imposible que con la misma cantidad de recursos (agentes fiscalizadores y la logística que los acompaña) se pueda alcanzar el número de contribuyentes auditados (numerador) necesarios para que el ratio siquiera se mantenga estable. El problema no queda ahí, puesto que seguro la Administración se avocaría inmediatamente a incrementar los recursos de la unidad, pero tratándose de una UGC, que como ya se mencionó tiene características singulares que la

2 Como ejemplo del caso peruano, el lector puede consultar la Resolución de Superintendencia N° 242-2016/SUNAT del 22 de setiembre de 2016.

3 SUNAT: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

diferencian de cualquier otra unidad, ¿cuánto tiempo demandará la curva de aprendizaje de los nuevos recursos?, lo más probable es que en el corto plazo se afecte la calidad, eficacia o eficiencia de los servicios proveídos por la UGC.

De otro lado, cuando las modificaciones en el padrón de contribuyentes de una unidad son significativas en cantidad de contribuyentes y reiteradas en el tiempo, se hace más complicado el seguimiento y control de los diversos indicadores de gestión de la unidad. En un ejemplo práctico, los resultados de gestión obtenidos en un año sobre un universo de 1,000 contribuyentes no se pueden comparar con los resultados obtenidos en el siguiente año sobre un universo de 2,000 contribuyentes, y si a los pocos años la nómina vuelve a variar en digamos 50%, la comparación interanual para evaluar el progreso de la gestión se va a complicar aún más, dificultando la construcción de series de tiempo para la evaluación de estrategias a largo plazo.

Que no se interprete que una UGC deba tener una nómina de contribuyentes inamovible, eso sería sencillamente imposible debido a que los contribuyentes son entidades vivas que nacen, crecen, se transforman y también mueren, por ello es razonable esperar que la cantidad de contribuyentes adscritos a una UGC esté en permanente cambio. Lo que el presente trabajo postula es que las Administraciones Tributarias deben contar con criterios estándares para la inclusión de contribuyentes en sus respectivas UGC, de manera que exista predictibilidad respecto de cuántos y quiénes deben ser los grandes contribuyentes del país y así poder dimensionar mejor los recursos humanos y logísticos necesarios, así como diseñar estrategias y políticas para una eficiente administración de este importantísimo segmento de contribuyentes.

4. PROPUESTA METODOLÓGICA PARA DEFINIR CRITERIOS DE INCLUSIÓN EN UNA UGC

Diversos trabajos de investigación de la OECD y otros organismos internacionales demuestran que los criterios de inclusión en una UGC más difundidos a nivel mundial son seis: i) volumen de operaciones; ii) volumen de activos; iii) impuestos ingresados al fisco; iv) sectores económicos; v) grupos económicos; y vi) nómina de empleados. En atención a ello, el

presente trabajo recoge esta experiencia internacional y a partir de ella propone una hoja de ruta metodológica, una especie de “check list” que ponemos a disposición de las Administraciones Tributarias de los países que aún no tienen una UGC, o que teniéndola, aún no han definido o quieren redefinir los criterios que marquen la distinción entre los contribuyentes que deben ser catalogados como grandes y aquellos que no.

Nuestra propuesta para definir los criterios de inclusión de contribuyentes en la UGC de cada país consta de cuatro pasos:

- i. Definir el universo de contribuyentes a evaluar.
- ii. Evaluar cada uno de los seis criterios más difundidos internacionalmente.
- iii. Evaluar incluir algún criterio distinto de los seis tradicionales, de acuerdo con la realidad propia de cada país.
- iv. Incluir un criterio de discrecionalidad.

4.1 Definir el universo de contribuyentes a evaluar

Esta propuesta metodológica se ampara en el Principio de Pareto, puesto que la evidencia empírica demuestra que solo un pequeño porcentaje del universo de contribuyentes representa el mayor interés fiscal de todo un país.

Entonces, lo primero es definir cuál es el universo de contribuyentes a evaluar. Por ejemplo, en ciertas Administraciones Tributarias se puede haber tomado la decisión de que los individuos de altos ingresos sean controlados por una unidad especializada fuera de la UGC, entonces de plano estos contribuyentes no deberían formar parte del universo a evaluar. Del mismo modo, se debe revisar si determinados tipos de contribuyentes, como entidades del Estado u organizaciones sin fines de lucro, han sido excluidos por decisiones internas del control a cargo de la UGC.

