

REVISTA DE

Administración Tributaria



Centro Interamericano de
Administraciones Tributarias
CIAT



Agencia Tributaria
Agencia Estatal de
Administración Tributaria
AEAT



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

Nº 49
NOVIEMBRE
2021
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

SECRETARIAS DE REDACCIÓN

Neila Jaén Arias

Elizabeth Rodríguez

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
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

Reporte al Contribuyente:
Implementando una política pública basada en evidencia

PAMELA CASTELLÓN / NICOLÁS FERNÁNDEZ

31

Desafíos y oportunidades para la implementación
del “Registro Único Tributario - Padrón Federal” en Argentina

NOELIA GISELLE DORIN

55

Incorporación de la analítica de datos
en la administración tributaria

NJOROGE ANTONY KIARIE

63

Transparencia del propietario beneficiario:
Logros y obstáculos

ANTONIO LOPO MARTÍNEZ

79

Imposición en la economía digital. Plan BEPS

MARLON MANYA ORELLANA

93

Impacto del fenómeno de la corrupción en el cumplimiento voluntario
y en el cierre de brechas tributarias. Experiencia peruana

SONIA JACKELINE MIRANDA AVALOS

117

El nuevo rumbo de la tributación
sobre la renta de las empresas en Angola

MILCON LOURENÇO NGUNZA

131

Clasificación de facturas electrónicas
usando procesamiento de lenguaje natural

JAIME HUMBERTO NIÑO PEÑA / EMILIO BERDUGO CAMACHO

145

Gestión de la política fiscal
en la economía sumergida en América Latina

ROSA ELENA ORNA SALAZAR

157

Incorporación de los acuerdos
al procedimiento tributario argentino

EUGENIO SIDERIS

Editorial

Estimados lectores,

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, 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 diez (10) artículos: Reporte al Contribuyente: Implementando una política pública basada en evidencia; Desafíos y oportunidades para la implementación del “Registro Único Tributario – Padrón Federal” en Argentina; Incorporación de la analítica de datos en la administración tributaria; Transparencia del propietario beneficiario: logros y obstáculos; Imposición en la economía digital. Plan BEPS;

Impacto del fenómeno de la corrupción en el cumplimiento voluntario y en el cierre de brechas tributarias. Experiencia peruana; El nuevo rumbo de la tributación sobre la renta de las empresas en Angola; Clasificación de facturas electrónicas usando procesamiento de lenguaje natural; Gestión de la política fiscal en la economía sumergida en América Latina; Incorporación de los acuerdos al procedimiento tributario argentino.

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

REPORTE AL CONTRIBUYENTE:

Implementando
una Política Pública
basada en evidencia



Pamela **Castellón**
Nicolás **Fernández**

SINOPSIS

Mejorar la transparencia sobre el pago y uso de los impuestos puede ayudar a aumentar la confianza en el Estado por parte de los ciudadanos. Este trabajo presenta los resultados de una experiencia piloto desarrollada en la administración tributaria chilena, en la cual se diseñaron distintas alternativas de reportes y se

realizó una evaluación de impacto para medir el efecto en percepción de transparencia y confianza, así como en el pago de impuestos de los contribuyentes. En este documento se presentan las lecciones aprendidas durante su implementación y recomendaciones, en caso que otros países quieran implementarlo.

Palabras Clave: Evaluación de impacto, Cumplimiento tributario, Transparencia, Confianza.

CONTENIDO

Introducción

1. Marco teórico
2. Diseño e implementación de la evaluación de impacto
3. Resultados

4. Lecciones aprendidas de la implementación
5. Conclusiones
6. Referencias
7. Anexos

AUTORES

Pamela Castellón. Ingeniera Civil Industrial con una Maestría en Gestión de Operaciones de la Universidad de Chile. Profesional del Departamento de Estudios Económicos y Tributarios del Servicio de Impuestos Internos de Chile (SII). **Nicolás Fernández.** Ingeniero Comercial, Magister en Economía de la Universidad de Chile y Magister en Dirección y Gestión Tributaria de la Universidad Adolfo Ibañez. Profesional del Departamento de Estudios Económicos y Tributarios del Servicio de Impuestos Internos de Chile (SII). Se agradece el aporte y colaboración del Laboratorio de Gobierno de Chile y la Dirección de Presupuestos de Chile, quienes participaron del proyecto

INTRODUCCIÓN

Los datos administrativos y la evidencia resultante de evaluaciones rigurosas, como las evaluaciones de impacto, son herramientas que pueden ayudar a los tomadores de decisiones, a monitorear y mejorar la implementación de programas existentes, identificar programas que tengan más probabilidades de lograr los resultados deseados y probar nuevos programas antes de escalarlos.

Si bien, aún existen barreras para el uso de datos y evidencia en la toma de decisiones en las políticas públicas, un número importante de Gobiernos de todo el mundo está abocado a identificar procesos sostenibles para incorporar, de manera sistemática, datos de monitoreo y resultados de evaluaciones de impacto en el diseño, implementación, evaluación y ciclo de aprendizaje de sus programas (J-Pal, 2018).

En este proceso, las administraciones tributarias tienen una posición privilegiada, ya que poseen acceso directo a las fuentes de datos administrativos y cuentan con las tecnologías de información y las capacidades para explotar dichos datos. Por lo tanto, tienen el potencial para diseñar e implementar evaluaciones de impacto que permitan generar evidencia, ya sea para evaluar sus propios programas internos y/o evaluar otros programas o políticas de Gobierno.

En este informe se resume la experiencia del Servicio de Impuestos Internos de Chile (SII) al trabajar con el Ministerio de Hacienda¹ y otros organismos², en el diseño e implementación de un reporte al contribuyente, que entrega información acerca del uso de impuestos y la situación fiscal del Estado, con el objetivo de aumentar la percepción de transparencia y de confianza en el Estado³.

Debido a que existe escasa evidencia sobre cuál es el mecanismo más efectivo para aumentar la percepción de transparencia y confianza en el Estado por parte de la ciudadanía, se llevó a cabo un piloto con una muestra aleatoria de contribuyentes, a los cuales se les presentaron distintas alternativas de reportes, implementando una evaluación de impacto para generar evidencia rigurosa en relación con la mejor manera de entregar la información a los contribuyentes.

Basados en las ciencias del comportamiento y entrevistas realizadas a personas, se generaron tres alternativas de reporte: uno con diseño estadístico, que incluía la distribución del gasto por categoría de gasto público, otro sobre el uso de recursos con enfoque de política pública a nivel nacional, y, por último, un reporte sobre el uso de recursos con enfoque de política pública a nivel regional. Los reportes fueron asignados de manera aleatoria y equitativa entre la población elegible. La muestra efectiva final consistió en 97.625 contribuyentes, 36.655 tratados (que recibieron algún tipo de reporte) y 60.970 en el grupo de control (quienes no recibieron reporte)⁴.

Se evaluaron los efectos del reporte sobre la percepción de transparencia y la confianza de las personas en el Estado mediante una encuesta online, enviada directamente al correo electrónico de los contribuyentes de la muestra. En dicha encuesta se encontraba un cuarto tratamiento, en el que se indicó la posibilidad de entregar retroalimentación respecto al uso de los impuestos por parte del Estado. Adicionalmente, se evaluó el efecto del reporte sobre variables de cumplimiento y pago de impuestos, a través de datos administrativos del SII.

Los resultados de la evaluación de impacto del piloto permitieron cuantificar cada una de las opciones

1 El Ministerio de Hacienda de Chile es el Ministerio de Estado encargado de dirigir las finanzas públicas.

2 Dirección de Presupuestos y Laboratorio de Gobierno.

3 El Reporte al Contribuyente fue una de las primeras recomendaciones de la Comisión del Gasto Público, convocada por el ministro de Hacienda, formada en enero de 2020.

4 En la sección 3 se describe la conformación de la muestra.

evaluadas, en función de las variables objetivo, permitiendo identificar cual era la mejor. Así, el reporte más efectivo, basado en esta evidencia, fue enviado en una segunda etapa a todo el universo de contribuyentes.

En este trabajo damos a conocer los pasos que se siguieron para llegar a implementar una política masiva, basada en evidencia rigurosa de sus efectos: en la sección 1 se presenta el marco teórico; en la sección 2 el diseño e implementación de la Evaluación de Impacto; en la sección 3 se presentan los resultados de la evaluación de impacto; la sección 4 presenta aprendizajes de la implementación; la sección 5 presenta las principales conclusiones.

1. MARCO TEÓRICO

1.1 Transparencia y Confianza

Resumiendo, diferentes definiciones encontradas en la literatura del concepto “transparencia”, en el contexto del gasto público, éste se entiende como el acto de otorgar información oportuna y entendible para que las personas conozcan cómo y qué tan bien se gastan los recursos públicos. Puede incluir otorgar mecanismos de rendición de cuentas y de monitoreo ciudadano que promuevan un mejor gasto público con foco en las personas (Grimmelikhuijsen, 2012).

La confianza es un concepto que se ha abordado desde múltiples disciplinas y áreas de investigación. Rousseau, Sitkin, Burt, & Camerer (1998), la sintetizan como un estado psicológico que comprende la intención de aceptar la vulnerabilidad de otro, basada en expectativas positivas de sus intenciones o su comportamiento.

Hoy sabemos que la confianza es el resultado de procesos cognitivos y afectivos. Por un lado, información de buena calidad entregada a tiempo genera confianza. Por el otro, los ciudadanos no solo juzgan cognitivamente la información, sino que usan pistas simples y afectivas, como lo es la imagen general del Gobierno (Etzioni, 2010). Cuando existe

desconfianza hacia el mensajero, las personas tienden a aferrarse a sus creencias existentes (Gerber & Green, 1999, págs. 189-210). Es más, la incertidumbre y el miedo, que prevalecen en las situaciones de crisis, pueden exacerbar estas tendencias (Jost et al., 2009, pág. 244).

La transparencia busca fortalecer la confianza de los ciudadanos con las instituciones públicas. Como tal, se ha enfatizado en la transparencia como mecanismo para generar confianza (OCDE, 2017). Sin embargo, no es evidente que por sí sola sea suficiente para mejorar la confianza. Investigaciones han mostrado que la confianza se explica por factores que pueden ser igual o más importantes que poner a disposición el conocimiento (Grimmelikhuijsen, 2012). Adicionalmente, se ha mostrado que, en determinadas circunstancias comunes, la transparencia puede no tener los efectos positivos buscados (Bannister & Connolly, 2011).

La rendición de cuentas y el mostrar un desempeño positivo podría tener el potencial de aumentar la confianza en países con crisis institucionales (Manning & Wetzel, 2010). Experimentos han mostrado un aumento de la confianza cuando se evidencia un buen rendimiento del Gobierno versus un rendimiento bajo (Alessando, Cardinale, Scartascini & Torrealday, 2019). La paradoja es que, al rendir cuentas, las instituciones pueden revelar integridad, benevolencia y fiabilidad, o lo contrario. La transparencia presupone que los ciudadanos confiarán en que la rendición de cuentas es honesta y equilibrada (Bachmann, Gillespie & Priem, 2015).

Por otro lado, existe evidencia que sugiere que cuando las personas sienten que tienen la opción de dar su opinión respecto a las decisiones públicas y ser escuchados por el Gobierno, tienden a aumentar su confianza en éste. Se ha probado empíricamente que abrir un canal de feedback y mostrar a la ciudadanía cómo se actúa frente a éste, aumenta la confianza y compromiso con el Estado (Buell, Porter, & Norton, 2018). Es por esto que se incluyó una intervención para medir el impacto de la posibilidad de retroalimentación en el experimento.

1.2 Ciencias del comportamiento⁵

Las ciencias del comportamiento son el estudio de cómo la gente toma decisiones y actúa en un mundo complejo. Combina ideas de economía, psicología, sociología, neurología y antropología, para crear un modelo más realista que permita comprender cómo, en la práctica, los individuos toman decisiones y cómo suelen responder ante distintas opciones. Para tener diseños que impacten en el comportamiento de las personas, es primordial entender porque éstas se comportan de una determinada forma y cómo reaccionan a distintos estímulos. Las ciencias del comportamiento logran este objetivo, al centrar su investigación en el comportamiento real del ser humano y no en el análisis de modelos económicos que suponen un comportamiento racional y lógico.

Algunos de los principales hallazgos de las ciencias del comportamiento señalan que las personas se enfrentan a más decisiones e información de las que pueden procesar conscientemente, se distraen fácilmente y poseen una atención limitada comportándose según la ley del mínimo esfuerzo. Por otro lado, el contexto influye de sobremano en nuestro comportamiento, ya que nuestras emociones y expectativas afectan nuestro comportamiento, por lo que el momento en el que se realiza una acción importa.

Considerando estos y otros sesgos de comportamiento, las ciencias del comportamiento recomiendan que los diseños de comunicaciones sean simples, atractivos, personalizados y a tiempo⁶. Para esto el reporte al contribuyente incluye los siguientes lineamientos:

- Usar lenguaje simple y entendible.
- Reducir al máximo la información que se presentará.
- Usar un título que tenga sentido para el usuario.

- Utilizar nombre y apellidos y aclarar el propósito de la comunicación.
- Poner la información clave en primer lugar.
- Utilizar cajas, colores y negrita para resaltar la información clave.
- Ordenar lógicamente las secciones y dar atractivo visual para diferenciar secciones.
- Usar colores que generan sentimientos de confianza y seguridad.
- Las imágenes y dibujos ayudan a comprender y a memorizar el mensaje.
- Las personas generalmente se centran en encabezados, cuadros e imágenes, mientras que a menudo se ignora el texto detallado.
- Hacer estadísticas simples y entendibles.

1.3 Teoría de cambio

La teoría de cambio describe la lógica causal detrás de la intervención. Esta explica las necesidades que dan origen al estudio, los insumos requeridos y cómo la intervención debería afectar los resultados esperados, considerando los productos, resultados intermedios e indicadores de resultado final. En este caso, la intervención es el envío del reporte al contribuyente. Los principales insumos para generar este reporte fueron la información tributaria de los contribuyentes, la información de gasto público y el déficit fiscal. Se espera que el reporte aumente la percepción de transparencia y confianza de los contribuyentes sobre el Estado, como se detalla a continuación⁷:

5 Esta sección se basa en documento de trabajo realizado por el autor: Guía para mejorar el cumplimiento de los contribuyentes: estrategias basadas en las ciencias del comportamiento SII (2020).

6 Basado en el Modelo EAST del BIT <https://www.bi.team/publications/east-espanol/>

7 Basado en: J-PAL (2019) "Measurements: Outcomes, Impacts, and Indicator".

1. **Necesidades** - Los contribuyentes no conocen como se gastan sus impuestos, ni la situación fiscal del Estado. Además, tienen bajos niveles de transparencia percibida y confianza en el Estado.
 2. **Insumos** - Horas hombre destinadas al reporte y bases de datos del SII y otros organismos para generarlo.
 3. **Productos** - Reporte al contribuyente, sitio web con información del reporte en la página web del SII y posibilidad de retroalimentar al Gobierno.
 4. **Resultados Intermedios** - Los contribuyentes reciben y leen el reporte.
 5. **Impacto** - Los contribuyentes están más informados de su aporte al Estado, como se distribuye el gasto y la situación fiscal del Estado. Aumento de la percepción de transparencia y confianza en el Estado y del monto de impuestos pagados.
- *Solicitud de retroalimentación.* Hacer partícipe a los ciudadanos en el proceso y mostrar una actitud abierta a recibir retroalimentación, es un elemento que podría ser determinante para generar confianza.
 - *Entrega de información completa y objetiva, pero de forma simple.* De esta manera, se disminuye la probabilidad de que el reporte se perciba como propaganda con fines políticos, elegida de forma discrecional.
 - *Emisión a través de un mensajero creíble.* El SII es la institución que tiene relación directa con los contribuyentes en la declaración de impuestos. Como tal, fue la institución responsable de implementar y enviar los reportes.

A nivel de producto, el reporte al contribuyente debe hacer frente al nivel de credibilidad existente en el contexto actual y a las actitudes preexistentes de los contribuyentes al momento de recibir el reporte. Por lo anterior, para aumentar la probabilidad de que el reporte active actitudes positivas, y la credibilidad de la intervención, se incorporaron los siguientes elementos:

- *Uso de lenguaje claro.* Esta es una de las señales más potentes con relación a ubicar al ciudadano en el centro de este esfuerzo coordinado.
- *Entrega de información local.* La hipótesis es que las personas se preocupan más por las políticas locales que por cifras de gasto a nivel nacional, ya que se ven directamente afectados por ellas y se apela a una identidad local.

Las variables de resultado que guían el estudio son, por un lado, percepciones y declaraciones que los ciudadanos proveen a través de una encuesta que recoge la percepción de transparencia y la confianza en el Estado, considerando los dominios de fiabilidad, honestidad, competencia y búsqueda del bien por parte del Estado (Alessandro et al. 2019; Grimmelikhuisen, 2012; Grimmelikhuisen, et al. 2013), y por otra, comportamientos tributarios observables, como la declaración, la fecha y el pago de impuestos, que corresponden a datos administrativos.

1.4 Evaluaciones de impacto⁸

En las evaluaciones de impacto el objetivo es demostrar un efecto causal, buscando medir el efecto o impacto de un programa o una política en alguna variable de interés. En nuestro caso, buscamos medir el efecto de recibir un reporte sobre el pago y uso de los impuestos en la percepción de transparencia y confianza en el Estado.

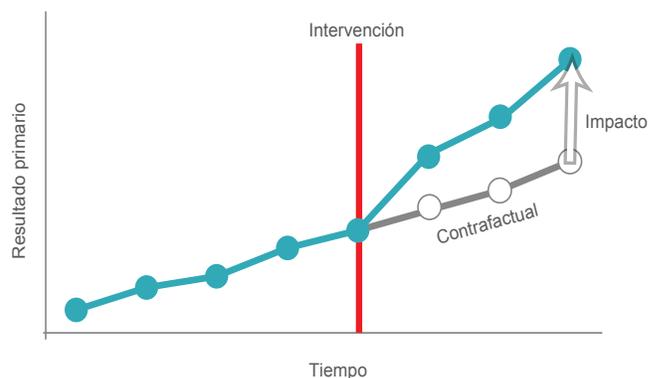
8 Esta sección se basa en el libro: Evaluación de impacto en la práctica: Segunda edición. Banco Interamericano de Desarrollo. Gertler, P, et al. (2016).

Realizar una evaluación de impacto en forma previa a la masificación del reporte es muy útil ya que puede ayudar a:

- Generar información sobre una intervención para la cual existe poco conocimiento de sus efectos e impactos.
- Identificar los aspectos operativos a mejorar antes de escalarla.
- Identificar efectos no deseados.
- Utilizar de forma más racional los recursos que se dedican a los programas.
- Contribuir al desarrollo de las políticas con evidencia de alta calidad.

La dificultad en medir el impacto es que sólo se puede observar lo que ocurrió, no lo que hubiera ocurrido sin la intervención. Vemos el pago posterior del contribuyente post-intervención, pero no vemos si el mismo contribuyente hubiera hecho el mismo pago sin la intervención. Esta situación imaginaria se llama el contrafactual. Si tuviéramos una representación correcta del contrafactual, la estimación del impacto sería la diferencia entre el resultado que observamos con el programa y el resultado que hubiera ocurrido sin el programa, como se muestra en la Figura 1.

Figura 1. Evaluación de impacto y contrafactual



Normalmente, la estimación del contrafactual se construye con un grupo que se denomina grupo de control o de comparación. El grupo de control son individuos que no reciben el programa, mientras que el grupo de tratamiento es el grupo de los que sí reciben el programa. Una evaluación ideal tendría un grupo de control igual al grupo de tratamiento en todas las características (observables y no observables) salvo una: su exposición al programa. En este caso, toda la diferencia después de la aplicación del programa se puede atribuir a éste, ya que sin ello los dos grupos serían iguales.

El método que construye un grupo de comparación de máxima calidad, *gold standard*, para hacer una evaluación de impacto son las evaluaciones aleatorias⁹. Debido a que **las evaluaciones aleatorias** (o evaluaciones experimentales) asignan aleatoriamente a los sujetos al grupo de tratamiento y control en forma previa a la intervención. Por la ley de los grandes números, cuando hay suficientes personas en cada grupo, una asignación aleatoria resulta en dos grupos que se parecen en todas las características observables (como por ejemplo el pago de impuestos) y no observables (como por ejemplo sus motivaciones),

⁹ Existen distintos métodos de evaluación de impacto, que difieren en los supuestos utilizados para la construcción del grupo de comparación. Para ver otras metodologías véase Gertler, P, et al. (2016).

es decir, son estadísticamente idénticos. Por lo tanto, cualquier diferencia que surja posteriormente entre ellos se puede atribuir al programa y no a otros factores. Por esta razón, es que para evaluar el efecto del reporte al contribuyente se diseñó una evaluación aleatoria.

2. DISEÑO E IMPLEMENTACIÓN DE LA EVALUACIÓN DE IMPACTO

2.1 La intervención

El primer paso del diseño de la intervención fue definir los contenidos del reporte, quiénes lo recibirían y el momento adecuado. Para ello se determinó que el reporte se entregaría durante el proceso de declaración online *Operación Renta 2020*¹⁰ a una muestra de personas naturales que presenten su declaración anual de impuestos a la renta, informando sobre el pago de impuestos y el uso de éstos, por parte del Estado, en el año 2019.

El reporte se estructuró de la siguiente manera:

Sección 1: Cuánto pagó el contribuyente en Impuesto a la Renta Personal, y una estimación¹¹ de su pago de Impuesto al Valor Agregado (IVA), durante el año 2019.

Sección 2: Cómo se gastaron esos impuestos durante el 2019.

Sección 3: Los ingresos y gastos totales, junto con el déficit/superávit fiscal para el año 2019.

Basándose en la literatura y en un trabajo de campo cualitativo se diseñaron tres tratamientos, que consisten en variaciones del reporte. La diferencia entre ellos se

encontraba en la sección 2, las otras secciones no cambiaban entre tratamientos¹².

Tratamiento 1: un gráfico de barras que muestra el gasto proporcional por área de gasto público. En adelante, se hará referencia a este tratamiento como T1 o Estadístico.

Tratamiento 2: un resumen de los gastos más importantes realizados en las áreas de educación, salud, pensiones, vivienda e infraestructura y conectividad, a nivel **nacional**. En adelante, se hará referencia a este tratamiento como T2 o Nacional.

Tratamiento 3: un resumen de los gastos más importantes realizados en las áreas de educación, salud, pensiones, vivienda e infraestructura y conectividad, a nivel **regional**. En adelante, se hará referencia a este tratamiento como T3 o Regional.

Adicionalmente, se realizó un **cuarto tratamiento (T4) de manera transversal**, que consistió en pedirle a los contribuyentes retroalimentación con respecto al gasto público. Esta solicitud se hizo al comienzo de la encuesta para la muestra que recibía este tratamiento, a través de la siguiente pregunta: “¿Cómo cree que el Estado debería utilizar los recursos públicos de los chilenos?”.

Los distintos reportes generados fueron testeados con aproximadamente 700 usuarios a lo largo de todo el país, lo que permitió testear la claridad del lenguaje, el tono de la comunicación, la aceptabilidad de recibir un reporte y la percepción de las personas. Lo que permitió iterar el diseño y mejorarlo hasta su versión final.

¹⁰ Proceso en que se declaran los impuestos a la renta devengados en el año 2019.

¹¹ Se eligió solo al Impuesto a la Renta y el IVA, por ser los impuestos más relevantes de la legislación tributaria chilena, tanto por el impacto que tienen en la recaudación como por la cantidad de contribuyentes que deben pagarlos. En el caso del IVA no es posible determinar el total de impuesto pagado por las personas naturales, por lo que se requiere hacer una estimación basándose en el ingreso declarado en la operación renta y en el consumo estimado a partir de la VII Encuesta de Presupuestos Familiares (EPF año 2018).

¹² Ver reportes en Anexo 1.

2.2 Muestra

La muestra experimental consistió en un subconjunto representativo de todos los contribuyentes que efectuaron la declaración de Renta 2019, y que aún no habían realizado su declaración Renta 2020 hasta el 20 de abril del 2020.

Utilizando los datos administrativos del SII, se generan los grupos mediante una asignación aleatoria estratificada por tipo de contribuyente¹³, riesgo de no pago¹⁴, y quintil de ingreso 2019¹⁵. De este modo,

se obtuvo un grupo de 66.101 contribuyentes que pertenecen al grupo tratado, y 109.478 contribuyentes que pertenecen al grupo de control.

Sin embargo, para formar parte de los grupos experimentales de manera efectiva, las personas debían iniciar la declaración del período 2020, ya que de otro modo no recibirían el reporte. Así, de los contribuyentes aleatorizados para formar parte de los distintos grupos de tratamiento y control, los que efectivamente lo hicieron se muestran en la segunda fila de la Tabla 1.

Tabla 1. Número de contribuyentes seleccionados y efectivos en cada grupo

Tratamiento	T4=1 Con Retroalimentación			T4=0 Sin Retroalimentación			Total Tratados	Grupo de Control	Total Muestra
	T1	T2	T3	T1	T2	T3			
Número de contribuyentes aleatorizados	11.069	11.064	11.072	11.062	11.064	11.043	66.374	109.924	176.298
Número efectivo de contribuyentes	6.090	6.069	6.151	6.064	6.103	6.178	36.655	60.970	97.625

Fuente: Elaboración propia en base a datos del Servicio de Impuestos Internos (SII).

Se puede ver en la Tabla 2 que las características de la muestra efectiva de tratamiento y control se encuentran balanceadas. La edad promedio de los individuos de la muestra es de 50 años, el 58% corresponde a hombres, la media de ingreso mensual es de aproximadamente \$2.350.000, un 78% está clasificado como riesgo bajo

por el SII, el monto promedio devuelto para aquellos que reciben devolución es \$724.841, y el monto promedio pagado por aquellos que les corresponde pagar es \$3.364.729. Se puede ver que la diferencia de medias de las variables entre grupo de tratamiento y de control son pequeñas, y no significativas en la mayoría de los casos.

¹³ Depende de si en la declaración de Renta 2019 el contribuyente tuvo que pagar impuestos, se le devolvieron impuestos, o estaba balanceado.

¹⁴ Clasificación proveniente del modelo de riesgo del SII en la que existen cuatro categorías: alto, clave, medio o bajo.

¹⁵ Quintil de ingreso de acuerdo al ingreso de la declaración Renta 2019. Quintil construido en base al universo de contribuyentes.

Esto quiere decir que la muestra se encuentra balanceada en sus características observables. Las clasificaciones de riesgo bajo y medio son las únicas variables en que

las diferencias son significativas, aunque se mantienen pequeñas. Esto no representa un problema, ya que se controla por estas variables en las estimaciones.

Tabla 2. Estadística descriptiva grupos de tratamiento y control

Variable	Media	Desv. Est.	Diferencia	N
Edad	50,22	15,12	-0,135	97.625
Género	0,58	0,49	-0,005	97.625
Ingresos anuales	28.227.669	58.686.177	-0,001	97.625
Riesgo: bajo	0,78	0,41	-0,007***	97.625
Riesgo: medio	0,08	0,27	0,004**	97.625
Riesgo: clave	0,09	0,28	0,002	97.625
Riesgo: alto	0,05	0,21	0,001	97.625
Monto devolución	724.841	1.729.686	0,022	75.906
Monto pago	3.364.729	14.124.304	0,008	15.612

Nota: Variables significativas al 1% ***, al 5% **, al 10% *. El ingreso y los montos están en pesos chilenos.

Fuente: Elaboración propia con datos del Servicio de Impuestos Internos (SII)

Finalmente, la muestra que contestó la encuesta corresponde al 7% de los contribuyentes de la muestra efectiva (n=6,947). El análisis exhibe que los grupos que respondieron la encuesta están balanceados entre sí en todas las variables de estratificación. (Ver tablas de balance de la muestra en los Anexos).

2.3 Encuesta para medir impacto

Los datos utilizados para medir el impacto corresponden, principalmente, a datos administrativos del SII. Estos

incluyen la identificación de los contribuyentes, su información histórica de pago de impuestos, su categorización de acuerdo a clasificación de riesgo, tipo de contribuyente y nivel de ingresos, y variables relacionadas al monitoreo de la implementación de la evaluación, a los que se le agregan las respuestas de la encuesta online remitida por el SII a los contribuyentes de la muestra¹⁶. La encuesta fue enviada automáticamente al comenzar el proceso de declaración Renta 2020, tanto para el grupo de tratamiento como para el grupo de control.

¹⁶ Encuesta disponible en Anexo 4.

Usando como referencia estudios anteriores (Alessandro, Lagomarsino, Scartascini, & Torrealday, 2019; Grimmelikhuisen, 2012; Grimmelikhuisen, Porumbescu, Hong & Im, 2013), la encuesta considera distintos ámbitos que se relacionan con la transparencia y la confianza en el Estado. Estos son:

1. Percepción de transparencia del Estado
2. Competencia del Estado

3. Benevolencia del Estado
4. Honestidad del Estado
5. Fiabilidad del Estado

Se utilizó una escala Likert de 1 a 5, donde 1 era muy en desacuerdo y 5 era muy de acuerdo. En la siguiente tabla se pueden observar las preguntas y sus dominios correspondientes.

Tabla 3. Preguntas incluidas en la encuesta para medir transparencia y confianza, bajo el título: “¿Cuán de acuerdo está usted con que el Estado de Chile?”

Ítem Pregunta	Dominio
a. Pone a su disposición información clara sobre el gasto público.	Transparencia
b. Gasta adecuadamente los recursos públicos.	Competencia
c. Planifica el gasto público, considerando los objetivos de largo plazo.	Competencia
d. Toma en cuenta el interés de la ciudadanía al momento de ejecutar el gasto público.	Benevolencia
e. Hace todo lo posible por ayudar a los más vulnerables.	Benevolencia
f. Cumple sus promesas.	Honestidad
g. Busca hacer lo mejor para quienes residen en el país.	Fiabilidad

A partir de estos aspectos se midieron los resultados sobre transparencia y confianza. En el caso de transparencia, se utilizó el ítem (a). Por otro lado, para la confianza en el Estado, se construyó un índice de confianza en base a un promedio de los ítems (b) al (g). Finalmente, se preguntó a los contribuyentes que recibieron algún reporte la satisfacción general con el reporte.

2.4 Metodología empírica

El impacto del reporte al contribuyente sobre las variables mencionadas anteriormente es estimado a través de una metodología experimental. Por lo tanto, se identifica el efecto causal al comparar los tres grupos de tratamiento con el grupo de control. Como se vio anteriormente los grupos están balanceados, excepto por algunas categorías de riesgo, las cuales se incluyen como control en las estimaciones.

La Tabla 1 denota que la muestra efectiva que formó parte de la evaluación está constituida por 36.655 contribuyentes asignados aleatoriamente a los tratamientos 1, 2, y 3; y la mitad de cada tratamiento recibe el tratamiento 4 (retroalimentación). El resultado son seis grupos de alrededor de 6.000 contribuyentes tratados, y un grupo de 60.970 contribuyentes en el grupo de control.

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 T_i + I\alpha + P\gamma + R\delta + u_i \mid T_{4i} = 0 \quad (1)$$

donde Y_i corresponde a la variable de resultado del individuo i ; T_i corresponde a una variable dicotómica que identifica si el individuo i recibió cualquiera de los tratamientos. En esta ecuación, β_1 representa el impacto promedio del reporte sobre las variables de resultado.

I , P , y R , son vectores de variables dicotómicas para cada quintil de ingreso, tipo de contribuyente y categoría de riesgo de no pago, para el individuo i .

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 T_{1i} + \beta_2 T_{2i} + \beta_3 T_{3i} + I\alpha + P\gamma + R\delta + u_i \mid T_{4i} = 0 \quad (2)$$

T_{1i} corresponde a una variable dicotómica que identifica si el individuo i recibió el tratamiento 1; T_{2i} corresponde a una variable dicotómica que identifica si el individuo i recibió el tratamiento 2; T_{3i} corresponde a una variable dicotómica que identifica si el individuo i recibió el tratamiento 3. En esta ecuación, los coeficientes estimados β_1 , β_2 y β_3 indican el impacto promedio de cada uno de los tratamientos cuando no existe retroalimentación ($T_{4i} = 0$).

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 T_{4i} + I\alpha + P\gamma + R\delta + u_i \mid T_{1i} = 1, T_{2i} = 1, T_{3i} = 1 \quad (3)$$

El impacto en las variables de resultado se mide mediante una regresión lineal simple a partir de las ecuaciones 1, 2 y 3¹⁷.

La **Ecuación 1** se utiliza para medir el impacto del reporte sobre (i) la percepción de transparencia y (ii) índice de confianza, en ausencia de retroalimentación.

α , γ , δ son los vectores de los parámetros estimados asociados al quintil de ingreso, tipo de contribuyente, y categoría de riesgo de no pago. T_{4i} corresponde a una variable dicotómica que identifica si el individuo i recibió la opción de dar retroalimentación o no.

La **Ecuación 2** se utiliza para medir el impacto de cada tipo de reporte sobre (i) la percepción de transparencia, y (ii) índice de confianza, en ausencia de retroalimentación.

La ecuación 1 y 2 se utilizan para medir el impacto del reporte sobre (i) monto pagado/devuelto de impuestos y (ii) tiempo de declaración¹⁸.

Por último, la **Ecuación 3**, se utiliza para medir el impacto de la retroalimentación sobre (i) la percepción de transparencia, (ii) índice de confianza, (iii) satisfacción con el reporte, (iv) monto pagado/devuelto de impuestos, y (v) tiempo de declaración. En esta ecuación, β_1 representa el impacto promedio de recibir el Tratamiento 4.

17 Debido a que las estimaciones consideran la muestra efectiva, el efecto sobre las variables de resultado estimado es ATT (average treatment effect on the treated).

18 Corresponde al tiempo transcurrido entre el momento que ingresa al sitio web y se identifica para realizar la declaración de impuesto y el día en que finalmente termina y envía la declaración.

3. RESULTADOS

El objetivo principal del reporte es aumentar la percepción de transparencia y la confianza de los ciudadanos en el Estado, la cual es medida a través de la encuesta mencionada en la sección 2 sobre percepción de transparencia y confianza, y los efectos sobre variables tributarias con datos administrativos del SII. Es por esto que, para los primeros, la muestra está restringida a quienes contestaron la encuesta, mientras que, para los segundos, se tienen resultados para la muestra efectiva completa.

3.1 Impacto de recibir el reporte (independiente del tipo de reporte)

En las Tablas 4 y 5 se muestran los resultados de impacto estimados de acuerdo a la ecuación 1¹⁹. En la Tabla 5, la columna 1 mide el impacto promedio del reporte sobre la percepción de transparencia del Estado. Los resultados indican que existe un efecto positivo y significativo de 0,35 puntos aproximadamente sobre la percepción de transparencia. La columna 2, muestra que existe, en promedio, un efecto positivo y significativo 0,13 puntos sobre la percepción de confianza, medida a través del índice de confianza.

Tabla 4. Estadística descriptiva grupos de tratamiento en transparencia y confianza

Grupo	(1) Transparencia		(2) Índice de confianza	
	Promedio	Desviación Estándar	Promedio	Desviación Estándar
Control	3,25	1,517	2,82	1,201
T1, T2 o T3 / T4=0	3,61	1,457	2,96	1,201

Fuente: Elaboración propia en base a datos del SII.

Tabla 5. Impacto promedio de tratamiento sobre transparencia y confianza

Variables	(1) Transparencia	(2) Índice de confianza
T=1	0,349***	0,128***
	(0,047)	(0,038)
Controles	Sí	Sí
Observaciones	5975	5975

Nota: Errores estándar robustos entre paréntesis, *** p<0.01, **p<0.05, *p<0.1. Controles: edad, genero, riesgo, quintil de ingreso y tipo de contribuyente.

Fuente: Elaboración propia en base a datos del SII.

19 El balance de la muestra utilizada para la Tabla 5 se puede encontrar en el Anexo 2. Como variables de control se usa edad, genero, riesgo, quintil de ingreso y tipo de contribuyente.

En la Tabla 6²⁰ las columnas 1, 2, y 3 muestran el impacto de los reportes sobre variables tributarias. La columna 1 muestra el efecto promedio de los reportes sobre el monto de devolución de impuestos; la columna 2 muestra el efecto promedio para el monto de pago de

impuestos; y la columna 3 mide el efecto promedio en el tiempo de pago de impuestos. Los resultados muestran que no existen efectos significativos sobre ninguna de las tres variables, los coeficientes son negativos, y cercanos a cero.

Tabla 6. Impacto promedio de tratamiento sobre resultados tributarios

	(1)	(2)	(3)
Variables	Devolución (a)	Pago (a)	Tiempo en declarar
T=1	-0,01	-0,102	-0,02
	(0,032)	(0,089)	(0,019)
Controles	Sí	Sí	Sí
Constante	10,44***	1,631	1,393***
Observaciones	75906	15612	92316

Nota: a) Valores en logaritmo. Estimación realizada solo para contribuyentes que tuvieron devolución de impuestos o pago.

Fuente: Elaboración propia en base a datos del SII.

Adicionalmente, se estimó que recibir el reporte no afecta la probabilidad de presentar la declaración de impuestos, es decir, tanto el grupo de control como el de tratamiento tenían la misma probabilidad de terminar la declaración de impuestos.

3.2 Impacto por tipo de reporte recibido

Las Tablas 7 y 8 presentan los resultados de acuerdo a la Ecuación 2. En la Tabla 8, se puede ver que el reporte tiene efectos positivos y significativos sobre

percepción de transparencia bajo las tres alternativas de tratamiento. El efecto es mayor para el Tratamiento 1, el cual muestra un aumento promedio de 0,45 puntos, seguido del Tratamiento 2, con un aumento promedio de 0,34 puntos, y finalmente el Tratamiento 3 con un aumento promedio de 0,24 puntos. Todos los tratamientos tienen un efecto positivo y significativo en el Índice de Confianza, el Tratamiento 1 aumenta el Índice de Confianza en 0,19 puntos en promedio, mientras que el Tratamiento 2 en 0,14 puntos en promedio, y el Tratamiento 3 en 0,1 puntos en promedio.

20 El balance para esta muestra y para las restantes estimaciones se puede solicitar a los autores del documento.

Tabla 7. Estadística descriptiva distintos tratamientos y control sobre transparencia y confianza

Grupo tratamiento	(1) Transparencia		(2) Índice de confianza	
	Promedio	Desviación Estándar	Promedio	Desviación Estándar
Control	3,25	1,52	2,82	1,2
T1 / T4=0	3,71	1,45	3,01	1,22
T2 / T4=0	3,59	1,46	2,95	1,19
T3 / T4=0	3,53	1,46	2,94	1,2

Fuente: Elaboración propia en base a datos del SII.

Tabla 8. Impacto T1, T2, y T3 sobre transparencia y confianza

Variables	(1) Transparencia	(2) Índice de confianza
T1: Estadístico	0.45***	0.188***
	(0.078)	(0.063)
T2: Nacional	0.335***	0.139**
	(0.07)	(0.057)
T3: Regional	0.236***	0.102*
	(0.075)	(0.061)
Controles	Sí	Sí
Observaciones	6947	6947

Nota: Errores estándar robustos entre paréntesis, *** p<0.01, **p<0.05, *p<0.1

Fuente: Elaboración propia en base a datos del SII.

Los resultados muestran que el reporte tiene un impacto positivo y significativo sobre la percepción de transparencia y la confianza de los contribuyentes en el Estado. En promedio, el recibir algún formato de reporte, aumenta en un 16% la percepción de transparencia, y en un 8% la confianza en el Estado. Los resultados son mayores para el reporte estadístico, el cual aumenta en un 20% la percepción de transparencia y en un 10% la confianza en el Estado considerando la escala utilizada.

Es posible observar en el **Anexo 3** que el Tratamiento 1 tiene efecto positivo y significativo sobre todos los ítems que conforman el Índice de Confianza; lo mismo sucede para el Tratamiento 2, a excepción del ítem fiabilidad, donde el efecto no es significativo. Sin embargo, el Tratamiento 3, a pesar de tener coeficientes positivos en todos los ítems, solo tiene impacto significativo en competencia y fiabilidad.

3.3 Impacto del tratamiento 4, retroalimentación

La Tabla 9 muestra las estadísticas descriptivas de los grupos que recibieron y no recibieron el tratamiento 4. La Tabla 10 muestra el impacto del Tratamiento 4 sobre la percepción de Transparencia (Columna 1), Índice de Confianza (Columna 2), y Satisfacción con el Reporte (Columna 3). Para las tres estimaciones, el impacto de la solicitud de retroalimentación es negativo y significativo. Los resultados muestran que el Tratamiento 4 reduce en promedio en 0,28 puntos aproximadamente la percepción de transparencia; en promedio 0,22 puntos aproximadamente el índice de confianza, y en 0,25 puntos la satisfacción con el reporte.

Tabla 9. Estadística descriptiva grupo con y sin retroalimentación sobre transparencia, confianza y satisfacción con el reporte

Grupo tratamiento	(1) Transparencia		(2) Índice de confianza		(3) Satisfacción con el reporte	
	Promedio	Desviación Estándar	Promedio	Desviación Estándar	Promedio	Desviación Estándar
T4=0	3,61	1,457	2,96	1,201	4,1	1,785
T4=1	3,36	1,447	2,78	1,134	3,87	1,785

Fuente: Elaboración propia en base a datos del SII.

Tabla 10. Impacto T4 sobre transparencia, confianza y satisfacción con el reporte

Variables	(1) Transparencia	(2) Índice de confianza	(3) Satisfacción Reporte
T4	-0,282***	-0,215***	-0,253***
	(0,062)	(0,049)	(0,075)
Controles	Sí	Sí	Sí
Observaciones	2154	2154	2154

Nota: Errores estándar robustos entre paréntesis, *** p<0,01, **p<0,05, *p<0,1

Fuente: Elaboración propia en base a datos del SII.

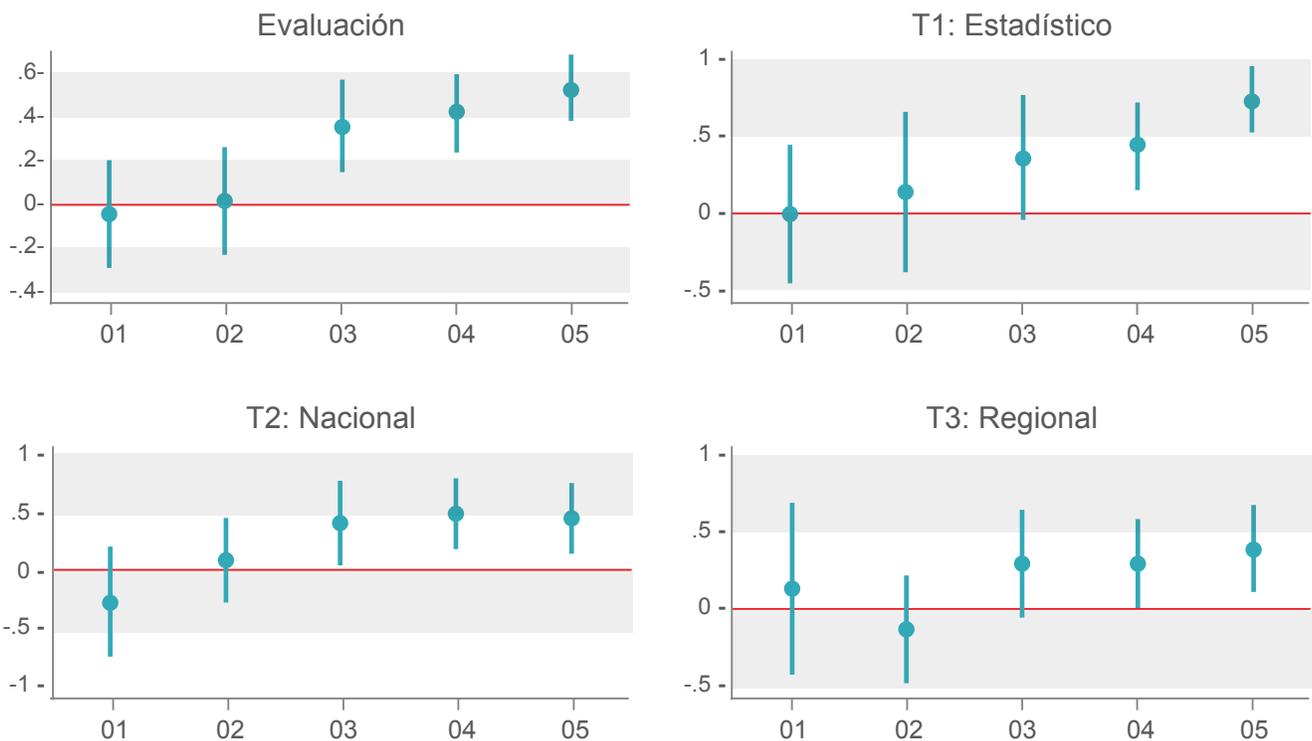
La posibilidad de entregar retroalimentación tuvo un impacto negativo sobre la percepción de transparencia y confianza de los contribuyentes. Esto puede deberse a que la solicitud de retroalimentación se realizó directamente en la encuesta de evaluación. Al ser la pregunta inicial de la encuesta, el resto de las preguntas pueden haberse visto afectadas por la disponibilidad de la información negativa basada en la escritura del feedback. En este caso, los contribuyentes que contestaban la pregunta de feedback habrían respondido las preguntas posteriores acorde con lo que contestaron en esa primera pregunta. La mayoría de las respuestas mostraban una opinión negativa acerca del gasto y la administración de recursos estatales, lo que en consecuencia haría que el resto de las respuestas fueran calificadas de manera más baja. Así, el T4 tiene

un impacto negativo y significativo sobre la satisfacción con el reporte equivalente a una disminución de 6% en la satisfacción con relación a los grupos tratados sin retroalimentación.

3.4 Efectos por quintil de ingreso

En la Figura 2 se puede observar el impacto de recibir uno de los reportes y el impacto de cada reporte genera en la percepción de transparencia según quintil de ingreso. El patrón observado es que, a ingresos más altos, el reporte genera un mayor impacto positivo en la percepción de transparencia. En los quintiles 1 y 2, el impacto nunca es significativo, y para el tercer quintil solo es en el caso del Tratamiento 2.

Figura 2. Impacto en percepción de transparencia según quintil de ingreso



Fuente: Intervalo de confianza al 95%. Elaboración propia en base a datos del SII.

En relación al Índice de Confianza, los resultados difieren a lo anterior, dado que en su mayoría no son significativos. Sin embargo, el efecto de recibir cualquier tipo de reporte es positivo y significativo a partir del tercer quintil.

No se encontraron efectos heterogéneos por quintil de ingreso para ninguna de las variables de impuestos, con excepción de una reducción significativa en el tiempo de pago para el primer y segundo quintil. Tampoco se encontraron efectos heterogéneos sobre variables tributarias según tipo de riesgo del contribuyente.

4. LECCIONES APRENDIDAS DE LA IMPLEMENTACIÓN

Algunas de las políticas y programas que desarrollan las administraciones tributarias no se basan necesariamente en evidencia rigurosa, sino que en la experiencia propia y/o de otras instituciones, en la literatura o simplemente en la creencia de que ese es el mejor camino para cumplir con un objetivo. Muchas veces continuamos realizando programas que alguna vez tuvieron efecto, pero que por un nuevo contexto o por cambio de comportamiento de los contribuyentes, ya no tienen el mismo efecto.

Las tecnologías de la información, las capacidades de los funcionarios y el principio de hacer las cosas lo mejor posible entregan la oportunidad de generar información valiosa al momento de probar modificaciones, medir eficacia y/o implementar algo nuevo. Cuando estas ideas vienen desde la Dirección y se permean a toda la organización el camino se hace más fácil y fructífero.

Las siguientes son algunas recomendaciones para los países que quieran entregar un reporte a los ciudadanos como el presentado en este documento²¹:

- **Realizar una evaluación de impacto:** Nunca debemos dejar de preguntarnos si lo que estamos pensando o haciendo es la mejor forma para

lograr el objetivo. Los costos de realizar un piloto e implementar una evaluación de impacto, son mucho menores que los beneficios de mediano y largo plazo de implementar una buena política. Los encargados de diseñar y realizar una evaluación de impacto deben explicar a las áreas con las que se interactuara el por qué, el cómo y para que se está realizando esta evaluación. Se debe considerar que no necesariamente lo que ha resultado en otros países puede resultar de igual forma en el nuestro. Por otra parte, nunca dejaremos de aprender sobre el comportamiento de los contribuyentes, por eso debemos evaluar, innovar y en la medida de lo posible, volver a evaluar.

- **Colaboración con otras instituciones:** Debido a que la información a entregar en el reporte incluye información de otras instituciones, que manejan la información del gasto y la situación fiscal, se requiere crear una mesa de trabajo para coordinar todos los aspectos del reporte. El aporte de todos es clave para un correcto diseño e implementación.
- **Tamaño esperado de la muestra:** Las evaluaciones deben considerar los aprendizajes anteriores en su diseño, particularmente en la determinación del número esperado de contribuyentes que contestaran la encuesta, Estudios anteriores realizados en el SII señalaban que un 7% de los contactados respondían las encuestas enviadas por correo electrónico, valor que fue utilizado para seleccionar el tamaño de los grupos de tratamiento y control, y así poder tener resultados estadísticamente significativos.
- **Seleccionar el mensaje correcto:** Si bien se tenían claro las secciones del reporte, la forma en la que se presenta influye en la comprensión de los ciudadanos. En ese sentido, fue muy importante el realizar un testeo de las versiones originales, para identificar las palabras que no

²¹ En general estas recomendaciones aplican a cualquier programa o política que se pretendan implementar.

se comprendían y la mejor forma de visualizar el reporte, considerando distintos tipos de gráficos, tamaños y colores.

- **Certeza de la información:** Otro aspecto muy importante es que la información del impuesto pagado debe ser certero, ya que los contribuyentes pueden comprobar su impuesto pagado en las declaraciones de impuesto y un error en la información puede tener un efecto contrario al buscado. Por lo que deben realizarse varias pruebas para comprobar que la información entregada es la correcta.
- **Elegir el momento adecuado:** Dado que la evaluación de impacto requiere maximizar la visualización del reporte y que contesten la encuesta en un plazo acotado para obtener resultados estadísticamente significativos, se sugiere que la entrega del reporte se realice en un momento que haya gran interacción con los contribuyentes personas naturales, ej: cuando realizan su declaración de impuestos.
- **Registro de información:** Para efecto de la evaluación se requiere llevar un registro y seguimiento de quienes visualizaron el reporte, recibieron y contestaron la encuesta, el cual debe ser monitoreado para verificar que el comportamiento sea similar en cada grupo del estudio y posteriormente medir los efectos.
- **Proporcionar más información:** Considerando que esta es una iniciativa innovadora que se masificó posteriormente a todos los contribuyentes. Se recomienda proporcionar más información del reporte a través de diferentes medios, describiendo en qué consiste, quienes lo reciben y los supuestos utilizados, así como un lugar para realizar consultas, en caso que deseen obtener más información (ej: página web, call center, casilla de correo electrónico, redes sociales, etc).
- **Retroalimentación ciudadana:** La evidencia sostiene que dar una oportunidad de retroalimentar tiene efectos en aumentar la confianza en el Estado, pero nuestros resultados, dado el diseño de la retroalimentación, nos muestran un efecto opuesto.

5. CONCLUSIONES

La evaluación de impacto del reporte al contribuyente, en la que se entregó información a los contribuyentes sobre el pago individual de impuesto a la Renta e IVA y el uso de esos recursos del periodo anterior, demuestra que es una herramienta efectiva para aumentar la percepción de transparencia y confianza de los contribuyentes en el Estado.

Los tres reportes evaluados tuvieron impactos positivos, pero el reporte más exitoso fue el Tratamiento 1 o Estadístico. Específicamente, los resultados indican que recibir alguno de los tres reportes aumenta significativamente la percepción de transparencia, en promedio en un 16%, y de confianza en un 8% (en comparación a quienes no recibieron el reporte). Y el reporte estadístico alcanza un aumento en promedio de un 20% en la percepción de transparencia, y en un 10% la percepción de confianza. Esto demuestra el interés de los ciudadanos por recibir información de este tipo y que la forma de hacer llegar esa información influye en su percepción, valorando en mejor medida el reporte que contenía más información detallada de los gastos.

El análisis de efectos heterogéneos mostró que el impacto encontrado se debía, en gran medida, al efecto positivo y significativo encontrado en los quintiles de más altos ingresos. Los reportes tuvieron nulo impacto en los quintiles de bajos ingresos, lo cual pone en evidencia la necesidad de encontrar maneras más efectivas de mejorar la percepción de transparencia y confianza en estos quintiles de la población, quienes suelen ser más críticos con el Estado.

Dado que la encuesta se envió en el mismo momento en que los contribuyentes declaraban sus impuestos, el efecto identificado es de corto plazo. Sin embargo, el envío del reporte es una iniciativa que se piensa mantener en el tiempo, lo que podría llegar a cambiar las percepciones y actitudes hacia el Estado de forma más permanente²².

En relación con la posibilidad de entregar retroalimentación, los resultados fueron significativamente negativos, tanto para la percepción de transparencia, como para la confianza en el Estado. Es decir, aquellos contribuyentes que tuvieron la posibilidad de redactar un párrafo sobre su visión de cómo el Estado debería gastar los recursos públicos, posteriormente, de manera significativa calificaron peor al Estado en términos de transparencia y confianza. Esto plantea el desafío de activar mecanismos efectivos de reciprocidad entre los ciudadanos y el Estado, a través de la rendición de cuentas, el monitoreo y la vulnerabilidad percibida.

En relación al impacto sobre variables tributarias, los resultados mostraron que en general el reporte no afecta el monto de devolución, pago ni el tiempo en declarar.

²² Una vez terminada la operación renta a cada contribuyente se le envió el reporte con el diseño estadístico, el cual tuvo mayor efecto y se disponibilizó en la página web del SII una calculadora para que en función de su nivel de renta líquida mensual se le generara el reporte en caso de que no lo hubiera recibido, <https://www.sii.cl/destacados/reportegt/index.html>

6. REFERENCIAS

- Alessandro, M., Lagomarsino, B. C., Scartascini, C. G., & Torrealday, J. (2019). Transparency and Trust in Government: *Evidence from a Survey Experiment* (No. IDB-WP-962).
- Bannister, F., & Connolly, R. (2011). The Trouble with Transparency: A Critical Review of Openness in E-Government. *Policy & Internet*, 3(1), 1-30.
- Gertler, P, et al. (2016). *Evaluación de impacto en la práctica*. Segunda edición. Banco Interamericano de Desarrollo.
- Buell, R. W., Porter, E., & Norton, M. I. (2018). *Surfacing the Submerged State: Operational Transparency Increases Trust in and Engagement with Government*.
- Castro, L., & Scartascini, C. (2015). Tax Compliance and Enforcement in the Pampas Evidence from a Field Experiment. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 116, 65-82.
- Etzioni, A. (2016). *Is Transparency the Best Disinfectant?* Available at SSRN 2731880.
- Grimmelikhuijsen, S. (2012). Linking Transparency, Knowledge and Citizen Trust in Government: An Experiment. *International Review of Administrative Sciences*, 78(1), 50-73.
- Grimmelikhuijsen, S., Porumbescu, G., Hong, B., & Im, T. (2013). *The Effect of Transparency on Trust in Government: A Cross-National Comparative Experiment*.
- Grimmelikhuijsen, S. G., & Meijer, A. J. (2014). *Effects of Transparency on the Perceived Trustworthiness of a Government Organization: Evidence from an Online Experiment*.
- Hallsworth, M., List, J. A., Metcalfe, R. D., & Vlaev, I. (2017). *The Behavioralist as Tax Collector: Using Natural Field Experiments to Enhance Tax Compliance*.
- J-PAL (2018). *Forjando una Cultura para el Uso de Evidencia: Lecciones de J-Pal sobre sus Alianzas con Gobiernos en Latinoamérica*. JPAL Publishing.
- Mascagni, G., Nell, C., & Monkam, N. (2017). *One Size Does Not Fit All: A Field Experiment on the Drivers of Tax Compliance and Delivery Methods in Rwanda*.
- OECD (2017). *Trust and Public Policy How Better Governance can help Rebuild Public Trust* (1 ed.). Paris: OECD Publishing.
- Rousseau, D. M., Sitkin, S. B., Burt, R. S., & Camerer, C. (1998). Not So Different After All: A Cross-Discipline View of Trust. *Academy of Management Review*, 23(3), 393-404.
- SII (2020). *Guía para mejorar el cumplimiento de los contribuyentes: estrategias basadas en las ciencias del comportamiento*.
- Tsai, L. L., Morse, B. S., & Blair, R. A. (2020). Building Credibility and Cooperation in Low-Trust Settings: Persuasion and Source Accountability in Liberia During the 2014–2015 Ebola Crisis. *Comparative Political Studies*, 53, 1582-1618. Doi:10.1177/0010414019897698
- Weitz-Shapiro, R., & Winters, M. S. (2017). *Can Citizens Discern? Information Credibility, Political Sophistication, and the Punishment of Corruption in Brazil*.

7. ANEXOS

Anexo 1. Reportes

1.1 Reporte Estadístico



¿Cómo se usaron mis impuestos el año 2019?

Estimado/a [Nombre Apellido],
El Estado de Chile agradece el aporte que usted realizó al desarrollo y funcionamiento del país mediante el pago de sus impuestos.

A continuación se detalla cuánto pagó usted en impuestos y de qué manera se utilizaron. Además, se informa el total de ingresos y gastos públicos del país durante el año 2019.

Este documento es un primer paso en el compromiso de aumentar la transparencia sobre el uso de los recursos públicos.

¿Cuánto aporté en impuestos?

\$437.794

Total impuestos pagados

(Corresponde a los impuestos aportados en el 2018)

Suma de los impuestos personales que más aportan al país: Impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Impuesto a la Renta

\$51.494

Monto exacto de su última declaración de renta.

IVA

\$386.300

Monto estimado, según sus ingresos, del 19% sobre el precio de las compras que realiza.

Fuente: Servicio de Impuestos Internos.

¿Cómo se usaron los impuestos que aporté durante el año 2019?

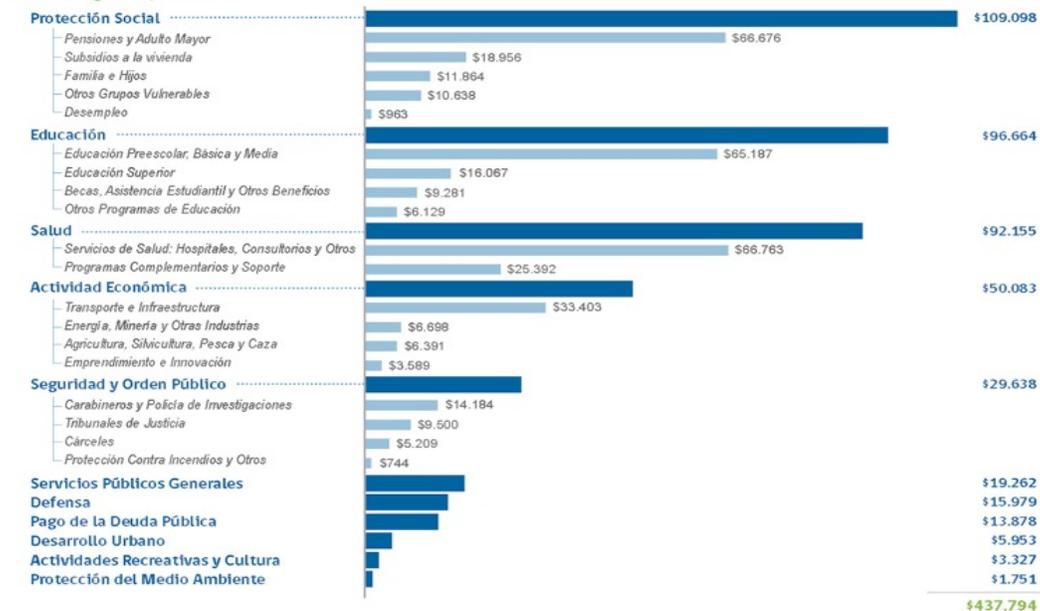
Información por Tipo y Área del gasto público

Posibles diferencias en las sumas, se deben a redondeos por aplicación de los prorrateos.

Tipo de gasto público



Área del gasto público



Fuente: Dirección de Presupuestos (basado en la clasificación económica y funcional del Fondo Monetario Internacional)

Total de ingresos y gastos públicos del país el año 2019. (1 billón equivale \$50.000 por cada persona en Chile.)

Ingresos
(recibido por el Estado)
\$42 billones

Gastos
(gastado o invertido)
\$48 billones

Diferencia
(ingresos menos gastos)
-\$6 billones

Cuando el Estado gasta más de lo que recibe, debe endeudarse o usar ahorros previos.

Para más información sobre este reporte visite www.sii.cl



¿Cómo se usaron mis impuestos el año 2019?

TERRITORIO NACIONAL

Estimado/a [Nombre Apellido],
El Estado de Chile agradece el aporte que usted realizó al desarrollo y funcionamiento del país mediante el pago de sus impuestos.

A continuación se detalla cuánto pagó usted en impuestos y de qué manera se utilizaron. Además, se informa el total de ingresos y gastos públicos del país durante el año 2019.

Este documento es un primer paso en el compromiso de aumentar la transparencia sobre el uso de los recursos públicos.

¿Cuánto aporté en impuestos?

\$3.718.164 Total impuestos pagados
(Corresponde a los impuestos aportados en el 2018)

Suma de los impuestos personales que más aportan al país: Impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Impuesto a la Renta

\$1.483.964

Monto exacto de su última declaración de renta.

IVA

\$2.234.200

Monto estimado, según sus ingresos, del 19% sobre el precio de las compras que realiza.

Fuente: Servicio de Impuestos Internos

¿En qué se usaron mis impuestos el año 2019?

La siguiente gráfica presenta servicios y beneficios destacados en las principales áreas del gasto público.



Educación

Se financió la educación parvularia y básica de 2.154.036 niños y niñas, y la educación media de 812.449 adolescentes.



Pensiones

589.189 personas recibieron la Pensión Básica Solidaria, y 984.357 personas recibieron un complemento a su pensión.



Vivienda

Se entregaron 89.009 subsidios para la construcción, adquisición y arriendo, y 67.476 subsidios para mejoramiento de viviendas.



Salud

Se construyeron 2 hospitales y 22 centros de salud primaria. Además 35 hospitales y 57 centros de salud primaria se encuentran en proceso de construcción.



Infraestructura y conectividad

Se han mejorado o pavimentado 2.472 kilómetros de caminos.

Fuente: Subsecretaría de Hacienda

Total de Ingresos y gastos públicos del país el año 2019. (1 billón equivale \$50.000 por cada persona en Chile.)

Ingresos
(recibido por el Estado)
\$42 billones

Gastos
(gastado o invertido)
\$48 billones

Diferencia
(ingresos menos gastos)
-\$6 billones

Cuando el Estado gasta más de lo que recibe, debe endeudarse o usar ahorros previos.

Para más información sobre este reporte visite www.sii.cl

1.3 Reporte Regional



¿Cómo se usaron mis impuestos el año 2019?

VII REGIÓN DEL BIOBÍO

Estimado/a [Nombre Apellido],
El Estado de Chile agradece el aporte que usted realizó al desarrollo y funcionamiento del país mediante el pago de sus impuestos.

A continuación se detalla cuánto pagó usted en impuestos y de qué manera se utilizaron. Además, se informa el total de ingresos y gastos públicos del país durante el año 2019.

Este documento es un primer paso en el compromiso de aumentar la transparencia sobre el uso de los recursos públicos.

¿Cuánto aporté en impuestos?

\$1.821.654 Total impuestos pagados
(Corresponde a los impuestos aportados en el 2018)

Suma de los impuestos personales que más aportan al país: Impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Impuesto a la Renta

\$224.354

Monto exacto de su última declaración de renta.

IVA

\$1.597.300

Monto estimado, según sus ingresos, del 19% sobre el precio de las compras que realiza.

Fuente: Servicio de Impuestos Internos.

¿En qué se usaron mis impuestos en la VIII Región del BioBío el año 2019?

La siguiente gráfica presenta servicios y beneficios destacados en las principales áreas del gasto público.



Educación

Se financió la educación parvularia y básica de 196.613 niños y niñas, y la educación media de 76.136 adolescentes.



Pensiones

63.505 personas recibieron la Pensión Básica Solidaria, y 96.316 personas recibieron un complemento a su pensión.



Vivienda

Se entregaron 9.585 subsidios para la construcción, adquisición y arriendo, y 6.885 subsidios para mejoramiento de viviendas.



Salud

Se construyó 1 Centro de Salud Primaria. Además 2 hospitales y 7 centros de salud primaria se encuentran en proceso de construcción.



Infraestructura y conectividad

Se han mejorado o pavimentado 137 kilómetros de caminos.

Fuente: Subsecretaría de Hacienda

Total de ingresos y gastos públicos del país el año 2019. (1 billón equivale \$50.000 por cada persona en Chile.)

Ingresos
(recibido por el Estado)
\$42 billones

Gastos
(gastado o invertido)
\$48 billones

Diferencia
(ingresos menos gastos)
-\$6 billones

Cuando el Estado gasta más de lo que recibe, debe endeudarse o usar ahorros previos.

Para más información sobre este reporte visite www.sii.cl

Anexo 2. Balance muestra encuesta, Tratamiento 1, 2 o 3 (T4=0)

Variables	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)
	Income (log)	sexo	edad	risk1	risk2	risk3	risk4	risk5
T1, T2 o T3	0.00725	-0.0143	0.150	-0.00944	0.00286	0.00980	-0.00542	0.00219
	(0.0118)	(0.0154)	(0.442)	(0.0125)	(0.00866)	(0.00982)	(0.00654)	(0.00198)
Controles								
Edad	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Género	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Riesgo	Sí	Sí	Sí	No	No	No	No	No
Quintil de Ingreso	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Tipo de contribuyente	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Observaciones	5,975	5,935	5,956	5,975	5,975	5,975	5,975	5,975

Nota: Errores estándar robustos entre paréntesis, *** p<0.01, **p<0.05, *p<0.1

Fuente: Elaboración propia en base a datos del Servicio de Impuestos Internos (SII).

Anexo 3. Resultados desagregados de la encuesta

Variables	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
	Transparencia	Índice de confianza	Competencia	Benevolencia	Honestidad	Fiabilidad
T1: Estadístico	0.45***	0.188***	0.215***	0.164**	0.151**	0.223***
	(0.078)	(0.063)	(0.064)	(0.068)	(0.071)	(0.072)
T2: Nacional	0.335***	0.139**	0.177***	0.165***	0.129**	0.086
	(0.07)	(0.057)	(0.06)	(0.062)	(0.065)	(0.066)
T3: Regional	0.236***	0.102*	0.132**	0.061	0.099	0.114*
	(0.075)	(0.061)	(0.063)	(0.065)	(0.069)	(0.069)
Controles						
Edad	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Género	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Riesgo	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Quintil de Ingreso	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Tipo de contribuyente	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí
Constante	1.914***	1.552***	1.670***	1.549***	1.392***	1.598***
	(0.0862)	(0.0684)	(0.0693)	(0.0728)	(0.0758)	(0.0795)
Observaciones	6947	6947	6947	6947	6947	6947

Nota: Errores estándar robustos entre paréntesis, *** p<0.01, **p<0.05, *p<0.1

Fuente: Elaboración propia en base a datos del Servicio de Impuestos Internos (SII).

Anexo 4. Encuesta

Lo invitamos a responder una encuesta (confidencial) que no le tomará más de 3 minutos de su tiempo. ¡Gracias por su participación!

RETROALIMENTACIÓN CIUDADANA (SOLO GRUPO RETROALIMENTACIÓN)

Al Estado de Chile le interesa conocer su opinión respecto a la forma en que se utilizan y deberían utilizarse a futuro los recursos públicos. La información que nos entrega será analizada por el Gobierno y a partir de ella se anunciarán acciones concretas para tomar esta información en cuenta.

¿Cómo cree que el Estado debería utilizar los recursos públicos de los chilenos?

(Max: 1000 caracteres)

ENCUESTA DE OPINIÓN (MUESTRA COMPLETA)

Usando una escala de 1 a 5, donde 1 es muy en desacuerdo y 5 muy de acuerdo, ¿cuán de acuerdo está ud. con que el Estado de Chile:

1.	Pone a su disposición información clara sobre el gasto público.	
2.	Gasta adecuadamente los recursos públicos.	
3.	Planifica el gasto público, considerando los objetivos de largo plazo.	
4.	Toma en cuenta el interés de la ciudadanía al momento de ejecutar el gasto público.	
5.	Hace todo lo posible por ayudar a los más vulnerables.	
6.	Cumple sus promesas.	
7.	Buscar hacer lo mejor, por quienes residen en el país.	

RESPECTO AL REPORTE QUE RECIBÍÓ (SOLO GRUPOS TRATADOS)

8.	¿Sobre qué tema del reporte que recibió le interesaría obtener más información?	
	a) Mis impuestos.	
	b) Gasto público.	
	c) Total de ingresos y gastos públicos, y su diferencia.	
	d) Otro_____	
9.	Con una nota del 1 al 7, donde 1 es muy insatisfecho y 7 es muy satisfecho, En términos globales, ¿qué tan satisfecho está con el reporte de gasto público que le fue enviado?	

DESAFÍOS Y OPORTUNIDADES PARA LA IMPLEMENTACIÓN

del “Registro Único Tributario - Padrón Federal” en Argentina



Noelia Giselle **Dorin**

SINOPSIS

Con el propósito de analizar el “Registro Único Tributario - Padrón Federal” en Argentina, se plantea la urgente necesidad de adaptación al cambio en el contexto actual, considerando fundamental las acciones de cooperación, armonización e integración que se efectúen entre la Administración Tributaria Nacional y las jurisdicciones subnacionales para el cumplimiento de sus respectivos fines.

El “Registro”, como herramienta estratégica de gestión tributaria, debe constituir el primer paso de un cambio organizacional más completo de las Administraciones Tributarias, para simplificar procesos y facilitar interacciones entre el contribuyente y los diferentes niveles de jurisdicción dentro del sistema federal argentino.

Palabras Clave: Simplificación de procesos, Padrón tributario, Cooperación, Armonización, Integración.

CONTENIDO

- Introducción
- 1. Desafíos y oportunidades del siglo XXI
- 2. Registro Único Tributario – Padrón Federal
- 3. Implementación del “Registro Único Tributario – Padrón Federal”: impacto en el contribuyente y en las Administraciones Tributarias
- 4. Relaciones colaborativas entre jurisdicciones en el marco de la Norma ISO 44001
- 5. Consideraciones finales
- 6. Referencias

AUTORA

Abogada (Diploma de Honor, Universidad de Buenos Aires). Traductora Pública de idioma inglés (Universidad de Buenos Aires). Especialización en Tributación Local (Universidad de Tres de Febrero). Ingresó mediante Concurso Público Abierto en el año 2010 a la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina. A partir del año 2014, estuvo a cargo de la División Gestión Fiscal del Espacio Público y desde 2018, a cargo del Departamento Otros Recursos. Interesada en participar en actividades académicas sobre Derecho Público (específicamente, Constitucional, Administrativo y Tributario), innovación y transformación digital.

INTRODUCCIÓN

El enorme avance de las Tecnologías de la Información y la Comunicación, y la vertiginosa velocidad con la que ocurren los cambios en la actualidad confluyen en un contexto donde el Estado ha tomado un rol principal, resultando ser garante de cada vez más derechos que son exigidos por la sociedad contemporánea. En este sentido, cabe preguntarse *¿cómo lograr que las Administraciones Tributarias correspondientes a los Estados modernos, con instituciones creadas en el siglo XV y XVI, se adapten a los desafíos de cambios constantes que plantea el siglo XXI?*

Sin dudas, las relaciones de colaboración y coordinación que las Administraciones Tributarias puedan establecer a través de mecanismos de consenso entre jurisdicciones serán fundamental para superar y avanzar sobre los desafíos y oportunidades que este contexto tan variable ofrece y así, lograr el objetivo principal de toda Administración tributaria, esto es, maximizar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes.

El presente trabajo tiene como objetivo analizar el ***“Registro Único Tributario - Padrón Federal” en Argentina, considerándola una herramienta estratégica de gestión tributaria, impulsora de relaciones colaborativas entre jurisdicciones para abordar los desafíos y oportunidades del siglo XXI.***

Para ello, se abordará en primer lugar el contexto en el que emerge esta herramienta tributaria, analizando a su vez semejanzas y diferencias entre relaciones de colaboración, armonización e integración fiscal. Seguidamente, se examinará el marco jurídico del “Registro Único Tributario - Padrón Federal” (“Registro”, en adelante), con especial énfasis en la normativa vinculada a su alcance e implementación, descubriendo así los propios desafíos y oportunidades que presenta esta herramienta de gestión tributaria.

Cada jurisdicción local se encuentra en un estadio diferente respecto del “Registro”. La provincia de Córdoba, por ejemplo, ya ha reglamentado su implementación y las provincias de Chaco, Chubut,

La Rioja, Mendoza y Santa Fe, a partir del 01 de junio del 2020 se han obligado a implementarlo también, mientras que las provincias de Formosa ni San Luis no figuran siquiera en el detalle de jurisdicciones que se podrían adherir a la implementación del “Registro”, conforme la normativa dictada por la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral.

El sistema tributario federal argentino, consagrado en la Constitución Nacional argentina, otorga potestades tributarias a los tres niveles de gobierno. Por ello, es fundamental que se implementen relaciones colaborativas que tiendan al cumplimiento de los objetivos de cada Administración Tributaria. En este sentido, como estándar internacional, la norma ISO 44001 sobre relaciones colaborativas otorga un marco para profundizar el camino tendiente a acciones de cooperación y armonización entre jurisdicciones, tan necesario en esta época en la que hemos tomado conciencia que las relaciones colaborativas aportan más valor que la individualidad y que los datos transformados en información permiten mejorar aspectos cruciales de las Administraciones Tributarias, los cuales serán abordados en el presente trabajo.

1. DESAFÍOS Y OPORTUNIDADES DEL SIGLO XXI

Para comenzar el análisis sobre el Registro Único Tributario-Padrón Federal, debemos observar primero el contexto en el que se plantea esta herramienta de gestión tributaria. Es necesario que las Administraciones Tributarias que surgen de los Estados modernos, con instituciones creadas en el siglo XV y XVI, se adapten a los desafíos de cambios constantes que plantea el siglo XXI.

En la Antigua Grecia ya ha reflexionado Heráclito, *“lo único permanente es el cambio”, así como “nadie se puede bañar dos veces en el mismo río, porque las aguas están continuamente fluyendo”*. En este sentido, en la actualidad Zygmunt Bauman define el concepto de “Modernidad líquida” y describe el proceso en el que se inscribe nuestra circunstancia social de hoy. Como el líquido se adapta a distintos moldes y toma diversas formas, así todas las estructuras e instituciones que

forman nuestra sociedad tienen que tener una identidad flexible y versátil, es decir, lograr una adaptación constante y continua con respecto a la nueva era de la información. Resulta conveniente entonces mencionar el concepto acuñado como “entorno VUCA” (por su acrónimo en inglés, formado por los términos Volatility, Uncertainty, Complexity y Ambiguity), en el que nos encontramos en la actualidad, que se caracteriza por su volatilidad, incertidumbre, complejidad y ambigüedad:

- V (Volatility), asociada a la naturaleza de los cambios y a la velocidad a la que se suceden. Supone estar preparado para cuando ocurra un acontecimiento que requiera actuar de manera rápida y eficaz.
- U (Uncertainty), falta de certeza, el reto es impredecible e inesperado. Por eso, es importante invertir en información, ya que esto podría reducir el nivel de incertidumbre.
- C (Complexity), los problemas pueden tener múltiples soluciones de acuerdo a distintas perspectivas. El volumen de información es tan elevado que produce desinformación, por ello, es necesario gestionarla correctamente.
- A (Ambiguity), la falta de claridad genera varias interpretaciones, iguales condiciones provocan consecuencias diversas. No hay precedentes que nos ayuden a predecir y la única opción es experimentar y aprender.

Para saber cómo actuar en este contexto, debemos identificar los principales desafíos del siglo XXI, que están orientados a compensar las características de este escenario:

- Para abordar la **volatilidad**, es necesario contar con una correcta visión de futuro.
- Para afrontar la **incertidumbre**, se requiere conocimiento, formación y actualización constante.
- Ante la **complejidad**, aportar claridad, simplicidad y sencillez en la ejecución de tareas y acciones dentro del seno de la organización.

- En la **ambigüedad**, se necesita actuar con agilidad, con una rápida capacidad de reacción ante los imprevistos que sucedan y que atenten contra la planificación estratégica de la organización.

El rol del Estado se ha transformado a lo largo de la historia, dependiendo del contexto. Actualmente, el Estado debe garantizar cada vez más derechos y para solventarlos, las Administraciones Tributarias deben recurrir a su capacidad de innovación.

En este sentido, un aspecto fundamental para que las Administraciones Tributarias se adapten a este escenario será lograr una mayor interrelación jurisdiccional entre ellas, que se puede traducir en acciones de cooperación y armonización entre las jurisdicciones en diversos niveles, sin resignar potestades tributarias propias.

En efecto, al reflexionar sobre cuestiones vinculadas con la cooperación, armonización e integración fiscal, podría considerarse que, si bien cada término se refiere a un grado de relación distinto, todos están orientados a la unión de esfuerzos para lograr un objetivo que puede ser compartido o no, pero todos dirigidos en el mismo sentido.

Consultando en la Real Academia Española una definición general, sin llevarlas a la esfera del ámbito tributario pero tomando la denotación más relacionada con el análisis planteado, encontraremos que “*cooperación*”, asociada a la acción y efecto de cooperar, significa obrar juntamente con otro u otros para la consecución de un fin común; “*armonización*” es la proporción y correspondencia de unas cosas con otras en el conjunto que componen; e “*integración*”, relacionada con la acción y efecto de “integrar”, significa aunar, fusionar dos o más conceptos, corrientes, etc., divergentes entre sí, en una sola que las sintetice.

Si pudiéramos ordenar estos tres conceptos de acuerdo al nivel de relación entre Administraciones Tributarias, se puede iniciar con la cooperación que supone una coordinación uniformizada en el mismo sentido de medidas tributarias, previstas en diferentes normas,

para la búsqueda de un actuar común. Se circunscribe así a un compromiso entre jurisdicciones en un ámbito limitado.

La profundización del proceso actual de globalización, gracias al enorme desarrollo de las telecomunicaciones, representa sin dudas una oportunidad para la expansión de capacidades productivas, y, al mismo tiempo, dificulta la tributación efectiva. Las Administraciones Tributarias deben unir sus esfuerzos para lograr una mayor colaboración que permita el logro de sus objetivos en materia tributaria.

Con un mayor alcance en el compromiso entre las jurisdicciones, encontramos la armonización fiscal, que implica una conjunción de normas fiscales de cada jurisdicción. Sin duda, los objetivos más ambiciosos son más alcanzables cuando se trabaja con mecanismos de consenso.

Para abordar la integración en materia fiscal, considerada como el mayor nivel de compromiso entre las jurisdicciones, conviene recordar que con una integración económica se pretende beneficiar a las partes involucradas a través de la eliminación progresiva de barreras al comercio. Cuando la integración económica aumenta, las barreras al comercio entre mercados disminuyen. Por las potestades tributarias propias de cada jurisdicción, la integración fiscal puede plantearse en un escenario internacional, vinculado con la integración económica, que puede tener distintos niveles, a fin de beneficiarse mutuamente a través de la eliminación progresiva de barreras al comercio.

Sin embargo, **si consideramos el “Registro” en términos de cooperación, armonización e integración, podríamos señalar que entabla relaciones de cooperación entre jurisdicciones, logra una armonización de los procedimientos y genera una integración de base de datos.**

Teniendo en cuenta el sistema tributario federal consagrado en la Constitución Nacional argentina, dar cumplimiento a los diferentes ordenamientos que adopta cada nivel de gobierno implica un significativo

esfuerzo administrativo tanto para el contribuyente, como para las Administraciones Tributarias. El sistema tributario argentino requiere racionalidad y orden, se trata de un desafío tan estratégico como complejo.

En este punto, es necesario recordar que el enorme desarrollo de las Tecnologías de la Información y Comunicación ha demostrado en las últimas décadas un gran avance precisamente sobre estos dos campos: la información y la comunicación. En la “sociedad de la información” las relaciones entre personas se establecen a través de redes y de Internet. Toda nueva tecnología, herramienta e implementación está construida sobre la base de tecnologías, herramientas e implementaciones anteriores. Las innovaciones tienen su origen en redes, donde cada innovación se basa en la combinación de las anteriores y la velocidad de la innovación aumenta debido a la cantidad de innovaciones anteriores, a la eficiencia de las comunicaciones y a la cantidad de personas conectadas.

Por ello, el “Registro” debe ser el inicio de la implementación de herramientas que permitan el intercambio de información entre jurisdicciones locales y nacional, como a su vez, comunicaciones ágiles y eficientes con los contribuyentes. De tal modo, la implementación de este tipo de herramienta de gestión tributaria generará también un cambio organizacional dentro de cada Administración Tributaria.

2. REGISTRO ÚNICO TRIBUTARIO – PADRÓN FEDERAL

Puede decirse entonces que el “Registro” constituye una herramienta de gestión tributaria que permite impulsar las relaciones colaborativas entre jurisdicciones para abordar los desafíos del siglo XXI, tratándose de un instrumento de armonización del procedimiento a nivel nacional y local.

Para el contribuyente significará la simplificación del proceso de inscripción, modificación y baja, y su relación con el Fisco podría tornarse más ágil y eficiente en pos de facilitar el cumplimiento.

Para la Administración Tributaria, supondrá contar con una base de datos esencial para identificar correctamente a los contribuyentes de su jurisdicción, mantener actualizada la base de datos, ampliar padrones y brindar un servicio individualizado a los contribuyentes, de acuerdo al comportamiento fiscal.

Esta nueva herramienta tributaria se enmarca en el Plan Estratégico de la Administración Federal de Ingresos Públicos 2019-2023, en el cual se encuentra como objetivo “Facilitar el cumplimiento a través de la simplificación y la gestión digital”, indicando que se reducirá la complejidad y se simplificarán los procedimientos administrativos con el fin de facilitar el cumplimiento voluntario por parte de los ciudadanos. Para ello, es necesario modernizar las tareas inherentes al cumplimiento de las obligaciones tributarias y asegurar una mayor calidad de información para todas las Administraciones Tributarias argentinas.

2.1 Marco jurídico

Recordemos que en noviembre de 2018, se suscribió el Convenio Marco de Cooperación entre la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral y la Administración Federal de Ingresos Públicos para establecer el “Registro Único Tributario”, como herramienta de actualización del padrón de contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de carácter federal a fin de simplificar los procesos, evitar la doble carga de información y permitir un mayor ordenamiento respecto de los sistemas de recaudación.

El “Registro” fue aprobado por la Comisión Arbitral mediante la **Resolución General (CA) N° 5/2019**, publicada en el Boletín Oficial del día 10 de julio de 2019. Cabe destacar que, en el Anexo I de esta Resolución General, que detalla las jurisdicciones adheridas, no se encuentran mencionadas Formosa ni San Luis, las cuales en principio no aplicarían este nuevo padrón único.

A través de **Resolución General A.F.I.P. N° 4.624/19**, publicada en el Boletín oficial el 04 de noviembre de 2019, se estableció el procedimiento para la simplificación y unificación de las inscripciones y

registros de los contribuyentes del orden tributario nacional y de las Administraciones Tributarias locales, a través del “Registro”.

Cabe señalar que los ciudadanos que a la fecha de entrada en vigencia esta Resolución posean el alta en los registros tributarios nacional, provinciales y/o municipales, estos últimos de las jurisdicciones adheridas, serán incorporados de oficio en el “Registro” con los datos ya registrados, en base a los intercambios de información prevista en los convenios celebrados o a celebrarse.

Por su parte, la **Resolución General N° 9/19**, dictada por la Comisión Arbitral, establece la entrada en vigencia a partir del 5 de diciembre de 2019 del “Registro” para los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que tributan por el régimen del Convenio Multilateral, con jurisdicción sede en las provincias de Buenos Aires, Córdoba, Chaco, Chubut, La Rioja, Mendoza y Santa Fe.

A su vez, por **Resolución General N° 15/19** se prorrogó al 25 de marzo de 2020 la entrada en vigencia del “Registro”.

En cuanto a las jurisdicciones adheridas, la provincia de Córdoba, como pionera, reglamentó la implementación del citado “Registro” para los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de su jurisdicción con vigencia desde el 6 de enero de 2020.

Así lo hizo mediante las Resoluciones Normativas 53/19 de la DGR local y 54/19 que establece la implementación del “Registro”, disponible en el ámbito del “Sistema Registral” de la Administración Federal de Ingresos Públicos, para los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Córdoba. A través de la **Resolución General N° 3/2020**, la Comisión Arbitral Convenio Multilateral de Ingresos Brutos prorrogó nuevamente, esta vez al **01 de junio del 2020**, la entrada en vigencia del “Registro”, como consecuencia de las medidas adoptadas por el Gobierno Nacional ante la emergencia sanitaria, en el marco de la declaración del brote de coronavirus (COVID-19) como pandemia, por parte de la Organización Mundial de la

Salud. En esta primera etapa entonces, el “Registro” alcanzó a los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que se encuadren en el régimen del Convenio Multilateral, en Córdoba, Chaco, Chubut, La Rioja, Mendoza y Santa Fe.

Actualmente, el “Registro” se encuentra vigente para los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que tributan por el régimen del Convenio Multilateral, con jurisdicción sede en Catamarca, Chaco, Chubut, Córdoba, Corrientes, Entre Ríos, Jujuy, La Rioja, Mendoza, Misiones, Neuquén, Río Negro, Salta, San Juan, Santa Cruz, Santa Fe, Santiago del Estero y Tierra del Fuego, como así también quedan comprendidos los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que tributen únicamente en la provincia de Córdoba.

2.1.1 Resolución General A.F.I.P. N° 4.624/19

A continuación, se analizará el articulado de la norma principal que regula específicamente el procedimiento tributario del “Registro Único Tributario - Padrón Federal”. En esta normativa, se determina que cada jurisdicción deberá dictar sus respectivas normas, condiciones, formas y términos para incorporarlo en los contribuyentes locales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En el artículo 1 se establece la implementación de “Registro Único Tributario - Padrón Federal”, señalando que será administrado por la Administración Federal de Ingresos Públicos, la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral y las jurisdicciones locales adheridas, en el marco de sus respectivas competencias. Éste es un punto sumamente importante, para considerar que la adhesión a este Registro no implica pérdida de autonomía del poder tributario de cada jurisdicción, sino que cada una de ellas, debe poder administrar su propia base y compartirla con la base existente en el “Registro”, que se compone de la información aportada por la jurisdicción nacional y aquellas que lo implementen.

Conforme el artículo 2, se establece el *alcance de los tributos*, incluyendo:

1. Impuestos nacionales cuya percepción y fiscalización se encuentren a cargo de esta Administración Federal.
2. Impuesto sobre los ingresos brutos cuya aplicación se encuentra a cargo de las Administraciones Tributarias provinciales adheridas y de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral.
3. Tributos municipales que inciden sobre la actividad comercial, industrial y de servicios de las jurisdicciones adheridas.

Como está orientado al Impuesto a los Ingresos Brutos, el padrón se limita a la aplicación de este tributo. Así, contendrá información del régimen en que se encuentre inscripto (General, Simplificado o del Convenio Multilateral) y tributos municipales.

Esta herramienta debería ser el inicio de un “Registro Único Tributario - Padrón Federal” superador, ¿podría unificarse en una misma plataforma la posibilidad de que el contribuyente gestione todos sus impuestos, independientemente del nivel federal, provincial o municipal? Además de simplificar y agilizar los procedimientos para el contribuyente, permitiría que las Administraciones Tributarias de cada jurisdicción, conozcan la situación tributaria de los contribuyentes de su propia jurisdicción frente a los gravámenes del Fisco nacional, provincial y municipal.