En todo país existen miles y hasta millones de contribuyentes que pertenecen a regímenes especiales o simplificados de tributación para la promoción de la pequeña y micro empresa, estos contribuyentes tampoco deberían formar parte del universo a evaluar porque por su dimensión económica actual se encuentran muy lejos de pretender ser reconocidos

como grandes contribuyentes del país. La idea central de este primer paso es que la Administración Tributaria defina un universo de contribuyentes representativo de su realidad nacional sobre los cuales va a aplicar los criterios de distinción propuestos para dilucidar quién es gran contribuyente y quién no.

4.2 Evaluar los seis criterios más difundidos internacionalmente

i. Volumen de operaciones

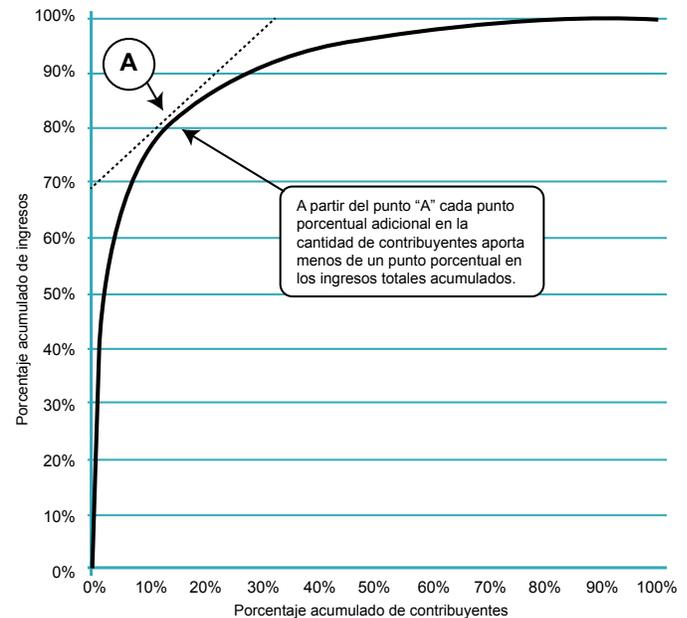
Consiste en establecer un límite inferior para identificar como gran contribuyente a todo aquel cuyos ingresos superen este límite. Lo más simple es utilizar los ingresos declarados en el último año, sin embargo también es usual utilizar un promedio de los ingresos declarados en los últimos dos o tres años.

Para hallar el límite proponemos elaborar una curva que refleje el Principio de Pareto, es decir, primero construir una tabla de percentiles con todos los contribuyentes en evaluación ordenados de mayor a menor por su nivel de ingresos; luego en una gráfica colocar en el eje X el porcentaje de la cantidad de contribuyentes, y en el eje Y colocar el acumulado de ingresos expresado en porcentaje; finalmente, hallar el punto de la tangente de 45° a la curva para establecer allí el punto límite a partir del cual un 1% adicional de contribuyentes empieza a aportar menos del 1% de los ingresos acumulados. Sostenemos que este punto señala un límite de referencia que toda Administración Tributaria debe tomar en cuenta para introducir un criterio de distinción para los grandes contribuyentes.

Para mejor ilustración revisemos el caso hipotético del Gráfico 2; el punto “A” corresponde al punto de la tangente a partir del cual cada punto porcentual adicional en la cantidad de contribuyentes aporta menos de un punto porcentual en los ingresos acumulados de todos los contribuyentes; entonces, suponiendo que este punto sea (x=14%, y=81%) interpretamos que el 14% de los contribuyentes representa el 81% de los ingresos totales declarados por el universo de contribuyentes evaluados (cumpliéndose el Principio de Pareto); en consecuencia, el nivel de ventas del último contribuyente del percentil 14% sería el límite de referencia, es decir, deberían ser considerados grandes contribuyentes, aquellos que declaren ingresos superiores a este límite. Es muy probable que el

número resultante sea extenso y de difícil recordación, por esta razón es recomendable establecer como criterio definitivo un número redondo, fácil de recordar y por encima del límite de referencia.