En el artículo 3, menciona los datos de los contribuyentes que contendrá el “Registro” y en el artículo 4, especifica las **funcionalidades**:

- a. Consultar y administrar las altas, bajas y modificaciones de los datos registrales allí contenidos.
- b. Emitir una constancia de inscripción unificada con los alcances de la Res. Gral. 1.817, sus modificatorias y su complementaria.

También hace referencia al link: www.afip.gob.ar/registro-único-tributario¹ del sitio web de AFIP para el detalle de funcionalidades y especificaciones, donde actualmente se indica que se encuentra vigente para los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que tributan por el régimen del Convenio Multilateral, con jurisdicción sede en Catamarca, Chaco, Chubut, Córdoba, Corrientes, Entre Ríos, Jujuy, La Rioja, Mendoza, Misiones, Neuquén, Río Negro, Salta, San Juan, Santa Cruz, Santa Fe, Santiago del Estero y Tierra del Fuego.

Desde el sitio web de AFIP se agregan como funcionalidades, además de consultar y administrar las altas, bajas y modificaciones de los datos registrales allí contenidos, y emitir una constancia de inscripción unificada:

- Seleccionar en qué régimen impositivo se realiza la inscripción y sus respectivos impuestos.
- Habilitar un nuevo punto de venta e indicar el modo de facturación asociado.

En cuanto a los trámites que se realizan desde el “Registro”, se menciona:

- **Domicilios:** Alta, baja y modificación de datos para personas humanas y jurídicas
- **Actividades:** Alta, baja y modificación de datos para personas humanas y jurídicas
- **Impuestos:** Alta, baja y modificación de datos para: IVA, Ganancias personas humanas y jurídicas, Bienes Personales, Impuesto Cédular, Empleadores, impuestos provinciales, Fondo para educación y promoción cooperativa (Ley N° 23.427) y Monotributo (baja únicamente)
- **Puntos de venta:** Alta para personas humanas y jurídicas

Los impuestos y regímenes no mencionados anteriormente (incluyendo Autónomos) continúan tramitándose normalmente por el servicio Sistema Registral. Respecto del alta y modificación de datos para monotributistas, se deben realizar desde el portal “Monotributo”.

¿La unificación de datos en la plataforma podría ser la base para acordar también con todas las jurisdicciones que adhieran la posibilidad de unificar las plataformas de todos los Domicilios Fiscales Electrónicos para simplificar y agilizar el procedimiento de notificación, permitiendo que el contribuyente ingrese en un solo sitio y quede notificado en todas las jurisdicciones?

Los siguientes artículos de la normativa en estudio son sumamente relevantes porque se refieren al procedimiento por el cual se implementará la base de datos “compartida” entre jurisdicciones. Así, los artículos 5 y 6 se refieren a la *incorporación inicial y consolidación de datos*, mientras que el artículo 7 establece la *actualización permanente de oficio*.

Los contribuyentes que se encuentren en los registros tributarios nacional, provinciales y/o municipales de las jurisdicciones adheridas, se incorporarán de oficio en el “Registro” con los datos ya registrados, en base a los intercambios de información prevista en convenios celebrados o a celebrarse.

Este universo de contribuyentes deberá verificar los datos incorporados en el “Registro” y, de corresponder, efectuar su modificación y/o ingreso mediante el servicio “Sistema Registral” con Clave Fiscal. Al ingresar al Registro deberán verificar los datos incorporados y, de corresponder, efectuar su modificación.

En caso de detectarse inconsistencias, las mismas serán notificadas al contribuyente en el domicilio fiscal electrónico.

¹ Sitio web oficial consultado el 14-04-2021.

Esta normativa debe articularse con la **Resolución General N° 5/2019**, Anexo III, dictada por la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, que aporta el siguiente cuadro para gestionar las inconsistencias de contribuyentes preexistentes con respecto a datos de

la persona, actividad/es, jurisdicción/es, domicilio/s e impuesto/s, señalando que la migración de los datos de los contribuyentes inscriptos en el impuesto con anterioridad a la vigencia del sistema, se realizará en base a las siguientes pautas:

GRUPOS DE DATOS	ACCIONES
Persona	Se irán reemplazando en etapas los datos identificatorios asociados a cada CUIT por los existentes en AFIP, por ser dicho organismo el encargado de otorgar el CUIT. Si el contribuyente encuentra errores, deberá corregirlos a través del Sistema Registral de AFIP.
Actividades	Si hay inconsistencias entre los códigos NAES y los establecidos en AFIP, se seguirán utilizando ambos códigos de actividades. Se indicará esta inconsistencia para que sea corregida voluntariamente por el Contribuyente, y luego se implementará un plazo para que lo realice de forma obligatoria. Inconsistencia: distintas actividades NAES (o con mayor apertura) que en nomenclador AFIP.
Jurisdicciones	Si hay inconsistencias entre las jurisdicciones declaradas como activas respecto a los domicilios declarados en AFIP, se indicará la situación para que sea corregida voluntariamente por el Contribuyente, y luego se implementará un plazo para que lo realice de forma obligatoria.
Domicilios	Se incluirán todos los domicilios declarados junto con los que tenga en AFIP, y se marcarán como "Ingresos Brutos, No Validado". Se solicitará al contribuyente la "validación" de cada uno (determinando la equivalencia con un domicilio AFIP).
Impuestos	Si hay inconsistencia, se notifica al contribuyente. Si está inscripto como CM, se migran esos datos. Si está en más de una jurisdicción, se migrarán los datos de todas ellas, pero se bloquearán trámites hasta que se resuelva la inconsistencia. Inconsistencia: Inscripto en CM y como Local en una jurisdicción adherida. Inscripto como Local en más de una jurisdicción adherida.

En cuanto a la **actualización de oficio permanente**, el artículo 7 de la Resolución General A.F.I.P. N° 4.624/19 indica que las Administraciones Tributarias provinciales adheridas y la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral informarán a la AFIP aquellas altas, bajas, adecuaciones y/o cambios en el encuadramiento tributario de los contribuyentes de su jurisdicción. El “Registro” se actualizará automáticamente en función de la información recibida. Las novedades serán notificadas al contribuyente en el Domicilio Fiscal Electrónico.

En cuanto al **acceso al “Registro”**, de acuerdo al artículo 8, los contribuyentes deberán ingresar al servicio “Sistema Registral” con Clave Fiscal con Nivel de Seguridad 3, como mínimo. Los datos informados revestirán el carácter de declaración jurada y estarán sujetos a la verificación por parte de esta Administración Federal, de las administraciones tributarias provinciales adheridas y de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral.

Con este procedimiento, en el artículo 9 se determina que las Administraciones Tributarias provinciales adheridas y la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral podrán consultar sobre el universo de los contribuyentes de su jurisdicción, en los términos del Convenio celebrado con AFIP, donde deben destacarse los principios de reciprocidad y colaboración.

Cabe mencionar que esta Resolución General entró en vigor el día de su publicación en el Boletín Oficial, el 04/11/2019, y sus disposiciones resultaban de aplicación a partir de la fecha de implementación del “Registro” por parte de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral y de al menos una Administración Tributaria provincial.

3. IMPLEMENTACIÓN DEL “REGISTRO ÚNICO TRIBUTARIO - PADRÓN FEDERAL”: IMPACTO EN EL CONTRIBUYENTE Y EN LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

La simplificación de procedimientos y la unificación de datos del padrón, compartidos por las jurisdicciones, impactará sin dudas en la relación contribuyente-Fisco. Por ello, se analizarán a continuación la situación de ambas partes, es decir, los beneficios que implica la implementación del “Registro” para el contribuyente, por un lado; y las oportunidades y desafíos que implican para las Administraciones Tributarias, por otro.

3.1 Beneficios para el contribuyente

Con el Registro Único Tributario, se tiende a un sistema de datos fiscales único orientado a simplificar procesos y evitar múltiples inscripciones, con alcance tanto de contribuyentes locales como de Convenio Multilateral, utilizando la CUIT como identificador de los contribuyentes.

Los beneficios para los contribuyentes se relacionan con permitir un tratamiento ordenado para cambios de jurisdicción y para cambios de régimen. Asimismo, este padrón posibilitaría un mayor ordenamiento respecto de los sistemas de recaudación, no sólo para los coordinados por la Comisión Arbitral, sino también para los administrados localmente por las jurisdicciones.

También podría facilitar el cumplimiento a través de la simplicidad en la operatoria de los contribuyentes, la simplificación de procedimientos y la gestión digital, además de ir propendiendo a un esquema de ventanilla única.

En la actualidad, los contribuyentes esperan servicios más ágiles y personalizados, por ello, es de vital importancia innovar para satisfacer sus demandas. Así, el “Registro” constituye una herramienta fundamental y valiosa que permite brindar eficacia y eficiencia en cada interacción con el contribuyente.

3.2 Oportunidades para las Administraciones Tributarias

El “Registro” es el resultado de la aplicación de la tecnología al proceso que realiza cada jurisdicción por separado, esto es, mantener y actualizar padrones. Al relacionarse y compartir la información de cada jurisdicción, el “Registro” se transforma en una herramienta de soporte para la gestión tributaria, que conlleva numerosas oportunidades, mientras permita que cada jurisdicción administre su propia base.

Al permitir incorporar datos y modificarlos por parte de los contribuyentes y cruzarlos con la información disponible en la base, el padrón se vuelve mucho más dinámico y preciso, y se asegura una mayor calidad de información para las Administraciones Tributarias.

También evita errores en los datos, dado que, ante inconsistencias entre padrones de distinta jurisdicción, se notifica al contribuyente. En el Anexo III de la Resolución General CA. N° 5/2019, se determina el procedimiento ante inconsistencias.

También permite ampliar el padrón de otras jurisdicciones, al compartir información de las actividades que realiza cada contribuyente en cada jurisdicción, se puede procesar y cruzar la información para detectar no sólo inconsistencias, sino también efectuar inscripciones de oficio.

Por lo tanto, se consolida información de las jurisdicciones locales y federal, permitiendo la aplicación de la filosofía del dato único, la cual se basa en la introducción de la información en una sola vez y en su reaprovechamiento o retroalimentación en múltiples procesos, sin incurrir en posibles errores o en duplicidad de los datos. De esta manera, es importante que el “Registro” reúna las siguientes características: que se trate de dato único (la captura y registro se produce una única vez), integrado (pueda ser actualizado), en tiempo real, con amplia cobertura funcional y adaptable a las necesidades de las Administraciones Tributarias.

Los datos transformados en información compartida por las jurisdicciones, que puede ser analizada y cruzada

a través de nuevas prácticas y herramientas en auge como *big data*, *data mining*, inteligencia artificial y *machine learning* que favorecen la gestión eficiente.

3.3 Desafíos para las Administraciones Tributarias

Este escenario de transformación digital y simplificación de procesos interpela a que las Administraciones Tributarias logren una adaptación al contexto actual. Sin embargo y, sobre todo para las jurisdicciones que aún no lo han implementado, con carácter previo a la operatividad del “Registro” en las Administraciones Tributarias, será necesario que se produzca una reingeniería de procesos vinculados con la gestión de sus padrones, que impactará sin dudas en diversos aspectos dentro de la organización. La implementación del Registro Único Tributario supone primero el diagnóstico y evaluación del proceso, el diseño del nuevo proceso y la identificación clara de procedimientos y tareas involucradas.

A continuación, se considerarán aquellas cuestiones relacionadas con la gestión del cambio organizacional en el marco normativo, en la tecnología y sistemas de gestión tributaria internos, y en los recursos humanos dentro de la organización.

3.3.1 Marco normativo

Los datos se están transformando en un activo muy valioso en las organizaciones que lo convierten en un componente necesario y crítico de la estrategia y la ejecución de la organización, y que requerirá nuevas leyes y regulaciones gubernamentales en respuesta a su creciente impacto en nuestra sociedad. Adecuar la normativa fiscal de cada jurisdicción resulta fundamental, conforme el principio de legalidad y razonabilidad que rige en el Derecho Tributario.

Teniendo en cuenta que el objetivo principal del “Registro” es simplificar procesos para el contribuyente y contar con una base de datos compartida entre las jurisdicciones, resulta conveniente hacer una pormenorizada revisión de la Ley 11.683 a nivel federal y los Códigos Fiscales Provinciales en materia

de **secreto fiscal respecto de la información que pueden brindar a otras jurisdicciones y las excepciones contempladas, para considerar la posibilidad de intercambio de información entre las Administraciones Tributarias.**

Es necesario aclarar que al referirnos a “secreto fiscal” los textos fiscales hacen mención a declaraciones juradas, comunicaciones e informes que los contribuyentes, responsables o terceros presenten a la Administración Tributaria. Considerando que la inscripción o las modificaciones que se produzcan en el padrón tienen carácter de declaración jurada, se han clasificado las jurisdicciones provinciales, conforme la normativa de los respectivos textos fiscales de cada provincia. En cuanto al secreto fiscal, cada jurisdicción prevé sus propias especificaciones. Así, pueden advertirse categorías, considerando si contemplan excepciones para el levantamiento del secreto fiscal o no (1).

Dentro de las que prevén excepciones, algunas jurisdicciones mencionan que la información se puede aportar a organismos fiscales nacional, provinciales y municipales² sin condiciones (2), y otras no; algunas se refieren a condición de reciprocidad, sin aclarar su instrumentación (3), mientras que otras se refieren a la reciprocidad entre jurisdicciones a través de acuerdos, normas o convenios (4).

1. Jurisdicciones que prevén el secreto fiscal, pero no contemplan excepciones

En este apartado, se ubican las provincias de **Catamarca** (artículo 51, Código Tributario vigente), **Corrientes** (art. 94, Código Fiscal vigente) y **San Luis** (art. 55, Código Tributario vigente)³. Para la aplicación del Registro Único Tributario deberán revisar su normativa y adecuarla.

2. Jurisdicciones que prevén el secreto fiscal y contemplan como excepción su levantamiento por pedidos de información de otros organismos fiscales de nivel nacional, provincial y municipal, sin plantear condiciones de reciprocidad para brindar información de su base de datos.

Se encuentran las provincias de **Entre Ríos** (art. 129, Código Fiscal vigente) y **La Pampa** (art. 156, Código Fiscal vigente). Por su parte, **La Rioja** (art. 89, Código Tributario) aclara que la información debe estar directamente vinculada con la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes de sus respectivas jurisdicciones.

3. Jurisdicciones que prevén el secreto fiscal y contemplan como excepción su levantamiento por pedidos de información de otros organismos fiscales de nivel nacional, provincial y municipal, a condición de reciprocidad, sin aclarar sobre la instrumentación de esta condición.

En este apartado, se encuentran las jurisdicciones de **Ciudad Autónoma de Buenos Aires** (art. 102, Código Fiscal vigente), **Córdoba** (art. 70 y 71, Código Tributario vigente), y **Santa Cruz** (art. 15, Código Fiscal vigente).

A su vez, **Formosa** (art. 8, Código Fiscal vigente) también aclara que la información debe estar directamente vinculada con la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes de sus respectivas jurisdicciones.

4. Jurisdicciones que prevén el secreto fiscal y contemplan como excepción su levantamiento por pedidos de información de otros organismos fiscales de nivel nacional, provincial y municipal, mencionando la existencia de acuerdos, normas o convenios de reciprocidad.

2 El foco del análisis para el intercambio de información se centra en las normas que mencionan organismos fiscales de los tres niveles (nacional, provincial y municipal), pero algunas jurisdicciones amplían los destinatarios de la información a la Administración Nacional, Provincial o Municipal, es decir, organismos públicos de la Administración en general, sin carácter fiscal. En tales casos, se los ha agrupado dentro de la categoría que permiten intercambio de información con “organismos fiscales”.

3 Conforme artículo 52, Código Fiscal vigente de Formosa, y artículo 56, Código Fiscal de San Luis, en las causas judiciales el deber del secreto no rige para contestar los pedidos de los fiscos nacionales, provinciales o municipales con los que exista reciprocidad. El Poder Ejecutivo en los casos debidamente justificados, podrá autorizar a la Administración General de Rentas a suministrar a otras reparticiones públicas las informaciones que le sean requeridas, siempre que no tengan por objeto verificar el cumplimiento de obligaciones vinculadas con la actividad económica ejercida por el contribuyente, responsable o tercero.

En este apartado, se encuentran la mayoría de las jurisdicciones provinciales: **Provincia de Buenos Aires** (art. 163, Código Fiscal vigente), **Chaco** (art. 100, Código Tributario vigente), **Chubut** (art. 92, Código Fiscal vigente), **Jujuy** (art. 141, Código Fiscal vigente), **Misiones** (art. 127, Código Fiscal vigente), **Mendoza** (art. 19, Código Fiscal vigente), **Neuquén** (art. 146, Código Fiscal vigente), **Río Negro** (art. 136, Código Fiscal vigente), **San Juan** (art. 108, Código Tributario), **Santiago del Estero** (art. 163, Código Fiscal vigente), **Salta** (artículo 112, Código Tributario vigente) y **Tierra del Fuego** (art. 86, Código Fiscal vigente).

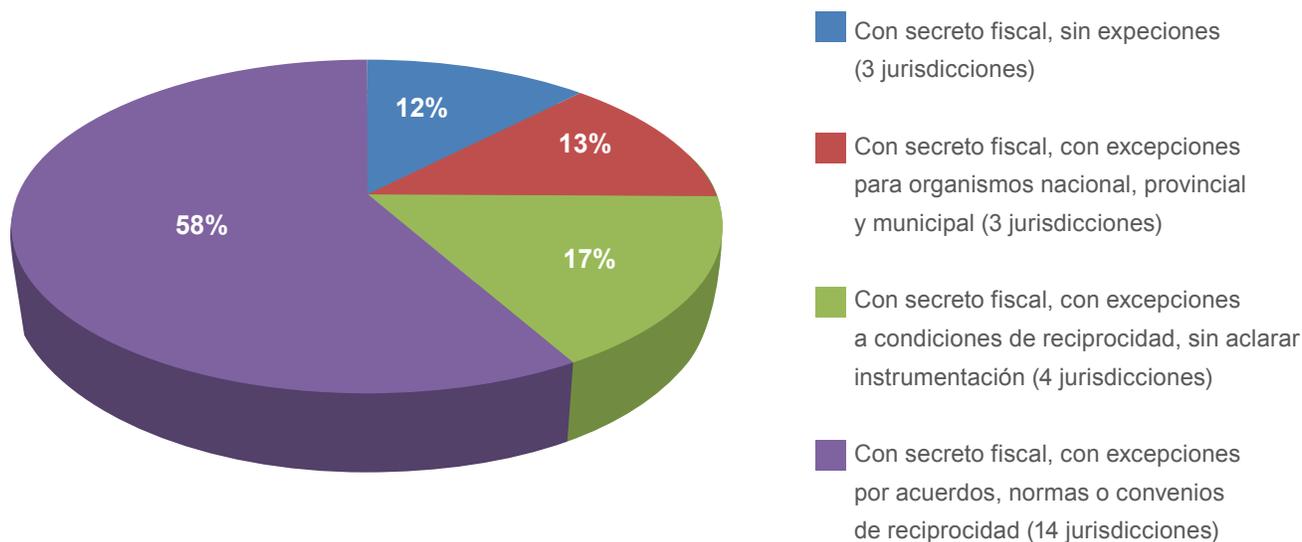
Por su parte, la provincia de **Santa Fe** (art. 150, Código Fiscal vigente) establece el secreto fiscal, considerando como excepción *“el intercambio de información con otros organismos de la Administración Pública Nacional, Provincial o Municipal en el ejercicio de sus funciones específicas y en el marco de Acuerdos de Cooperación, Colaboración e Intercambio de Información celebrados por la Administración Provincial*

de Impuestos, a condición de que los responsables de dichos organismos se comprometan a:

1. Tratar a la información suministrada como secreta, en iguales condiciones que la información obtenida sobre la base de su legislación interna;
2. Utilizar las informaciones suministradas solamente para los fines indicados en los apartados anteriores, pudiendo revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en presentaciones judiciales.”

La provincia de **Tucumán** (art. 110, Código Tributario) prevé el secreto fiscal, considerando que no regirá *“para los organismos recaudadores nacionales, provinciales o municipales en la hipótesis de haberse suscripto convenios de intercambio de información vinculada con la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes de sus respectivas jurisdicciones”*.

Tratamiento del secreto fiscal en la normativa de cada jurisdicción



Fuente: Código Fiscal/Tributario vigente de cada jurisdicción.

Recordemos que en el Anexo I de la Resolución que implementa el Registro Único Tributario no se encuentran las provincias de Formosa ni San Luis, por lo cual, en principio, no registrará para estas jurisdicciones.

Habiendo obtenido un panorama de las jurisdicciones provinciales a través de su normativa fiscal, es necesario considerar que el espíritu del sistema tributario federal argentino debe prevalecer para ajustar los textos fiscales en este sentido, a fin de resguardar la información de los contribuyentes por un lado, pero por el otro, permitir el intercambio de información entre Fiscos, sin avasallar el principio de legalidad que debe estar presente siempre en un Estado de Derecho y, más precisamente, en la rama del Derecho Tributario.

Una vez que se encuentre coordinada la normativa de cada jurisdicción respecto del secreto fiscal, será necesario adherir a normativa relativa al Registro Único Tributario, sin dejar considerar los siguientes puntos.

3.3.2. Adaptación de sistemas internos de gestión tributaria: normalización de bases de datos

Cada jurisdicción ha desarrollado su propio sistema de gestión tributaria con información que ha considerado necesaria para un correcto empadronamiento. Para comenzar a andar el camino de la implementación del “Registro” en las Administraciones Tributarias, es necesario contar con una base de datos completa y fiable.

El “Contribuyente Único” al que tienden los esfuerzos de muchas jurisdicciones, en algunos casos no se ha producido aún, es decir, al consultar el N° de CUIT que debería ser el dato que nuclea todas las inscripciones del contribuyente en cada jurisdicción, no es posible que el sistema arroje el resultado final de todas las inscripciones que el contribuyente registra en todos los gravámenes de la jurisdicción. Éste es un punto fundamental, dado que antes de compartir la base de datos con otra jurisdicción, internamente, la Administración Tributaria debe contar con información unificada de sus propios datos para una mejor gestión de la información que ya contiene en su propia base.

Algunos de los problemas más comunes radican en la calidad de los datos, la privacidad o la compatibilidad de la infraestructura. En este sentido, para unificar bases de datos nacional y local, será necesario lograr una normalización de la base de datos a fin de organizarlos siguiendo una serie de buenas prácticas y bases teóricas que desembocan en estructuras de datos saneadas. Esta normalización afecta, fundamentalmente, a las tablas y relaciones que las unen, así como restricciones y campos que los forman, para proteger la integridad de la información que almacenan, entre otras ventajas. Esta integridad también impacta sobre el dato único, identificando redundancias, inconsistencias, o dependencias innecesarias o, por el contrario, aportando las necesarias. En principio, la propia normativa de implementación del Registro Único Tributario plantea el procedimiento a seguir para las inconsistencias detectadas.

La normalización, ayudando a conseguir el dato único, tiende a eliminar la información redundante en las bases de datos que cumplen estas normas. Si es necesaria la modificación en un dato, éste se propagará y afectará a otras tablas sólo donde sea necesario.

Muchas veces el proceso de normalización de una base de datos, si no se ha realizado desde su creación, requiere reestructuración, creación de nuevas tablas, nuevas relaciones, etc., siendo un trabajo considerable, pues afecta tanto a los niveles de las bases de datos como a la aplicación de los sistemas de gestión.

3.3.3 Gestión del cambio organizacional y los recursos humanos

Dentro de las organizaciones, los cambios se producen por la interacción de fuerzas externas e internas que generan la necesidad del cambio. En este sentido, como se ha planteado al inicio del presente trabajo, es fundamental que las Administraciones Tributarias se adapten al entorno de nuevas tecnologías que optimizan notablemente sus objetivos.

Para una verdadera gestión del cambio, es necesario potenciar internamente el desarrollo de las personas

que componen las Administraciones Tributarias, que demuestren motivación y liderazgo, e involucrarlas en procesos de innovación y creatividad, que llevará, sin dudas, al desarrollo organizacional. La reingeniería de procesos que implica la implementación del “Registro” supone contar con el personal preparado para la identificación y resolución de los inconvenientes que se puedan originar, así como también poder utilizar las herramientas que ofrecen las nuevas tecnologías y transformar los datos en información, agregando valor a los procesos de cada Fisco, para el cumplimiento de sus propios fines.

A nivel interno, debido a la necesidad de adoptar nuevos procesos, objetivos y métodos, es probable que la organización requiera aplicar cambios organizacionales trascendentales. Un ejemplo de estos cambios necesarios ha sido la implementación de tecnologías en las organizaciones, que ha venido a representar nuevos métodos y procesos en su funcionamiento.

Los cambios en las organizaciones pueden ser definidos en grados, como radical o progresivo, y por la oportunidad, como reactivo o anticipatorio. Los cambios radicales se dan cuando las organizaciones producen innovaciones en sus métodos de hacer las cosas, es el repensar de la organización. El cambio “pausado” o progresivo es un proceso de evolución continuo en el tiempo, donde se dan diversos ajustes en menor grado a los procesos internos de la organización.

A su vez, existen dos momentos para que se produzca el cambio: reactivo o proactivo, siendo que el último puede ser debidamente planeado y ejecutado en forma gradual. Es fundamental desarrollar la capacidad de responder en forma eficiente a los diferentes cambios a los que se enfrentan las organizaciones.

Para la planeación efectiva del cambio, los procesos a considerar deben incluir evaluar el entorno, determinar la brecha del desempeño (establecer el estado actual y dónde se quiere estar), diagnosticar problemas organizacionales, articular y comunicar una visión para el futuro, desarrollar y poner en práctica el plan acción, anticipar las resistencias y tomar acciones para reducirla, y controlar los cambios.

El modelo que permite a las organizaciones mejorar su capacidad de respuesta ante los procesos de cambio, propuesto por Kotter (1995), comprende ocho fases, dividido en tres etapas:

a) Crear un clima de cambio

1. Establecer el sentido de urgencia, que implica examinar el entorno e identificar las crisis actuales y sus oportunidades potenciales.
2. Formar un equipo con suficiente poder para dirigir el esfuerzo de cambio y que pueda alentar el trabajo en equipo.
3. Crear una visión clara y desarrollar estrategias que ayuden a dirigir el proceso de cambio.

b) Comprometer y habilitar a toda la organización

4. Comunicar la visión y la estrategia usando cada medio disponible.
5. Capacitar para actuar de acuerdo a la visión propuesta, eliminando los obstáculos del cambio y fomentando la toma de riesgos.
6. Planificar los resultados a obtenerse en corto plazo para motivar a los miembros de la organización.

c) Implantar y mantener la transformación

7. Consolidación de las mejoras y producir más cambios, impulsando el desarrollo del personal que puede poner en práctica la nueva visión y generar nuevos proyectos, temas y agentes de cambio.
8. Institucionalizar el nuevo enfoque articulando los nuevos comportamientos con el cambio en la cultura de la organización.

4. RELACIONES COLABORATIVAS ENTRE JURISDICCIONES EN EL MARCO DE LA NORMA ISO 44001

Si pensamos en normalización de procesos, pueden mencionarse las normas ISO que constituyen estándares internacionales que especifican requerimientos que pueden ser empleados en organizaciones para garantizar que los productos y/o servicios ofrecidos por dichas organizaciones cumplen con su objetivo.

En marzo de 2017, la Norma ISO 44001 se convirtió en un estándar internacional para ayudar a las organizaciones, tanto en el sector público como en el privado, grandes y pequeñas, a construir y desarrollar relaciones de colaboración eficaces para aumentar su ventaja competitiva.

Esta norma internacional promueve la adopción de un enfoque basado en procesos cuando se desarrolla, implementa y mejora la efectividad de un sistema de gestión de relaciones colaborativas. Comprender y gestionar procesos interrelacionados como un sistema contribuye a la eficacia y eficiencia de la organización para lograr los resultados esperados. Este enfoque permite a la organización controlar las interrelaciones e interdependencias entre los procesos del sistema, de modo que el rendimiento general de la organización puede ser mejorado. El enfoque del proceso implica la definición y gestión sistemática de los procesos, y sus interacciones, a fin de lograr los resultados previstos de conformidad con la política, los objetivos y los objetivos estratégicos.

La gestión de los procesos y el sistema en su totalidad se puede lograr, utilizando el Ciclo de la Mejora Continua PHVA (Planear, Hacer, Verificar, Actuar) con un enfoque general en el pensamiento basado en el riesgo dirigido a aprovechar las oportunidades y prevenir resultados indeseables. La aplicación del enfoque de proceso en un sistema de gestión de relaciones colaborativas permite:

- La consideración de procesos en términos de valor agregado; por ejemplo, en términos de adaptación interna de la organización, para que la información que se comparte a nivel federal y local, cada Administración Tributaria debe analizar los procesos involucrados y elaborar las reingenierías de procesos que consideren necesarias, a fin de otorgarle valor a la relación colaborativa entre jurisdicciones que implicará la implementación del Registro Único Tributario.
- El logro de un desempeño efectivo del proceso; cada Administración Tributaria tendrá sus propios desafíos, como se ha detallado precedentemente, pero en la medida que se enfoquen en los procesos vinculados con las relaciones colaborativas entre jurisdicciones, se logrará un desempeño efectivo.
- Mejora de procesos basados en la evaluación de datos e información; una vez que el “Registro” se encuentre vigente en las jurisdicciones, contar con esa información unificada del padrón permitirá a la Administración Tributaria gestionar esos datos y transformarlos en información para maximizar el cumplimiento voluntario del contribuyente.

4.1 Ocho etapas de una relación colaborativa

A continuación, se propone estudiar las etapas de una relación colaborativa que detalla la norma ISO 44001, considerando que la implementación del Registro Único Tributario es, sin dudas, un ejemplo concreto de las acciones de colaboración que deberán emprender las Administraciones Tributarias.

Esta norma plantea un ciclo que se compone de ocho fases dirigido a que las partes (en nuestro caso, las Administraciones Tributarias que adhieran al Registro) mantengan relaciones sostenibles, que aseguren la visibilidad en las operaciones y potencien la conciencia operativa, el conocimiento creación de valor, la evaluación interna, la selección de socios, el trabajo conjunto y ayuden a definir estrategias para mantener esta relación y finalizarla llegado el momento.

Modelo del ciclo de vida en el marco de una relación colaborativa



Fuente: Norma ISO 44001

4.1.1 Etapa 1: Conciencia operacional

En esta primera etapa, será fundamental asegurar que las estructuras operacionales promuevan el trabajo colaborativo y los líderes estén facultados para explorar el valor potencial de la colaboración. Es crucial que la adopción de un enfoque de colaboración esté claramente alineada con las metas y objetivos de la Administración Tributaria y el cambio organizativo que pueda ser necesario.

La adopción de un enfoque de colaboración debe centrarse en un análisis robusto de una solución. Una clara diferenciación de los tipos de relaciones permite a las organizaciones enfocar los recursos de manera más efectiva. Quizás la decisión más importante es cómo las organizaciones diferencian sus relaciones y

enfocan sus recursos de manera efectiva. El espectro de las relaciones y las necesidades específicas y los requisitos estratégicos serán muchos y variados.

Promover la colaboración puede estar en desacuerdo con el pensamiento actual, es un proceso en desarrollo. Tal vez sea necesario que los beneficios se articulen y comprendan. También será necesaria la planificación para la colaboración operativa.

Los desarrollos colaborativos específicos requerirán una planificación sobre cómo se integrarán dichos enfoques en las operaciones. Las capacidades y habilidades para operar en una relación de colaboración serán importantes. Es esencial comprender qué habilidades, competencias y comportamientos están disponibles y qué desarrollo puede ser necesario. Será necesario

también realizar una evaluación inicial de riesgos. La relación colaborativa también puede introducir nuevos elementos de riesgo que deben identificarse, incluidos los asociados con las posibles relaciones comerciales de colaboración y el impacto de las rupturas en esas relaciones. La creación de un Plan de Gestión de Relaciones ayudará a capturar los conceptos y proporcionará una plataforma para el desarrollo de la relación. Es fundamental que evolucione con el tiempo, reflejando diferentes relaciones en diferentes niveles de madurez.

4.1.2 *Etapa 2: Conocimiento*

Una vez identificado el potencial de colaboración, la siguiente etapa es desarrollar estrategias específicas y gestión de riesgos que proporcionen los resultados requeridos. El desafío es desarrollar una estrategia efectiva que integre las ideas en un enfoque práctico para cumplir con los objetivos y las expectativas de todas las partes involucradas. Comprender los objetivos y los impulsores para la colaboración es esencial: deben ser compatibles con los objetivos generales de la organización, la cual deberá emprender así un análisis de valor inicial para asegurarse de que haya un valor potencial suficiente para obtener a través de un enfoque de colaboración que justifique la inversión y los riesgos.

Un aspecto clave del desarrollo de un enfoque estratégico será considerar la estrategia de salida como un componente esencial por adelantado. La comprensión de los problemas que surgirán de la desconexión destacará los aspectos que se abordarán en el desarrollo. Como las relaciones pueden estar limitadas en el tiempo y/o verse afectadas por cambios en las circunstancias o en el entorno laboral, parte de la estrategia debe incluir las implicaciones de salir de la relación en algún momento.

Es importante tener en cuenta e identificar a las personas claves, sus roles y los recursos disponibles para apoyar un enfoque de colaboración. Será necesario emprender una evaluación conjunta de las competencias y habilidades de quienes se ocuparán y,

cuando corresponda, se acuerde un plan de desarrollo conjunto. **Uno de los beneficios significativos de la colaboración es la capacidad de compartir conocimientos.**

La evaluación de oportunidades de colaboración permite considerar los riesgos y oportunidades que surgen del aprovechamiento de las relaciones existentes o potenciales. Estas relaciones extendidas pueden generar mayores beneficios y oportunidades, mientras que al mismo tiempo pueden generar más riesgos. La organización necesita identificar y evaluar los riesgos utilizando procesos definidos y garantizar que aborden las inquietudes de todas las partes. Cuando se haya establecido una estrategia, el plan de gestión de relaciones (RMP) ayudará a capturar los principios clave. Debe revisarse a intervalos definidos y proporcionará la plataforma de comunicaciones e información que ayudará a crear conciencia en toda la organización.

La mayoría de las organizaciones son muy buenas para definir lo que quieren de los demás, pero tal vez menos conscientes de su propia capacidad para satisfacer las demandas de colaboración. Una relación de colaboración requiere compromiso, incluyendo el liderazgo, las habilidades y la motivación que regirán los comportamientos y enfoques. Al seleccionar equipos del entorno para la colaboración, es importante centrarse en aquellas personas que responderán mejor a los desafíos de la colaboración. Reconocer las brechas y construir un desarrollo de capacidades es importante. La organización debe considerar hasta qué punto la práctica operativa actual puede respaldar o restringir la colaboración efectiva, luego abordar estos asuntos. Estos pueden incluir estructura organizativa, experiencias previas de colaboración de la organización, experiencia y capacidades de los individuos, y competencias culturales y de comportamiento.

4.1.3 *Etapa 3: Evaluación interna*

La organización debe evaluar la efectividad de sus operaciones en el contexto de las relaciones de colaboración y llevar a cabo una revisión del perfil de

colaboración de la organización. Hay una variedad de modelos que se pueden usar para proporcionar una plataforma en la que evaluar su organización. Para que la colaboración funcione de manera efectiva, deben trabajar todas las partes abiertamente.

La clave para una colaboración exitosa proviene de tener el liderazgo más efectivo, con competencias apropiadas para llevar la estrategia adelante. Las habilidades y los comportamientos necesarios en un entorno de colaboración pueden incluir franqueza, honestidad, capacidad de respuesta e influencia. Los líderes deben ser capaces de generar y mantener el espíritu de colaboración al apoyar y asesorar a los participantes.

Las organizaciones necesitan establecer los criterios de selección para establecer relaciones de colaboración. Una vez que la colaboración se haya validado como el camino estratégico hacia adelante, la organización debe desarrollar un Plan de Gestión de Relaciones específico, incluyendo las responsabilidades que se le asignarán con fechas específicas, estableciendo quién hace qué y cuándo.

4.1.4 *Etapa 4: Selección de “socios”⁴*

En el caso del “Registro”, la selección ya se encuentra establecida por la normativa que lo implementa. Las relaciones de colaboración pueden utilizarse en muchas circunstancias diferentes. Se debe evaluar un perfil de colaboración de los socios en comparación con la evaluación interna de la organización para identificar el ajuste organizativo. Quizás el aspecto más difícil de crear un enfoque colaborativo se encuentre en el desarrollo de la estrategia de compromiso y negociación para la colaboración. El énfasis debe basarse en la estrategia, los objetivos, los principios previstos para trabajar en conjunto y **tener en cuenta la estabilidad a largo plazo de las relaciones y no centrarse únicamente en el corto plazo oportuno**. Una relación sostenible requiere consideración en cuanto a los pasos tomados

para comprometerse con socios potenciales, lo cual incluirá alentar a las posibles organizaciones asociadas a adoptar los principios del trabajo colaborativo dentro de sus propias organizaciones, una evaluación conjunta de sus objetivos y requisitos para una relación de colaboración e identificar y evaluar riesgos y oportunidades.

La organización debe trabajar con los “socios” para comprender sus objetivos, así como construir un diálogo en torno a objetivos y resultados comunes, los cuales deben evaluarse para determinar la alineación y la compatibilidad. Las iniciativas de colaboración deben centrarse en la premisa de importantes beneficios estratégicos.

Al considerar las implicaciones de un compromiso de colaboración, se debe evaluar conjuntamente los aspectos clave de la retirada. Establecer potenciales desencadenantes y reglas de la desconexión, la posible transición y el desarrollo futuro durante la fase de selección genera confianza entre las partes.

La forma en que las organizaciones esperan que trabajen juntas ayudará a definir la naturaleza de la relación, el estilo de integración y el nivel de las interfaces, lo cual tendrá un impacto significativo en el desarrollo de enfoques de gestión de riesgos. Para la iniciación del Plan de Gestión de Relaciones Conjuntas, los “socios” deben confirmar los principios en los que se basarán la gestión conjunta de las relaciones y los acuerdos formales.

4.1.5 *Etapa 5: Trabajando juntos*

Establecer la plataforma adecuada para crear una relación de colaboración es crucial. Es importante trabajar conjuntamente para establecer el modelo apropiado que apoyará el trabajo colaborativo. La colaboración efectiva y sostenible requiere un enfoque sólido, tanto para el desarrollo organizativo como para los comportamientos de colaboración, lo cual comienza

⁴ La norma ISO se refiere a “socios”. Se prefirió mantener el texto original, pero es necesario aclarar que para el alcance del presente trabajo el término “socios” se referiría a las Administraciones Tributarias que formen parte de la implementación del “Registro”.

con un enfoque en los objetivos individuales y conjuntos de los socios, ofreciendo los beneficios de combinar habilidades, recursos e impulsar la innovación.

Los “socios” deben garantizar que exista un acuerdo mutuo para apoyar el enfoque conjunto, con una definición clara de los sistemas de gestión, las autoridades, el desempeño, las expectativas, los resultados deseados, los objetivos de la relación y los principios que regirán los comportamientos de los involucrados. La evaluación y el nombramiento de líderes competentes son cruciales para lograr los resultados requeridos, debiendo cubrir las capacidades individuales y la interacción entre individuos en cada organización. El establecimiento de un equipo de gestión conjunto (JMT), junto con un perfil claramente definido de roles y responsabilidades, garantiza que todos los participantes entiendan completamente su contribución. Para mantener una relación sólida entre las organizaciones y sus partes interesadas, será fundamental garantizar que exista un proceso efectivo de comunicaciones, incluyendo la visión, los objetivos detrás de la colaboración y cómo se abordarán las preocupaciones.

Una colaboración efectiva es aquella en la que las partes comparten la responsabilidad en la medida en que sea práctico para respaldar el riesgo individual de los “socios”. Asimismo, el JMT revisará y evaluará el impacto potencial de la colaboración para las organizaciones involucradas. La evaluación incluirá, por ejemplo, áreas prioritarias para acciones inmediatas para implementar el enfoque colaborativo, la gestión del cambio para permitir el trabajo colaborativo y la gestión de los procesos de mejora continua.

Es importante asegurarse de que exista un proceso de resolución de problemas para identificarlos y resolverlos lo antes posible. El proceso debe incluir un mecanismo para integrar el resultado con las lecciones aprendidas.

También será importante que la estrategia de salida aborde las consideraciones y el impacto potencial de todas las partes involucradas. Las organizaciones deben asegurarse de que la estrategia de salida conjunta satisfaga los requisitos del acuerdo de colaboración. Los límites de la relación deben ser establecidos claramente, identificando áreas potenciales de conflicto.

El apoyo efectivo es necesario para abordar las implicaciones para el personal que trabaja dentro de la relación. Las organizaciones deben establecer si la relación de colaboración debe ser cubierta por un acuerdo formal o informal⁵. Cualquiera que sea la instrumentación que se utilice, debe acordarse y evaluarse juntamente con el enfoque de relación y ser compatible con los principios, objetivos propios y objetivos conjuntos. Todos los requisitos de rendimiento y los métodos de medición deben acordarse mutuamente para garantizar claridad.

Cuando se toma la decisión de que una o más organizaciones trabajen juntas, el Plan de Gestión de Relaciones Conjuntas (RMP) se convierte en un plan conjunto que esbozará la forma en que intentarán gestionar la relación en el futuro. El JMT debe priorizar todas las acciones necesarias para implementar el proceso de colaboración para alinearse con los objetivos conjuntos.

La experiencia sugiere que las relaciones tenderán a estancarse con el tiempo si no son impulsadas a mantener la mejora continua y la creación de valor. Las relaciones que se centran particularmente en el beneficio a largo plazo deben mantener una relevancia para las necesidades del contribuyente. Un valor importante de los enfoques de colaboración proviene de la capacidad de compartir ideas y aprovechar perspectivas alternativas, lo cual ayuda a generar un mejor compromiso entre los “socios”.

⁵ Téngase presente la normativa analizada sobre secreto fiscal que establecen los textos fiscales de cada jurisdicción, los que han sido detallados en el apartado “Desafíos para la Administración Tributaria”.

Explotar la creación de valor significa desafiar el pensamiento tradicional. La forma en que las organizaciones deciden fomentar la innovación depende de una amplia variedad de factores. El establecimiento de equipos multifuncionales conjuntos para abordar desafíos o ideas específicos brinda el beneficio adicional de que la introducción de un enfoque estructurado para la creación de valor apoya a las organizaciones y los equipos que trabajan juntos. La innovación es crucial, pero también debe haber un enfoque estructurado para su implementación.

4.1.6 Etapa 6: Creación de valor

En esta etapa, es necesario establecer un enfoque conjunto a la innovación que garantice un apoyo específico y también alienta nuevas ideas. Un enfoque estructurado apuntalará el compromiso sostenible, proporcionará una medida de integración y un enfoque continuo en obtener un mayor valor de la relación. Uno de los principales desafíos en cualquier relación es definir qué significa el valor para los involucrados. Ésta es responsabilidad del equipo de gestión conjunta y patrocinadores ejecutivos. Estos valores a largo plazo pueden ser comunes o complementarios.

El JMT se asegurará de que los problemas, los riesgos y las oportunidades, y las áreas de mejora identificadas estén respaldadas por un análisis de impacto de la implementación. La clave para optimizar la creación conjunta es garantizar que los problemas identificados se revisen periódicamente y, cuando sea necesario, se eliminen si no se cumplen, lo cual garantiza que los recursos no se desperdicien ni desvíen de los objetivos primarios. En un entorno de colaboración, con la creación de valor se trata de ofrecer soluciones innovadoras o liberar valor que no puede generar una sola organización.

A medida que las organizaciones comienzan a colaborar más estrechamente, es igualmente importante captar las lecciones aprendidas, como aspecto clave para crear valor y establecer la agenda para la innovación. El Plan de Gestión de Relaciones Conjuntas (JRMP) debe actualizarse para incorporar iniciativas de creación

de valor que después de la evaluación y el desarrollo, según se requiera, se incorporarán a las operaciones.

4.1.7 Etapa 7: Permanecer juntos

Las relaciones de colaboración probablemente cambiarán con el tiempo, por factores o presiones internas y externas. Esta es una razón importante para integrar la práctica colaborativa en el modelo operativo. Para lograr continuamente los objetivos de desempeño, es crucial establecer un programa que funcione para mantener una relación sostenible a través de la gestión conjunta continua.

La clave para mantener las relaciones es asegurar que exista una administración conjunta efectiva centrada en el nivel operativo, que administre las actividades diarias de la relación y garantice un enfoque y apoyo continuos. Mantener los principios de comportamiento definidos es igualmente importante. También será necesario implementar un proceso definido para el monitoreo continuo del comportamiento y los indicadores de confianza dentro de la colaboración. Desarrollar confianza en las relaciones y asegurar los comportamientos apropiados es un aspecto clave de la gestión conjunta. Debe haber un apoyo continuo y un monitoreo de la innovación y una mejora continua para garantizar que los equipos estén explotando su conocimiento conjunto. El JMT debe desafiar regularmente para generar ideas nuevas y revitalizar la relación.

Es importante comprender y acordar cómo se medirá conjuntamente el desempeño de la relación y garantizar que se realicen las revisiones apropiadas. Los resultados del monitoreo, las mediciones y las evaluaciones se revisan en el nivel de gestión más apropiado para tomar las acciones correctivas necesarias o para facilitar las mejoras identificadas. Inevitablemente, surgirán problemas por lo cual es importante que exista un enfoque sólido para identificarlos y gestionarlos, implementando un proceso de resolución de problemas para garantizar que los problemas se aborden en el nivel adecuado, con el personal capacitado.

El JMT debe evaluar periódicamente los cambios en la organización, el contexto externo, el personal y el rendimiento para evaluar su impacto en la relación y actualizar la estrategia de salida conjunta, según sea necesario. El Plan de Gestión de Relaciones Conjuntas (JRMP) debe revisarse periódicamente para garantizar que siga siendo aplicable y actualizado cuando sea necesario.

4.1.8 Etapa 8: Estrategia de salida

La estrategia de salida es un aspecto clave que debe abordarse como parte del pensamiento inicial y se debe llevar a cabo durante todo el ciclo de vida. La estrategia debe centrarse en cómo las partes planean retirarse cuando sea necesario y garantizar la continuidad efectiva y el soporte al contribuyente. Una relación sólida reconocerá el valor de buscar monitorear los cambios y garantizará que las inquietudes y necesidades de cada socio se aborden debidamente.

Se podría considerar que al abordar una estrategia de salida al comienzo de una relación se obtiene la aceptación de que la relación fracasará, pero éste no es el caso. La experiencia sugiere que ser abierto sobre

todas las posibilidades permite a los “socios” enfocarse en todos los aspectos de la integración.

Cuando los “socios” acuerden mutuamente que el programa de colaboración actual ha llegado a su conclusión natural, el JMT debe implementar la estrategia de salida conjunta, teniendo en cuenta todas las responsabilidades, objetivos acordados e implicaciones para el personal involucrado. La base de una relación sólida es que mientras continúa agregando valor, también debe reconocer las implicaciones de mantener la continuidad tanto para los “socios” como para los contribuyentes.

La integración colaborativa ofrece a las organizaciones la oportunidad de ampliar sus capacidades individuales y su alcance a través de operaciones combinadas. Los “socios” evaluarán la relación y lecciones aprendidas tanto internamente como en la relación conjunta, considerando conjuntamente las oportunidades futuras de colaboración basadas en su experiencia. Las organizaciones deberán revisar y actualizar su plan de gestión de relaciones (RMP) con las lecciones aprendidas de la estrategia de salida.

5. CONSIDERACIONES FINALES

Como se ha descrito en el presente trabajo y conforme lo experimentamos día a día, el contexto actual se ha vuelto cada vez más volátil, incierto, complejo y ambiguo. Es época de transformación en un “mundo líquido”. Con este entorno, las acciones de colaboración y coordinación entre jurisdicciones deben ser un pilar fundamental para que las Administraciones Tributarias se logren adaptar a los cambios que se producen cada vez con mayor velocidad.

Las nuevas tecnologías nos abren un mundo de oportunidades en cuanto a información y comunicación. Tanto el intercambio de datos que permita un cruce de información cierto y preciso, como la comunicación en tiempo real con los contribuyentes y con los otros Fiscos, es esencial para contar con las actividades correctamente registradas en las jurisdicciones que correspondan y brindar mejores servicios de atención para los contribuyentes, de forma individualizada dependiendo de su comportamiento fiscal, además de reducir costos operativos. Así, el “Registro Único Tributario - Padrón Federal”, a través de relaciones de cooperación y armonización, permite la unificación y coordinación administrativa, lo cual implica no sólo un beneficio para los contribuyentes por la simplificación en las novedades registrales de sus impuestos, sino también un incremento de la eficiencia en la labor de las Administraciones Tributarias involucradas. Esta herramienta estratégica de gestión debe enmarcarse en un proceso de planificación tributaria orientada a mejorar los procesos relacionados con la información y la comunicación.

En cuanto a las jurisdicciones intervinientes, es de esperar que se sigan sumando provincias a fin de extender la cobertura del “Registro”. En este aspecto, puede tenerse en cuenta que las relaciones colaborativas presentan etapas, como las detalladas en la norma ISO 44001, y para que sean sostenibles

en el tiempo deben prestarse atención a todas las fases. Sería interesante que cada jurisdicción pudiera descubrir en qué etapa de las descriptas de la norma se encuentra y poder avanzar en lograr consensos, teniendo un enfoque en perspectiva.

En cuanto a los tributos que contempla, también es de esperar que esta iniciativa como “Registro Único” contenga una amplia cobertura de gravámenes incluyendo los tributos de cada nivel de gobierno. Incluso su plataforma podría ampliar las funcionalidades, lo cual debe encontrarse coordinado con nuevas normativas.

Las oportunidades que ofrece esta herramienta tributaria deben prevalecer sobre los desafíos a enfrentar por las Administraciones Tributarias. A lo largo del trabajo, se ha indicado que la reingeniería de procesos necesaria para abordar la implementación del “Registro” seguramente abarcará cuestiones vinculadas con normativa, tecnologías, normalización de bases de datos y gestión del cambio organizacional para los recursos humanos.

Recordemos que la implementación de una herramienta de gestión tributaria como el “Registro” permite optimizar procesos administrativos proporcionando una gestión de datos compartidos y transformar los datos generados en las bases independientes de cada Fisco, en información compartida, lo cual genera conocimiento y perfecciona la toma de decisiones. En este sentido, las decisiones basadas en los datos se traducirán en mayor efectividad y menores costos. Focalizar en la gestión de estos procesos internos en una solución eficaz contribuye, no sólo a la generación, sino al análisis de información vital para los objetivos de la Administración Tributaria. Con la aplicación de nuevas tecnologías es posible aprovechar los datos y aplicar algoritmos para procesarlos. Contar con información actual, real, veraz y consolidada, que permita

relacionar los datos de otra jurisdicción con la propia organización, evita los “compartimentos estancos” que favorecen la aparición de datos aislados. La existencia del dato único es el cimiento para la armonización de la información entre las diferentes Administraciones Tributarias. Puede considerarse entonces la figura del “dato único” que plantea el “Registro” como valor fundamental de la información que se gestiona, como activo capaz de generar valor en concreto y, en última instancia, en la toma de decisiones.

Como hemos visto, el alcance del “Registro” aún es limitado con respecto a las jurisdicciones intervinientes,

los tributos alcanzados y las funcionalidades previstas, pero nos presenta un panorama alentador. Los consensos generados entre jurisdicciones deben ser la base para un acuerdo posterior superador.

En este sentido, potenciar las acciones de colaboración y coordinación entre jurisdicciones, aprovechando las nuevas tecnologías, mejorará la gestión de procesos que son claramente estratégicos para el cumplimiento de los objetivos propios de cada Administración Tributaria.

6. REFERENCIAS

Argibay, J. A. (1999). La paradoja del dato único y el éxito de los sistemas ERP. *Anales de mecánica y electricidad*, Vol. 76, Fasc. 5, 1999, págs. 48-55.

Hellriegel, D., Jackson, S. y Solcum, J. (2005). *Administración. Un enfoque basado en competencias*. México: McGraw-Hill de México.

Kotter, J. (1995). *Leading change: Why transformation efforts fail*. *Harvard Business Review*, (May-June Issue).

Zygmunt, B. (2002). *Modernidad Líquida*. Fondo de Cultura Económica, México.

INCORPORACIÓN DE LA ANALÍTICA DE DATOS

en la administración tributaria



Njoroge Antony **Kiarie**

SINOPSIS

La administración tributaria es cada vez más compleja en la sociedad contemporánea debido al gran volumen de transacciones, las diferencias entre las administraciones tributarias y la multiplicidad de políticas fiscales. En este artículo, examinamos la utilización del análisis de datos

en la administración tributaria y nuestro objetivo es aclarar más sobre las formas en que diferentes países pueden incorporar el análisis de datos y los beneficios que obtendrían del mismo.

Palabras Clave: Análisis de Datos, Analítica de Datos, Administración Tributaria.

CONTENIDO

Introducción

1. Metodología
2. Definición de análisis de datos
3. La administración tributaria y el papel del análisis de datos
4. Impuestos directos e indirectos
5. Referencias

AUTOR

Supervisor de Aduanas para la Autoridad Tributaria de Kenia. Antony está actualmente completando su MBA en (Gestión de Seguridad en la Universidad Kenyatta) y MBA en (Gestión Estratégica en la Universidad de Mount Kenya); ambas tesis se centran en la gestión de la cadena de suministro, así como el Análisis de Datos, respectivamente. Actualmente tiene ocho certificados de la Organización Mundial de Aduanas, incluido uno en Análisis de Datos. Es un experto en la materia de Exportaciones Aéreas, campeón de implementación de ICMS y tutor en la Escuela de Administración de Ingresos de Kenia.

INTRODUCCIÓN

La administración tributaria se ha vuelto cada vez más complicada en la sociedad contemporánea como resultado de la multiplicidad de actividades, el aumento de los volúmenes, así como la naturaleza siempre cambiante o dinámica del mundo de los impuestos. Desafortunadamente, la creciente complejidad también ha aumentado el potencial de evasión de impuestos, un elemento que puede ser inmensamente desafiante para los gobiernos que se enfrentan a presiones crecientes para recaudar ingresos suficientes para proporcionar los bienes públicos. Las autoridades fiscales de todo el mundo se han vuelto cada vez más dependientes de las técnicas digitales en la recopilación de datos de los contribuyentes y la administración de sus sistemas tributarios. De hecho, la creciente demanda de transparencia fiscal por parte de las entidades gubernamentales y las organizaciones supranacionales ha provocado que un número cada vez mayor de autoridades tributarias establezcan o incorporen plataformas complejas de recopilación de datos que permitirían compartir y cotejar los datos de los contribuyentes (Rahman, 2020). Se trata, esencialmente, de hacer coincidir la creciente complejidad de la administración tributaria y los volúmenes de impuestos que se recaudan. Esto se complementa con la utilización de análisis de datos, que recopilarían los datos y ayudarían a mejorar o mejorar la recaudación de impuestos, las iniciativas de cumplimiento de objetivos, así como mejorar la eficacia general de las autoridades tributarias en la recaudación de impuestos. La implicación básica es que las entidades comerciales y los gobiernos tendrían un mayor volumen de datos o información de los contribuyentes que fluirían a través de ellos. Este artículo examinará el concepto de análisis de datos y las formas en que se aplica en diferentes áreas de la administración tributaria, así como las formas en que se supone que mejora su eficacia.

1. METODOLOGIA

La principal metodología utilizada en el examen del tema es la revisión de la literatura. Se han escrito volúmenes

de trabajos académicos sobre el uso del análisis de datos en diferentes campos y la forma en que mejora la prestación de servicios. En este caso, se lleva a cabo una revisión de alcance de los trabajos académicos para obtener una visión más completa del contenido y el tema específico. Esto permite la definición exhaustiva del análisis de datos y el suministro de información sobre las formas en que se han utilizado en diferentes empresas y administraciones tributarias.

2. DEFINICIÓN DE ANÁLISIS DE DATOS

En su forma más básica, el concepto de análisis de datos subraya la ciencia de analizar datos en bruto para permitir la toma de conclusiones con respecto a esa información. Los datos brutos se analizarían para determinar las tendencias y responder a las preguntas. El análisis de datos combinaría numerosos componentes que se combinarían proporcionando así una imagen más clara con respecto a la entidad comercial, su historia, así como su posición actual. Quizás lo más notable es el hecho de que el análisis de datos no es una práctica completamente nueva, sino que su aplicación se remonta a la década de 1950 (Rahman, 2020). Desde entonces, el análisis de datos se ha aplicado cada vez más, y las herramientas de soporte se han vuelto más sofisticadas y complejas. No es sorprendente que ciertas industrias o sectores hayan adoptado el análisis de datos más rápidamente que otros. Este es el caso de sectores como los científicos, las finanzas y la logística, cuya mayor adopción del análisis de datos se ha basado en el hecho de que las personas que trabajan en los sectores tienen la capacidad y la mentalidad analítica necesarias para manejar grandes volúmenes de conjuntos de datos variables (Rahman, 2020). Cabe destacar el hecho de que la incorporación del análisis de datos como componente fundamental del trabajo diario de asesoramiento tributario es considerablemente nueva al haber comenzado hace menos de una década, con el análisis sencillo para verificar las declaraciones de IVA y garantizar su integridad. En la mayoría de las autoridades tributaria, todavía existe un uso significativo de las hojas de cálculo Excel con carácter analítico. El aumento de la

incorporación del análisis de datos en la administración tributaria se ha basado en la mayor colaboración entre las personas con antecedentes analíticos y los oficiales de impuestos. Esta combinación ha resultado fundamental en la aplicación efectiva del análisis de datos en la administración tributaria.

3. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EL PAPEL DEL ANÁLISIS DE DATOS

La administración tributaria requiere la recopilación de datos de diferentes sistemas y fuentes en toda la entidad o incluso en todo el mundo y su utilización para resolver problemas y obtener respuestas. La información se entrega entonces en forma de presentaciones, informes y análisis de declaraciones de impuestos (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2016). La implicación básica es que el análisis de datos está modificando efectivamente el papel de la administración tributaria al infundir la capacidad de explicar y explorar los datos de formas completamente nuevas. De hecho, podría ayudar a proporcionar respuestas que antes no se podían descifrar. Un ejemplo es el hecho de que el análisis de datos, por ejemplo, puede arrojar luz sobre los efectos que las modificaciones internas y externas en el entorno empresarial tendrían en los tipos impositivos o incluso utilizarse en el examen de los contratos para descifrar cualquier lenguaje que pudiera dar lugar a implicaciones fiscales diferentes de las esperadas. Hay diversas formas en que el análisis de datos ayudaría o mejoraría la administración tributaria.

Visualización

El análisis de datos permite la visualización de datos, que es fundamental para mejorar la capacidad de los usuarios para comprender rápidamente las implicaciones de la salida de datos en particular y tomar decisiones fundamentales al respecto. Las herramientas orientadas a la visualización y las capacidades de visualización incorporadas en la inteligencia de negocios y las herramientas estadísticas podrían ser útiles para equipar a los especialistas tributarios con herramientas para explorar y explicar los datos de

formas completamente nuevas, al tiempo que permiten a los usuarios comprender los datos mucho mejor a través del examen de estos en contexto. El análisis de datos y la visualización ayudarían a los usuarios a obtener información de una manera más rápida a través de una presentación más fácil de la información y los factores (Rahman, 2020). La visualización puede ser fundamental en la exploración de la interacción de diferentes escenarios dentro de la huella tributaria global, ofreciendo así la capacidad de modificación de los supuestos pertenecientes a un escenario y viendo sus efectos en otros escenarios (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2016). Aún más notable es la capacidad de visualización para resaltar cualquier anomalía o inexactitud, particularmente con respecto a grandes conjuntos de datos transaccionales, lo que mejora la capacidad para emprender la exploración o investigación de discrepancias.

Mayor eficiencia en la gestión de datos

Las autoridades tributarias modernas a menudo tienen grandes volúmenes de datos involucrados en la administración tributaria. La gestión de datos efectiva y eficiente es fundamental para la utilización efectiva de la analítica tributaria. Aparte de los grandes y dispares volúmenes de datos que están involucrados, hay cálculos de impuestos que se crean rutinariamente en los numerosos casos en que los programas de hojas de cálculo se utilizan e incorporan en sistemas distintos. La mayoría de las veces, los datos que se obtienen así no se retroalimentan a los sistemas (Rahman, 2020). Esto se ve agravado por el hecho de que los datos cruciales de diversos sectores de la economía o la empresa pueden ser incompletos, inexactos o inconsistentes, lo que aumenta la dificultad de extraer, analizar y administrar los datos. Los programas de análisis de datos permiten más consistencia en la gestión de datos y aseguran que la información mantenida en diferentes partes sea la misma (Rahman, 2020). Esto facilita la toma de decisiones o la determinación de los efectos de una determinada política fiscal a largo y corto plazo.

Uso del análisis de datos para supervisar el IVA

Las autoridades fiscales y otras partes interesadas se concentran significativamente en los riesgos fiscales y la fiscalidad, mientras esperan que las entidades controlen los principales riesgos fiscales. Una entidad solo tendría un control efectivo de los principales riesgos en los casos en que sea suficientemente consciente de los principales riesgos que corre. Esto subraya la importancia del análisis de datos, especialmente en lo que respecta al Marco de Control Fiscal (*Tax Control Framework*, TCF), que es un mecanismo para el control del riesgo fiscal y su seguimiento. El TCF incorpora directrices y políticas, así como una visión general de las responsabilidades y funciones tributarias junto con los procedimientos, procesos y controles tributarios internos (Zegers et al., 2015). La implementación efectiva del TCF en las entidades dentro de sus sistemas diarios de procesamiento de impuestos sería útil para reducir los errores, detectar oportunidades tributarias en el momento adecuado y mejorar la eficacia y la calidad de los rendimientos tributarios apropiados.

Uno de los elementos más fundamentales de la incorporación de mecanismos de monitoreo de riesgos y controles tributarios como el TCF es el hecho de que incorpora la evaluación periódica de la efectividad del mecanismo de monitoreo (Rahman, 2020). En el pasado, las evaluaciones habían tenido que realizarse manualmente y a menudo dependían de opiniones subjetivas de expertos fiscales que por lo general se concentraban en la existencia de documentación y procesos y en comprobar los controles manuales. En la actualidad, el enfoque de la evaluación de las partes interesadas externas e internas ha ido cambiando y adoptando cada vez más un enfoque automatizado que implica la prueba de los controles dependientes de TIC o de aplicaciones de TIC, así como comprobar datos significativos a través del uso de análisis avanzado de datos fiscales (Zegers et al., 2015). Se reconoce que el cambio se debe principalmente a las cadenas tributarias de suministro cada vez más sofisticadas y complejas y a la mayor dependencia de la información obtenida de la planificación de los recursos institucionales para el procesamiento de impuestos.

La eficacia relativa a los controles de autorización y aplicación (junto con los controles generales de TIC) solo ofrece una garantía parcial relativa a la integridad y corrección de la actividad del IVA entrando y saliendo relacionada con los datos transaccionales. La utilización de complejos análisis de datos de IVA puede ser útil para lograr este objetivo (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2016). El análisis dirigido prueba los datos transaccionales contra los requisitos legales o de IVA, en cuyo caso también pueden ser utilizados en la evaluación de los datos transaccionales incorporados en las áreas de riesgo, áreas de oportunidades, así como los beneficios del capital de trabajo del IVA. Una vez que el análisis de datos del IVA se optimiza para el propósito, puede percibirse como un instrumento de evaluación eficaz y eficiente.

Por supuesto, los gerentes o administradores de impuestos tienen que lidiar con el desafío relacionado con la definición de la combinación adecuada de controles manuales, análisis de datos de IVA y controles de aplicación de IVA (Rahman, 2020). Hay diversos factores que podrían mejorar o hacer cumplir la necesidad de la entidad de un mecanismo de supervisión del IVA, todos los cuales Kenya enfrenta. Entre ellos figuran los requisitos de presentación de informes y el mayor control de las autoridades fiscales, el aumento de la complejidad, así como las cadenas de suministro globalizadas, por no mencionar la creciente dependencia de la tecnología de la información.

Análisis de datos en el procesamiento de impuestos (Utilizando el proceso ERP de extremo a extremo)

El IVA, al igual que cualquier otro impuesto típico impulsado por las transacciones, podría aplicarse en cada factura, diario y devengo saliente y entrante, junto con otras formas de publicación financiera que podrían ser relevantes con respecto a los impuestos indirectos. Cabe destacar que los sistemas de planificación de recursos empresariales (ERP) modernos proporcionan el apoyo necesario a las empresas globales y locales en la administración de los procesos financieros,

logísticos y de producción, así como asegurar que los procesos estén mutuamente vinculados, facilitando así los procesos de negocio completamente integrados (Amare et al., 2020).

La mayoría de las veces, los procesos del sistema ERP simplemente implicarían la ejecución de informes estándar que resumirían los totales por código tributario configurado y utilizado. Cabe señalar que la ejecución de informes de declaraciones de IVA estándar dentro del sistema ERP se basaría en el código tributario. Además del código tributario, puede ser limitada la información adicional que proporcione más detalles sobre las transacciones predisponentes que desencadenaron esa factura (Rahman, 2020). La evaluación de la precisión relacionada con el código tributario contable requiere más información desde diferentes ángulos de proceso para permitir un análisis exhaustivo. En esencia, la actividad de declaración del IVA no se incorporaría en ámbitos en los que pudieran llevarse a cabo procedimientos de controles sofisticados (análisis de datos).

La comprensión de la importancia y la aplicación del análisis de datos en los aspectos de Cuentas por Cobrar y Cuentas por Pagar requiere una explicación de las diferentes formas de determinación del código tributario que se harían entre las dos áreas.

En el área de Cuentas por pagar, no hay determinaciones automatizadas de códigos tributarios que estén en su lugar como un componente de las implementaciones de ERP predefinidas (*out-of-the box*). Esto significa que las facturas emitidas por los proveedores se procesarían manualmente en el departamento de cuentas por pagar y los empleados se verían obligados a leer las consecuencias fiscales mencionadas en la factura y elegir el código fiscal correcto que coincida con la aplicación fiscal incorporada en la factura fiscal real (Amare et al., 2020). Tal vez lo más notable sea el hecho de que todo el proceso requeriría conocimientos rudimentarios relativos a los diferentes sistemas de IVA específicos de cada país, así como a las jurisdicciones para identificar el código tributario apropiado (Zegers

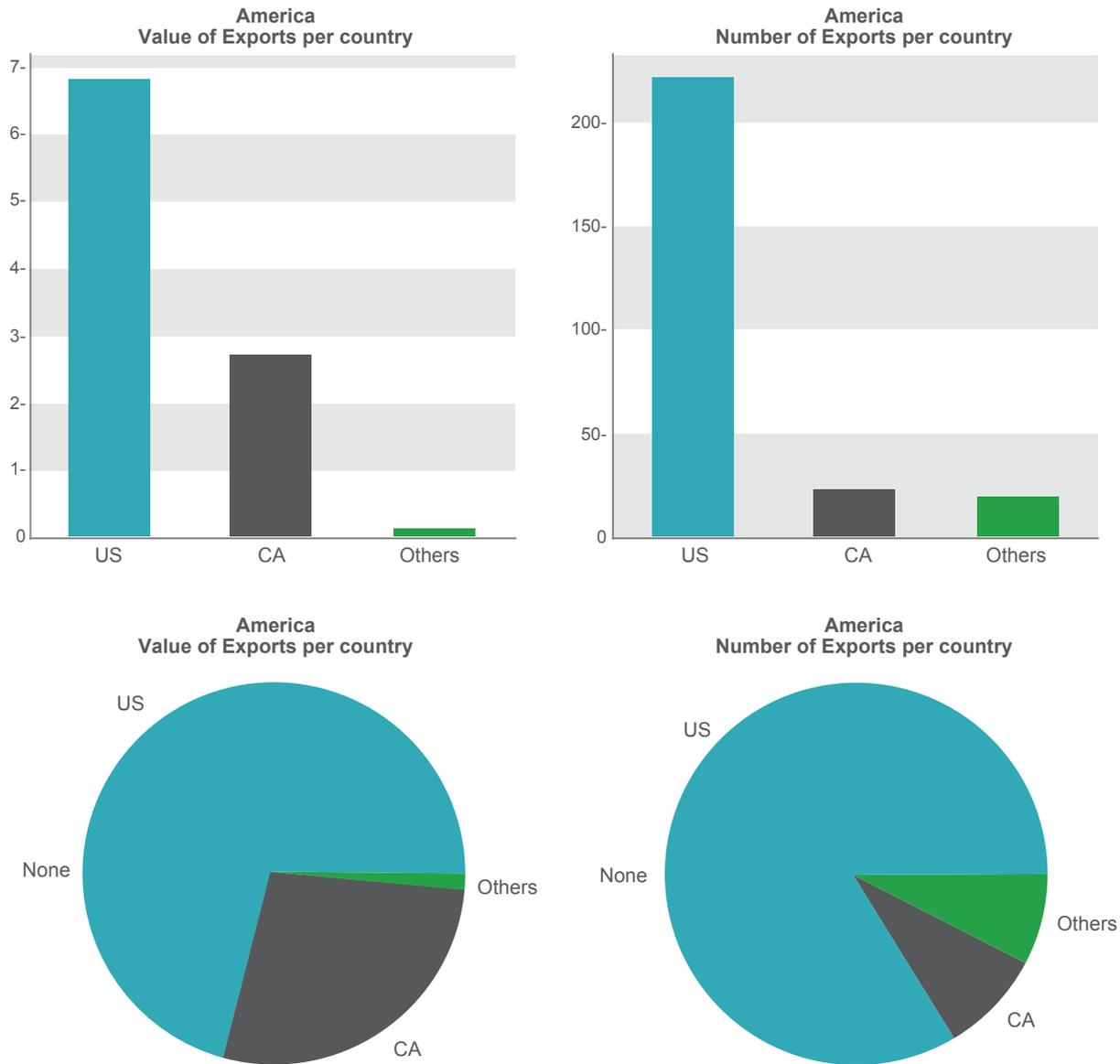
et al., 2015). En la misma nota, se reconoce que las normas y porcentajes del IVA son dinámicos, en cuyo caso están obligados a ser modificados de vez en cuando (Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, 2016). La consecuencia básica es que los empleados de cuentas por pagar tendrían que recibir una formación permanente sobre las últimas normas de derivación del IVA.

Uno de los elementos notables dentro del mercado en cuanto a los procesos manuales sería el hecho de que los departamentos de IVA a menudo crean manuales de derivación del IVA que también incorporan árboles de decisión del IVA. Los árboles de decisión, eventualmente, causan códigos fiscales que los empleados de cuentas por pagar tendrían que elegir de la lista general de los códigos fiscales disponibles. Estas actividades son sensibles a errores dada la multiplicidad de los códigos fiscales de los que el empleado tendría que seleccionar (Zegers et al., 2015). Dado que las tareas suelen ser de naturaleza repetitiva, es fácil elegir el código incorrecto. Estos elementos subrayan la importancia del análisis de datos, ya que incorporan controles de calidad del IVA con capacidades que asegurarían que haya coherencia y congruencia en todos los datos que se incorporan en un informe o sistema particular.

4. IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS

El análisis de datos es inmensamente importante para mejorar la eficiencia de la administración de impuestos directos. Dadas las capacidades de visualización, la información del impuesto sobre la renta puede mostrarse o retratarse de manera significativamente informativa y dinámica en lugar de examinar líneas en hojas de cálculo y documentos de trabajo. Los usuarios pueden interactuar con los datos, trabajar a través de los detalles de apoyo y modificar las vistas en unos pocos clics (Amare et al., 2020). Por ejemplo, en la figura siguiente, es fácil manipular los detalles visuales de los datos para obtener el valor de las exportaciones por país y su número con un solo clic.

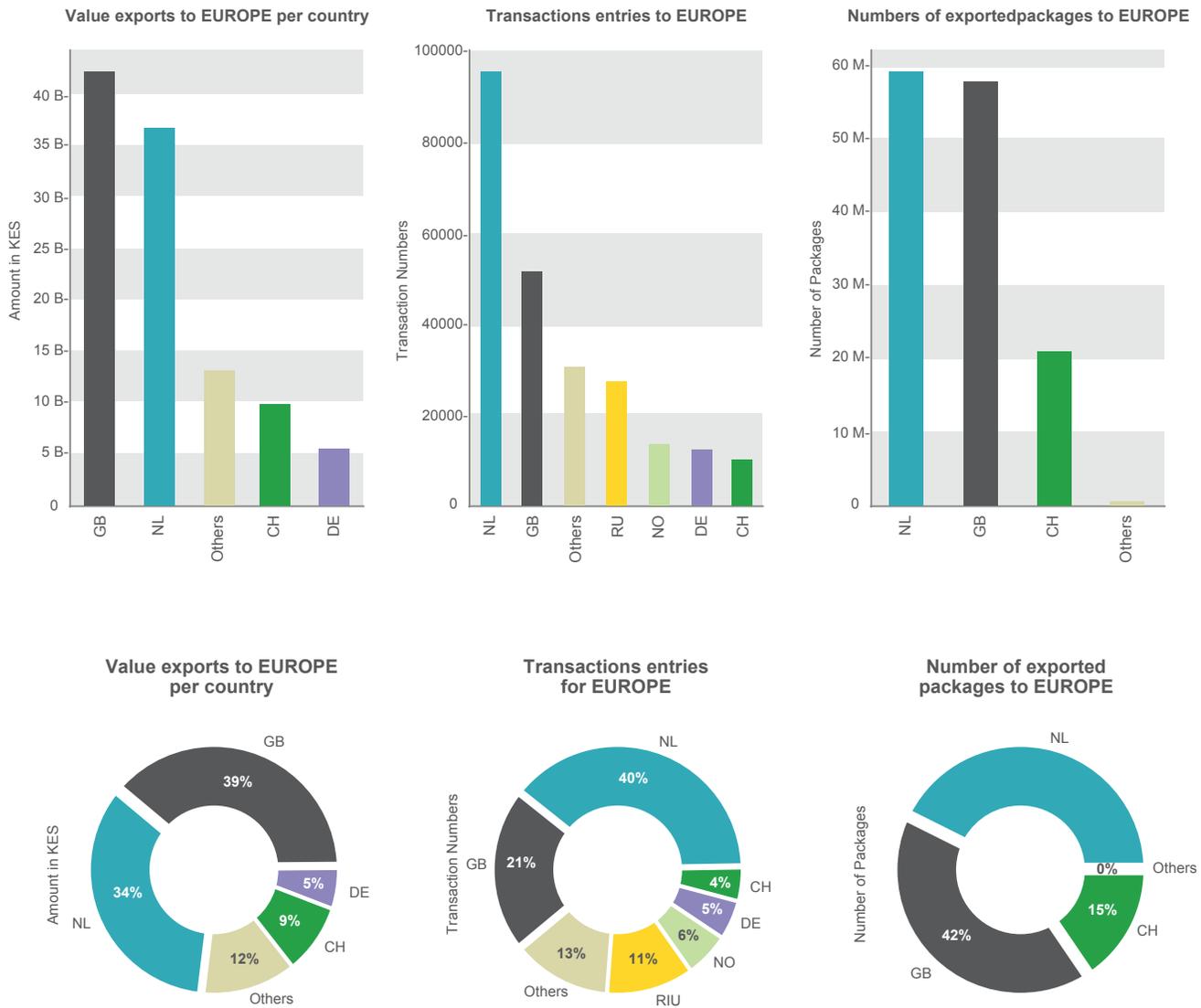
Figura 1



Los impuestos indirectos ofrecen oportunidades significativas para aprovechar el análisis. La gestión y el cumplimiento de los impuestos indirectos serían manejados por las unidades de negocio funcionales en un gran número de entidades, donde cada transacción que una entidad emprende requiere la toma de una decisión de impuestos indirectos, incluso en los casos en que la transacción ha sido exenta (Amare et al., 2020). En esencia, el volumen de información en torno a los resultados finales de los impuestos indirectos puede ser significativo. Dado el inmenso volumen de datos junto con la velocidad de las transacciones, las

funciones tributarias a menudo se dejan con manejo de datos resumidos o muestras de datos, o incluso problemas que la autoridad tributaria destacaría después del hecho. El análisis de datos sería útil para controlar los impuestos indirectos, evitando así los sobrepagos y reduciendo los riesgos. Como se indica en la figura 2, los filtros del gráfico se pueden utilizar para concentrarse en jurisdicciones y períodos de tiempo particulares, lo que permite a los administradores tributarios examinar diferentes áreas y comprender las transacciones predisponentes.

Figura 2



En conclusión, el análisis de datos ha ganado una inmensa atención en los últimos tiempos, ya que diferentes entidades han buscado formas mejoradas de comprender los datos de manera fácil y rápida. Cabe destacar que la administración tributaria en diferentes partes del mundo se ha vuelto cada vez más compleja debido a la multiplicidad de administraciones

tributarias, así como a los volúmenes de transacciones. Este artículo ha demostrado formas en que el análisis de datos puede utilizarse para mejorar la administración tributaria, reducir errores y permitir una mayor congruencia o coherencia entre los datos en diferentes entidades, incluidas las empresas, sus proveedores, así como los propios administradores tributarios.

5. REFERENCIAS

Amare, Meseret Yihun, & Šimonová, Stanislava. (2020). *Overview of Big Data Challenges, Opportunities, and its Applications in the Context of Public Administration Organizations*. International Business Information Management Association-IBIMA.

Organization for Economic Co-operation and Development- OECD (2016). *Advanced Analytics for Better Tax Administration: Putting Data to Work*. Paris: OECD.

Rahman, A. (2020). *Statistics for data science and policy analysis*. Singapore: Springer

Zegers, A.T.M., van Loo, L.P. & Haenen, R.C.H. (2015). *Data Analytics Applied in the Tax Practice: Turning data into tax value*.

TRANSPARENCIA DEL PROPIETARIO BENEFICIARIO: logros y obstáculos



Antonio **Lopo Martínez**

SINOPSIS

El estudio tiene como objetivo revisar la transparencia de los beneficiarios finales (BF) y su importancia para combatir la corrupción y los abusos fiscales. Se discuten el concepto de beneficiario efectivo y el riesgo de opacidad. Se presentan los logros normativos en materia de BF en acuerdos internacionales. Se identifican los principales desafíos, a saber: i) el establecimiento de registros centrales

abiertos, ii) la implementación de mecanismos automáticos para el intercambio de información, iii) la exigencia de estandarización y verificación de la información, y iv) el compromiso de los gobiernos para la difusión y acceso de esta información a las partes potencialmente interesadas en combatir los delitos perpetrados a través de empresas anónimas.

Palabras Clave: Beneficiario final, Registro central, Corrupción, Abuso fiscal, Transparencia.

CONTENIDO

Introducción

1. Transparencia del beneficiario final
2. Regulación del beneficiario final

3. Desafíos relacionados con el acceso a la información sobre el beneficiario final
4. Conclusiones
5. Referencias

AUTOR

Revisor Fiscal del Servicio de Impuestos Federales de Brasil. Candidato Doctor en Derecho por la Universidad de Coímbra (Portugal) y la Universidad de Salamanca (España).

INTRODUCCIÓN

Una breve mirada a los principales problemas internacionales de hoy destacará el uso de vehículos corporativos anónimos para ocultar el producto de la corrupción y la evasión fiscal y otros delitos en un entorno global. Con la globalización de la corrupción¹ y las prácticas de abuso fiscal², identificar e intercambiar información sobre *beneficiarios finales* es imperativo para la prevención del delito, la recuperación de activos y la responsabilidad penal. A esto se suma el hecho que la corrupción y el fraude fiscal son delitos complejos que se difunden internacionalmente, impactando directamente la violación de los derechos humanos y perpetuando la desigualdad.

Los efectos devastadores del uso de *empresas ficticias* y otros vehículos corporativos como mecanismos para ocultar la riqueza y dificultar la identificación de los beneficiarios reales se han convertido en el centro de la agenda internacional. Según el Banco Mundial, algunas de las actividades más destructivas y amenazantes del mundo se llevan a cabo a través de *empresas ficticias* y otros acuerdos legales anónimos. Las corporaciones anónimas han causado miles de millones de daños a las naciones, lo que demuestra la falta de transparencia financiera y el incumplimiento de los estándares internacionales de *divulgación* financiera (Baradaran et al., 2013)³.

El beneficiario efectivo es la persona que legal, contractual o fácticamente tiene algún poder para usar o disfrutar de los ingresos de un arreglo legal

en particular. En términos más simples, el BE es la persona física que tiene derecho a los beneficios derivados del disfrute de valores y la facultad de ejercer control e influencia con respecto a los derechos de voto inherentes a las acciones de una entidad.

En última instancia, se aboga por un registro global de *beneficiarios finales*, indicando los responsables de controlar y beneficiarse de las entidades legales. Las iniciativas a favor de los registros se están extendiendo a través de varias organizaciones que buscan transparencia y luchan contra la corrupción y los abusos fiscales. Estas instituciones tienen como objetivo permitir a los gobiernos tomar medidas enérgicas contra estas prácticas y empoderar a la sociedad civil para investigar posibles situaciones que involucren actos de injusticia, corrupción o abuso fiscal.

Dicho esto, el tema central de este artículo será discutir los logros y desafíos al enfrentar el problema de la opacidad del beneficiario efectivo (BE). Instituciones gubernamentales y ONG han impulsado iniciativas encaminadas a minimizar el uso indebido de vehículos corporativos, como *sociedades pantalla o fideicomisos*, para ocultar el origen ilícito de los flujos financieros y el uso de fondos obtenidos a través de la evasión fiscal y otros delitos.

Se presume que una mayor transparencia en la estructura de propiedad o control de empresas, *fideicomisos*, fundaciones y otros vehículos corporativos es beneficiosa para proporcionar a las autoridades, otras empresas y al público una identificación completa

1 Según el exsecretario general de las Naciones Unidas, Kofi Annan, en sus comentarios introductorios sobre la Convención Mundial de las Naciones Unidas contra la Corrupción de 2004: *La corrupción es una plaga insidiosa que tiene una amplia gama de efectos corrosivos en las sociedades. Socava la democracia y el estado de derecho, da pie a violaciones de los derechos humanos, distorsiona los mercados, resta calidad de vida y permite el florecimiento de la delincuencia organizada, el terrorismo y otras amenazas a la seguridad humana. La corrupción es un elemento clave del bajo rendimiento y un obstáculo muy importante para el alivio de la pobreza y el desarrollo.* Como deja en claro su reflexión, hay un impacto directo en los derechos humanos causado por la corrupción.

2 De acuerdo con el documento de Vatican Economics que analiza el fraude y el abuso fiscal: *“Hoy en día, más de la mitad del comercio mundial lo realizan grandes corporaciones que reducen la carga fiscal al trasladar las ganancias de una sede a otra según su conveniencia, transfiriendo las ganancias a los paraísos fiscales. y los costos para los países con impuestos altos. Parece claro que todo esto ha restado recursos decisivos a la economía real y contribuido a generar sistemas económicos basados en la desigualdad. Además, no se puede ignorar que esas sedes offshore se han convertido en muchas ocasiones en los lugares habituales para el blanqueo de capitales, es decir, fruto de ingresos ilícitos (robos, fraudes, corrupción, asociaciones para cometer delitos, mafias, saqueos bélicos ...). Ver: BOLLETTINO. SANTA STAMPA DELLA SANTA SEDE, «Economicae et pecuniariae quaestiones». Considerazioni per un discernimento etico circa alcuni aspetti dell'attuale sistema economico-finanziario” della Congregazione per la Dottrina della Fede y del Dicastero per il Servizio dello Sviluppo Umano Integrale» URL: <http://press.vatican.va/content/salastampa/it/bollettino/pubblico/2018/05/17/0360.html>.*

3 Las empresas ficticias, además de ser ampliamente utilizadas en casos de gran corrupción y fraude fiscal, se han vinculado a las actividades deshonestas de Muammar Gaddafi en Libia, el programa nuclear secreto en Irán, el tráfico de armas ruso, el almacenamiento de armas de Corea del Norte y el terrorismo de Al-Qaeda.

de quién está detrás de estas entidades, previniendo su uso de la corrupción y otros propósitos espurios. El fraude fiscal y la corrupción socavan y contradicen todos los elementos democráticos. La corrupción, por ejemplo, es un beneficio injusto e inmoral derivado de posiciones de confianza y responsabilidad públicas utilizadas para acciones inapropiadas e indecorosas (Webster, 2008). Hoy en día, los principales abusos fiscales y la corrupción son problemas internacionales que deben combatirse mediante una solución global en red.

Al garantizar la transparencia y la *divulgación* de los datos sobre beneficiarios reales en los registros centrales que permiten el intercambio de esta información entre países, se garantiza un mecanismo claro y coherente para consultar los datos, lo que proporciona una herramienta adicional de prevención de la corrupción. Por lo tanto, a través de la transparencia, se minimiza la predisposición a la corrupción y al fraude fiscal, aumentando la dificultad para establecer el *quid pro quo* o las transferencias ocultas, gracias a la facilidad para rastrear las operaciones ilícitas.

Es obligación y deber de todas las sociedades luchar contra la corrupción y el fraude fiscal. Esto se justifica teóricamente por el *principio de anticorrupción*, cuya conceptualización dogmática se establece en el trabajo de Zephyr Teachout, enmarcándolo como un principio constitucional e internacional que estructura sociedades democráticas que aseguran el estado de derecho. (Teachout, 2009).

En consonancia con la relevancia del *principio de lucha contra la corrupción*, cabe señalar que la lucha contra la corrupción debe estar en el centro del derecho constitucional, administrativo e internacional. Las constituciones y las convenciones de derechos humanos deben interpretarse como instrumentos anticorrupción, y las instituciones políticas, administrativas y judiciales deben estructurarse para combatir la corrupción y los abusos fiscales de manera efectiva.

También vale la pena señalar que existe una relación intuitiva entre la corrupción y el fraude fiscal por un lado y los derechos humanos por el otro. Para ilustrar esta relación, se destaca la correlación entre la pobreza

y estas prácticas, donde la primera provocaría una violación de los derechos humanos.

La conexión entre el tema de los derechos humanos y la corrupción y el abuso fiscal es incuestionable. El marco de los derechos humanos atrae más apoyo institucional y popular para las medidas anticorrupción y contra el abuso porque llama la atención sobre el sufrimiento de las víctimas de estas prácticas. Agregue que enmarcar la corrupción y el abuso fiscal como una violación de los derechos humanos puede empoderar a los órganos de vigilancia de los derechos humanos, incluidas las instituciones nacionales de derechos humanos, fortaleciendo aún más la lucha contra la corrupción y el abuso fiscal. Finalmente, el monitoreo de los derechos humanos podría complementar de manera útil el monitoreo de la corrupción, que los expertos consideran actualmente demasiado subjetivo, impreciso e insuficientemente orientado a la acción.

Volviendo al tema, una vez que los BE han sido identificados y debidamente catalogados en los Registros Centrales de cada país, los gobiernos deben promover el intercambio de información, el mantenimiento de registros confiables. El escrutinio de los datos registrados es fundamental para garantizar que su uso sea eficaz. Para combatir de manera efectiva la corrupción y el abuso fiscal, será necesario ir más allá, incluida la transparencia sobre el beneficiario efectivo inmediatamente aplicable en las transacciones entre entidades transfronterizas.

Los países tienen la obligación de cooperación internacional y asistencia técnica para apoyar los derechos humanos. Esto debe entenderse como cooperación internacional en el campo del derecho internacional. En particular, los países que contribuyen a una mayor transparencia y un intercambio eficaz de información, incluidos los países en desarrollo, se preocupan por los derechos humanos. Por otro lado, quienes se aferran a los últimos vestigios del secreto e impiden el surgimiento de un intercambio efectivo de información contribuyen a que se produzcan más violaciones de derechos humanos.