Gráfico 2: Distribución de los ingresos declarados por el universo de contribuyentes materia de evaluación



Elaboración: Propia

ii. Volumen de activos

El criterio “volumen de operaciones” por sí solo no asegura una completa identificación de todos los contribuyentes que por sus características deban ser incluidos en una UGC. Tal es el caso por ejemplo de contribuyentes que se encuentran en etapa pre-operativa o en inicios de operación, que a la fecha de evaluación no registran todavía ingresos importantes, pero que el nivel de inversiones en activos hace prever que en el futuro próximo generarán ingresos gravados de gran interés fiscal para el país.

Para hallar a estos contribuyentes proponemos repetir la misma metodología utilizada para el criterio “volumen de operaciones” utilizando como medida de evaluación el volumen de los activos netos totales declarados por todos los contribuyentes. Si se desea una medida más restringida se puede optar por considerar solamente

el total neto de activos no corrientes. El resultado nuevamente será una curva de distribución similar a la del Gráfico 2, donde se podrá identificar el punto límite a partir del cual un contribuyente puede ser considerado grande en relación con su volumen de activos. Es de esperar que muchos de los contribuyentes con altos volúmenes de activos sean los mismos que ya se incluyeron a la UGC por sus altos niveles de operación, pero también aparecerán nuevos contribuyentes que en la fecha de evaluación no registraban ingresos importantes, pero su volumen de activos hace presumir un nivel de operaciones potencial de enorme interés fiscal.

Gracias a este criterio se van a poder identificar por ejemplo contribuyentes que tienen a su cargo grandes proyectos de inversión que se encuentran en etapa pre-operativa y que son de alto impacto para la economía nacional.

iii. Impuestos ingresados al fisco

Este criterio permite identificar a contribuyentes que no tienen suficientes ingresos ni activos como para ser detectados por los dos criterios anteriores, pero que por sus aportes al fisco son de interés para el seguimiento y control por parte de la Administración Tributaria. Tal es el caso por ejemplo de empresas del sector servicios que no son intensivas en capital (bajo nivel de activos) y tienen altos márgenes de rentabilidad que les obliga a pagar tanto o más impuestos que empresas de otros sectores con niveles de ingresos más altos. Otro ejemplo también puede ser entidades gubernamentales o sin fines de lucro que no reportan ingresos gravados, pero que sí registran una abundante nómina de empleados que abonan al fisco cantidades importantes de impuesto a la renta del trabajo y contribuciones sociales.

Para la aplicación de este criterio proponemos nuevamente utilizar una curva de distribución (como la del Gráfico 2) utilizando esta vez como medida de cálculo el total de impuestos ingresados al fisco. De esta manera hallar el punto límite a partir del cual los contribuyentes que registren pagos al fisco mayores, deban ser considerados para ser incluidos en la UGC. De igual modo se espera que muchos de los contribuyentes hallados sean los mismos que los

encontrados con los criterios anteriores, pero también aparecerán nuevos contribuyentes con relevantes ingresos al fisco.

iv. Sectores económicos

Este criterio propone que los contribuyentes que pertenecen a ciertos sectores económicos cuyas operaciones son muy complejas o son muy sensibles para el desempeño económico del país deben ser incluidos en la UGC, independientemente del volumen de operaciones de estos contribuyentes. Por ejemplo, internacionalmente está muy difundido que el sector financiero y de seguros es un sector de alta complejidad en sus operaciones y por ello debe tener un seguimiento especial de parte de la Administración Tributaria⁴. Por otro lado, existen ciertos sectores específicos que para determinados países son claves en su desarrollo económico, como por ejemplo minería para Chile o Sudáfrica o hidrocarburos para Arabia Saudita o Noruega, entonces resulta de interés para sus respectivas Administraciones Tributarias incluir a los contribuyentes de estos sectores en sus UGC.