En el resto de este artículo, el tema se expondrá de acuerdo con el guion que se describe a continuación.

En primer lugar, se discutirá con más detalle el concepto de beneficiario efectivo y se apreciarán los riesgos de la opacidad del BE y el tema de la transparencia y la confidencialidad. A continuación, se investigará la genealogía de los instrumentos normativos en relación con el tema del BE. En el mismo apartado se analizará la normativa internacional en la materia, incluida la normativa comunitaria, en estos temas específicos. Como último punto, se hará una reflexión sobre los principales desafíos para asegurar la transparencia del beneficiario final. Al final del estudio, enumeraremos algunas de las principales conclusiones al revelar al beneficiario efectivo para apoyar la lucha contra la corrupción y el abuso fiscal.

1. TRANSPARENCIA DEL BENEFICIARIO EFECTIVO

Definir el beneficiario efectivo puede ser simple, en términos legales o convenios internacionales; en la práctica, sin embargo, es difícil identificar quién es el beneficiario final. Debe quedar claro que quienes cometen actos de corrupción y abuso fiscal tienen un interés personal en mantener su anonimato y promoverán todas las acciones posibles para asegurar este objetivo. Para abordar el tema en esta parte, comenzaremos por conceptualizar al beneficiario efectivo e identificar los riesgos de opacidad en el BE. Concluiremos analizando el complejo tema del trade-off entre transparencia y confidencialidad del BE y las posibles implicaciones para la lucha contra la corrupción.

1.1 Concepto de beneficiario efectivo

Se ha identificado al beneficiario efectivo como la persona física que, en última instancia, tiene el control efectivo sobre una persona jurídica con la que se realiza una transacción; estas personas controlan en última instancia la persona jurídica y el montaje. (Siclari, 2016) El concepto de *beneficiario efectivo* se originó en el Reino Unido durante el desarrollo de la *ley de fideicomisos*. En el derecho anglosajón hay una distinción entre *propiedad legal* y *propiedad beneficiaria* (Abdelaal, 2016).

En la creación de un *fideicomiso*, la propiedad total se dividió en dos elementos constitutivos, que pasaron a ser conferidos a diferentes personas: la *propiedad legal* en el fiduciario y lo que se ha denominado *usufructo*, que constituye el beneficiario. Aunque hoy en día el término beneficiario efectivo se aplica en una amplia variedad de situaciones que no involucran fideicomisos, la esencia del concepto, en lo que se refiere a la persona que en última instancia controla un activo y puede beneficiarse de él, sigue siendo la misma.

De hecho, la respuesta típica a la pregunta de cómo encontrar al beneficiario efectivo es la respuesta simple que se escucha en las investigaciones: “averigüe quién se beneficia”. La imagen de alguien temporalmente ausente, pero capaz de recuperar su propiedad en cualquier momento, proporciona una ilustración útil de la idea del beneficiario final, porque revela que no solo es él quien se beneficia, sino también quien ejerce el control, al final, y no directa y abiertamente, sino indirecta y secretamente, invisible para el mundo exterior. El beneficiario real puede no estar en la escena y los vehículos corporativos pueden pertenecer a otra persona. Sin embargo, en el análisis final, son suyos.

El beneficiario efectivo puede identificarse con un enfoque doble: i) desde la perspectiva de la propiedad y desde la perspectiva del control. Desde la perspectiva de la propiedad, un beneficiario efectivo de una entidad legal es cada individuo (si lo hubiera) que, directa o indirectamente, a través de cualquier contrato, entendimiento, relación o de otro modo, tiene intereses en la entidad legal. Desde una perspectiva de control, un beneficiario efectivo es una sola persona con la responsabilidad de controlar, administrar o dirigir la entidad legal de un cliente, incluido un alto ejecutivo o gerente.

Formas comunes de controlar una empresa: Puede ser a través de acuerdos de propiedad, tales como: a) propiedad de acciones y X% de las acciones; b) propiedad de los derechos de voto, p.ej. X% de los derechos de voto; c) otros acuerdos de propiedad; d) acuerdos de propiedad conjunta, etc. Pero también puede ser por otros medios, tales como: a) el derecho a nombrar/remover a la mayoría de los directores de la empresa (u órgano de

administración equivalente); b) conexiones personales o asociaciones contractuales con personas en puestos gerenciales o administrativos; c) el derecho a ejercer una influencia significativa sobre las actividades de la empresa, p.ej. derechos de decisión, derechos de veto, derecho a lucro.

En el caso de *fideicomisos*, los siguientes también pueden, de acuerdo con las definiciones contractuales, asumir la posición de beneficiario efectivo (i) el *fideicomitente*; (ii) el fiduciario o *fideicomisarios de fideicomisos*; (iii) el fiduciario, en su caso; (iv) los beneficiarios o, si aún no se han determinado las personas beneficiarias del ordenamiento jurídico o la persona jurídica, la categoría de personas en cuyo interés principal se constituyó o desarrolla el ordenamiento jurídico o la persona jurídica; y (v) cualquier otra persona física que tenga el control final del *fideicomiso* mediante participación directa o indirecta o por otros medios.

Cuando un individuo intenta incorporar o controlar legalmente una empresa, los estándares internacionales requieren que el *proveedor de servicios* corporativos, una entidad que se especializa en la creación de entidades legales para terceros, obtenga información de identificación. El derecho internacional exige que dichas empresas obtengan una copia certificada de la identificación de la persona y un comprobante de domicilio, como una factura de servicios públicos. El incumplimiento permite la formación de corporaciones anónimas que no se pueden rastrear hasta la persona real o personas en control, lo que facilita la corrupción, los abusos fiscales, el crimen organizado, el lavado de dinero y el terrorismo.

En resumen, el concepto de beneficiario efectivo es relativamente evidente en teoría, pero, lamentablemente, difícil de aplicar en la práctica. Básicamente, se quiere identificar a la persona física que, en última instancia, controla un vehículo corporativo. Las definiciones legales no reflejan la complejidad de las posibilidades de beneficiarios reales y son inevitablemente reductivas y unilaterales.

1.2 Riesgo de opacidad del beneficiario efectivo

En 2011, el Banco Mundial realizó un estudio de 213 casos de gran corrupción y se determinó que más del 70% involucró el uso de *empresas ficticias*⁴. Las *empresas ficticias* son entidades corporativas que no realizan ningún negocio ni poseen activos, pero que se utilizan como vehículo para las operaciones de otras personas. Pero además de las empresas, existen otros tipos de *acuerdos legales* que son comunes en el *derecho común*, como los *fideicomisos*, pero que se pueden aplicar fácilmente en otra legislación. Es relativamente trivial promover una transferencia de poder y control de activos sobre una base fiduciaria para satisfacer los intereses del cedente, lo que dificulta identificar quién tiene realmente el control del *fideicomiso* o su “titular”.

El secreto reduce los costos de transacción para los delincuentes involucrados en actividades en paraísos fiscales. En términos prácticos, el secreto reduce el riesgo que enfrentan los corruptos y otros criminales. La perspectiva de los costos puede ayudar a comprender los problemas y los incentivos de la información. Las élites corruptas en países no democráticos o cuasi democráticos utilizan compañías ficticias para invertir dinero en economías estables. Estos países estables se benefician de billones de dólares de inversión interna, algo que no ocurriría sin la práctica del secreto. En este entorno, se crea un riesgo moral para los países que reciben inversiones, ya que se benefician a expensas de los países exportadores de capital.

Entre las consecuencias dañinas de la opacidad se encuentran: *i)* pérdidas de ingresos para los gobiernos como ingresos no revelados y activos secretados en el extranjero; *ii)* el crimen organizado, incluida la corrupción y el abuso fiscal, el lavado de billones de dólares en ingresos provenientes de actividades ilícitas en todo el mundo cada año; *iii)* funcionarios públicos corruptos que roban en sus países escondiéndose e invirtiendo en jurisdicciones opacas; *iv)* reformas democráticas

4 «Anonymous Company Owners, Global Witness», URL: <https://www.globalwitness.org/en/campaigns/corruption-and-money-laundering/anonymous-company-owners/>.

inhibidas, ya que el secreto y el anonimato permiten que las élites corruptas permanezcan en el poder; v) los países ricos se benefician de billones de dólares de inversión, en parte gracias al secreto asegurado (Cockfield, 2016).

Desde un punto de vista económico, la corrupción, incluido el soborno, representa un precio “oculto” que distorsiona la asignación económica de recursos y crea ineficiencias; la corrupción se refiere al uso de cargos públicos para beneficio privado. En tales casos, un agente oficial encargado de una tarea por el público (*principal*) se involucra en la evasión para el enriquecimiento privado, creando un *problema de agencia*.

Con la mejora de la *transparencia*, aumenta la probabilidad de descubrir actos de corrupción por parte de agentes públicos y abusos fiscales por parte de las élites. Por ello, al promover la “transparencia”, se crean mecanismos para fortalecer el control y prevención de la corrupción y la evasión fiscal, brindando servicios en la lucha contra este mal. Por supuesto, hay que tener en cuenta que la transparencia no es una panacea⁵. También es innegable que los países que mantienen el secreto de los beneficiarios efectivos son los preferidos por los corruptos y los evasores de impuestos.

Una estructura anónima de jurisdicción múltiple tiene como objetivo dificultar la identificación del beneficiario final, la mayoría de las veces con fines ilícitos. Hay varias razones para garantizar el libre acceso a la información sobre beneficiarios efectivos, además del principio anticorrupción. Es esencial en cualquier negocio identificar con quién se están realizando las transacciones para reducir los riesgos y aumentar positivamente la competencia transparente⁶.

1.3 En defensa de la transparencia del beneficiario efectivo

La conexión entre la corrupción y los abusos fiscales con la supresión de los derechos humanos ha sido reconocida por los estudiosos de derechos humanos y las propias Naciones Unidas, así como por varios órganos gubernamentales y ONG. El escrutinio de la corrupción gubernamental ha sido un enfoque principal, en relación con las barreras o las violaciones de los derechos humanos. Los valores individuales a menudo se han dejado de lado en favor de la protección de un valor colectivo más relevante.

Con una mayor orientación hacia el ser humano, en las últimas dos décadas se ha producido un cambio de paradigma en la visión de políticos y legisladores sobre los límites adecuados a lo que es válido en términos de privacidad y confidencialidad de los asuntos económicos de una persona. El derecho a la confidencialidad no puede utilizarse para encubrir actos delictivos. Toda persona tiene derecho a la privacidad, pero nadie tiene derecho a invocarla para abstenerse de cumplir la ley o evadir su alcance.

El destacado jurista estadounidense Louis Brandeis, escribiendo en 1914, comentó sobre la publicidad así: “La divulgación pública se elogia con justicia como un remedio para las enfermedades sociales e industriales. Se dice que la luz del sol es el mejor desinfectante; la luz eléctrica el policía más eficiente “. En vista de lo anterior, la “transparencia” puede entenderse como la exaltación de la “*luz del sol*”, que aclara todo, reduciendo la opacidad, o incluso como un “remedio” que cura males o, en el límite, como un “desinfectante” que purifica lo contaminado por la incertidumbre y la duda.

5 Tax Justice Network (TJN), una coalición global de investigadores y organizaciones de la sociedad civil involucradas en la lucha contra el secreto financiero y las prácticas fiscales nocivas ha compilado un índice de jurisdicciones de secreto basado en una evaluación detallada de tres factores: transparencia de la información efectiva de los beneficiarios; transparencia de la actividad empresarial; y participación en la cooperación judicial internacional para combatir las prácticas nocivas. El índice tiene como objetivo resaltar cómo la opacidad del mercado fomenta las actividades corruptas. TAX JUSTICE NETWORK, «Financial Secrecy Index», URL: <http://www.financialsecrecyindex.com/>.

6 “Eight reasons why everybody needs to be able to see company ownership information (not just the police) », *Global Witness*, URL: <https://www.globalwitness.org/en/blog/eight-reasons-why-we-all-need-be-able-see-beneficial-ownership-information-rather-just-police/>.

Se señala la transparencia como un recurso para reducir las conductas inmorales e ilegales. De hecho, la literatura indica que la compilación y análisis de información es una de las principales armas utilizadas para combatir la corrupción. Al depositar la confianza en su implementación precisa y decidida, al tiempo que se aseguran los intereses legítimos y legales de todas las partes involucradas, la transparencia es de hecho una base sólida para que tanto los particulares como los gobiernos se reorienten (Jaeger, 2016).

Con respecto a la transparencia del beneficiario efectivo, la divulgación de información sobre la propiedad significa que los evasores de impuestos y corruptos ya no pueden transferir, encubrir y ocultar recursos ilícitos, lo que garantiza una mayor *rendición de cuentas*. La confidencialidad sobre el beneficiario efectivo solo interesa a los delincuentes o a quienes se benefician de ellos.

Hay quienes exigen el secreto y el anonimato, y quienes ofrecen este servicio. El demandante está interesado en pagar generosamente el seguro que ofrece el anonimato. Por otro lado, el proveedor no quiere renunciar a unos ingresos prometedores. Solo con la cooperación de los gobiernos es posible dismantlar este mercado perverso, que solo sirve a los corruptos y otros criminales y a quienes los sirven (Vishneskiy, 2015).

2. REGULACIÓN DEL BENEFICIARIO EFECTIVO

El 9 de diciembre de cada año, el mundo celebra el día internacional contra la corrupción (e inmediatamente, el 10 de diciembre, el día de los derechos humanos). El

hecho simbólico de que exista ese día refleja el interés de la comunidad internacional en adoptar medidas para prevenir la corrupción.

El esfuerzo por combatir la corrupción a lo largo de los años ya se ha materializado en importantes logros regulatorios internacionales, y el tema nunca ha sido más actual. La evolución reciente ha promovido trasladar estas preocupaciones e instrumentos al derecho interno de los países. Con la crisis global y el compromiso de los ingresos públicos, también se ha vuelto intolerable vivir con los abusos fiscales cometidos a través de la evasión fiscal y las prácticas elusivas.

Esta sección discutirá la genealogía de las regulaciones relativas a los beneficiarios efectivos para prevenir la corrupción y otros delitos. A continuación, se abordará la propagación de estos instrumentos en el orden internacional, comentando los lineamientos comunitarios.

2.1 Genealogía de las regulaciones anticorrupción y el beneficiario efectivo

Si bien la corrupción es un fenómeno antiguo, solo se ha combatido con instrumentos efectivos en los últimos años, particularmente después de la Guerra Fría. Los instrumentos anticorrupción actuales son multifacéticos e involucran una combinación de regulación, autorregulación e iniciativas de *múltiples partes interesadas*. Los instrumentos legales internacionales son una fuente importante en el marco legislativo anticorrupción. Existen al menos nueve convenciones anticorrupción regionales, subregionales e internacionales⁷.

7 Ejemplos de convenciones regionales son: (1) Convención Interamericana contra la Corrupción de la Organización de los Estados Americanos 1996 (Convención de la OEA). Entró en vigor el 6 de marzo de 1997. (2) Convenio elaborado sobre la base del artículo K.3, apartado 2, letra c), del Tratado de la Unión Europea sobre la lucha contra la corrupción en el que participan funcionarios de las Comunidades de la Unión Europea o funcionarios de los Estados miembros de la Unión Europea. 1999 (Convenio de la UE), que aún se encuentra en proceso de recibir ratificaciones. Decisión marco 2003/568/JAI del Consejo, de 22 de julio de 2003, relativa a la lucha contra la corrupción en el sector privado (DO L 192 de 31.7.2003, p. 54). De acuerdo con el artículo 249 del Tratado CE, modificado por el Tratado de Ámsterdam, una decisión será obligatoria en todos sus elementos para sus destinatarios. (3) Convenio de Derecho Penal sobre la Corrupción del Consejo de Europa de 1999 (Convenio COE). Entró en vigor el 1 de julio de 2002. También existe una Convención Civil sobre la Corrupción de 1999. (4) Protocolo de 2000 de la Comunidad de Desarrollo de África Meridional sobre la Corrupción (Protocolo de la SADC). (5) Protocolo de la Comunidad Económica de los Estados de África Occidental sobre la lucha contra la corrupción de 2001 (Convención de la CEDEAO). (6) Convención de la Unión Africana para prevenir y combatir la corrupción de 2003 (Convención de la UA). Vigente el 5 de agosto de 2006.

En 1977, el Congreso de los Estados Unidos desempeñó un papel pionero al adoptar la Ley de *Prácticas Corruptas en el Extranjero* (FCPA, *Foreign Corrupt Practices Act*), la primera ley que prohíbe el soborno transnacional. El alcance de la FCPA se limitó a prácticas corruptas relacionadas con transacciones internacionales; no cubría las prácticas corruptas promovidas fuera del ámbito comercial. Posteriormente, en 1997, se avanzó aún más en la lucha contra la corrupción mediante la adopción de la Convención de la OCDE sobre la *lucha contra el soborno de funcionarios públicos extranjeros en las transacciones comerciales internacionales*. Al igual que LA FCPA, la CONVENCIÓN DE LA OCDE solo cubría el soborno en relación con transacciones comerciales internacionales, y siempre desde una perspectiva operativa, es decir, en la promesa de ofrecer y pagar sobornos.

La preocupación hasta ese momento se centró en una perspectiva económica y los posibles efectos distorsionadores de la corrupción sobre el mercado, muy enfocados, por lo tanto, en el interés de las corporaciones multinacionales occidentales. Las regulaciones se centraron mucho en la corrupción activa, caracterizada por promesas, ofertas y sobornos (Wouters et al., 2013, págs. 208–209).

El principal instrumento internacional sobre corrupción llegó a ser la *Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción* (CNUCC), adoptada en 2003 por la Asamblea General. La convención se convirtió en el primer instrumento legal anticorrupción en establecer reglas vinculantes para los países signatarios. El alcance de los acuerdos ahora incluye la corrupción pasiva, en particular las personas corruptas, y se aplica a prácticas más allá de las que ocurren en las transacciones comerciales internacionales. El contenido de la CNUCC se centra en la prevención, criminalización y cooperación internacional para combatir la corrupción.

Entre los Artículos para la prevención y detección de la transferencia del producto del delito, el artículo 52 de la CNUDMI ES relevante para el tema del beneficiario final, que prescribe:

“Cada Estado Parte adoptará las medidas que sean necesarias, de conformidad con su legislación nacional, para exigir a las instituciones financieras que operan en su territorio que verifiquen la identidad de los clientes y tomen las medidas razonables para determinar la identidad de los *beneficiarios efectivos* de los fondos depositados, en grandes cuentas, y para intensificar su escrutinio de cualquier cuenta solicitada o mantenida en o en nombre de *personas que desempeñan o han desempeñado funciones públicas eminentes y sus familiares y asociados cercanos*”.

Uno puede notar; por ello, la preocupación por la identificación del beneficiario efectivo en la transferencia de fondos, especialmente aquellos que son considerados personas políticamente expuestas (PEPS), así como la clara instrucción de conocer a su cliente, como también se puede ver en la transcripción de párrafo 1 del artículo 52 de la CNUDMI, que se destaca a continuación:

“Dicho escrutinio más riguroso estará razonablemente estructurado de modo que descubra *transacciones sospechosas* con el fin de informar a las autoridades competentes y no estará diseñado de tal manera que interrumpa o impida el curso normal de las actividades comerciales de las instituciones financieras con sus *clientes legítimos*.”

El artículo 53 de la CNUCC reconoce el derecho de un Estado a tomar las medidas que sean necesarias para que otros Estados puedan entablar una acción civil ante sus tribunales con el fin de *establecer la propiedad o posesión de los activos adquiridos* (beneficiario efectivo) a través de la comisión de corrupción. En resumen, un propietario legítimo de un activo debe poder ejercer todos sus derechos sobre ese activo, independientemente de quién lo posea (Willebois, 2013).

2.2 Regulación internacional sobre beneficiarios efectivos

En cuanto a la regulación internacional en materia de beneficiarios efectivos, cabe destacar la actuación del Grupo de Acción Financiera sobre Blanqueo de Capitales y Financiamiento del Terrorismo (GAFI). El GAFI es una organización intergubernamental cuyo propósito es desarrollar y promover políticas nacionales e internacionales para combatir el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo. Para cumplir con este objetivo, el GAFI publicó sus Recomendaciones sobre la lucha contra el blanqueo de capitales / lucha contra el financiamiento del terrorismo en 2012.

Las normas internacionales, las 49 Recomendaciones del GAFI, tratan respectivamente de la lucha contra el blanqueo de capitales (cuarenta recomendaciones) y la lucha contra la financiación del terrorismo (nueve recomendaciones). De particular interés son las Recomendaciones 24 y 25, que requieren que los países aseguren que la información adecuada, precisa y oportuna sobre el beneficiario efectivo esté disponible y sea accesible para las autoridades y facilite el acceso al beneficiario efectivo con fines de control⁸.

El GAFI, a la organización para la cooperación y el desarrollo económicos (OCDE) y al *Foro Global sobre Transparencia e intercambio de información* con fines fiscales invitan a desarrollar propuestas iniciales sobre

formas de mejorar la aplicación de los estándares internacionales sobre transparencia, incluida la disponibilidad de beneficiarios efectivos. información y su intercambio internacional.

Por su parte, el G20 ha reiterado la alta prioridad que otorga a la transparencia financiera internacional: en abril de 2016, invitó a la OCDE y al GAFI a proponer un nuevo estándar de transparencia global para el beneficiario real. Los principios de alto nivel del G20 sobre transparencia en el beneficiario real y los requisitos específicos de la UE están presentes en el texto adoptado de la Cuarta Directiva contra el blanqueo de capitales (4DABC)⁹, acordada en 2015, que impone a los estados miembros de la UE la obligación de implementarla.

Para exponer la corrupción, encarnada en el uso indebido de sociedades anónimas, otras entidades y acuerdos legales, incluidos los *fideicomisos participantes*, los miembros se *comprometen* a mejorar la transparencia sobre el beneficiario final, identificarlos y controlarlos, exponer la injusticia y detener los flujos financieros ilícitos. Los participantes declaran que deben emprender acciones colectivas firmes hacia una mayor transparencia sobre el *beneficiario efectivo*. El comunicado anuncia las recomendaciones del GAFI en *Transparencia y Beneficio efectivo de Personas Jurídicas y Arreglos* para la recopilación de información¹⁰.

8 De acuerdo con la nota interpretativa de la Recomendación No. 24, para asegurar la transparencia adecuada con respecto a las personas jurídicas, los países deben contar con mecanismos que: i) identifiquen los diferentes tipos de personas jurídicas, describan las formas y características básicas de las personas jurídicas en el país; ii) identificar y describir iii) la creación de personas jurídicas; y iv) obtener información básica y sobre *beneficiarios efectivos* del registro. A su vez, la nota interpretativa a la Recomendación No. 25, prescribe que los países deben asegurar que exista información adecuada, veraz y oportuna sobre los *fideicomisos*, incluyendo información sobre el fideicomitente, fiduciario y *beneficiario final*, así como las autoridades competentes para obtener acceso oportuno. "The FATF Recommendations", URL: <http://www.fatf-gafi.org/publications/fatfrecommendations/documents/fatf-recommendations.html>.

9 La Directiva (UE) 2015/849 es una iniciativa impulsada por las recomendaciones del GAFI de 2012 sobre la mejora de las leyes de la UE contra el blanqueo de capitales (AML) y el financiamiento del terrorismo (CTF). La Directiva se aplica a entidades tales como entidades de crédito, entidades financieras y personas físicas o jurídicas que actúen en el curso de sus actividades profesionales (las "entidades obligadas"), de conformidad con el artículo 2, apartado 1, de la Directiva. La Cuarta Directiva contra el blanqueo de capitales (4DABC) de la Comisión Europea <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32015L0849>

10 Entre los principios del G20 se encuentran: 1) Los participantes se aseguran de proporcionar información *precisa y oportuna sobre el beneficiario final* (incluida la *información* sobre el propietario legal). Enfatizando que esta información estará *disponible y totalmente accesible* para aquellos con una necesidad legítima, incluso para ayudar a prevenir el abuso. Esto requiere mecanismos para garantizar la aplicación de la ley y otras autoridades competentes, incluido el establecimiento de registros públicos centrales. 2) Los participantes se comprometen a trabajar para garantizar que la información sobre el beneficiario final se pueda utilizar de *manera eficaz para detectar y combatir la corrupción*, incluido el trabajo con las empresas, la sociedad civil y los organismos encargados de hacer cumplir la ley. 3) Los participantes se comprometen a ayudar a los países en desarrollo a recopilar información sobre beneficiarios reales y *utilizarla en la contratación pública* y otros sectores. 4) Los participantes trabajarán para garantizar el intercambio efectivo de información sobre el beneficiario final de *conformidad con las leyes y normas de protección de datos aplicables, tanto a nivel nacional como internacional* y entre autoridades, incluidas las autoridades fiscales, las oficinas de recuperación de activos y las agencias anticorrupción. See: "G20 High-Level Principles on Beneficial Ownership Transparency | G20 2014", URL: http://www.g20australia.org/official_resources/g20_high_level_principles_beneficial_ownership_transparency.html.

Los líderes del G8 declararon a través de la Declaración que “las empresas deben saber a quién pertenecen, y las autoridades fiscales y las fuerzas del orden deben poder obtener esta información fácilmente”. El Reino Unido, Francia y los EE. UU. Han publicado planes de acción para mejorar la propiedad de la empresa y controlar la transparencia.

La *Red de Ejecución de Delitos Financieros de los Estados Unidos* (FinCen) ha recomendado, con base en los estándares contra el lavado de dinero desarrollados por el GAFI, nuevas regulaciones para las instituciones financieras debido a la necesidad de identificar quiénes son los beneficiarios finales. Según FinCEN, hay cuatro elementos críticos para la debida *diligencia del cliente* (DDC) en el contexto de ABC. Requisitos: 1. identificación y verificación del cliente; 2. identificación y verificación de los beneficiarios finales; 3. comprender la naturaleza y el propósito de las relaciones con los clientes para la elaboración de perfiles de riesgo del cliente; y 4. monitorear y reportar continuamente transacciones sospechosas y, sobre una base de riesgo, mantener y actualizar la información del cliente.

Si los países no registran la información del BE en el momento del establecimiento y el cambio de propiedad, estarán sujetos a sanciones y represalias. En este caso, la preocupación particular son los paraísos fiscales conocidos por la comunidad internacional.

El entendimiento general es que los paraísos fiscales causan un daño enorme, principalmente porque impiden que los gobiernos cumplan con sus obligaciones de derechos humanos. Cuando las élites públicas y las poderosas corporaciones corruptas utilizan los paraísos fiscales *extraterritoriales*, privan a los estados de los ingresos que serían necesarios para cumplir con sus compromisos, como brindar educación, atención médica, justicia y seguridad. Los paraísos fiscales y otros estados que apoyan el secreto alimentan este círculo vicioso con una falta de transparencia que tiene consecuencias perjudiciales para la economía y la sociedad global.

Muchas de estas *empresas ficticias*, *fideicomisos* y cuentas bancarias se basan, no por casualidad, en jurisdicciones

que protegen la identidad de los propietarios, lo que atrae a quienes quieren ocultar ganancias de actividades ilícitas y alienta a quienes simplemente buscan “eficiencia fiscal” a ocultar sus activos de las autoridades fiscales nacionales. Además, se ha demostrado que muchas de estas entidades offshore funcionan como muñecas rusas, una posee otra, que posee otra, y otra, y otra, haciendo mucho más difícil, si no imposible, la trazabilidad del verdadero propietario, es decir, del beneficiario efectivo (Clarke, 2017).

El 11 de mayo de 2016, la Red de Oficinas de Supervisión Financiera del Tesoro (FinCEN) publicó la versión final de *Anti-Lavado de Dinero* (AML), que requiere que ciertas instituciones financieras identifiquen el “beneficiario efectivo” de cada cliente de una entidad legal, y la verificación de la identidad de dichos propietarios. La nueva normativa, propuesta inicialmente en 2014, entró en vigor el 11 de julio de 2016; sin embargo, las instituciones financieras estuvieron podían esperar hasta el 11 de mayo de 2018 para implementar los procedimientos requeridos. Después de su promulgación, la respuesta de la industria financiera quedó muy discreta, en comparación con la respuesta emocional a la regla propuesta en 2014 (Mortlock et al., 2016).

Los próximos pasos en la evolución de las normas internacionales implican la revisión del Tratado Modelo de la OCDE para el intercambio automático de información y una presión cada vez mayor para que los países con los estándares establecidos en los Principios del G8 adopten un sistema de intercambio automático, posiblemente algo mucho más eficaz para prevenir abuso de conductos corporativos anónimos.

3. DESAFÍOS RELACIONADOS CON EL ACCESO A LA INFORMACIÓN SOBRE EL BENEFICIARIO EFECTIVO

A pesar de los logros normativos consolidados en la prevención del uso de empresas pantalla, si un corrupto o estafador fiscal desea mover grandes sumas de dinero sucio a nivel internacional, todavía no hay mejor dispositivo hoy que las empresas pantalla, *fideicomisos* u otros arreglos legales, dada la dificultad de rastreo

que todavía existe. Las normas que comienzan a gestarse a nivel internacional y que se reflejan en el derecho interno de algunos países aún no enfrentan desafíos importantes que las conviertan en un remedio efectivo para minimizar y prevenir la corrupción y el abuso tributario.

En el apasionante trabajo *Global Shell Games*, Micheal Findley, Daniel Nielson y Jason Sharman informan de los resultados de un experimento en el que simularon, mediante el envío de correos electrónicos a *proveedores de servicios corporativos*. Llegan a la conclusión de que, en general, las normas internacionales que rigen la formación de *empresas pantalla* son ineficaces. Casi la mitad (48 por ciento) de todas las respuestas recibidas no solicitaron una identificación adecuada, y el 22 por ciento no solicitó ningún documento de identidad para formar una empresa¹¹.

Rastrear los beneficiarios efectivos de las *empresas pantalla* y los *fideicomisos* puede resultar muy difícil, especialmente si surgen en jurisdicciones que mantienen el secreto de los beneficiarios reales y los controladores. Si bien es posible crear sistemas elaborados y detallados para intercambiar información transfronteriza, estos sistemas se ven comprometidos o incluso inutilizables si no se puede identificar a los beneficiarios finales subyacentes.

Dos informes DE TJN sobre beneficiarios efectivos indican fallas en las normas contra el lavado de dinero a nivel mundial y de la UE (mayo de 2016); y en fideicomisos (junio de 2016). En *fideicomisos*, fundaciones y sistemas similares, es aún más desafiante identificar al beneficiario efectivo porque manipulan el concepto mismo de propiedad. Incluso si hay una transparencia significativamente mayor, no estaría claro quién tiene el control real de los activos mantenidos en un *fideicomiso*. También en las *empresas ficticia*, los abogados, contadores u otras empresas que actúan como propietarios legales de los activos suelen

ser propietarios, pero en realidad son simplemente “testaferros” que ocultan a los beneficiarios reales¹².

A continuación, presentamos algunos puntos que se identifican como los principales desafíos para la transparencia efectiva de los beneficiarios finales. Más que estar disponible, la información debe llegar en un formato comprensible y amigable al responsable de investigar y dar seguimiento a los hechos de corrupción.

3.1 Creación de un registro central abierto y accesible a nivel mundial

El establecimiento de Registros Centrales de beneficiarios Efectivos (*Central Beneficial Ownership Registries* -CBOR) es indispensable para el éxito total de un programa global de transparencia de beneficiarios efectivos. Los registros centrales, que complementan el intercambio automático de información, son la mejor manera de obtener información sobre el beneficiario efectivo de todo tipo de entidades y sistemas, como los *fideicomisos*. Detalles importantes para tener en cuenta: *i*) estos registros deben crearse de conformidad con las leyes de un país; o *ii*) operar en ese país, y pueden ser operado por una entidad pública o privada, siempre que esté debidamente regulado para evitar incumplimientos.

Estos registros, que deben ser públicos y abiertos, son la mejor manera de garantizar el acceso a las autoridades que necesitan información y a las entidades reguladas (como los bancos) que utilizan esta información para su debida diligencia (para garantizar que no se produzca blanqueo de capitales), y finalmente, por la sociedad en general (ONG, periodistas). La opción abierta es la mejor opción para facilitar el acceso, pero también es la opción más barata y garantiza la responsabilidad del gobierno. De lo contrario, las autoridades necesitarán más presupuestos para ejecutar los procesos y verificar la información que, de otro modo, podría sobrecargar a toda la sociedad¹³.

11 «Global Shell Games», URL: <http://www.globalshellgames.com/>

12 Ver <http://www.taxjustice.net/2016/05/20/new-report-exposes-flaws-in-global-and-eu-anti-money-laundering-rules-and-explains-how-they-can-be-fixed/e> <http://www.taxjustice.net/2016/06/28/europe-trust-trusts/>

13 La idea de un registro abierto implica la creación de un sitio web gratuito y fácil de usar que permita buscar empresas y sus propietarios en todo el mundo. Sería una solución en la nube. Fundada sobre datos abiertos de entidades legales, utilizando identificadores individuales no propietarios. Operando claramente en beneficio del público, permitiendo a veces gestionar y equilibrar demandas conflictivas (interés público en la publicación versus privacidad).

Un registro abierto y completo acelerará el acceso a los datos del beneficiario real y proporcionará una buena plataforma para que las empresas divulguen esta información crucial. En lo que respecta a la corrupción y el abuso fiscal, sin duda ayudará a prevenir y disuadir tales actos. Los evasores de impuestos y corruptos en un entorno de registro abierto pueden ser identificados y denunciados, y los activos que surgen de sus irregularidades pueden recuperarse más fácilmente. En las discusiones sobre un CBOR abierto y público, existen algunos mitos sobre los riesgos que plantearían. Cabe destacar algunas: *i)* hacer pública la información socavaría los principios de protección de datos y derechos de privacidad; *ii)* la creación de registros públicos costaría demasiado; *iii)* recopilar y mantener información actualizada sería una carga onerosa para las nuevas empresas legítimas; *iv)* la información en un registro público será de mala calidad e imposible de verificar. En realidad, todos los argumentos son falaces, no se sostienen y son promovidos principalmente por quienes desean mantener sus intereses.

Los valores que se pretenden preservar en la lucha contra la corrupción y el fraude fiscal ya justifican por sí mismos cualquier esfuerzo y sacrificio, especialmente a la hora de confrontar las demandas y necesidades generales de la mayoría con las de los particulares. El CBOR con datos abiertos permite una mayor transparencia, reduciendo el riesgo de corrupción y mala asignación de recursos públicos, proporcionando un proceso de *rendición de cuentas* más transparente y responsable entre el gobierno y los ciudadanos.

3.2 Normalización internacional y verificación de la información

La transparencia exitosa del beneficiario efectivo requiere la creación de un estándar para la identificación, clasificación y recopilación de datos, proporcionando una forma coherente y consistente de sistematizar dicha información. Este estándar asegura que los datos se publiquen de manera económica (reduciendo el costo) y racional, minimizando el esfuerzo para utilizarlos.

La estandarización también ayudará a los gobiernos a comprender los aspectos técnicos de los datos de

beneficiarios efectivos, asegurando la adopción de las mejores prácticas (*benchmarking*), evitando la duplicación de trabajo y la variación innecesaria en el enfoque. También eliminará las barreras técnicas para recopilar información sobre beneficiarios reales, lo que permitirá el registro de BE en internet, que pueden utilizar las agencias gubernamentales de todo tipo y de todas las jurisdicciones, y reducirá la carga de trabajo derivada de múltiples solicitudes de información.

Otro punto crucial es la “verificación de datos”, a la que a menudo se hace referencia como un paso indispensable para garantizar la alta calidad de la información de BE. La verificación tiene por objeto: *i)* garantizar que la persona que hace una reclamación de titularidad real es realmente la que dice ser y las personas que tienen derecho a hacer una reclamación (autenticación y autorización); *ii)* asegurarse de que los datos enviados sean legítimos (validación); y *iii)* verificar que el reclamo realizado es válido (verificación).

Cuando se trata de la posibilidad de corrupción y otros delitos, el escepticismo profesional lleva a uno a anticipar que las personas que cometen actos ilícitos sin duda mientan sobre el beneficiario efectivo. Ya sea directamente en un centro de registro abierto al público o en un proveedor de servicios corporativos con el deber de informar actividades sospechosas. Se debe exigir documentación para verificar la información y se deben prever mecanismos de verificación cruzada para minimizar el incumplimiento.

¿Cómo funcionaría esto? Cuando se publiquen los datos sobre el beneficiario efectivo y exista un estándar, será fácilmente comparable entre jurisdicciones, así como con otros conjuntos de datos clave (por ejemplo, registros y registros de licencias). Cualquier inconsistencia entre los conjuntos de datos (direcciones ligeramente diferentes, información faltante) generaría una señal de *bandera roja* para una mayor investigación. Algunas señales de alerta pueden resultar ser errores del proveedor de datos y otras pueden representar información falsa a sabiendas.

Sin embargo, no es solo mediante la comparación de datos que se *levanta una bandera roja*; los responsables

de alimentar la base de datos deben realizar la *debida diligencia*. Los usuarios locales a menudo saben más sobre los idiomas locales o la geografía que el equipo de expertos remotos y se prestan a identificar direcciones o alias falsos. Con respecto a la corrupción, se debe crear una lista de Personas Políticamente Expuestas (PEP)¹⁴ y centrar más atención en ellas, debido al mayor riesgo de corrupción, por lo que se requiere un mayor escrutinio (*debida diligencia*) (Siclari, 2016).

3.3 Intercambio automático de información entre países

Cuando la información no está disponible para las autoridades investigadoras, nacionales y extranjeras, los funcionarios corruptos pueden ocultar más fácilmente su delito, lo que crea un riesgo para todas las jurisdicciones en una economía globalizada. En consecuencia, se deben hacer esfuerzos para implementar las recomendaciones del GAFI asegurándose de que los propietarios legales, beneficiarios efectivos, *fideicomisos*, fundaciones y otras entidades estén identificados y accesibles para las autoridades policiales y fiscales de investigación.

En este sentido, los gobiernos deben asumir un compromiso político para apoyar el desarrollo de un nuevo sistema global para el intercambio sistemático de información sobre beneficiarios efectivos sobre una base recíproca que sea segura y respete la confidencialidad. Esta base de datos debe estar en un formato abierto, minimizando las cargas adicionales y estableciendo un campo de juego nivelado para el acceso. Esta mayor accesibilidad internacional proporcionará a las fuerzas del orden una poderosa herramienta para rastrear y capturar la actividad delictiva transfronteriza y descubrir los complejos senderos utilizados por los delincuentes. Cabe destacar el trabajo del GAFI, la OCDE y el Foro Global para mejorar la disponibilidad

del acceso nacional e internacional a la información sobre beneficiarios reales (Zagaris, 2016).

Además de la importancia de que los datos sean públicos, datos abiertos que puedan ser utilizados por investigadores anticorrupción, periodistas de investigación, otros gobiernos y por supuesto empresas, para quienes la falta de esta información aumenta el riesgo. Además, para que estos datos alcancen su potencial real y creen un entorno hostil para la corrupción, deben ser interoperables con otros datos de esta naturaleza (por ejemplo, de otras jurisdicciones) y fácilmente combinables con otros conjuntos de datos (por ejemplo, listas de PEP).

Hay dos posibles soluciones. El primero es a través del *Common Reporting Standard (CRS)*, que actualmente se ocupa del intercambio de datos entre autoridades fiscales. Otra opción sería utilizar el sistema de intercambio de información previsto en el artículo 26 del MC OCDE. Dado que los registros de beneficiarios efectivos brindan acceso a las autoridades y al público en general, será crucial separar la información fiscal y financiera de la vinculada exclusivamente a los beneficiarios efectivos.

Las definiciones utilizadas son complejas, lo que ha creado dificultades frente a las estrictas normas de protección de datos en la legislación nacional de algunos países. El hecho es que, a diferencia del intercambio de información CBOR y BE, el CRS ya es una realidad, ya que entró en vigor en la UE en enero de 2017. La transparencia global ha dado grandes pasos en los últimos años, donde destacan los CRS y el intercambio de información fiscal, también como resultado de las directrices BEPS.

Otra posible solución serían las tecnologías *Blockchain*, que se basan en registros compartidos o

¹⁴ En cuanto a la definición de "Personas Políticamente Expuestas" (PEP), mientras que la 3DABC se limitó a catalogarlas, de manera genérica, como "personas físicas a las que se les ha encomendado o han sido encomendadas funciones públicas destacadas, así como sus familiares cercanos o personas que se sabe que están estrechamente asociadas con ellas", la 4DABC va más allá, y especifica exactamente quiénes son estas personas y requiere que las entidades obligadas adopten medidas de *debida diligencia* reforzadas cuando las PEP intervienen en las operaciones o relaciones comerciales.

descentralizados y permiten transacciones directas *entre pares*. Esta revolucionaria tecnología se utiliza en el mercado de las *criptomonedas* para distribuir información a múltiples participantes en una red compartida. Se otorga acceso completo o permitido a las bases de datos en forma de registros de información para cada participante en *Blockchain*. Las redes *blockchain* pueden ser públicas (sin permiso), privadas (con permiso) o un modelo híbrido (Jong et al., 2017).

En resumen, el desafío ahora es identificar mecanismos que aseguren el intercambio de información sobre beneficiarios reales entre países, superando las dificultades operativas y permitiendo una lucha eficaz contra la corrupción y el abuso fiscal.

3.4 Sensibilización sobre la transparencia del beneficiario efectivo

Los Estados deben asegurar la coordinación entre las leyes y políticas administrativas y garantizar los derechos humanos, tanto a nivel nacional como internacional. Esto incluye la obligación de evitar situaciones que repercutan negativamente en los derechos humanos, como es el caso de la corrupción. Esta obligación debe ampliarse para evaluar las implicaciones nacionales e internacionales de sus políticas y prácticas en materia de derechos humanos.

No es posible pretender que el problema de la corrupción y los abusos fiscales en los países del tercer mundo sean desafíos para países lejanos, que deben ser resueltos en el marco de sus propias instituciones legislativas, administrativas y judiciales. Hoy más que nunca, las consecuencias del fracaso de los Estados de África y Oriente Medio se perciben ahora con dolor en Europa, dada la cuestión de los refugiados. Por lo tanto, es fundamental que todas las naciones se comprometan sólidamente con la reformulación legal para prevenir y frenar la corrupción y el fraude fiscal (Russell & Graham, 2016).

De hecho, el interés público de minimizar la corrupción exige prácticas de gobernanza proactivas, incluida la

apertura de información sobre beneficiarios reales. Los gobiernos están bajo presión para simplificar el acceso público a la información de BE mediante la creación de CBOR abiertos y la producción de información simple y estandarizada para los actores internacionales.

A pesar de la tendencia hacia la *divulgación*, todavía hay países que se niegan a colaborar, en parte porque apoyan un modelo de negocio rentable, aunque sucio, que se basa en el secreto y la confidencialidad. El abandono de un modelo de negocio crea conflictos inevitables y habrá *perdedores*. Pero cuando se trata de combatir la corrupción, los ganadores son la sociedad en general y una mayor garantía de los derechos humanos.

Desde 2000, el GAFI ha publicado periódicamente una *lista negra* en la que se indican los países y territorios que no cooperan por no cumplir con las mejores prácticas de transparencia. El propósito de incluir países en la *lista negra* (*Black listed countries*, BLC) es exponerlos a una intensa presión internacional empleando el enfoque de “nombrarlos y avergonzarlos” para producir el llamado efecto de estigma.

La mayoría de los países que interactúan con un país en lista negra comienzan a evaluar sus transacciones financieras como sospechosas. Este hecho da lugar a procedimientos de seguimiento rigurosos y costosos. Junto con los costos de monitoreo, las transacciones financieras con un BLC pueden implicar costos de reputación. Las transacciones sospechosas atraen la atención de organismos supranacionales, reguladores y medios de comunicación internacionales, aumentando los riesgos para la reputación.