Nuestra propuesta es que de acuerdo con su propia realidad económica, cada país debe evaluar si existen ciertos sectores, como los mencionados arriba, cuyos contribuyentes deberían tener un control y seguimiento especial por parte de sus respectivas Administraciones Tributarias. Así, para estos contribuyentes no sería tan relevante su nivel de operaciones, activos o pagos al fisco, sino su pertenencia a estos sectores económicos sensibles y complejos, no obstante la Administración deberá evaluar la pertinencia de establecer por lo menos un límite mínimo para evitar que contribuyentes de muy bajo interés fiscal sean incluidos en la UGC.

v. Grupos económicos

Los grupos económicos pueden ser nacionales o multinacionales, diversificados o concentrados en un solo sector, pueden ser de accionariado familiar o de accionariado abierto, sea como fueren los grupos económicos son de indiscutible importancia fiscal por su elevado riesgo de cumplimiento. Un ejemplo de su relevancia para el control tributario internacional es la promoción de la OECD del programa BEPS⁵

4 Pertenecer al sector financiero y de seguros es un criterio expreso para ser incluido en la UGC en los siguientes países de la OECD: Alemania, Australia, Chile, España, Grecia, Holanda, Hungría, Irlanda, México, Noruega, Polonia, República Checa, República Eslovaca y Suecia.

5 Siglas en inglés de Erosión de la Base Tributaria y Traslado de Beneficios.

que tiene como fin combatir el planeamiento tributario internacional mediante el cual las empresas (en especial los grupos económicos multinacionales) se aprovechan de vacíos legales en las normas tributarias de ciertos países para trasladar sus beneficios a otros territorios donde el nivel de imposición es menor o incluso nulo.

Por esta razón proponemos que la administración fiscal de los grupos económicos sea manejada por equipos especializados, y estos equipos deberían estar ubicados en las UGC, porque las grandes corporaciones y empresas que son cabeza de los grupos económicos por lo general están incorporadas en las nóminas de las UGC.

Postulamos que no es necesario incluir en la UGC a todas las empresas de un determinado grupo económico, porque muchas de ellas serían contribuyentes de una importancia fiscal menor que no cumplirían ninguno de los criterios de incorporación ya señalados, sin embargo, para efectos de ejercer la facultad de control fiscal sostenemos que la UGC debe tener la potestad de incorporar cuando así lo decida a cualquier empresa que pertenezca al grupo económico de un contribuyente adscrito a su unidad.

vi. Nómina de empleados

Este es un criterio más difundido en países de Europa que en América Latina. Lo más probable es que casi todos los contribuyentes que tienen una nómina de empleados grande ya hayan sido identificados con alguno de los criterios anteriores, sin embargo es posible también que existan algunos otros contribuyentes que a pesar de tener operaciones, activos o pagos tributarios de menor importancia relativa, cuenten con una nómina de empleados muy grande que sea de interés para el control de la Administración Tributaria y por lo tanto se decida su inclusión en la UGC.

Otra utilidad de este criterio es que puede servir como complemento para los criterios de “sector económico” o “grupo económico”, es decir, la Administración Tributaria podría optar por aprobar como criterio de inclusión en la UGC a los contribuyentes que pertenezcan a determinados sectores o al mismo grupo económico siempre y cuando el número de empleados supere una cantidad mínima establecida.

En países como el Perú, donde solo 3 de cada 10 trabajadores están declarados formalmente (MTPE, 2015), este criterio podría no ser de mucha utilidad, debido a la falta de información.

4.3 Evaluar incluir algún criterio distinto de los seis tradicionales, de acuerdo con la realidad propia de cada país

Como la realidad política, económica y tributaria de cada país tiene sus propias particularidades es pertinente que cada Administración Tributaria evalúe la necesidad de incorporar criterios específicos distintos a los ya mencionados para la inclusión de contribuyentes a sus respectivas UGC. Por ejemplo, Colombia ha considerado relevante incluir el criterio de que el valor FOB de las exportaciones o CIF de las importaciones anuales supere los 10 millones de dólares americanos, por su parte Chile ha incluido como criterio que las exportaciones promedio anual de los últimos 3 años sea igual o mayor a 20 millones de dólares americanos y México ha considerado como criterio de inclusión en su UGC ser un Estado extranjero, organismo internacional, miembro del servicio exterior mexicano, o miembros del personal diplomático y consular extranjero que no sean nacionales. En conclusión, cada país debe evaluar si requiere de algún tipo de criterio de inclusión distinto a los ya mencionados por esta guía metodológica, de acuerdo con su propia realidad.

4.4 Incluir un criterio de discrecionalidad

Los criterios propuestos hasta el momento bien podrían asegurar que se incluyan en la nómina de las UGC a los contribuyentes más importantes de cada país, sin embargo, la realidad siempre es más compleja e impredecible que los presupuestos teóricos, por esta razón, previendo que se pudiera presentar una razón poderosa para incluir en la UGC a contribuyentes que no cumplen con ninguno de los criterios ya expuestos, esta guía metodológica propone agregar un criterio de discrecionalidad que le permita flexibilidad a la Administración Tributaria para incorporar a estos contribuyentes a la UGC. Para evitar que este criterio devenga en arbitrario, la inclusión a la UGC de un contribuyente que no cumpla ninguno de los requisitos previos debería ser aprobada por una instancia competente de la Administración Tributaria y debería fundarse en razones de servicio o control.

5. CONCLUSIONES

- La creación de una UGC en las Administraciones Tributarias del mundo es hoy una práctica ampliamente difundida, debido a la importancia fiscal relativa que el segmento de grandes contribuyentes representa para cada país.
- El diseño de criterios estándares para la inclusión de contribuyentes en una UGC es muy importante porque la cuantificación de la cantidad de contribuyentes que la UGC va a administrar sirve para estimar la cantidad de recursos humanos y logísticos necesarios para el buen funcionamiento de la misma. Por otro lado, los criterios estandarizados restringen la probabilidad de cambios bruscos en la cantidad de contribuyentes administrados por las UGC y ofrecen la predictibilidad necesaria para diseñar mejores planes estratégicos con el fin de optimizar la gestión del cumplimiento tributario del segmento de grandes contribuyentes.
- A nivel mundial los seis criterios más comunes para la definición de criterios de inclusión en una UGC son:
 - i. Volumen de operaciones
 - ii. Volumen de activos
 - iii. Impuestos ingresados al fisco
 - iv. Sectores económicos
 - v. Grupos económicos
 - vi. Nómina de empleados.
- Este trabajo ofrece a las Administraciones Tributarias una sencilla guía metodológica sobre los pasos a seguir para el diseño de criterios para la inclusión de contribuyentes en una UGC. Los pasos son cuatro:
 - i. Definir el universo de contribuyentes a evaluar.
 - ii. Evaluar cada uno de los seis criterios más difundidos internacionalmente.
 - iii. Evaluar incluir algún criterio distinto de los seis tradicionales, de acuerdo con la realidad propia de cada país.
 - iv. Incluir un criterio de discrecionalidad.

6. BIBLIOGRAFÍA

BID, CAPTAC-DR y CIAT. (2013). Estado de la Administración Tributaria en América Latina 2006-2010, p. 266. Recuperado de: https://publications.iadb.org/handle/11319/3506?locale-attribute=es&scope=123456789/1&thumbnail=false&order=desc&rpp=5&sort_by=score&page=2&query=public+administration+system&group_by=none&etal=0

Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo. (2015). Informe Anual del Empleo en el Perú 2014, p. 68. Recuperado de: http://www.trabajo.gob.pe/archivos/file/estadisticas/peel/enaho/INFORME_ANUAL_EMPLEO_ENAHO_2014.pdf

OECD. (2009). Compliance Management of Large Business Task Group, Experiences and Practices of Eight OECD Countries, pp. 7-9. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/administration/43241144.pdf>

OECD. (2011). Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010), p. 41. Recuperado de: <https://www.oecd.org/tax/administration/CIS-2010.pdf>

OECD. (2013). Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Recuperado de: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-administration-2013_9789264200814-en#page84

Resolución de Superintendencia N° 242-2016/SUNAT. (22 de setiembre de 2016). Modifican Directorio de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales y los Directorios de Principales Contribuyentes de la Intendencia Lima, Intendencia de Aduanas y Tributos de Lambayeque, Intendencias Regionales y Oficinas Zonales. Recuperado del sitio de internet de la SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2016/242-2016.pdf>

Resolución Exenta SII N° 119. (29 de diciembre de 2015). Fija Nómina de Grandes Contribuyentes. Recuperado del sitio de internet del Servicio de Impuestos Internos de Chile http://www.sii.cl/normativa_legislacion/resoluciones/2015/reso119.pdf

Resolución N° 00027 aclarada por la Resolución N° 00059. (23 de enero de 2014). Por la cual establecen las condiciones y el procedimiento para ser calificado como Gran Contribuyente. Recuperado del sitio de internet de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia http://www.dian.gov.co/descargas/normatividad/2014/Resoluciones/Resolucion_000027_23012014.pdf