Debido al efecto estigma, los bancos internacionales tienen un fuerte incentivo para evitar hacer negocios con países del BLC. De manera similar, el efecto del estigma puede describirse como una consecuencia dañina del enfoque de “nombrar y avergonzar”. Aunque discriminatorio, el uso de BLC puede ser una alternativa viable para sensibilizar a los países para que adopten prácticas de transparencia (Balakina et al., 2017).

4. CONCLUSIONES

Este estudio buscó reflexionar sobre la importancia de la transparencia del beneficiario efectivo en la lucha contra la corrupción y el abuso fiscal. A lo largo de la investigación, se revisaron argumentos y se tomaron posiciones que afianzaron progresivamente las conclusiones. Por lo tanto, las conclusiones serán concisas y directas.

La corrupción y los abusos fiscales socavan y contradicen todos los elementos democráticos. Son beneficios injustos e inmorales derivados de puestos de confianza y responsabilidad pública utilizados para acciones inapropiadas o producto de actividades ilícitas de no pagar impuestos de acuerdo con la capacidad de pago de la persona, atentando principalmente contra los derechos humanos. En nuestros días, la gran corrupción y los abusos fiscales son problemas transnacionales que, para ser combatidos eficazmente, exigen soluciones globales y en red.

Las *empresas ficticias*, los fideicomisos y otros arreglos legales anónimos constituyen las actividades más destructivas y amenazantes del mundo. De hecho, las corporaciones anónimas han causado miles de millones de daños a las naciones, lo que demuestra la falta de transparencia financiera. Los evasores de impuestos y corruptos y otros delincuentes encuentran un terreno fértil en el secreto y las entidades secretas.

El concepto de beneficiario efectivo es relativamente sencillo en teoría, pero desafortunadamente es difícil de aplicar en la práctica. Básicamente, desea identificar a la persona física que en última instancia controla un vehículo corporativo, directa o indirectamente. El derecho a la confidencialidad no puede utilizarse para encubrir ilegalidades. Toda persona tiene derecho a la privacidad, pero nadie tiene derecho a invocarla para abstenerse de cumplir la ley o evadir su alcance. Por

lo tanto, no se instituyó la confidencialidad para que los corruptos y los defraudadores puedan cometer delitos con impunidad.

El alcance de la CNUCC fue la prevención, la criminalización y la cooperación internacional en la lucha contra la corrupción. En particular, para el beneficiario final, vale la pena mencionar el artículo 52, que trata de la prevención y detección de la transferencia del producto del delito, requiriendo la identificación del beneficiario final. Las Recomendaciones del GAFI núm. 24 y 25 son las principales referencias normativas internacionales en términos de transparencia del beneficiario final, que buscan asegurar que las autoridades tengan acceso a información adecuada, precisa y oportuna sobre una persona jurídica o un arreglo. Los principios del G20 y el 4DABC siguen los estándares establecidos por el GAFI.

Los países tienen la obligación de cooperación internacional y asistencia técnica con respecto a los beneficiarios efectivos. Los Estados que contribuyen al impulso de una mayor transparencia y un intercambio de información eficaz con los países en desarrollo son estados que apoyan los derechos humanos. Entre los principales desafíos para la adecuada transparencia de la información sobre beneficiarios efectivos, cabe destacar los siguientes: *i)* el CBOR debe ser abierto y público; *ii)* la información debe estar estandarizada y sujeta a rutinas de verificación; *iii)* la promoción del intercambio automático de información sobre BE, especialmente en PEP; y *iv)* la necesidad de sensibilizar a las naciones del mundo a favor del intercambio de información.

Los desafíos son importantes, pero no tenemos más remedio que perseverar en la lucha contra la plaga de la corrupción y los abusos fiscales.

5. REFERENCIAS

- Abdelaal, M. O. (2016). Imposing Company Ownership Transparency Requirements: Opportunities for Effective Governance of Equity Capital Markets or Constraints on Corporate Performance. *Chicago-Kent Journal of International and Comparative Law*, 16(1), 122.
- Balakina, O., D'Andrea, A., & Masciandaro, D. (2017). Bank secrecy in offshore centres and capital flows: Does blacklisting matter? *Review of Financial Economics*, 32, 30–57. <https://doi.org/10.1016/j.rfe.2016.09.005>
- Baradaran, S., Findley, M., Nielson, D., & Sharman, J. C. (2013). Does International Law Matter. *Minnesota Law Review*, 97, 743–837.
- Clarke, C. (2017). What Are Tax Havens and Why Are They Bad Book Reviews. *Texas Law Review*, 95, 59–80.
- Cockfield, A. J. (2016). Bid Data and Tax Haven Secrecy. *Florida Tax Review*, 18, 483–540.
- Jaeger, J. (2016). Anti-Corruption Summit puts spotlight on transparency. *Compliance Week*, 13, 56–58.
- Jong, J., Meyer, A., & Owens, J. (2017). Using blockchain for transparent beneficial ownership registers. *International Tax Review*, 1–5.
- Mortlock, D., Smith, R. L., Block, B., & Goheer, N. A. (2016). FinCEN Issues Long-Anticipated Requirements for AML Due Diligence on Beneficial Owners. *The Investment Lawyer; Englewood Cliffs*, 23(8).
- Russell, D., & Graham, T. (2016). *Illegal trusts. Trusts & Trustees*, 22(7), 721–725. <https://doi.org/10.1093/tandt/ttw122>
- Siclari, D. (2016). Anti-Money Laundering EU Law and Network of Agents. in the new anti-money laundering law: First perspectives on the 4th European Union directive (1st edition). *Springer Science+Business Media*.
- Teachout, Z. (2009) The Anti-Corruption Principle, *Cornell Law Review*, vol. 94, 2pp. 341-414.
- Vishneskiy, A. (2015). Bank Secrecy: A Look at Modern Trends from a Theoretical Standpoint (in English) Law in the Modern World. *Law: Journal of the Higher School of Economics*, 2015, 140–146.
- Webster, M. E. (2008). Fifteen Minutes of Shame: The Growing Notoriety of Grand Corruption Note. *Hastings International and Comparative Law Review*, 31, 807–826.
- Willebois, E. van der D. de (2013). Global Security and Public Corruption: Using Civil Remedies in Corruption and Asset Recovery Cases. *Case Western Reserve Journal of International Law*, 45.
- Zagaris, B. (2016). G20 Calls for Improved Anti-Corruption, Transparency of Ownership, Extradition, Asset Recovery, and International Tax Cooperation. *International Enforcement Law Reporter*, 32.

IMPOSICIÓN EN LA ECONOMÍA DIGITAL.

Plan BEPS



Marlon **Manya Orellana**

SINOPSIS

Este artículo tiene como objetivo analizar la imposición en la economía digital, específicamente sobre cómo se están llevando a cabo la aplicación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en las transacciones que involucran los servicios digitales, tomando como referencia la acción 1 del Plan BEPS planteado por la OCDE, que pretende hacer frente a los desafíos fiscales originados por la economía digital.

Además, se analizará el tratamiento tributario del IVA en servicios digitales en el Ecuador, y se realizará un análisis comparativo con otros países, para mitigar posibles errores que pueden surgir por los vacíos tributarios en la normativa ecuatoriana.

Palabras Clave: Plan BEPS, Economía digital, Servicios digitales, IVA.

CONTENIDO

Introducción

1. IVA la economía digital
2. IVA en servicios digitales en el Ecuador
3. Análisis comparativo por países del IVA en servicios digitales
4. Conclusiones
5. Referencias

AUTOR

Economista en la Escuela Superior Politécnica del Litoral ESPOL. Máster en Relaciones Internacionales Aplicadas, Máster en Hacienda Pública y Administración Financiera. Catedrático de 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 IESS. Director Ejecutivo GRIDE. Director Ejecutivo Manya Consulting Group MCG. Pertenencia Institucional: Programa de Doctorado en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales. Investigador en formación en la Escuela Internacional de Doctorado de la Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED) Madrid-España.

INTRODUCCIÓN

Los avances en la economía digital, acelerados significativamente por la pandemia de COVID-19, ha permitido el desarrollo de nuevos modelos de negocio que incluyen al comercio electrónico y a las importaciones de servicios digitales, los cuales han beneficiado a los usuarios de éstos, pero a su vez han generado nuevos temas de interés y desafíos para las Administraciones Tributarias.

Según la Comisión Europea (2019), el rol de los datos, las economías de escala, los efectos de red, y las gigantescas economías de alcance, responsables del crecimiento y surgimiento de los ecosistemas digitales, son las principales características de la economía digital. En tal sentido, uno de los desafíos planteados tiene que ver con la forma en la que los sistemas tributarios deberían acoplarse a los modelos de negocio actuales. Esto es aplicable a impuestos indirectos como el Impuesto al Valor Agregado (IVA) específicamente en las operaciones que tienen relación con los servicios digitales (CEPAL: 2019).

Se presenta la dificultad al gravar el IVA de dichas transacciones en el lugar donde se consumen los servicios recibidos, ya que quien provee el servicio reside en otra jurisdicción que adopta diferentes principios tributarios (residencia y/o fuente), y de igual forma existe la complejidad cuando las operaciones son realizadas con consumidores finales.

La evolución de las operaciones de esta índole produce gran cantidad de beneficios económicos tanto para las empresas que los brindan, como para los consumidores que pueden obtener bienes y servicios desde cualquier parte, pero esto representa desafíos en materia fiscal para los distintos países que la están experimentando. Los principales inconvenientes que incluye la economía digital se refieren a vacíos tributarios que presenta la normativa tributaria en muchos países y que facilitan la erosión fiscal ya que estas lagunas hacen posible una nula imposición (CEPAL: 2019).

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), a fin de fomentar el crecimiento económico de los países, ha creado el Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, conocido como Plan BEPS, el cual establece 15 acciones que tienen como objetivo evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal. La imposición de la economía digital es el tema que aborda la acción 1 del Plan BEPS, enfocada en superar los retos fiscales generados por el presente auge del comercio digital, siendo uno de sus pilares el tratamiento tributario del IVA digital (OCDE: 2015).

En esa línea, la OCDE ha identificado los siguientes modelos de comercio electrónico: (OCDE: 2016)

Tabla 1. Modelos de comercio electrónico

Modelo	Tipo	Descripción
De empresa a empresa	B2B	Se refiere a la forma común de operar del comercio electrónico, en el que una empresa se dedica a vender bienes o servicios a otra empresa. Estas transacciones se realizan en internet y en su mayoría consisten en compras de productos en línea, o las compras de servicios de transporte y distribución, entre otras.
De empresa a consumidor	B2C	Las empresas que siguen este modelo de comercio electrónico venden un bien o servicio directamente al consumidor final. Entre los bienes o servicios que pueden ser transferidos en este tipo de comercio son los tangibles o los que pueden estar en formato electrónico.
De consumidor a consumidor	C2C	Las operaciones de consumidor a consumidor son cada vez más comunes, para esto es necesario la presencia de una empresa que desempeñará el rol de intermediario entre los consumidores, permitiéndole a uno de ellos vender los bienes o servicios que ofrece por medio de páginas web.

Fuente: Elaboración propia

1. IVA LA ECONOMÍA DIGITAL

Como parte de las directrices planteadas por la OCDE relacionada al tratamiento tributario del IVA en la economía digital se encuentran: (OCDE: 2016).

Tabla 2. Directrices OCDE sobre el IVA en la economía digital

Directrices	Descripción
Directriz 3.1	<p>Aunque el IVA sea un impuesto que se grava siguiendo el principio de origen debido a que grava el consumo, la OCDE en la directriz 3.1 establece que, para mantener la neutralidad del impuesto, conviene aplicar el principio de destino para la tributación del IVA en las operaciones transfronterizas de servicios digitales, para eso se deben establecer mecanismos que permitan verificar la jurisdicción en la que se está consumiendo el servicio.</p> <p>Con el fin de aplicar el principio de destino a las operaciones de servicios digitales, deben existir diferentes mecanismos para determinar el país en el que se va a consumir el servicio, por eso los sistemas de IVA necesitan ser regulados para hacer posible la aplicación del principio tanto a los suministros de empresa a consumidor (B2C) como a los suministros de empresa a empresa (B2B) a pesar de que estos suministros no incluyan el consumo final.</p>

Directrices	Descripción
Directriz 3.2	Para los suministros de empresa a empresa, el país o jurisdicción en la que se encuentre el cliente tiene el derecho de gravar con IVA los servicios o intangibles en operaciones de comercio internacional.
Directriz 3.4	En el caso de que el cliente tenga sucursales en más de un país, los derechos fiscales se acumulan en la jurisdicción donde se encuentran ubicados los establecimientos que utilizan el servicio o intangible.
Directriz 3.5	Esta directriz está a favor de que el IVA relacionado a los servicios digitales se aplique en el país en que se reciben los servicios que regularmente suele ser el lugar donde reside el consumidor final. Se establece una norma importante de la relación entre las empresas que brindan los servicios digitales y los consumidores finales para identificar en qué jurisdicción se llevará a cabo la aplicación del IVA en las transacciones que realicen, y esta se resume en que si se trata de algún tipo de servicio relacionado a suministros de carácter físico llevado a cabo en determinado sitio que además se dicho consumo se de en el mismo momento entre los actores involucrados en el traspaso del servicio, como establece esta directriz el IVA deberá ser realizado o considerado donde se esté llevando a cabo el mismo.
Directriz 3.6	Esta directriz presenta como idea principal dentro de los negocios que se lleven a cabo entre una empresa y un consumidor final, que la aplicación del IVA para los servicios digitales en su mayoría, como es el caso de las aplicaciones móviles, se debe dar en el país en que el consumidor final del servicio tenga su residencia, dado que se supone que ahí será donde realmente este esté disfrutando del mismo.

Fuente: Elaboración propia

Así mismo, dentro de las dificultades planteadas en el control sobre el IVA en servicios digitales se detallan: Las transacciones de servicios digitales entre empresas del exterior y consumidores finales,

o empresas exentas del impuesto, o empresas con sucursales, ocasionando problemas de elusión fiscal. A continuación, se identifica la problemática y propuesta de solución planteada por la OCDE.

Tabla 3. Problemática y propuesta de solución de la OCDE

Esquema	Problemática	Solución
Servicios digitales entre empresas del exterior y consumidores finales	Transacciones entre una empresa del exterior y un consumidor final dado que los consumidores finales son más propensos a incumplir con la declaración y el pago del impuesto, por lo que en este caso no se podría aplicar el método del cambio de sujeto que se utiliza en las transacciones entre empresas, en las que la empresa que compra tiene que cumplir con las obligaciones tributarias.	Incentivar a los proveedores del servicio a registrarse ante la Administración Tributaria como contribuyente del IVA y para esto es necesario que la misma brinde todas las facilidades pertinentes para la inscripción mediante un régimen simplificado.
Servicios digitales entre empresas del exterior y empresas exentas	Como sucede en las operaciones con consumidores finales, en las ventas de las entidades exentas no se gravan IVA, mientras que cuando realizan adquisiciones sí deben pagar el impuesto, es por esto, estas empresas no pueden recuperar el valor pagado por IVA y por esto lo cargan al precio normal de los productos que ofrecen. Además, los proveedores extranjeros tendrán ventaja competitiva sobre los proveedores locales ya que ellos tienen la obligación fiscal de pagar el impuesto cuando realizan transacciones con las empresas locales exentas.	En la directriz 3.2 de la OCDE se establece la principal solución para la problemática que aparece en los servicios digitales entre empresas del exterior y empresas exentas, en esta normativa se especifica que el país o jurisdicción en la que se encuentre el cliente tiene el derecho de gravar con IVA, esto unido a un cambio de sujeto en el que finalmente será el que brinda el servicio el que deba estar a cargo de la retención y pago del impuesto.
Servicios digitales entre empresas del exterior y empresas con sucursales	En operaciones entre empresas del exterior y empresas con sucursales que realicen actividades exentas del IVA, existe el riesgo de incumplir con el IVA, puesto que en las empresas multilocalizadas pueden hacer que una de ellas, especialmente, la ubicada en un país que no grave IVA o que grave el impuesto con una tasa baja, realice las operaciones de compra de servicios digitales y posteriormente que esta los facture y distribuya a las demás sucursales, quedando estas transacciones de traspaso, exentas del IVA, ya que constituyen una operación entre empresas pertenecientes a la misma persona jurídica.	Para este caso la directriz 3.4 de la OCDE especifica que en el caso de que el cliente tenga sucursales en más de una jurisdicción, los derechos fiscales se acumulan en la jurisdicción donde se encuentran ubicados los establecimientos que usan el servicio, también se indica que como en el problema anterior se debe utilizar un cambio de sujeto, haciendo que finalmente sea el cliente que importa el que va a hacerse cargo del IVA en estas transacciones.

Fuente: Elaboración propia

2. IVA EN SERVICIOS DIGITALES EN EL ECUADOR

La Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 111 de 31 de diciembre 2019, incorpora en la Ley de Régimen Tributario Interno que se encuentran gravados con el IVA del 12% los servicios digitales (SRI: 2020).

El Reglamento a la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, publicado en el Registro Oficial No. 260 de 4 de agosto de 2020 modifica el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, y en su Artículo 140.1 detalla el alcance de éstos:

Art. 140.1.- Servicios digitales.- Son servicios digitales aquellos prestados y/o contratados a través de internet, o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, las plataformas o la tecnología utilizada por internet, u otra red a través de la que se presten servicios similares que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, independientemente del dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización, comprendiendo, entre otros, los siguientes:

1. El suministro y alojamiento de sitios informáticos y páginas web, así como cualquier otro servicio consistente en ofrecer o facilitar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica.

2. El suministro de productos digitalizados en general, incluidos, entre otros, los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones, así como el acceso y/o la descarga de libros digitales, acceso y/o descarga de diseños, componentes, patrones y similares, informes, análisis financieros, de datos o de mercado.

3. El mantenimiento preventivo o correctivo a distancia, en forma automatizada, de programas y equipos.

4. La administración de sistemas remotos y el soporte técnico en línea.

5. Los servicios web, comprendiendo, entre otros, el almacenamiento de datos con acceso de forma remota o en línea, servicios de memoria y publicidad en línea.

6. Los servicios de software, incluyendo, entre otros, aquellos prestados en internet (“Software como un Servicio” o SaaS) a través de descargas basadas en la nube.

7. El acceso y/o la descarga de imágenes, texto, información, video, eventos deportivos o de otro tipo, música, juegos -incluyendo los juegos de azar-. Este apartado comprende, entre otros servicios, la descarga de películas y otros contenidos audiovisuales a dispositivos conectados a internet; la descarga en línea de juegos -incluyendo aquellos con múltiples jugadores conectados de forma remota-; la difusión de música, películas, apuestas o cualquier contenido digital -aunque se realice a través de tecnología de streaming (distribución digital de contenido multimedia a través de una red de computadoras, de manera que el usuario utiliza el producto a la vez que se descarga. Se refiere a una corriente continua que fluye sin interrupción y habitualmente está relacionada a la difusión de audio o video), sin necesidad de descarga a un dispositivo de almacenamiento-; la obtención de anuncios musicales, tonos de móviles y música; la visualización de noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos -incluso a través de prestaciones satelitales; weblogs (publicación digital cuyos contenidos se presentan de modo cronológico), y estadísticas de sitios web.

8. La puesta a disposición de bases de datos y cualquier servicio generado automáticamente desde un ordenador, a través de internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente. Esto incluye servicios agregados o “premium” que se

prestan por un precio, como opción adicional a un servicio gratuito, incluyendo este tipo de servicios de redes sociales generales o temáticas.

9. *Los servicios de clubes en línea o webs de citas.*

10. *El servicio brindado por blogs, revistas o periódicos en línea.*

11. *La provisión de servicios de internet.*

12. *La enseñanza a distancia o de pruebas (test) o ejercicios, realizados o corregidos de forma automatizada.*

13. *Los servicios de subastas en línea, de oferta/demanda laboral, de transporte, de alojamiento, de pedido y entrega de bienes muebles de naturaleza corporal, u otros servicios contratados a través de en un sitio web que funcione como un mercado en línea.*

14. *La manipulación y cálculo de datos a través de internet u otras redes electrónicas.*

15. *Otros que defina el Servicio de Rentas Internas mediante resolución de carácter general.*

De igual manera, respecto a la importación de servicios, el Artículo 140 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno en su numeral 4 considera lo siguiente:

“En la importación de servicios digitales, el impuesto grava aquellos prestados y/o contratados a través de internet, o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, las plataformas o la tecnología utilizada por internet, u otra red, a través de la que se presten servicios similares que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, independientemente del dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización, comprendiendo, entre otros, los definidos en el Artículo 140.1 de este reglamento”.

Dentro de los servicios digitales, el hecho generador del IVA se verificará en los siguientes momentos, según la Ley de Régimen Tributario Interno, mediante la modificación del artículo 61 numerales 7 y 8:

“7. En la importación de servicios digitales, el hecho generador se verificará en el momento del pago por parte del residente o un establecimiento permanente de un no residente en el Ecuador, a favor del sujeto no residente prestador de los servicios digitales.

El impuesto se causará siempre que la utilización o consumo del servicio se efectúe por un residente o por un establecimiento permanente de un no residente ubicado en el Ecuador, condición que se verificará únicamente con el pago por parte del residente o del establecimiento permanente de un no residente en el Ecuador, a favor del sujeto no residente prestador del servicio digital. En el reglamento a esta ley se establecerán las condiciones y términos a los que se refiere este numeral.

8. En los pagos por servicios digitales que correspondan a servicios de entrega y envío de bienes muebles de naturaleza corporal, el Impuesto al Valor Agregado se aplicará sobre la comisión pagada adicional al valor del bien enviado por las personas residentes o del establecimiento permanente de un no residente en el Ecuador a favor de los sujetos no residentes. En el reglamento se establecerán las condiciones y términos a los que se refiere este numeral”.

Otro cambio se muestra en el Artículo 63 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el cual se determinan las características que deben cumplir los contribuyentes para ser actuar en calidad de agente de percepción y de retención en las operaciones de servicios digitales:

- En calidad de agentes de percepción, los no residentes en el Ecuador que presten servicios digitales, siempre y cuando se registren en la forma establecida por el SRI.

- En calidad de agentes de retención, las empresas emisoras de tarjetas de crédito en los pagos efectuados en la adquisición de servicios digitales, cuando el prestador del servicio no se encuentre registrado.

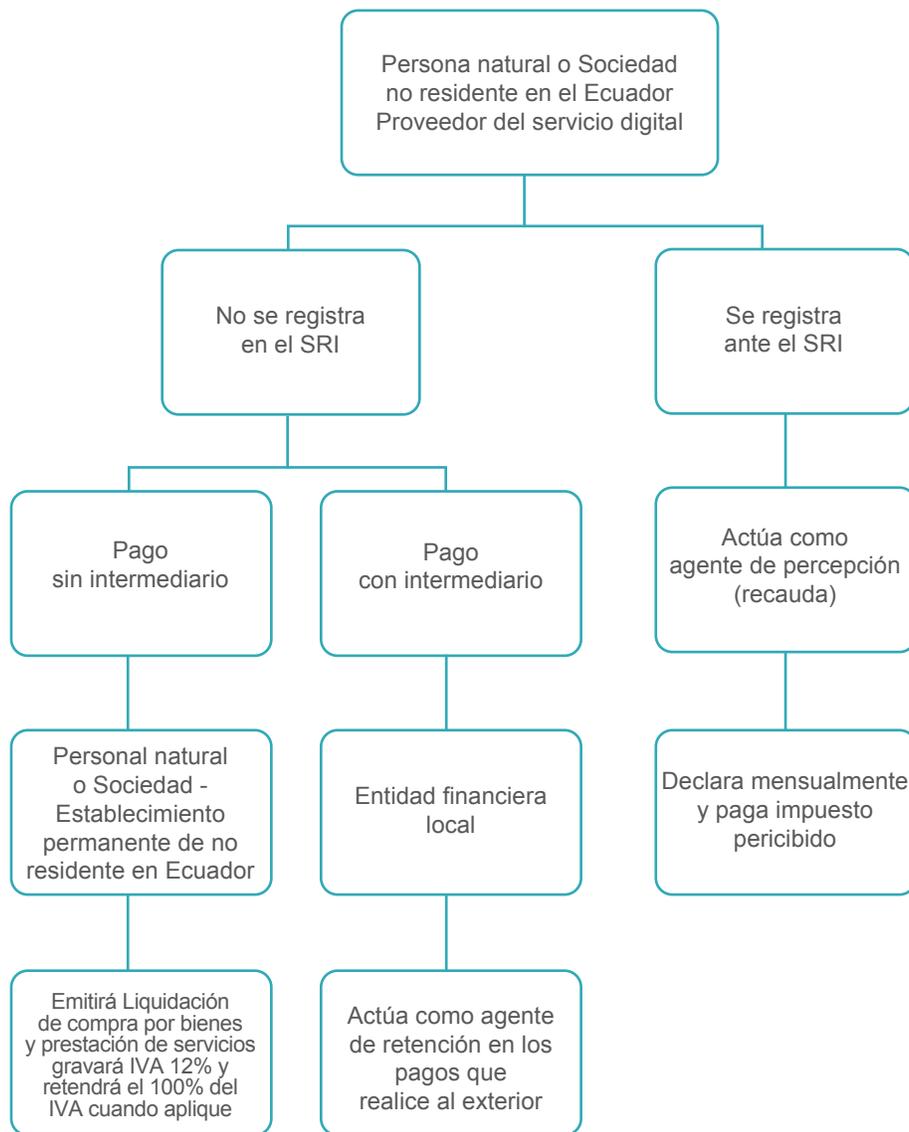
El IVA en servicios digitales en Ecuador se aplica desde septiembre del 2020, además se especifican ciertos servicios que gravarán con una tarifa del 0% de IVA, tales como los servicios de suministro de dominios de páginas web, servidores (hosting) y computación en la nube (cloud computing), tal como lo tipifica el Artículo 56 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

El SRI publica en su portal web un catastro de los proveedores de servicios digitales a los que se les debe aplicar la retención del IVA, información que será actualizada de forma periódica, en este listado se diferencia a los prestadores que no están registrados y a los domiciliados en el país, a los cuales se les debe aplicar la retención a través de las entidades emisoras de las tarjetas de crédito o débito.

En las operaciones de servicios digitales cuyos proveedores sean personas no residentes en Ecuador, para efectuar la retención y pago del impuesto, se ha establecido dos alternativas:

1. Si el proveedor no residente, se registra a través del método simplificado ante el SRI, él mismo será el encargado de percibir el IVA, declararlo y pagarlo ante la Administración Tributaria, según el art. 147.2 del reglamento tributario.
2. Si el proveedor no residente no se registra ante el SRI:
 - a. La obligación de retener recae sobre los intermediarios, es decir, las entidades emisoras de las tarjetas de crédito o débito, cuando se utilicen estos medios para cancelar la importación del servicio, según el Artículo 147.1 del reglamento tributario.
 - b. Si se utilizan medios de pago diferentes a los mencionados en el anterior literal, la retención será mediante el importador del servicio, según el Artículo 146.1 del reglamento tributario.

Figura 1. IVA en servicios digitales en Ecuador



Fuente: Elaboración propia del autor

3. ANÁLISIS COMPARATIVO POR PAÍSES DEL IVA EN SERVICIOS DIGITALES

Argentina

Durante el año 2017 se planteó reformar la norma tributaria con respecto a la imposición de los servicios digitales, pero no fue hasta diciembre cuando se aprobó. Estos servicios digitales deben gravar el

impuesto cuando sean consumidos dentro del territorio argentino. Cuando el responsable de prestar los servicios digitales es un contribuyente sujeto a IVA se entiende que la utilización del servicio se realiza en la jurisdicción en la que se compruebe lo siguiente:

1. De tratarse de servicios recibidos a través de la utilización de teléfonos móviles: en el país identificado por el código del teléfono móvil de la tarjeta SIM.
2. De tratarse de servicios recibidos mediante otros

dispositivos: en el país de la dirección IP de los dispositivos electrónicos del receptor del servicio.

De igual manera, en el caso de que el prestatario del servicio digital sea un usuario o consumidor final del producto, o así mismo una entidad no contribuyente de IVA, se entiende que la utilización del servicio se realiza en la jurisdicción, en la que se compruebe que en territorio argentino se encuentre:

1. La dirección IP del dispositivo utilizado o código país de tarjeta SIM.
2. La dirección de facturación del cliente.
3. La cuenta bancaria utilizada para el pago, la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco o la entidad financiera emisora de la tarjeta de crédito o débito con que se realice el pago.

Además, la norma tributaria indica que el prestatario del servicio digital se convierte en el sujeto pasivo del IVA y, por ende, será el encargado de liquidar dicho impuesto. Así mismo se estableció incluir como intermediarios a las entidades que forman parte de las transacciones de pagos al exterior, las cuales son las encargadas de liquidar y pagar el impuesto, siempre que los prestatarios no sean empresas contribuyentes del IVA. (AFIP: 2020).

Colombia

En diciembre del 2016 fue aprobada una reforma a la normativa tributaria referente al IVA de los servicios digitales, la cual cumplía con todas las directrices de la OCDE. Se estableció que en operaciones B2B, si una empresa contribuyente de IVA presta los servicios que gravan IVA a una empresa extranjera, las primeras serán las encargadas de realizar la retención y el pago del impuesto.

A partir de julio del 2018, empezó a regir la obligación de que cuando el receptor del servicio no sea contribuyente de IVA, en operaciones B2C y B2B, el proveedor que es un no residente será el encargado

de realizar la retención, así como de pagar el impuesto, por lo que de manera obligatoria deberán cumplir con el registro que ofrece la DIAN y declarar cada dos meses el impuesto.

Además, las empresas que son emisoras de los medios de pago están obligadas a efectuar la retención del IVA, cuando los proveedores de manera voluntaria se inscriban en este sistema, para lo cual la Administración Tributaria será la encargada de emitir y actualizar de forma periódica el listado de los prestadores que estarán sujetos a dicha retención.

De la misma forma es obligatorio que las empresas no residentes efectúen las declaraciones y pago del IVA, por lo que deben registrarse en el Registro Único Tributario RUT, sin embargo, si no desean realizar dicho registro, las empresas pueden optar por realizar la retención por medio de las empresas emisoras de medios de pagos. (DIAN: 2019).

Uruguay

La normativa tributaria en Uruguay planteó cambios en el 2017 para ampliar la base imponible del IVA, en la cual se agregó los servicios relacionados a la transmisión de contenido audiovisual y los referidos a la intermediación de las distintas plataformas multilaterales si son recibidos de un país del exterior, con esta medida se está afectando a las empresas multinacionales, que gravan los servicios que ofrecen a una tasa de 22% de IVA vigente en ese país.

En lo que respecta al IVA que se aplica a los servicios digitales, son los proveedores no residentes en el país los que tienen la responsabilidad de recaudar, para finalmente hacer el pago del impuesto, sin incluir a las empresas emisoras de las tarjetas emisoras de los medios de pago.

Para brindar comodidad a estos proveedores no residentes, el sistema de registro simplificado elimina la necesidad de que establezcan oficinas de representación en el país, y se puede realizar un solo pago de forma anual, así también se permite el pago en dólares. (DGI: 2017).

Costa Rica

A partir del 2018 se grava con IVA a todos los servicios recibidos de proveedores del exterior y que son consumidos dentro del territorio costarricense. Como principal medida para hacer posible la recaudación del impuesto en las operaciones que realizan los consumidores finales, la Administración Tributaria designa a los intermediarios; es decir, empresas que ofrecen tarjetas de crédito o en su defecto de débito y de carácter internacional como las responsables de retener el IVA sobre los consumos de servicios en medios digitales.

Así mismo se establece que por medio de los proveedores no residentes de los servicios digitales o los intermediarios hará posible el cobro del IVA en operaciones en las que el importador de los servicios sea un consumidor final. Además, son agentes de percepción las entidades que emiten tarjetas de crédito o débito, las mismas que son utilizadas de forma internacional, cuando los dueños de estas tarjetas las utilicen para realizar cualquier tipo de compras en internet (Ministerio de Hacienda: 2018).

Chile

En las operaciones B2B y B2C de servicios digitales prestados por el exterior y gravados con IVA, los encargados de realizar la declaración y el pago del IVA serán los beneficiarios, es decir, los importadores del servicio. Sin embargo, en el caso de que estén sujetos al impuesto a la renta los pagos a un proveedor del exterior por concepto de servicios digitales, la ley exige que estos servicios no gravarán IVA (Jorratt: 2019).

En el 2018 se planteó una reforma tributaria en el que se especificó que los servicios digitales prestados por proveedores no residentes a personas naturales, siempre y cuando sean utilizados en territorio chileno, sean gravados por un impuesto que sustituye al IVA y al impuesto a la renta, cuya tarifa es del 10% del monto total del servicio, y esta se considerará una tarifa baja y eficiente, también se establece que las personas o entidades no residentes que proveen servicios digitales serán sujetos de este impuesto.

Para comprobar que efectivamente el servicio fue consumido en Chile, se evidencia por medio de las entidades emisoras de los medios de pago, verificando que estas sean domiciliadas o residentes en Chile.

Por su parte, los emisores de los medios de pago electrónicos serán los encargados de realizar la retención y el pago del impuesto, tomando como fecha la misma en la que los usuarios efectúen los pagos con estas formas; mientras que, cuando los consumidores realicen el pago con efectivo, los encargos de la retención y de pagar dicho impuesto serán los proveedores no residentes.

Unión Europea

En la Unión Europea tuvo vigencia la ley del IVA sobre los servicios digitales en el año 2015, a diferencia de otros países, la Unión Europea no ha fijado al momento un tope máximo sobre el cual las empresas extranjeras deban aplicar IVA en sus ventas.

Los que proveen los servicios digitales serán los obligados de identificar cual es la ubicación del consumidor y por ende con esto sabrá donde el servicio será consumido finalmente, esto es importante principalmente porque la tarifa de IVA se aplica según el lugar en donde se encuentre el cliente, para ello tendrá que hacer uso de al menos dos de los siguientes mecanismos de localización: La dirección donde se dio la facturación, la respectiva dirección IP, la ubicación en la que se encuentre el banco a través del que se realizó el pago, el país de la tarjeta SIM, así como la localización que tenga la línea fija con respecto a donde ha comprado otros datos que sean comerciales y de carácter relevante (por ejemplo, tarjeta de compra).

En el caso de las operaciones B2B, es decir, entre una empresa extranjera y una empresa residente en la Unión Europea, la empresa que adquiere el servicio tiene la obligación de retener y pagar el IVA, mientras que en operaciones B2C, siendo el consumidor final el residente, la responsabilidad recae sobre el proveedor.

En operaciones en las que existen proveedores de servicios digitales y si estas se realizan con determinado consumidor que reside en un país miembro de la Unión Europea, tendrán la facilidad de registrarse en (régimen MOSS) la cual es una mini ventanilla única, o también se considera como un sistema que brinda la ayuda para liquidar el IVA trimestralmente, pero principalmente se le brinda la facilidad al que provee de poder registrarse en el país donde reside, siempre y cuando este sea un

país que es parte de la Unión Europea, caso contrario podrá elegir uno de esos países para cumplir con su registro, evitando así que los proveedores tengan que hacer su inscripción como contribuyente del IVA en cada jurisdicción.

Enseguida se presenta un cuadro comparativo sobre el tratamiento tributario del IVA en servicios digitales aplicado en otros países (Jorratt: 2019).

Tabla 4. Comparativo del IVA en servicios digitales

	ARGENTINA	CHILE	COLOMBIA	COSTA RICA	URUGUAY	UNIÓN EUROPEA
INICIO	2018	2020	2018	2020	2018	2015
TASA	21%	19%	19%	13%	22%	Depende del país
SUJETO PASIVO	El comprador	B2B: El comprador B2C: El proveedor	B2B: El comprador B2C: El proveedor	El proveedor cuando solicite inscribirse	El proveedor	B2B: El comprador B2C: El proveedor
MÉTODO	Retención en medios de pago	Inscripción de proveedores y en caso de no inscripción, retención en medios de pago	Inscripción de proveedores, pero da al proveedor la opción de elegir retención en medios de pago	Inscripción de proveedores y en caso de no inscripción, retención en medios de pago	Inscripción de proveedores	Inscripción de proveedores
PERIODO DE PAGO	Bimestral	Mensual o trimestral	Bimestral	Mensual	Anual	Trimestral
MEDIO DE VERIFICACIÓN	Dirección IP, código país de la tarjeta SIM, dirección de facturación	Dirección IP, tarjeta, cuenta bancaria emitida en Chile	Lugar de emisión de la tarjeta de crédito o débito, cuenta bancaria, dirección IP, código país de la tarjeta SIM	Mensaje de texto al cliente, país de la emisión de la tarjeta de crédito o débito, información auto declarada de clientes	Dirección de IP, dirección de facturación	Dirección de facturación, dirección IP, datos bancarios, tarjeta SIM
OTRAS MEDIDAS	Publicación de dos listados: 1. Empresas que solo prestan servicios digitales 2. Empresas que prestan servicios y venden productos. Pago del IVA en moneda nacional	Se puede cancelar en euros o dólares. Los contribuyentes extranjeros pueden solicitar el pago mensual o trimestral	Inscripción en línea Pago por transferencia y moneda nacional Registro de compras y ventas	Proveedor no residente solicita la inscripción ante la Administración Tributaria	La Administración Tributaria busca contactarse con los proveedores no residentes para asegurar su inscripción.	Inscripción en línea. Los proveedores de países no comunitarios puedes escoger un país de la UE para registrarse.

Fuente: Elaboración propia del autor

4. CONCLUSIONES

- La opción de que los proveedores no residentes se inscriban ante la Administración Tributaria mediante un procedimiento simplificado y que brinde todas las facilidades necesarias no ha sido implementado en Ecuador, puesto que el sistema tributario aun no genera el incentivo para que las entidades no residentes puedan inscribirse en el Registro Único de Contribuyente.
- La recaudación del IVA por medio de intermediarios como tarjetas de crédito o débito presenta dificultades en su ejecución, ya que las entidades emisoras de las tarjetas de crédito o de débito no tienen la forma de saber si el pago realmente corresponde a un servicio digital gravado con IVA 12%, pudiendo existir la confusión para saber el valor exacto a retener por la no diferenciación entre bienes y servicios.
- Es necesario adoptar las buenas prácticas de la OCDE que han sido implementadas por otros países, en cuanto a brindar las facilidades en la declaración y pago del impuesto por parte de los proveedores no residentes permitiendo que los pagos por la recaudación de IVA digital se hagan de forma trimestral, semestral o incluso anual.

5. REFERENCIAS

- Administración Federal de Ingresos Públicos - AFIP (2020). <http://www.afip.gob.ar/iva/servicios-digitales/concepto.asp>
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe - CEPAL (2019). Desafíos de la tributación de la economía digital. En *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2019*. Santiago de Chile.
- Comisión Europea (2019). <https://ec.europa.eu/competition/publications/reports/kd0419345enn.pdf>
- Comisión Europea (2020). <https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/guidance-private-sector-data-sharing>
- Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales - DIAN (19 de octubre de 2018). Obtenido de la Resolución 51 de 2018 <https://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resoluci%C3%B3n%2000051%20de%2019-10-2018.pdf>
- Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales - DIAN (1 de agosto de 2019). Obtenido de la Resolución 49: https://cijuf.org.co/sites/cijuf.org.co/files/normatividad/2019/ResDIAN00049_19.pdf
- Jorratt De Luis, M. (25 - 26 de marzo de Chile, 2019). *Avances en la tributación de la economía digital en América Latina XXXI Seminario Regional de Política Fiscal*. CEPAL.
- Ley No. 9.635 de 2018. Fortalecimiento de las finanzas públicas. 3 de diciembre de 2018. *Diario Oficial Alcance* No. 202 (Ministerio de Hacienda - Costa Rica).
- Ley No. 19.535 de 2017. Rendición de cuentas y balance de ejecución presupuestal ejercicio 2016. 3 de octubre de 2017. *Diario Oficial* No. 29.796 (Dirección General Impositiva DGI - Uruguay).
- Ley No. 21.210 de 2020. Modernización tributaria. 13 de febrero de 2020. *Diario Oficial* 24 de febrero de 2020 (Servicio de Impuestos Internos SII - Chile).
- Ley No 27.430 de 2017. Reforma Tributaria. 29 de diciembre de 2017. *Boletín Oficial* No 33781 (Administración General de Ingresos Públicos AFIP - Argentina).
- Ocampo Meneses, H. P., & Sandoval García, A. (2020). Economía Digital: Primera estimación para el Ecuador. En *Revista de Administración Tributaria CIAT-AEAT-IEF*.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos - OECD (Informes Finales 2015). Obtenido de *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos - OECD (2014). Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios. Obtenido de *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*: <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESPPreliminary-version.pdf>
- Servicio de Rentas Internas (2020). Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, Registro Oficial Suplemento 111 de 31 de diciembre 2019.
- Servicio de Rentas Internas (2020). Reglamento a la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, Registro Oficial 260 de 4 de agosto de 2020.
- Servicio de Rentas Internas (2020). Ley de Régimen Tributario Interno, Ecuador, modificación al Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de noviembre 2004.
- Servicio de Rentas Internas (2020). Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Ecuador, modificación al Registro Oficial Suplemento 209 de 8 de junio 2010.

IMPACTO DEL FENÓMENO DE LA CORRUPCIÓN

en el cumplimiento voluntario y en el cierre de brechas tributarias.

Experiencia peruana



Sonia Jackeline **Miranda Avalos**

SINOPSIS

En el presente artículo daremos a conocer la relación entre la corrupción de una país y su impacto en el cumplimiento voluntario y el cierre de brechas tributarias, notaremos que hay una relación inversa y en estos tiempos de pandemia este fenómeno tan negativo de un país también se ha hecho presente, mostrando las grandes debilidades del país, es

así que las administraciones tributarias tiene como gran desafío de buscar el cumplimiento voluntario y cerrar las brechas tributarias debido a la alta informalidad tributaria, en Perú más del 70%, entonces ¿vale la pena tributar? el presente artículo responderá estas interrogantes.

Palabras Clave: Corrupción, Brechas tributarias, Cumplimiento voluntario, Ampliación de la base imponible, Veracidad.

CONTENIDO

Introducción

1. Antecedentes, definición, causas, efectos, consecuencias, y clasificación de la corrupción
2. Corrupción y Democracia
3. Cumplimiento voluntario y el cierre de brechas tributarias
4. El cumplimiento voluntario como institución de la modernización tributaria

5. Cierre de brechas tributarias
6. Dimensiones de las Brechas Tributarias
7. Conclusiones
8. Referencias
9. Anexo

AUTORA

Docente de la escuela de Gestión Tributaria de la Facultad de Ciencias Contables de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos; Magister en Política y Gestión tributaria con mención en Auditoría Tributaria de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

INTRODUCCIÓN

Los grandes fenómenos negativos de un país es la corrupción, aquella que merma la correcta distribución de los ingresos del Presupuesto General de la República, aquella que prioriza el egoísmo individual y/o colectivo a través de la violación de leyes, aquella que se hace presente de manera latente en el Sector Público, aunque paradójicamente existe en cada Institución Pública un órgano de Control Institucional y lucha contra la corrupción, sin embargo en pleno siglo XXI podemos señalar que en su mayoría son órganos de figura así como las leyes, porque se denota una falta total de compromiso de un funcionario público con su Nación, a pesar que existe un código de ética del funcionario público. Sin embargo, el nivel de corrupción no sólo se encuentra en las entidades públicas sino en el accionar de órganos del Estado con entidades privadas es decir empresas bajo la forma de personas jurídicas, entre ellos los famosos sobornos para adquirir la buena pro de una inversión, los contratos de licitaciones públicas y el famoso diezmo detrás. La corrupción a nivel de Latinoamérica de la empresa brasileña Odebrecht y los sobornos¹ pagados por la empresa peruana Graña y Montero², son algunos ejemplos más representativos de los actos de corrupción latentes, a raíz de tan nefastos hechos, es así que el cumplimiento voluntario tributario se hace cada vez un mayor reto para las Administraciones Tributarias.

Es por ello que resulta pertinente lo que indica García Cobián de la existencia de un *derecho emergente a vivir en una sociedad libre de corrupción* –surgido especialmente del Derecho Internacional de los Derechos Humanos– que debiera evidenciarse, con el

ánimo de dar soluciones, «*por ejemplo, en la legitimación procesal de organizaciones de la sociedad civil para construirse como parte civil en representación de la sociedad afectada por delitos contra la administración pública cometida por funcionarios públicos*». Indica, finalmente, que tal derecho se relaciona con aceptar «*que vivir libre de corrupción constituye una situación o estado de cosas indispensables para el respeto a la dignidad de la persona, la igualdad y un conjunto extenso de derechos derivados*» (Ruiz, 2020).

1. ANTECEDENTES, DEFINICIÓN, CAUSAS, EFECTOS, CONSECUENCIAS, Y CLASIFICACIÓN DE LA CORRUPCIÓN

1.1 Antecedentes

Algunos historiadores se remontan hasta el reinado de Ramsés IX, 1100 a.C., en Egipto. Un tal Peser, antiguo funcionario del faraón denunció en un documento los negocios sucios de otro funcionario que se había asociado con una banda de profanadores de tumbas. Los griegos tampoco tenían un comportamiento ejemplar. En el año 324 a.C. Demóstenes, acusado de haberse apoderado de las sumas depositadas en la Acrópolis por el tesorero de Alejandro, fue condenado y obligado a huir. Y Pericle, conocido como el Incorruptible, fue acusado de haber especulado sobre los trabajos de construcción del Partenón (Piergiorgio, 2012).

En Perú el pionero en el estudio de la corrupción a lo largo de la historia fue Alfonso Quiroz en su libro “Historia de la Corrupción en el Perú” donde su principal

1 El cohecho o también conocido como soborno, en el ámbito del derecho, es un delito que consiste en sobornar a una autoridad o funcionario público mediante la solicitud de una dádiva a cambio de realizar u omitir un acto inherente a su cargo.

2 Todo tiene su precio. La constructora Graña y Montero reconoció que abonó el reembolso de una coima de 12.5 millones de soles para obtener, junto con sus consorciadas ICCGSA y EIVI, la adjudicación de una obra por 476.7 millones de soles, que licitó el organismo Provias Nacional, perteneciente al Ministerio de Transportes y Comunicaciones. De acuerdo con fuentes relacionadas con la investigación del caso, Graña y Montero suministró abundante documentación al fiscal Germán Juárez Atoche que acredita que la constructora, dentro del esquema conocido como ‘Club de la Construcción’, aceptó pagar el 2,69% del total del proyecto de rehabilitación y mejoramiento de la carretera Quinua-San Francisco, tramo 2, en Ayacucho. Como Consorcio Vial Quinua, las tres empresas aceptaron abonar el equivalente a 37.5 millones de soles, supuestamente dividido entre Graña y Montero, ICCGSA y EIVI. A cambio del desembolso del dinero, funcionarios del Ministerio de Transportes y Comunicaciones (MTC) y de Provias Nacional simulaban una licitación y direccionaron el otorgamiento de la buena pro al mencionado grupo de constructoras, en 2011, en el gobierno de Ollanta Humala. (La República, 2019).

argumento era que el manejo corrupto de las finanzas y la economía peruana había dejado una profunda huella que afectaba a sectores estratégicos y retrasaba el desarrollo. Realizó una puntillosa revisión que se iniciaba en las postrimerías del virreinato, pasando por el contrabando y la corrupción que magnificaron los problemas de la minería colonial y dejaron una difícil herencia a la joven república. En el periodo del guano, denominado por Basadre como «la prosperidad falaz», funcionarios agobiados por deudas del Estado y ambiciosos de hacer una fortuna personal rápida crearon un sistema de sobornos a los contratistas extranjeros y empresarios que en gran parte explica la pérdida de una oportunidad histórica del país para desarrollarse.

Quiroz señalaba que la falta de crecimiento del Perú es debido a la corrupción. y nos exhorta a cuestionar la equívoca percepción popular que si acaso un político «hace obras» sus robos estarían perdonados.

A pesar de los crecientes avances teóricos y evidencias empíricas, algunas preguntas claves continuaban sin respuesta. Específicamente ¿cómo es que la corrupción ha afectado la evolución histórica, política y económica de las sociedades menos desarrolladas?; ¿cuáles fueron sus costos verdaderos?; ¿importa la corrupción como factor histórico que desacelera o detiene el desarrollo?; ¿por qué razón es que algunos países la han controlado, mientras otros parecen estar inundados por una corruptela desenfrenada y persistente?; ¿cómo explicar la renuencia a efectuar estudios exhaustivos y especializados del impacto histórico de la corrupción en el Perú (o, para el caso, en México, Cuba u otros países en vías de desarrollo), pese a su presunta importancia?. (Quiroz, 2013, págs. 15-29).

He allí donde se deja abierta la investigación de este fenómeno llamado corrupción.

1.2 Definición

Etimológicamente la palabra corrupción viene del latín corruptio (acción y efecto de destruir o alterar globalmente por putrefacción, también acción de dañar, sobornar o pervertir a alguien) “Anónimo”. En términos generales, una práctica corrupta puede ser entendida como aquella actividad a partir de la cual algunos funcionarios públicos, privados y contratistas obtienen un beneficio derivado de su condición, más allá de lo estipulado por la ley. (...) (Patiño, 2013, p.9). en esta práctica se evidencia la ambición humana y la falta de compromiso y honestidad por el desarrollo de una actividad (Avedaño, 2015).

La corrupción es definida según la Real Academia Española “como la práctica consistente en la utilización de las funciones y medios de organizaciones, especialmente en las públicas, en provecho, económico o de otra índole, de sus gestores”. Si nos referimos a la corrupción de funcionarios, podemos decir que es, “Variedad de delito de cohecho³, en la que incurren los que, con dádivas, ofrecimientos o promesas, corrompen o intentan corromper a un funcionario público o aceptan sus solicitudes”.

La corrupción es un fenómeno que ha aplacado la conciencia de la gente a nivel social y económico, esta repercute de una manera inmoral en las obligaciones que nuestros gobernantes tienen hacia nosotros. Las causas que dan origen a la corrupción se presentan en los niveles sociales, económico y político. En lo social, está dada por la falta de un servicio profesional que fiscalice los actos de los gobernantes, existiendo una mínima participación ciudadana en actos de fiscalización y evaluación de la gestión pública. En lo económico, el insuficiente pago a los trabajadores públicos genera un descontento y hace posible que la corrupción tenga cabida en las acciones públicas; asimismo, el desinterés de conocer que hacen las

3 También conocido como soborno, coima o mordida, en el ámbito del derecho, es un delito que consiste en sobornar a una autoridad o funcionario público mediante el ofrecimiento de una dádiva a cambio de realizar u omitir un acto inherente a su cargo

autoridades con nuestros recursos, el cual conlleva a que dichas autoridades manejen los recursos públicos sin ninguna inspección. En los países subdesarrollados, la corrupción puede ser el “lubricante” para accionar ciertos mecanismos de progreso, en otras palabras, el ciudadano al no estar conforme con los servicios públicos ofrecidos incurre al soborno para incentivar al funcionario a realizar actos que excedan a la regla.

Los efectos de la corrupción como el peculado⁴, nepotismo⁵, entre otras traerán un retraso en lo económico, político y social, sobre todo este último que afectará al estado y los ciudadanos, ya que las nuevas generaciones nacerán en un mundo donde aprenderán a ser corruptos. También afectará a las relaciones con otros países conllevando a que las relaciones se rompan. La corrupción se va sistematizando de tal manera que cuando uno individualmente pretende hacerle frente se encuentra atrapado por el sistema. La lucha contra la corrupción no se trata de una lucha individual, sino más bien de una lucha corporativa por parte de toda la sociedad civil y de toda la gente, que, aun invocando soluciones al problema, son las primeras involucradas en esto. Asimismo, entre otras causas esta la falta de disciplina que viene desde la formación de la persona, ya que el peruano está acostumbrado a tener todo fácil, no se reconoce el mérito con el cual una persona consigue algo, sino el compadrazgo, la argolla, la coima, etc.

La corrupción es uno de los fenómenos que más afecta a la sociedad, generando grandes pérdidas dentro del aparato estatal, considerando nuestro tema afecta enormemente a la recaudación tributaria. Entonces, para ello se debe reafirmarse la educación y liderazgo dar énfasis al aspecto moral que incentivara a la conciencia pública, mediante la educación ciudadana y formación de líderes, así como una democracia participativa. Nuestra educación ciudadana y formación

de líderes tiene como fin enaltecer una serie de costumbres, aparentemente insignificantes, por decir así, como la honradez, altruismo, bondad, solidaridad, justicia, transparencia, etc. (Solórzano, 2011).

Por lo tanto, el fenómeno de la corrupción incide directamente en la oportunidad y motivación que puede tener el contribuyente y potencial contribuyente al querer pagar sus tributos, es evidente que, a mayor corrupción, mayor evasión, mayor elusión, mayor informalidad tributaria, lo cual limita considerablemente el cumplimiento voluntario y el cierre de brechas tributarias a continuación presentamos las causas de este fenómeno que tanto daño hacen a una sociedad.

1.2.1 Causas de la corrupción

- La ausencia de valores en la sociedad, lo que explica la interesada poca claridad para determinar lo correcto de lo incorrecto en el ejercicio de la función pública.
- La distribución política del poder en la administración pública de forma intolerablemente concentrada, discrecional y sin ejercicio transparente del mismo. Puede citarse como ilustración los innumerables decretos supremos secretos emitidos por el gobierno del expresidente Fujimori, por medio de los cuales se dispuso a transferir fondos de los ministerios de Defensa y del Interior al Servicio de Inteligencia Nacional. Precisamente, gran parte de estos fondos sirvieron para “sobornar” a múltiples funcionarios públicos (congresistas tráfugas, magistrados judiciales y fiscales y oficiales militares) y empresarios (publicistas y dueños de medios de comunicación) para mantenerlos adheridos al régimen de turno, abdicando de sus deberes esenciales de independencia en el ejercicio de sus funciones.

4 En derecho, el peculado o la malversación de caudales públicos es un delito consistente en la apropiación indebida del dinero perteneciente al Estado por parte de las personas que se encargan de su control y custodia. También se conoce como desvío de recursos.

5 Trato de favor hacia familiares o amigos, a los que se otorgan cargos o empleos públicos por el mero hecho de serlo, sin tener en cuenta otros méritos.

- Factores sociales y políticos de raigambre histórica (esencialmente desde el Virreinato) en el Perú que han determinado que los funcionarios públicos perciban al Estado como un botín a conquistar y aprovechable, prescindiendo de las normas y reglas establecidas (Móntoya, s/a).

1.2.2 Efectos de la corrupción

La generalidad y extensión de la corrupción, así como las nuevas características que viene adquiriendo en este último tiempo, llevan consigo efectos sumamente graves en la vida política, económica y social de un país:

- En el ámbito político, efectivamente, la corrupción influye en la inestabilidad política de los Estados. Los cambios de régimen, en mayor o en menor medida, son explicables desde la constatación de factores de corrupción precedente. Y es que este fenómeno socava brutalmente la confianza de la ciudadanía en el funcionamiento regular de las instituciones políticas. Esta desconfianza detiene precisamente el desarrollo de estas instituciones y encuba situaciones que pueden determinar un explosivo ambiente de insatisfacción social.

La corrupción también reproduce y consolida la desigualdad social, consolida el clientelaje político y perpetúa la ineficacia de la burocracia y, por lo tanto, impide contar con una administración pública eficiente al servicio de la satisfacción de los derechos de los peruanos.

- Económicamente, los especialistas señalan a la corrupción como un factor de ineficiencia y desperdicio en el aprovechamiento de los recursos y en la implementación de las políticas públicas. En efecto, cuando el soborno se convierte en práctica corriente, los contratos gubernamentales, las concesiones, las licitaciones, las privatizaciones no son adjudicados a los postores más eficientes y profesionales, sino a los que tienen mejores contactos y carecen de escrúpulos. Ello,

evidentemente, perjudica los intereses del Estado y por ende los intereses de todos los ciudadanos. Algunos estudios econométricos nos indican que existe una “correlación negativa entre crecimiento y altos niveles de corrupción”, lo que significa que a mayores niveles de corrupción menores serán los índices de crecimiento económico de un país.

El efecto más grave, y en ello compartimos las ideas de Pásara citado por Montoya, es que la corrupción atenta contra una de las condiciones necesarias de la vida en sociedad: la confianza recíproca entre los ciudadanos y en la colectividad, debido a lo imprevisible del comportamiento entre unos y otros. Este sentimiento de desconfianza en las instituciones y entre los propios conciudadanos quiebra las bases del contrato social llevándonos a un clima de anomia⁶ y desestructuración social. Como bien señala Díez Picazo citado por Montoya, “es cierto que los gobernantes no encarnan el Estado en su conjunto y es asimismo cierto que concretos casos de criminalidad gubernativa no convierten al Estado en una organización criminal; pero es incuestionablemente cierto que los gobernantes son órganos del Estado, y sobre todo que representan la imagen visible del mismo. La conclusión es evidente: la criminalidad gubernativa tiende a difuminar la ecuación entre Estado y legalidad y, por consiguiente, tiende a deslegitimar el Estado ante los ciudadanos” (Móntoya, s/a).

1.2.3 Consecuencias de la corrupción

- Deteriora los valores morales de la sociedad teniendo en cuenta que la corrupción es en pocas palabras un soborno que causa una pérdida de beneficios de un miembro al otro al deteriorar su ganancia.
- En la mayoría de los casos el Estado desatiende su fin principal que es el de servir al pueblo y prevalecer el bien público sobre el privado por favorecer a grupos específicos de individuos descuidando las necesidades básicas de la población y en algunos casos poniendo en riesgo la vida.

6 Estado de desorganización social o aislamiento del individuo como consecuencia de la falta o la incongruencia de las normas sociales.

- iii. Afecta a toda la sociedad; socava el imperio de la ley; hace que las personas pierdan confianza en sus gobiernos e instituciones.
- iv. Desvía los fondos públicos en detrimento del bienestar de los ciudadanos.
- v. La corrupción desestimula la confianza ciudadana en las instituciones lo que genera la formación del crimen organizado y fomenta el desorden (Móntoya, s/a).

1.3 Clasificación de la Corrupción

La corrupción se puede clasificar según la naturaleza de los actos que se realicen tal como señala Begovic (2005) citado por Avedaño en lo siguiente:

- La corrupción por lograr o acelerar la materialización de algún derecho específico del ciudadano o la entidad legal - corrupción sin robo: La mayoría de las personas considera que para que exista corrupción se debe materializar un desfalco de dinero o algún bien físico, esta visión es muy frecuente en países subdesarrollados con poca conciencia del bien público, es necesario tener claro que “La Corrupción es el incumplimiento intencionado del principio de imparcialidad con el propósito de derivar de tal tipo de comportamiento un beneficio personal o para personas relacionadas”. Indiscutiblemente el hecho generador de esta clase de corrupción se desprende de la necesidad de un individuo por acelerar o saltarse algún procedimiento y aunque en perspectiva se está realizando un proceso legal y cotidiano en una entidad, necesita de dadas para ser ejecutado de forma oportuna, esto evidencia la negligencia de las instituciones para ejecutar oportunamente las labores encomendadas y conlleva a un ambiente propicio para que se realicen esta clase de delitos.
- La segunda clase de corrupción es la que viola las reglas legales o la aplicación parcial de estas (Corrupción administrativa): Esta es la clase de corrupción más común en las entidades, en ella los funcionarios violan las reglas influenciados por

burócratas de mayor jerarquía, asiduamente se ven implicados factores económicos. “La consecuencia directa más importante de esta clase de corrupción es que la legislación y las políticas públicas sencillamente no son aplicadas”.

- La Tercera clase es la llamada “Captura del Estado”: a diferencia de la segunda en la que se violan las reglas, en esta se busca cambiar directamente las normas con el fin de convertir una postura ilegal en algo legal mediante modificaciones a las leyes y de esta manera favorecer los intereses de los implicados de tal forma que a futuro no se vean comprometidos en prácticas ilícitas. Esta última postura es una de las más usadas por las personas que ostentan el poder tanto económico como político y es en consecuencia la que más afecta el desarrollo sostenible de los países debido a que las decisiones están en manos de un grupo privilegiado de individuos que usan las leyes para favorecer los intereses privados dejando de lado los fines esenciales del estado, “servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación; defender la independencia nacional, mantener la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo” (Avedaño, 2015).

2. CORRUPCIÓN Y DEMOCRACIA

La relevancia del tema de la corrupción en el análisis político radica en que al haber corrupción tanto pública como privada un sistema político es calificado como corrupto. La corrupción pública, es decir, el uso de un cargo público en beneficio propio o de terceros y en contra de los intereses de una institución o comunidad, minimizan el significado de la democracia. De acuerdo a David Held citado por Catarina, la democracia, en términos generales, es una forma de gobierno en la que el pueblo preside, rige, administra y manda (Held,1996:18) pero que puede verse obstruida o

minimizada por la corrupción donde los actores políticos actúan proporcionando preferencia a sus intereses personales o de grupo. (Catarina.udlap, s/a).

Es importante precisar que la tributación está íntimamente relacionada con el entorno político, económico y social de un país, ya que dentro del imperio de un Estado Soberano este puede crear, derogar o modificar tributos, por lo tanto un país para poder seguir adelante depende de la correcta toma de decisiones de las distintas instituciones públicas y sobre todo del Poder Legislativo y Poder Ejecutivo; sí no encontramos toma de decisiones correctas y adecuadas desde las políticas económicas y fiscales no pretendamos que exista cumplimiento voluntario de los ciudadanos de un país en el pago de sus tributos, como prueba la Nación de un Estado, necesita ver retribuida las necesidades básicas de un país en condiciones de calidad que finalmente es el fin del círculo virtuoso de la tributación señalado por Vito Tanzi.

A continuación, pasaremos a explicar académicamente que es el cumplimiento voluntario y las brechas en el campo tributario.

3. CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO Y EL CIERRE DE BRECHAS TRIBUTARIAS

3.1 Una aproximación a los fundamentos del cumplimiento voluntario

Significativamente, en la legislación tributaria moderna existe interés en promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, aunque no se precisa el sentido y alcance de la expresión. Al separar para el análisis los términos que componen la expresión, se encuentra dentro de la variedad de opiniones, que muchos de los actos realizados por el sujeto son voluntarios, es decir, sin factores externos que lo obliguen. Al respecto, Ferrater (1988), citado por

García, señala que, históricamente se ha interpretado la voluntad desde cuatro puntos de vista: El psicológico o el antropológico: la voluntad corresponde a cierta facultad humana, como expresión de cierto tipo de actos. El moral: se relaciona la voluntad con los problemas de la intención y con los aspectos requeridos para el bien. El teológico: se ha usado para caracterizar el aspecto fundamental de la realidad o personalidad divina. El metafísico: se ha considerado como un principio de las realidades y como motor de todo cambio. Para este autor, han sido abundantes las opiniones en cuanto a la voluntad, pero en relación con los cuatro puntos de vista señalados, la mayor parte de ellas se han fundado en consideraciones de tipo psicológico. Entre las muchas interpretaciones de la voluntad, están los que la conciben como una determinada voluntad humana; otros la interpretan como abreviatura de ciertos actos: los actos voluntarios o voliciones; en esta interpretación, explica Ferrater (1988), el uso de la palabra voluntad puede presentar dudas, ya que puede llevar a reificar⁷ los actos mencionados en una especie de entidad. Supone que el interés por evitar tal reificación ha hecho menos frecuente, el uso de la palabra voluntad, o se usa solo como una abreviatura más o menos cómoda, en textos filosóficos y psicológicos. Este autor considera que existen otras opiniones que han insistido en el carácter irreductible, o relativamente irreductible de la voluntad o hasta de los actos voluntarios, distinguiéndola del deseo y de la razón; dentro de esta corriente ha existido cierta tendencia a considerarla en cierta forma como irracional. A su juicio, sin embargo, ya otros clásicos pensadores como Rene Descartes (1596-1650) y Gottfried Leibniz (1646-1716), opinaron que la voluntad se haya siempre en muy estrecha relación con otras facultades o con otros tipos de actos; bajo este enfoque se relacionan los actos de voluntad con las razones que se tienen o se alegan para ejercer la voluntad, es decir para querer algo. Se estima así, que la voluntad es dirigida por razones o en todo caso por preferencias, las cuales pueden ser objeto de deliberación. En este orden se afirma que la voluntad

7 Reificación es considerar a un ser humano o viviente consciente y libre como si fuera un objeto o cosa no consciente ni libre; también se refiere a la reificación o cosificación de las relaciones humanas y sociales, que se transformarían al reificarse en meras relaciones de consumo de unas personas respecto a otras.

es un elemento en una especie de “continuo” de actos, que van desde los impulsos, o desde los instintos (en ocasiones concebidas como impulsos mecanizados y orgánicamente institucionalizados), hasta los actos de ejecución, la evaluación, la deliberación, la preferencia y la resolución (Ferrater, 1988). Algunos filósofos clásicos ya habían intentado poner en escena la voluntad en algunos actores sociales. Rousseau (1916), por ejemplo, para explicar el funcionamiento de la sociedad en su obra *El Contrato Social*, al Estado lo simbolizó como la voluntad general. El Estado, es el dueño absoluto de la propiedad y bienes particulares, cuyos poseedores no pasan de ser simples depositarios del bien público. En su activo, el Estado elabora las leyes civiles y políticas. La voluntad general como Estado es siempre recta y dedicada a la utilidad pública, al interés común.

Mientras que la voluntad particular interpreta al pueblo. El pueblo en cambio no siempre presenta la misma rectitud, quiere su bien, pero no lo comprende, su voluntad es la suma de voluntades particulares y atiende al interés particular. Esta situación permite que aparezcan diferencias entre la voluntad particular y la general. La significación de tales voluntades en la obra de Rousseau (1916), entran en juego para establecer la dinámica de un país. Este autor se refiere al Estado como consumidor y no productor, que obtiene la sustancia para su consumo del trabajo de sus miembros. Los particulares contribuyen con el Estado con aquella parte de su trabajo que excede de sus necesidades. Dependiendo de la existencia del Estado, el excedente de producción de los particulares está en función de las necesidades de ese Estado y tal excedente está determinado por la fertilidad del clima, de la clase de trabajo que la tierra exige, de la naturaleza de sus producciones, de la fuerza de sus habitantes, de la mayor o menor consumación, de la naturaleza de los gobiernos y de muchas otras relaciones semejantes. La naturaleza de los gobiernos es fundamental para la contribución de los particulares, pueden existir gobiernos más o menos voraces, fundándose las diferencias en el principio de que, mientras más se alejan las contribuciones de su origen, tanto más onerosos son. Para Rousseau (1916: 266), “los contribuyentes, su medida no debe hacerse por la cantidad, sino por el camino que tienen que

recorrer para volver a las manos de donde han salido. Cuando esta circulación es pronta y bien establecida, poco o mucho que el pueblo pague, es siempre rico y las finanzas marchan bien, cuando, por el contrario, por poco que el pueblo de, este poco no vuelve a sus manos, dando continuamente pronto se arruina. El Estado no es nunca rico y el pueblo es siempre pobre”. En esa relación, la distancia entre el pueblo y el gobierno decide lo oneroso de los tributos. Los tributos son más onerosos a medida que esa distancia es mayor. En el caso de gobiernos democráticos el pueblo tiene menor carga de contribuciones, en la aristocracia son mayores las contribuciones, en gobiernos monárquicos son máximas. En la obra de Rousseau (1916), prevalece la idea del tributo como fin para la distribución en la sociedad. Y es en esa distribución en la sociedad donde está la forma de medir la voluntad en el cumplimiento, la riqueza del Estado y el pueblo y la calificación de oneroso e injusto del tributo. En el contexto de la administración tributaria, la palabra “voluntad” está asociada a los vocablos “cumplimiento de los contribuyentes al tributo” como una forma de señalar la tendencia de dicha administración para lograr la recaudación presupuestada. Esta condición requiere expresarse en un modelo que incluya una concepción de la voluntad del contribuyente y permita su participación en un marco institucional que tome en cuenta sus valores e intereses para motivarlo a dicho cumplimiento.

En el aspecto informal, la estructuración de esa convivencia Estado-contribuyente implica la promoción de actitudes y comportamientos basados en ideas y motivaciones propias de una cultura hacia el tributo. Tales motivaciones, aunque no son normas escritas determinadas por las Leyes, son activadas por el sistema de incentivos utilizado por la administración tributaria en la interacción con el contribuyente, y en gran medida son ellas las que determinan la forma de cooperación, apoyo y participación de éste, y por ende, definen el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias (García, 2007).

No debemos olvidar que tal como señala Rousseau el tributo tiene como fin su distribución en la sociedad. Deberíamos preguntarnos realmente la recaudación

por tributos cumple su añorado fin social, respuestas que se han visto plasmados en las realidades dadas por la pandemia del Covid-19.

4. EL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO COMO INSTITUCIÓN DE LA MODERNIZACIÓN TRIBUTARIA

El cumplimiento voluntario es una categoría que ha adquirido relevancia en el desarrollo de una reforma tributaria. El auge en el uso de esta noción parece indicar un nuevo modo de hacer la tributación para lograr una mayor recaudación fiscal y una disminución de la evasión. Probablemente significa también una modalidad de tributación más cooperativa, focalizada según lo señalado por el BID (1997: 136), “en menos normas coercitivas para restringir el uso indebido del poder del Estado que crea graves problemas de credibilidad”. Es decir, con normas que más que castiguen al contribuyente, favorezcan e incentiven el intercambio de los sujetos. Esta condición adquiere fundamental importancia en países donde el intercambio ciudadano-sistema tributario, ocurre en condiciones de incertidumbre por factores tales como la desinformación, corrupción y decepción en la finalidad del tributo. En tal sentido, el planteamiento esbozado por Jorrat (1998: 3) presenta algunos factores que deben ser incluidos en el diseño de un sistema para inducir al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Entre los supuestos del análisis destaca en la base del sistema tributario la necesidad de suficiencia del sistema, la cual depende de la capacidad recaudatoria, entendida como “la recaudación posible de alcanzar en un sistema tributario determinado y un esfuerzo fiscalizador óptimo”.

Este concepto se distingue del concepto de recaudación efectiva y recaudación potencial. La recaudación efectiva corresponde al monto de los ingresos tributarios obtenidos, en condiciones de evasión. La recaudación potencial es aquella que

“se obtendría si existiera un 100% de cumplimiento voluntario y es mayor que la recaudación efectiva y la capacidad recaudatoria” (Jorrat, 1998: 3). De esto se deduce que el cumplimiento voluntario se expresa en la recaudación potencial, que es consecuencia de factores de política tributaria, de la función fiscalizadora de la administración tributaria y factores ambientales. Las manifestaciones de la política tributaria están en el nivel de tasas, la amplitud de las bases imponibles, el nivel de sanciones. Las manifestaciones de la función fiscalizadora corresponden a la eficiencia de la administración tributaria para reducir la evasión. Los factores ambientales constituidos, por ejemplo, por la aceptación de los tributos y ética de los contribuyentes, que inciden sobre la dificultad y disposición de los contribuyentes para evadir o eludir los impuestos. En esta explicación, Jorrat (1998) resalta un grupo de variables, que deben ser atendidas en el marco de un cumplimiento voluntario, como son las siguientes:

a) La tasa legal: por lo general, resulta ambiguo medir el impacto ocasionado por el aumento de la tasa legal sobre la recaudación. De tal manera que los aumentos de las tasas deben ser cuidadosamente estudiados y explicados para que puedan producir aumentos en la recaudación. Por lo general, si las tasas son altas, un nuevo aumento podría hacer caer la recaudación y aumentar la pérdida del bienestar. En el caso del impuesto sobre la renta, las tasas progresivas a las rentas personales discriminan el ahorro; al reducir la rentabilidad se castiga el esfuerzo adicional y se incentiva la evasión o elusión de impuestos por la tasa marginal alta. Estos casos Mizrachi (2001), considera que la imposición tiene sus limitaciones en la conducta del contribuyente, quien reacciona por razones psicológicas ante el impuesto, ese límite se constituye en un factor a considerar en el momento de escoger los tipos de imposición, el diseño de la política tributaria y las facilidades para el pago. En el caso del IVA⁸, las tasas diferenciadas aumentan los costos administrativos de los contribuyentes y de la administración tributaria, por la dificultad para fiscalizar y la disponibilidad

de información. Se producen también espacios de evasión, declarando ventas afectadas con altas tasas como si fueran ventas afectadas con tasas menores. Distorsiona la redistribución del tributo, puesto que las tasas bajas para determinados productos benefician a las personas independientemente del nivel de ingresos.

b) Amplitud de la base imponible: la limitación de la base imponible a través de exenciones⁹, deducciones y tratamientos especiales produce una disminución de la recaudación. No obstante, las exenciones, aunque sacrifican la recaudación, en ocasiones son decretadas para disminuir la regresividad del impuesto, incentivar el consumo de bienes o servicios y por dificultad para gravar ciertos productos. En el caso del IVA un aumento de la recaudación puede estar dado por la eliminación de exenciones, pero esa decisión debe considerar el impacto en la administración del impuesto, en los consumidores, en la recaudación tributaria y en la evasión tributaria.

c) Administración del impuesto: la administración tributaria incurre en aumentos de sus costos, por concepto de la fiscalización de las exenciones y por la definición de los límites de las exenciones. En el contribuyente también se aumentan los costos de cumplimiento tributario por el hecho de que debe mantener por separado la relación de ventas no exentas y realizar los cálculos en proporción a las ventas gravadas. En los consumidores es preciso determinar si la exención del impuesto produce una variación significativa en el precio que paga el consumidor, ya que la exención actúa sobre el valor agregado de la etapa exenta, causando muchas veces efectos regresivos en los consumidores

En cuanto al impacto de las exenciones del IVA en la recaudación tributaria, en ocasiones la eliminación de la exención más que beneficiar la recaudación, puede causar una pérdida de ingresos fiscales cuando esta afecta las etapas intermedias, ya que el valor del bien o servicio adquirido por el producto, se hace parte de su valor agregado. En la evasión tributaria la exención del

impuesto para determinados bienes o servicios puede producir un aumento de la evasión fiscal, al utilizar ese recurso en la compra con factura en nombre de un contribuyente del IVA, también cuando existen insumos de uso común en productos exentos y gravados. La facilidad y disposición de los contribuyentes para evadir y eludir impuestos está en una legislación tributaria que no contempla un sistema de sanciones que inhiba efectivamente la evasión y en una estructura tributaria compleja, representada por tasas múltiples, exenciones, tratamientos especiales y deducciones, factores que en su conjunto reducen la capacidad recaudatoria.

d) Eficacia de la acción fiscalizadora: relacionada con la probabilidad de detectar el incumplimiento tributario. En la medida en que la administración disponga de mayor probabilidad de ejercer la acción fiscalizadora, mayor será su eficacia. Esta probabilidad produce efectos en los contribuyentes quienes perciben la acción fiscalizadora produciéndose la sensación de control y los induce al cumplimiento tributario. Entre las líneas de acción que la administración tributaria puede utilizar para aumentar la probabilidad de detección, se encuentran: aumentar la disponibilidad de información con respecto a la magnitud de las obligaciones tributarias de los contribuyentes: la idea es hacer visible los impuestos de los contribuyentes, a través de la información recibida por terceros con medidas administrativas para solicitar información acerca del monto y destino de honorarios cancelados, dividendos pagados por sociedades anónimas, intereses pagados por los bancos, ventas efectuadas con tarjeta de crédito, compras con facturas en supermercados y grandes tiendas. Jorrat (1998) señala el impacto que puede tener este recurso a través del ejemplo chileno, cuando en 1995 se aprobó una ley para solicitar información a los bancos sobre los intereses pagados a cada contribuyente. Pero, aunque los bancos no enviaron la información, el solo hecho de haberse aprobado, produjo efectos en los contribuyentes reduciendo la evasión de un 50% a un 35%. Esta situación revela las consecuencias del aumento de la probabilidad de eficacia de la fiscalización en la administración

⁹ En derecho tributario, la exención fiscal recoge en un sentido amplio, aquellos supuestos en que alguna actividad o alguna persona no soporta realmente la carga económica que por aplicación estricta de las normas impositivas, habría de corresponderles.

percibida por los contribuyentes, como recurso para disminuir la evasión.

e) Simplificidad de la estructura tributaria: esta es explicada a través de la identificación de cuatro aspectos que deben ser tomados en cuenta para evitar la complejidad de la estructura tributaria como causa de incumplimiento: la certidumbre, la capacidad fiscalizadora, la dificultad y la manipulabilidad. La certidumbre se refiere a que las leyes tributarias definen claramente las obligaciones tributarias, lo que evita que la administración tributaria desvíe recursos y tenga dificultad en comprobar los delitos, ante el hecho de los errores del contribuyente, por una mala interpretación de la ley. En el caso de la capacidad fiscalizadora, una estructura tributaria compleja se traduce en mayores costos para la administración y en una menor probabilidad de detectar la evasión. Los recursos y el tiempo utilizado en una auditoría compleja reducen la capacidad fiscalizadora, así, por ejemplo, en el caso de una declaración de impuestos sobre la renta con abundantes créditos, deducciones y tratamientos especiales requiere de una auditoría de más tiempo que la auditoría practicada a una declaración del IVA sin exención y de una sola tasa. La complejidad de la estructura tributaria crea dificultad en el contribuyente para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, debido a los costos que se originan, constituidas por el dinero gastado en asesorías, tiempo dedicado a entender las leyes e instructivos, recopilar los documentos exigidos. La manipulación tiene condiciones favorables cuando en las leyes tributarias existe multiplicidad de impuestos y tasas; la heterogeneidad en la determinación de la base imponible facilita al contribuyente minimizar, evadir y eludir el pago de impuesto.

f) El nivel de sanciones: no es preciso que el aumento de sanciones conduzca directamente a un mayor cumplimiento tributario. En ocasiones las sanciones se hacen inaplicables en los casos de incertidumbre de la legislación tributaria; castigos excesivos, sanciones elevadas pueden inducir a la corrupción, ya que se hace más rentable negociar con contribuyentes y fiscalizadores, eso sin tomar en cuenta que el largo tiempo que transcurre entre el delito y la aplicación del castigo, hace que la sanción pierda efecto disuasivo.

g) Aceptación del sistema tributario: está en relación con la justicia del sistema tributario percibida por el contribuyente. La aceptación depende de factores tales como la moderación de la carga tributaria, equidad del sistema tributario, destino de los impuestos, la relación entre la administración y los contribuyentes. Si la carga tributaria es excesiva y no existe moderación de la carga tributaria, esto puede ser percibido por el contribuyente como injusto o expropiatorio. De igual modo, cuando el contribuyente percibe que el destino de los impuestos es el gasto adecuado en bienes y servicios públicos, se financian en cantidad suficiente, se cumple con los programas sociales y no existe excesivo despilfarro burocrático, se producen incentivos para cumplir con el pago de los impuestos.

Jorrat (1998) considera que el tratamiento de estos factores puede ser una labor de la administración tributaria, informando a los ciudadanos acerca de cómo se utilizan los impuestos, utilizando campañas publicitarias para el conocimiento de la importancia y destino de los impuestos. En la relación del ente tributario con los contribuyentes se debe procurar que estos últimos reciban un trato justo y digno, los trámites sean expedidos y los tiempos de espera y atención sean reducidos.

Debido a que el impuesto es una sustracción del ingreso del contribuyente, este requiere para su pago de información relacionada con la necesidad del gasto público y de la inversión de los recursos, como medida orientada a evitar la resistencia a la extracción impositiva, enfoque diferente a las medidas de sancionabilidad de la conducta, sobre todo a las del incumplimiento de deberes formales, que ha traído como consecuencia un incremento de la corrupción y de los costos de administración del impuesto. Esto tiene como fundamento que el contribuyente perciba el beneficio propio del pago del impuesto, de esa forma se evita que asuma conductas de evasión o elusión. (García, 2007)

Para que se pueda dar el cumplimiento voluntario, se necesita del compromiso y actuación de la Administración Tributaria, los organismos jurídicos encargados de la promulgación y modificación de leyes en materia tributaria así como de los organismos de la

administración de los ingresos tributarios, resaltados en un grupo de variables señaladas por Jorrat, desde una adecuada tasa legal tributaria, amplitud de la base imponible, una correcta administración del impuesto, la eficacia de la acción fiscalizadora, simplicidad de la estructura tributaria, la reestructuración de ser necesario del nivel de sanciones y finalmente la aceptación del sistema tributario, reflejando en la satisfacción de las necesidades básicas de un ciudadano que cumple con el pago de sus impuestos voluntariamente.

En el siguiente acápite presentaremos el complemento o consecuencia que se generaría con un cumplimiento voluntario.

5. CIERRE DE BRECHAS TRIBUTARIAS

5.1 Brecha Tributaria

Si bien los sistemas tributarios modernos dependen del cumplimiento voluntario, a menudo hay herramientas disponibles para medir y controlar el cumplimiento tributario. El análisis de brechas tributarias ofrece a la administración tributaria y a los encargados de formular políticas, y a las partes interesadas pertinentes, un indicador del monto de ingresos tributarios perdido por el incumplimiento, la elusión, y el impacto de las opciones normativas. La brecha tributaria de cualquier impuesto, según la definición del del FMI¹⁰, es la diferencia entre el ingreso potencial de la base imponible económica subyacente y la recaudación efectiva. De acuerdo con esa definición general, la brecha tributaria puede desglosarse en dos componentes principales: el

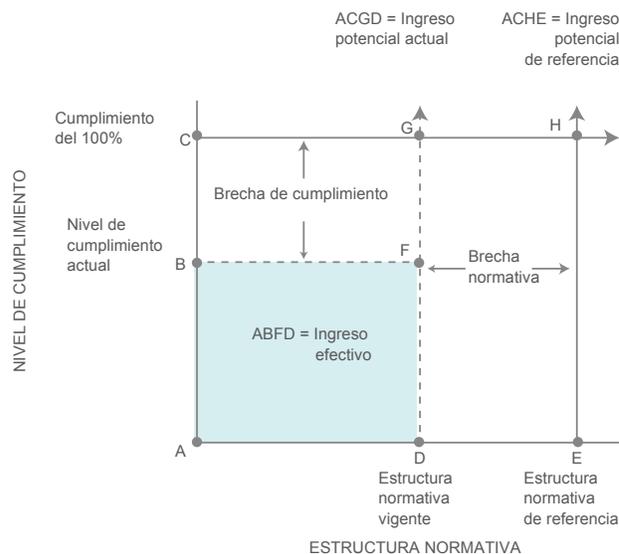
vez permite que los administradores tributarios y los encargados de formular políticas evalúen los posibles medios para mejorar el desempeño del ingreso apuntando a uno de los dos componentes de la brecha tributaria (Hutton, 2017).

Para poder entender cómo se determina una brecha tributaria tomaremos el ejemplo de Hutton en referencia al IVA o IGV en nuestro país.

Nos muestra la aplicación de la metodología del RA-GAP el cual implica estimar el tamaño de la brecha de cumplimiento de manera descendente comparando la recaudación potencial por IVA con la efectiva. La primera se estima a partir de estadísticas económicas que cubren la totalidad de la base imponible del IVA, y la segunda se estima a partir de las declaraciones del IVA y registros relacionados. Las ventajas principales de este método son que a) cubriría todas las pérdidas por incumplimiento, aunque no se hayan identificado por separado; y que b) los resultados pueden compararse con los costos fiscales de los gastos tributarios y otros alivios como barreras a la movilización de ingresos.

Ilustración de los componentes de la brecha tributaria

Gráfico N° 1



Fuente: Eric Hutton

10 Fondo Monetario Internacional

La metodología del RA-GAP¹¹ utiliza datos estadísticos para estimar el valor del ingreso potencial de referencia y datos de la administración tributaria para determinar el valor del ingreso efectivo, y luego analiza la diferencia entre ambos. El proceso puede resumirse de la siguiente manera: Paso 1: Estimar el ingreso potencial de referencia, RPR (recuadro ACHE en el gráfico 1). Paso 2: Determinar el ingreso efectivo, AR (recuadro ABFD). Paso 3: La brecha tributaria = RPR-AR.

Un componente clave de la estimación del ingreso potencial es la definición de un marco normativo de referencia. En el caso de un IVA, la estructura normativa de referencia utilizada en el RA-GAP es la tasa única vigente aplicada a todo el consumo final. La brecha de cumplimiento se estima con el mismo procedimiento general, con la excepción de que el ingreso potencial con el que se compara el ingreso efectivo se construye utilizando el marco normativo vigente, en lugar de un marco de referencia. El proceso es similar al de la brecha tributaria general. Paso 1: Estimar el ingreso potencial en el contexto de la configuración normativa vigente, CPR (recuadro ACGD). Paso 2: Determinar el ingreso efectivo, AR (recuadro ABFD). Paso 3: La brecha de cumplimiento = CPR-AR. Una vez definida la brecha de cumplimiento, la brecha normativa es la diferencia entre el ingreso potencial de referencia (RPR) estimado y el ingreso potencial actual (CPR). Alternativamente, puede expresarse como la diferencia entre la brecha tributaria y la brecha de cumplimiento. Cabe señalar que, como en el caso del ingreso actual, hay una diferencia entre el ingreso potencial que existe dentro de la brecha normativa y el rendimiento del ingreso que se conseguiría contra ese potencial; es decir, el cierre de la brecha normativa concretaría pérdidas de cumplimiento. Si bien sería posible indicar esa situación extendiendo la línea BF hasta la línea EH, esto podría ser engañoso, ya que la tasa de cumplimiento vinculada con la eliminación de toda partida de gasto tributario podría no ser igual a la tasa de cumplimiento promedio actual (Hutton, 2017).

6. DIMENSIONES DE LAS BRECHAS TRIBUTARIAS

En el informe N° 012-2018-SUNAT/7.A0000, la administración tributaria peruana SUNAT, presenta su plan de trabajo al Viceministerio de Hacienda del Ministerio de Economía y Finanzas, señalando como finalidad en el campo de tributos internos el control permanente de las brechas tributarias agrupándolas en cinco dimensiones las cuales son:

- i. Inscripción
- ii. Documentación y registro de operaciones
- iii. Declaración
- iv. Pago
- v. Veracidad

En ese sentido, en caso un contribuyente incumpla con alguna de sus obligaciones, se origina una brecha tributaria que debe ser tratada mediante diferentes acciones, toda vez que ella tendrá un impacto en los ingresos tributarios del Estado.

Para ello, el accionar de la Administración Tributaria está enfocado en el cierre de estas brechas, a partir de una gestión del riesgo que permita dirigir la actuación de la SUNAT hacia procedimientos más eficientes no solo dirigidos a la detección del Incumplimiento tributario sino también al cambio de comportamiento positivo de los contribuyentes, es así que se desarrollan dos líneas de actuación fundamentales y de la misma Importancia las que detallamos:

- Facilidades a los que quieren cumplir.
- Prevención y corrección del fraude de los incumplidores tributarios.

Las principales medidas que se implementarán para Incrementar la recaudación, en el marco del Plan Estratégico Institucional 2018-2020, se describen a continuación:

¹¹ La metodología del RA-GAP; utiliza datos estadísticos para estimar el valor del ingreso potencial de referencia y datos de la administración tributaria para determinar el valor del ingreso efectivo, y luego analiza la diferencia entre ambos.

1. Brecha de inscripción: Corresponde;

• *Implementación de un nuevo modelo de Registro*

Redefinición del modelo de inscripción al Registro Único de Contribuyentes, a fin de incorporar aquella información que genera valor en las acciones de facilitación y control del cumplimiento de obligaciones tributarias, de modo que permita a la SUNAT identificar oportunamente los potenciales incumplimientos tributarios en determinados grupos de contribuyentes, permitiéndole así implementar tratamientos efectivos para corregir los comportamientos lejanos de la legalidad, así como medidas de facilitación en el grupo de mayor cumplimiento tributario.

Se busca que el nuevo Registro Único de Contribuyentes este compuesto por la información declarada por los contribuyentes, la resultante de las actuaciones de la Administración Tributaria y por aquella obtenida a través de terceros.

• *Campañas de inscripción y actualización del Padrón del RUC¹²*

En dichas campañas se brindará Información a los segmentos informales de la economía, trasladando además los servicios que presta la Administración Tributaria a los lugares de realización de las actividades económicas, a fin de facilitar cumplimiento de las obligaciones tributarias de las contribuyentes, relacionadas con la inscripción al RUC y la actualización de los datos del Registro Único de Contribuyentes. Para ello, se convocará además la participación de otras instituciones públicas involucradas en la formalización. Las acciones se focalizarán en las actividades económicas de los productos y servicios de mayor valor agregado, además de aquellas que requieran para sus operaciones autorizaciones sectoriales, ampliando así la base tributaria de mayor interés fiscal.

• *Promover el uso de un identificador único*

Desarrollar mecanismo de cooperación e intercambio de información que permitirán que las instituciones públicas requieran un único identificador de las personas (naturales o jurídicas) generadoras de obligaciones tributarias, en los diversos trámites vinculados a potenciales actividades empresariales, ampliando así la posibilidad de simplificar los servicios brindados a los ciudadanos y potenciar la trazabilidad de las operaciones de interés interinstitucional.

• *Establecer acciones sobre inscritos de alto riesgo*

Se incorporarán mecanismos de identificación de la simulación de realización de operaciones para lograr la Inscripción en el RUC, que permite a dicho grupo de contribuyentes el trasladar crédito o gasto tributario no real y/o el incorrecto acogimiento de los regímenes tributarios de menor imposición, lo que permitirá establecer tratamientos que aseguren la correcta inscripción al RUC de los contribuyentes o su baja en dicho registro.

Además, se adoptarán medidas de control en la habilitación de la inscripción para aquellos contribuyentes con perfil de alto riesgo, complementadas con acciones destinadas a establecer si tienen capacidad para realizar la actividad económica declarada.

2. Brecha de Documentación y registro de operaciones: Corresponde;

• *Incentivos para la correcta emisión y solicitud de comprobantes de pago*

Promover la participación masiva en los sorteos referidos a la solicitud del comprobante de pago por parte del adquirente, y masificar las deducciones adicionales en la determinación del Impuesto a la

¹² Registro único de Contribuyentes

Renta de Personas Naturales, a que se refiere el Decreto Legislativo N° 1258¹³, priorizando los sectores ofertantes de mayor incumplimiento tributario.

Adicionalmente, se ejecutarán acciones de control masivo de la emisión y entrega de comprobantes de pago en aquellos segmentos de mayor generación de valor agregado y presentan alto índice evasión, incluso a partir del seguimiento del traslado de bienes, con la aplicación de las sanciones que corresponden al incumplimiento de dicha obligación; además se realizarán cruces de Información continuos a fin de identificar y eliminar la incorrecta emisión de facturas en operaciones no deducibles para determinar la renta neta, como aquellas no necesarias para producir y mantener la fuente.

Complementariamente, se incorporarán criterios de riesgo a segmentos de contribuyentes, a efectos de determinar la procedencia total, parcial o improcedencia en la autorización de comprobantes de pago, de modo que se restrinja la posibilidad de traslado de crédito y/o gasto tributario por parte de proveedores de operaciones no reales.

• **Masificación del uso de comprobantes de pago electrónicos (CPE)**

Las características de los comprobantes de pago electrónicos, no solo reducen al administrado los costos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, sino además le permite a la Administración Tributaria, mejorar su capacidad de control sobre las operaciones que sustentarán la determinación de los impuestos; en ese sentido, se ampliará el universo de obligados a la emisión de dichos comprobantes, Incorporando a la totalidad de generadores de rentas de tercera categoría, además de efectuar un seguimiento de dicha obligación en aquellos segmentos de contribuyentes que presenten características de riesgo, lo que involucrará incluso la implementación de reglas de autorización para su emisión en atención a sus antecedentes.

• **Masificación de Libros electrónicos**

Dado que los libros electrónicos también cumplen un rol importante en la simplificación de las obligaciones tributarias y se constituyen como un mecanismo para mejorar el cumplimiento tributario, el cierre de la brecha de incumplimiento de su presentación constituye unas de las actividades que serán priorizadas, incorporando en el seguimiento incluso la evaluación de la consistencia que debe existir entre la información registrada y la correspondiente a la emisión de comprobantes de pago, así como respecto de la consignada en las declaraciones determinativas presentadas por los obligados.

3. Brecha de declaración: Corresponde;

• **Control de saldos a través del registro de los débitos y los créditos**

Continuar con el desarrollo del Proyecto de Cuenta Única, por medio del cual se busca facilitar la declaración y el pago mediante una nueva plataforma de Ingreso, así como gestionar y transparentar los saldos de deuda y créditos al contribuyente, poniendo a su disposición una Cuenta Única, logrando con esto simplificar las obligaciones tributarias y mejorar el control de los saldos deudores, lo que impactará significativamente en la recuperación de la deuda tributaria, haciéndola más oportuna y eficiente.

• **Gestión de omisos de las declaraciones**

Como etapa previa a la implementación de la Cuenta Única se efectuará un control permanente de la obligación de presentar las declaraciones determinativas a las que están obligados los contribuyentes del Régimen Especial de Renta, Régimen MYPE Tributario y Régimen General, a partir del uso intensivo de Información proveniente entre otros, de los comprobantes de pago electrónicos, libros electrónicos, sistemas de pago e impuesto a las transacciones financieras, lo que

¹³ Corresponde a la deducción adicional de 3 UIT para las personas naturales o físicas; correspondiente a cierto tipo de gasto de consumo, alquiler de vivienda y servicios donde se soliciten con recibos por honorarios electrónicos.

asegurará la ampliación de la base de contribuyentes declarantes.

4. Brecha de pago: Corresponde;

- **Optimización de los procedimientos que afectan la exigibilidad de la deuda**

A través de la automatización de los principales procedimientos que suspenden la posibilidad de gestión de la deuda tributaria, que además redundará en menores plazos de atención, se buscará incrementar la oportunidad de recuperación de la misma, para lo cual se incorporará en la evaluación automática a realizar, entre otros, el perfil de riesgo de los contribuyentes, permitiéndole así a la Administración Tributaria adoptar eficientemente las medidas de cobro de deuda e incrementar la efectividad de sus actuaciones.

- **Gestión de los sistemas de pago (detracciones, percepciones y retenciones)**

Se efectuará un seguimiento constante de montos detruidos, percibidos y retenidos, además del nivel de cumplimiento tributario de los contribuyentes sujetos a los sistemas de pago, a fin de identificar oportunamente omisiones relacionadas con la determinación de las obligaciones tributarias, lo que será comunicado a través de las acciones de control que se programen. Conjuntamente con la evaluación antes descrita, el estudio del comportamiento por segmentos de la economía le permitirá a la SUNAT, realizar la actualización de los mencionados sistemas, entre otros, en el grupo de contribuyentes obligados, en las tasas aplicables y en el listado de bienes involucrados, según corresponda.

- **Posicionamiento de las transacciones no presenciales**

Con la implementación de un mayor número de herramientas informáticas, se buscará incrementar la realización de transacciones no presenciales relacionadas a la extinción de las obligaciones tributarias, entre otros, ampliando los medios de pago existentes, lo que permitirá a los contribuyentes mayor simplicidad y menor costo, situación que promoverá

el pago voluntario de las obligaciones tributarias determinadas.

Como complemento de lo descrito en el párrafo precedente se desarrollarán además nuevos esquemas de gestión inductiva, basados en herramientas de relacionamiento que reconozcan el comportamiento de los contribuyentes, a través múltiples canales de contacto.

5. Brecha de veracidad: Corresponde;

- **Rediseñar los procesos de fiscalización y devoluciones**

Con el objeto de optimizar los procesos de fiscalización y devoluciones, se incorporarán modificaciones al actual procedimiento de fiscalización, de modo que en este se incorpore el análisis previo de un conjunto importante de fuentes de información y la opinión de equipos multidisciplinarios, a fin de incrementar los resultados de detección de modalidades evasivas y/o elusivas, que generen un cambio de comportamiento masivo en el universo de contribuyentes.

Por otro lado, en la atención de las solicitudes de devolución se desarrollarán mecanismos de verificación previa referidos a la fehaciencia de las operaciones que sustentan la generación del valor agregado, incorporando además gestión de riesgo en el procedimiento de atención de las mismas, considerando los antecedentes de los solicitantes y de aquellos que han operado en las transacciones que generaron el saldo a devolver.

- **Desarrollo de programas selectivos y masivos de control**

Se seleccionarán y ejecutarán acciones de fiscalización de alto impacto en la determinación global de obligaciones tributarias principalmente del Impuesto a la Renta, considerando, entre otros, la agrupación sectorial, la cadena productiva, la relación empresarial y el tipo de operaciones que realizan los contribuyentes, de modo que en el análisis del cumplimiento tributario se incorporen las diferentes condiciones de la generación del hecho imponible que será materia de determinación por parte de la Administración Tributaria.

Adicionalmente, se programarán acciones de control de aquellas personas naturales que no sustentan con sus rentas, declaradas y/o imputadas, los montos de dinero acreditados o desembolsados en el sistema financiero, así como los gastos realizados, priorizando aquellos que han acumulado grandes patrimonios existentes en el país o en el extranjero.

En relación a las actuaciones masivas, estas serán de diferente nivel de profundidad, desde alertas tempranas hasta auditorías parciales electrónicas, las mismas que se centrarán en los Impuestos a la Producción y al Consumo, así como en la consistencia de la información que sirve de base para la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría, sobre la base de la evaluación histórica de las características tributarias, económicas y financieras del contribuyente y de sus vinculados, incorporando para tal efecto modelos analíticos de datos y comportamiento.

El control del crédito fiscal se perfeccionará a través del uso intensivo de información y la formulación de patrones de comportamiento de los identificados previamente como emisores de operaciones no reales y/o receptores de créditos sustentados en gastos no deducibles, para lo cual en la realización de procedimientos de fiscalización selectivos se priorizarán aquellos sectores de mayor riesgo, incluyendo la intervención tanto del emisor como del receptor de los comprobantes de pago que pretenden sustentar indebidamente crédito fiscal, gasto o costo.

- ***Programas de control de modalidades evasivas y elusivas referidas a la fiscalidad internacional.***

En los procedimientos de control de las operaciones internacionales se incorporará la evaluación de la fehaciencia de las operaciones, además de la determinación del precio de las mismas, con lo que se abrirá un nuevo espacio para la identificación y tratamiento de las modalidades de evasión y elusión que llevan a cabo los contribuyentes, sobre las cuales se promoverán las modificaciones de carácter

normativas, operativas e informáticas que permitan reducir su utilización.

- ***Implementar la adecuación a OCDE¹⁴***

Para reducir el nivel de incumplimiento en el Impuesto a la Renta, se implementarán medidas que combatan esquemas o prácticas elusivas, en especial las asociadas a operaciones internacionales, a los estándares mínimos asociados a las medidas BEPS y en relación a la transparencia fiscal internacional e intercambio de información; se espera además culminar con la actualización de la normatividad interna a los estándares requeridos y la ampliación de la red de convenios, que permita incrementar la posibilidad de intercambio de información y detección oportuna de modalidades que erosionan los ingresos fiscales (SUNAT, 2018).

El cierre de brechas tributarias es un gran reto para las Administraciones Fiscales, tal como lo hemos señalados existen 5 brechas tributarias la brecha de inscripción una de las brechas más importantes debido que se busca que los informales pasen a la formalidad y con ello ampliar la base tributaria, la brecha de documentación y registro de operaciones busca que los contribuyentes que cumplieron con inscribirse en la primera etapa pueden otorgar en todas sus transacciones sus comprobantes de pago para ello se busca la masificación del uso de comprobantes de pago electrónicos y masificación en el uso de los libros electrónicos. La brecha de declaración, corresponde a la materialización en el cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante las declaraciones determinativas e informativas para ello las Administraciones Fiscales tiene que velar y utilizar todos sus cruces de información con lo que cuentan para asegurarse que los contribuyentes no traten de evadir o eludir los tributos, finalmente la brecha de pago y veracidad busca la efectividad del cumplimiento tributario en términos nominales, es importante precisar que la brecha de veracidad es a posteriori donde se busca el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte

14 Organización para la cooperación y desarrollo económico.

del deudor tributario, mediante programas selectivos y masivos de control así como la identificación y el control de las modalidades evasivas y elusivas referidas a la fiscalidad internacional. Hasta aquí hemos querido hacer una síntesis de la importancia de las brechas tributarias, con especial relevancia en estos tiempos de pandemia de las brechas de inscripción, donde se busca que el sector informal que el Perú es el 70% pase a la formalidad, así como la importancia de ampliar el espacio fiscal; habría que preguntarnos vale la pena crear nuevos tributos en estos tiempos de pandemia que ha traído como consecuencia, recesión económica y desempleos o es tarea de las Administraciones

Fiscales hoy más que nunca atacar mediante la inteligencia tributaria los fenómenos tributarios que tanto nos aquejan, informalidad, evasión, y elusión tributaria, grandes males tributarios que tienen como cabeza a la corrupción del Estado, ya que ningún potencial contribuyente ni contribuyente quiere tributar voluntariamente por el nivel de corrupción del Perú, que hasta en épocas de pandemia han hecho lucro con el dolor de muchos de nuestros compatriotas, dígame usted ¿pagaría sus impuestos voluntariamente?, he allí la importancia del presente artículo.

7. CONCLUSIONES

- Fortalecer el cumplimiento voluntario por parte de las Administraciones Tributarias, como estrategia inteligente del cierre de brechas tributarias en pro del aumento de la recaudación tributaria sin necesidad de utilizar la coerción o coacción.
- Entiéndase por brecha tributaria, la diferencia entre la recaudación efectiva y la recaudación máxima potencial, es decir, la comparación de la suma que se recaudó y el máximo que podría recaudarse, expresada como porcentaje, el cual nos indica el nivel global de cumplimiento o eficacia logrado por la administración tributaria.
- Los países tienen como función principal proporcionar a la nación, un sistema tributario estable y transparente el tiende a mejorar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, disminuir su costo de cumplimiento y reducir las oportunidades de corrupción.
- La identificación, medición y disminución de las brechas fiscales es un instrumento que aporta información sobre la actuación de la administración tributaria y, por consiguiente, que ayuda a la rendición de cuentas de la administración ante su sociedad.

8. REFERENCIAS

- Avedaño, K. (2015). *La corrupción, origen y desarrollo*. Bogotá, Colombia. <https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/7341/AVENDANORTIZHEIDYKARINA2015.pdf;jsessionid=BB3B2BE160F074C9CDD5E08131D179FD?sequence=1>
- Catarina.udlap. (s/a). La corrupción y su historia. México. Recuperado el 13 de junio de 2020
- García, J. (abril de 2007). *El cumplimiento voluntario como institución de la reforma del sistema tributario venezolano*. Venezuela. <https://upcommons.upc.edu/bitstream/handle/2099/2963/EI%20cumplimiento%20voluntario.pdf>
- Hutton, E. (2017). *Programa de Análisis de Brechas Tributarias en la Administración de Ingresos Públicos: Modelo y metodología para la estimación de la brecha tributaria en relación con el Impuesto al Valor Agregado*. s/c: FMI.
- Móntoya, I. (s/a). *Sobre la corrupción en el Perú, algunas notas sobre sus características, causas, consecuencias y estrategias para enfrentarla*. Lima, Perú. [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/98F34F32106A975A05257E0600627371/\\$FILE/Sobre_la_corrupci%C3%B3n_en_el_Per%C3%BA_Montoya.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/98F34F32106A975A05257E0600627371/$FILE/Sobre_la_corrupci%C3%B3n_en_el_Per%C3%BA_Montoya.pdf)
- Piergiorgio, S. (2012 de agosto de 2012). *La Vanguardia*. <https://www.lavanguardia.com/estilos-de-vida/20120803/54331562523/historia-de-la-corrupcion.html>
- Quiroz, A. (2013). *Historia de la Corrupción en el Perú*. Lima: Biblioteca Nacional del Perú.
- Solórzano, D. (5 de julio de 2011). *La cultura tributaria, un instrumento para combatir la evasión tributaria en el Perú*. Perú. [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/03959836C65E2E5805257C120081DB15/\\$FILE/cultura_tributaria_dulio_solorzano.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/03959836C65E2E5805257C120081DB15/$FILE/cultura_tributaria_dulio_solorzano.pdf)
- SUNAT. (2018). Informen N° 012-2018-SUNAT/7A0000. Plan de trabajo, SUNAT, Gerencia de Estudios Económicos, LIMA. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/doc/Plan_de_Trabajo_SUNAT.pdf

9. ANEXOS

Anexo 1

Impacto del COVID-19: América Latina y el Caribe, es el epicentro de la crisis sanitaria y de la crisis económica, al disminuir el PBI en un 9.4% según el FMI a junio del 2020 a nivel regional, ¿qué hacemos con la recaudación tributaria?, he allí la importancia

de la disminución de la corrupción e inteligencia fiscal para que las Administraciones Tributarias disminuyan la evasión, elusión tributaria y la disminución de la informalidad tributaria.

Contracción del PIB por región – Proyecciones de junio 2020	Crecimiento 2019	Proyección 2020	Proyección 2021	Diferencia con proyecciones FMI Abril 2020	
				Proyección 2020	Proyección 2021
Asia, economías emergentes y en desarrollo	5,5	-0,8	7,4	1	8.5
África Subsahariana	3,1	-3,2	3,4	-1.6	4.1
Estados Unidos	2,3	-8.0	4.5	-5.9	4.7
Zona Euro	1.3	-10,2	6.0	-7.5	4.7
América Latina y el Caribe	0,1	-9.4	3,7	-4,2	0,5
Argentina	-2.2	-9.9	3,9	-4,2	-0,5
Brasil	1.1	-9.1	3,6	-3,8	-0,7
Colombia	3.3	-7.8	4.0	-5.4	0.3
Perú	2.2	-13.9	6.5	-9.4	1.3

Fuente: FMI y OXFAM

Gráfico de desplome de los ingresos tributarios en la región

Cuadro Recaudación promedio mensual



Cuadro Variación Recaudación Promedio Mensual

Países	Ene 2019	Feb 2019	Mar 2019	Abr 2019	May 2019
Argentina	-5.48	-5.02	-8.16	-23.39	-20.15
Brasil	4.69	-4.55	-3.67	-28.79	-20.15
Colombia	9.38	4.38	-5.04	-31.87	-20.15
Costa Rica	-4.26	14.04	2.65	-24.12	-20.15
Ecuador	5.24	-7.60	6.15	-35.59	-35.33
El Salvador	4.07	5.69	0.49	-30.48	-20.15
España	7.92	3.46	15.91	-31.46	-26.96
EEUU	6.85	9.80	1.91	-54.99	-25.17
Guatemala	8.06	7.41	-29.48	9.56	-25.68
Italia	3.57	8.86	-4.51	-20.15	-20.15
Marruecos	7.08	12.32	11.95	-21.21	-20.15
México	10.88	-1.89	30.08	-15.27	-20.15
Panamá*	4.48	10.32	-41.93	-53.80	-20.15
Perú	4.02	-0.42	-15.86	-36.56	-21.01
Rep. Dom.	3.96	3.31	-15.61	-20.15	-20.15
Uruguay	1.28	-3.36	2.91	-9.88	-19.24
Promedios	4.48	3.55	-3.26	-27.70	-24.79

Fuente: CIAT. Reporte de Recaudación COVID-19 (Julio 2020)- Gráfico 0.0. https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2020/Reporte_Recaudacion_Covid-19_CIAT

Anexo 2

Desplome de los ingresos fiscales de la Región a raíz de la pandemia. Por lo tanto, es momento de plantearnos una nueva normalidad también en lo tributario.

Reformas fiscales de urgencia ante la crisis: los instrumentos tradicionales no bastan

- Los efectos de la pandemia están resultando catastróficos para la recaudación tributaria
- Estimación Oxfam: desplome de los ingresos fiscales de **US\$ -113.000 millones**
 - 2% del PIB de la región
 - Equivalente al 59% del gasto en salud de los gobiernos centrales

Calda de casi un **30%** de recaudación anual en PERÚ y COLOMBIA

Fuente: OXFAM

Pero no todo es crisis en las empresas ya que debido a la pandemia hay otros sectores que se han visto beneficiados, es allí donde se debe poner atención en las acciones de fiscalización o acciones de control, así como la necesidad de gravar a los servicios digitales, como los servicios streaming que no cuenta con regulación en Perú en referencia a la imposición directa e indirecta vía el comercio electrónico directo modalidad de negocio a consumidor, business to consumer (B2C).

Presento los sectores que han visto aumentada sus ganancias en tiempos de pandemia.

Sector e-commerce: +22%

Sector tecnológicas: +36%

Sector farmacéutico: +8%

Fuente: OXFAM

Anexo 3

Es oportuno una reforma tributaria integral en referencia a las exenciones tributarias a los sectores beneficiados en épocas de pandemia como el sector farmacéutico.



Fuente: OXFAM

Anexo 4

En el presente gráfico presentamos la disminución de la recaudación tributaria, dada la coyuntura en que nos encontramos de tiempos de pandemia.



Fuente: SUNAT

Anexo 5

Las primeras acciones realizadas por la entidad tributaria peruana en relación a sectores que se han visto beneficiados en épocas de pandemia, para disminuir la brecha tributaria de inscripción y con ella ampliar la base tributaria peruana.

SUNAT IDENTIFICÓ A VENDEDORES EN LÍNEA QUE OPERAN SIN RUC Y EVADEN IMPUESTOS

- 21 200 contribuyentes evaluados.
- En ciertos segmentos, hasta un 60% no están inscritos en el RUC.

¿Rubros identificados?
Venta de mascarillas, alcohol, material médico, alimentos, dispositivos electrónicos, envío de productos vía delivery.

Acciones:
La Sunat envía comunicaciones inductivas para que infractores regularicen su situación.

¿Cómo obtener o reactivar tu RUC?
A través de la Mesa de Partes Virtual de la Sunat, ubícala en centrovirtual.sunat.gob.pe

Objetivos

- ✓ Asegurar una competencia en igualdad de condiciones.
- ✓ Identificar operaciones sujetas al pago de impuestos.
- ✓ Contribuir, con lo recaudado, a financiar las medidas económicas establecidas.

PERÚ Ministerio de Economía y Finanzas | SUNAT | EL PERÚ PRIMERO

Fuente: SUNAT



EL NUEVO RUMBO DE LA TRIBUTACIÓN

sobre la renta de las empresas
en Angola

Milcon Lourenço **Ngunza**

SINOPSIS

El texto presenta un análisis que nos atrevemos a pensar es innovador sobre el nuevo marco fiscal para las empresas en Angola. En el origen está la reciente ola de reformas tributarias, que derivó en la alteración de una parte considerable de la legislación tributaria, incluyendo la reformulación de los principales ejes del sistema tributario.

Las consideraciones posteriores que rigen el análisis de este artículo presentan una sinopsis de los principales ejes del actual marco tributario de las empresas, desde la versión original del Código del Impuesto Industrial hasta su más reciente reforma.

Palabras Clave: Angola, Reforma Tributaria, Empresas, Renta, Impuesto Industrial.

CONTENIDO

Introducción

1. La tasa de impuesto industrial general
2. La tasa de retención de liberación sobre los servicios accidentales
3. La tasa aplicable al sector bancario y de seguros, operadoras de telecomunicaciones y empresas petroleras angoleñas
4. Otros regímenes: amortizaciones, provisiones, fusión y escisión de empresas
5. Tributación de empresas individuales
6. El régimen simplificado del impuesto industrial
7. Conclusiones
8. Referencias

AUTOR

Coordinador de Estudios y Reforma Tributaria del Centro de Estudios Tributarios de la Administración General Tributaria de Angola; Jurista; Especialista en Reforma Tributaria y Desarrollo de la Universidad de Tsinghua, Beijing, China; Especialista en Tributación de Empresas por el Instituto De Derecho Económico Financiero y Fiscal de la Facultad de Derecho de Lisboa, Portugal.

INTRODUCCIÓN

Las empresas privadas de Angola constituyen actualmente la mayor parte del tejido empresarial angoleño, y cada vez quedan menos empresas del sector público en actividad. Según las últimas cifras dadas a conocer por el INE¹, de las empresas que operaron en 2017, el 0,3% fueron empresas estatales, el 0,3% asociaciones y fundaciones, el 2,5% sociedades anónimas, el 50,0% unipersonales y el 47,0% sociedades limitadas. El tejido empresarial angoleño observó una tendencia cada vez mayor durante el período 2016 a 2019. Al final del período en cuestión, 202.496 empresas fueron analizadas en el Archivo de Unidades Estadísticas de Negocios. De este universo, 55.957 estaban activas en 2019, frente al año anterior, que tenía un universo de 52.689 empresas activas.

Sin descuidar los cambios impuestos por las restricciones económicas, financieras y de tipo de cambio de nuestro país a la comunidad empresarial nacional, ahora sumados a los resultantes de la pandemia de la Covid-19, el análisis de los datos anteriores es importante para cualquier persona interesada en comprender la constitución de nuestro tejido empresarial, en el que predominan las sociedades limitadas. Este tipo de sociedad es el preferido para la constitución de empresas más pequeñas, frente al tipo de sociedad anónima, con una estructura menos exigente, por ejemplo, la no obligatoriedad de contar con un capital social mínimo y la renuncia a un órgano de supervisión.

En segundo lugar, están los empresarios individuales, que desarrollan su actividad sin recurrir a un vehículo corporativo, que es el mayor inconveniente de no tener su responsabilidad limitada ante los acreedores de los activos adscritos a su negocio. Las sociedades de

responsabilidad limitada y las empresas unipersonales, que en conjunto representan el 97% de nuestro tejido empresarial, son, a primera vista, el rostro del emprendimiento angoleño.

Las consideraciones posteriores que rigen el análisis de este artículo presentan una sinopsis de los principales ejes del actual marco tributario de las empresas, desde la versión original del Código Tributario Industrial hasta su más reciente reforma mediante la Ley N° 26/20, de 20 de julio.

1. LA TASA DE IMPUESTO INDUSTRIAL GENERAL

Con la más reciente reforma legislativa al marco fiscal para la tributación de empresas, que culminó con la aprobación de la Ley modificatoria del Código Tributario Industrial, se aprecia claramente el principal objetivo de estimular la productividad del Impuesto Industrial sobre el PIB, así como incrementar su competitividad en términos de la tributación internacional, brindando así un mayor aporte a la atracción de inversión extranjera directa, así como mejorando el entorno empresarial y la estricta atención al cálculo del gasto y la parafiscalidad².

Este cambio permitió llevar a cabo una profunda reformulación de las tasas aplicables a las empresas, con (i) una reducción de las tasas impositivas nominales; (ii) el aumento de la retención en origen sobre servicios accidentales, (iii) el aumento de la tasa de las empresas del sector bancario, seguros, operadores de telecomunicaciones y empresas petroleras nacionales, en los términos definidos por el Decreto Presidencial No. 3/12, de 16 de marzo, (iv) la revisión de las tarifas aplicables al régimen de auto facturación y (v) la

1 Instituto Nacional de Estadística, Anuario de Estadísticas Empresariales 2016-2019. https://www.ine.gov.ao/images/Anuario_Estatistica_das_Empresas_DID_SC.pdf

2 Preámbulo de la Ley N° 26/20, de 20 de julio - Ley de modificación del Código Tributario Industrial

3 Aprobado mediante Decreto Presidencial No. 50/11, de 15 de marzo.

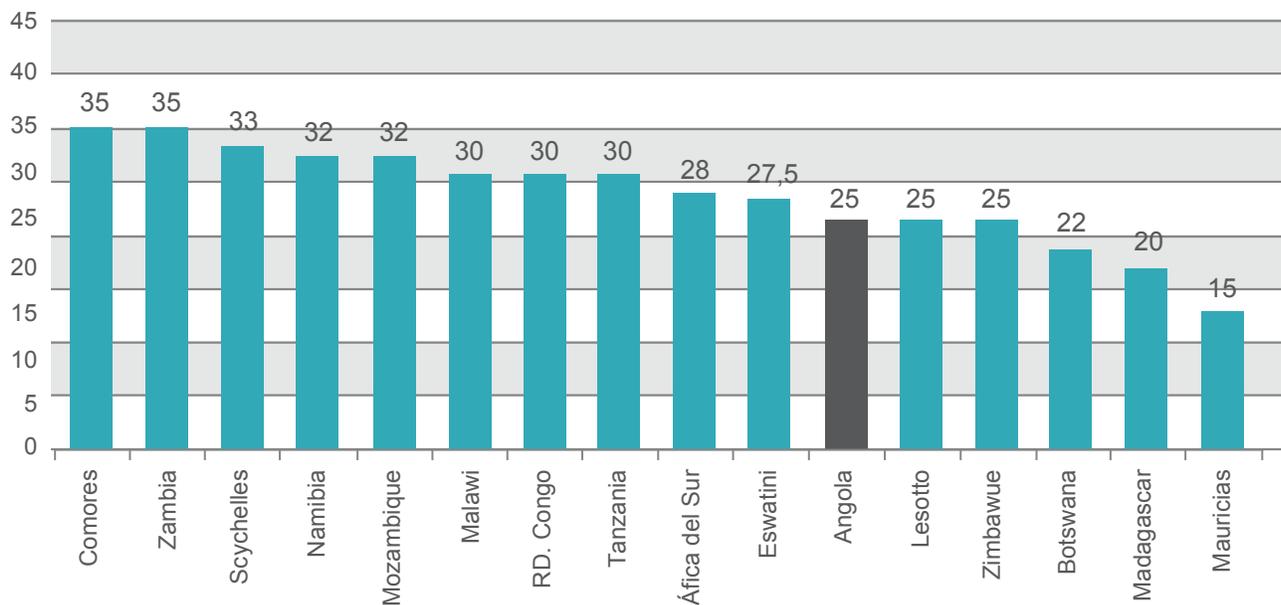
revisión de la política de asignación, gestión y control de las exenciones tributarias.

En vista del objetivo proclamado de construir una *tributación empresarial favorable a la inversión*, previsto en los Lineamientos Ejecutivos para la Reforma Tributaria³, la reestructuración del marco tributario empresarial mostró una transferencia progresiva de la carga tributaria de la renta al consumo. Así, también se privilegió la introducción de nuevas normas y la eliminación de otras, tanto en materia del impuesto industrial como en el propio Código General Tributario⁴, encaminadas a simplificar el cumplimiento

de las obligaciones tributarias, la internacionalización y competitividad de las empresas angoleñas, así como, la revisión de algunos regímenes fundamentales para incentivar la inversión privada nacional y extranjera.

La reducción de la tasa del Impuesto Industrial general en 5 puntos porcentuales, es decir, del 30 al 25%, coloca a Angola dentro de la tasa promedio internacional, al mismo tiempo, permitiendo al país salir de la gama de miembros de la SADC con tasas más altas a los beneficios empresariales para convertirse en uno de los que tienen la tasa más baja, como se muestra en los gráficos a continuación.

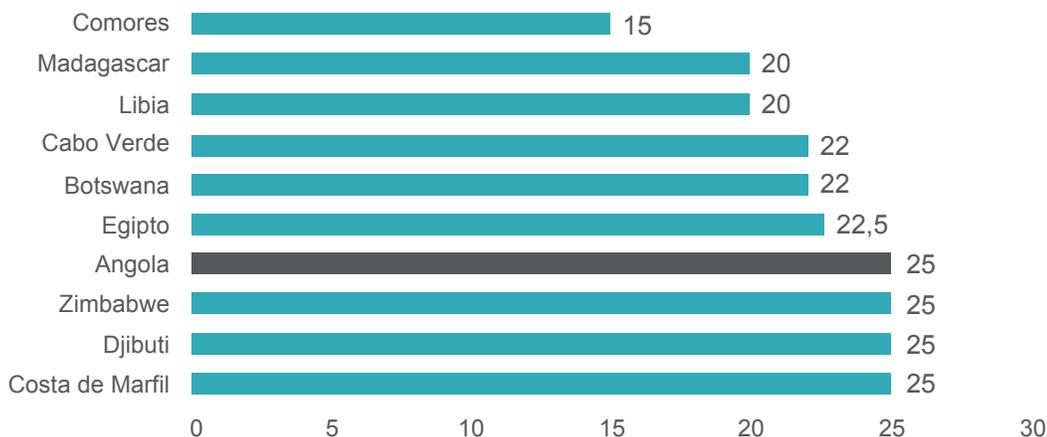
Gráfico 1. Tasas del Impuesto Sobre la Renta de las Empresas (%)



Angola se encuentra ahora entre los países de África, y no solo en la SADC, con la tasa impositiva más baja sobre las ganancias corporativas.

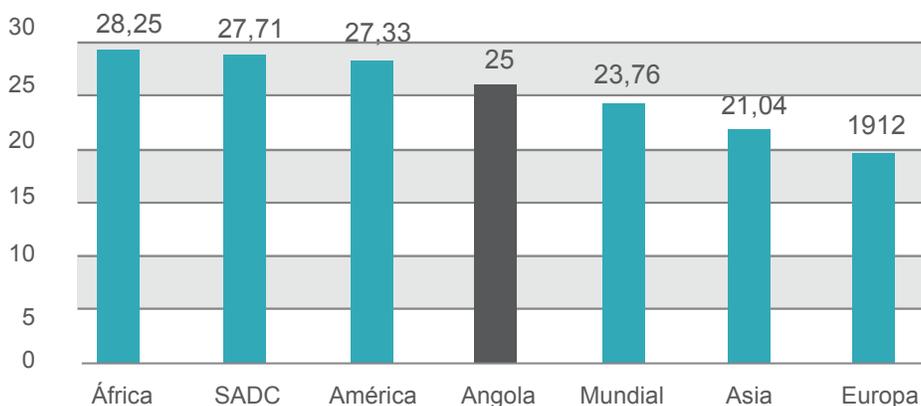
⁴ Las reformas al Código General Tributario, llevadas a cabo por la Ley n° 21/20, de 9 de julio, agrupan un conjunto de medidas legislativas que permiten a los contribuyentes obtener legítimamente ventajas fiscales. Respecto, por ejemplo, a la multa aplicable por impago de cualquier cuota o la totalidad del impuesto dentro del plazo legal, el legislador modificó su porcentaje en menos de 10 p.p., es decir, del 35 al 25%. El mérito de esta medida radica en que armoniza el interés público de disuadir el impago del impuesto en el plazo legal y el gravamen no excesivo del contribuyente.

Gráfico 2. Tasas de impuesto sobre la renta empresarial más bajas de África (%)



Un gráfico final sitúa la tasa del Impuesto Industrial por debajo de la media de la SADC, África y América, lo que representa un excelente paso hacia la mejora de la competitividad de las empresas.

Gráfico 3. Promedios por Zona vs Angola (%)



Fuente: Opinión Técnica de Coordinación y Tratados Internacionales del Centro de Estudios Tributarios de la AGT

Sin embargo, se trata de una opción de política tributaria en la que la literatura especializada ha demostrado experiencias que nos permiten pensar que menores tasas impositivas acompañadas de la expansión simultánea de la base respectiva no son necesariamente incompatibles con un aumento en los ingresos recaudados, ya que desalientan el fraude y la evasión fiscal.

La práctica internacional ha demostrado que es posible diseñar cambios fiscales, orientados a simplificar el sistema y bajar tasas impositivas relativamente neutrales en términos presupuestarios y con importantes resultados positivos en la dinamización de la economía y la creación de empleo en el mediano y largo plazo⁵.

⁵ Véase al respecto Comisión de Reforma del IRC - 2013, Informe Final - Una Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Empresas para la Competitividad, el Crecimiento y el Empleo, junio de 2013, pág. 46. <https://www.occ.pt/fotos/editor2/relatorioirc.pdf>

Por otro lado, en el caso de los ingresos por actividades exclusivamente agrícolas, acuícolas, apícolas, avícolas, ganaderas, pesqueras y forestales, se estableció una tasa impositiva sustancialmente menor a la realidad anterior, pasando del 15 al 10%.

De hecho, como el Estado no puede, en las circunstancias actuales, prescindir de la recaudación tributaria, no fue posible llevar la desgravación fiscal sobre las ganancias corporativas al nivel deseado. Sin embargo, es importante recordar que en la contabilización de las nuevas tarifas prevaleció un criterio de moderación, en el que se tuvo especialmente en cuenta el grado deseado de apertura de la economía angoleña al mundo exterior, que, de hecho, motivó la última revisión de la Ley de Inversión Privada, habiéndose eliminado varias limitantes para la inversión extranjera, a saber, el requisito de capital social mínimo, así como la eliminación de las 'asociaciones obligatorias' con capital angoleño. Por tanto, se sintió la necesidad de situar las tarifas en un nivel que encaje con las vigentes en países con un nivel de desarrollo similar al nuestro o con los que mantenemos relaciones económicas.

2. LA TASA DE RETENCIÓN DE LIBERACIÓN DE SERVICIOS ACCIDENTALES

Se registró un aumento de 8,5 p.p. en la retención en origen sobre servicios accidentales prevista en los artículos 71 y siguientes del Código del Impuesto Industrial. Todas las entidades que, sin ningún tipo de representación en Angola, presten servicios en el territorio nacional a favor de personas naturales o jurídicas con domicilio social, gestión efectiva o establecimiento permanente en Angola están sujetas a tributación bajo este régimen, independientemente del lugar de prestación. La entidad beneficiaria del servicio está obligada a retener en la fuente, sobre el valor global del servicio prestado, una tasa del 15%, diferente de la tasa del 6,5% exigida en el contexto de la versión antigua del Código Tributario Industrial.

De hecho, esta medida de política tributaria se justificó en gran medida por la necesidad de una protección

efectiva del contenido local, resultante de la reducción de la tasa general del impuesto del 30% al 25%, y en última instancia, se busca inducir a los operadores económicos extranjeros que proporcionan regularmente servicios en el territorio nacional, sin embargo, agregar valor real a la economía, debido a la ausencia de algún tipo de estructura en Angola, como un establecimiento estable aquí.

La necesidad de combatir la erosión de la base imponible y las transferencias ilícitas, especialmente en la industria extractiva, fue también una de las principales razones del aumento de la tasa en los términos en que se produjo. Si bien se sabe que la retención en la fuente es una forma de defender la base imponible frente al uso de precios de transferencia, resulta insuficiente cuando la tasa es sustancialmente más baja que las tasas que se aplican al Impuesto Industrial, como es el caso de Angola, donde la tasa impositiva general se incrementó al 25%, como se mencionó anteriormente.

En este sentido, se recomienda la adopción de mecanismos legales robustos, capaces de mitigar el uso de la elusión y la evasión fiscal, lo que se justifica por la adhesión de nuestro país al panel de flujos ilícitos de capitales de la Comisión de Economía de la Unión Africana y la Comisión Económica para África de las Naciones Unidas. Según esta organización internacional, de 2005 a 2015, alrededor de 60 mil millones de dólares estadounidenses (aproximadamente 2 mil millones de dólares estadounidenses/año) fueron retirados ilícitamente de África, a través de contratos externos o entre la empresa matriz y la sucursal, como resultado de las debilidades legislativas de los países menos desarrollados.

Visto como un mecanismo de protección de los ingresos, sin perjuicio de la necesidad de contratar servicios en el exterior, dada la escasez interna de muchos servicios esenciales, cabe señalar que la contratación sistemática y en algunos casos injustificada de servicios en el exterior ejerce presión sobre los recursos en moneda extranjera del Estado. En este contexto, el mecanismo de retención de cobro en la fuente constituye un instrumento eficaz de:

- i.) combate a los vehículos de precios de transferencia en empresas con representación internacional, donde la construcción de la prueba de los hechos es bastante difícil;
- ii.) incentivo a la contratación interna de servicios con oferta interna, principalmente los Servicios de Administración, pero a opción de la entidad de representación internacional, dichos servicios son contratados a la casa matriz y/o afiliadas, experiencia también vivida en el sector petrolero;
- iii.) incentivo a la contratación externa con países que han firmado y/o están en proceso de firma de convenios para evitar la doble tributación con Angola (Portugal, Emiratos Árabes Unidos).

Además, en el contexto del derecho comparado, se encontró que la tasa del 6,5% era mucho más baja que la media africana. Teniendo en cuenta países comparables, la tasa aplicable en Sudáfrica fue del 15%, Namibia 10 y 15%, Nigeria 10%, Kenia 20%, República Democrática del Congo 14%, Zambia 20%, Cabo Verde la tasa oscila entre 1 y 20%, solo por nombrar algunos ejemplos⁶.

En definitiva, se trata de una modificación que evidencia la función extrafiscal del impuesto⁷, como vía utilizada intencionalmente para inducir a los agentes económicos a determinadas conductas de interés público relevante. En tal sentido, se pretende que los agentes económicos contraten con empresas nacionales o con empresas extranjeras ubicadas en el territorio nacional, si bien, en cualquiera de las dos situaciones, en lugar del 15%, la tasa aplicable es ahora la prevista en el artículo 67 del Código Tributario Industrial. Además, se trata de una preocupación que no se limita a la política fiscal, ya que algunos sectores adoptan mecanismos legales orientados hacia el mismo propósito. Es lo que sucede

con la aprobación del Decreto Presidencial N° 27/20, de 20 de octubre, que establece el régimen jurídico para la promoción del contenido local en el sector petrolero.

3. LA TASA APLICABLE AL SECTOR BANCARIO Y DE SEGUROS, OPERADORAS DE TELECOMUNICACIONES Y EMPRESAS PETROLERAS ANGOLEÑAS

La tributación a las instituciones financieras y del sector de las telecomunicaciones ha levantado, en los últimos 10 años, un interés generalizado y cobrado una enorme importancia en los Estados. Se tiene en cuenta que estos sectores, además de los aportes que hacen a la sociedad a través del financiamiento a la economía, la promoción de productos financieros, la creación de empleo y el acceso a nuevas tecnologías, como resultado de los diversos productos y servicios que poseen, también, por regla general, muestran ingresos considerables año tras año.

Así, debido a la crisis financiera global de 2007-2008, el Fondo Monetario Internacional (FMI) propuso, en 2010, a los países del G-20⁸ la creación de impuestos globales sobre estas instituciones, con el objetivo de financiar paquetes de rescate financiero. La propuesta presentada se refería a la creación de una tasa fija y otra sobre beneficios y pagos. Sin embargo, a pesar de que esta sugerencia del FMI obtuvo un consenso general del G20, lo cierto es que pocos la implementaron ya que los bancos ofrecieron una gran resistencia.

“El sector de los servicios financieros es quizás el sector económico más importante en las sociedades modernas. En las economías de servicios más avanzadas, como los Estados Unidos de América (EE. UU.), el sector financiero emplea a más personas que la industria de la

6 Información consultada el 26 de octubre de 2020

7 Para un mayor desarrollo sobre este tema, Maria De Fatima Ribeiro, Tributos: Extrafiscalidad, en Estudios Fiscales, Org. Eduardo Sabbag, Editora Saraiva, São Paulo, p. 121 y ss.

8 Financial Sector Taxation The IMF's report to the G-20 and Background material, International Monetary Fund, September 2010. Los ocho países más ricos e influyentes del mundo forman parte del G20, a saber, Alemania, Canadá, Estados Unidos de América, Francia, Italia, Japón, Reino Unido y Rusia y 11 países emergentes (Sudáfrica, Arabia Saudita, Argentina, Australia, Brasil, China, Corea del Sur, India, Indonesia, México y Turquía).

confección, la automotriz, la informática, los productos farmacéuticos y el acero combinados. Cerca de 5,4 millones de personas son empleadas por empresas de servicios financieros en los EE. UU. Los servicios financieros representan casi el 5% del Producto Interno Bruto en los EE. UU., aproximadamente el 5,5% en Alemania, el 3,5% en Italia y se encuentran estadísticas similares para otros sectores de la Unión Europea. ... El sector financiero japonés representó casi el 9% del PIB hasta 1993 (recientemente sufrió una fuerte caída), y en Singapur representa el 6,5% del PIB... En economías más pequeñas, especialmente aquellas que aspiran a una presencia significativa en el mercado internacional mercado a través de actividades bancarias en el extranjero, el sector de servicios financieros puede ser incluso más significativo. El sector financiero suizo representa más del 9% del PIB del país. Chipre, una pequeña economía mediterránea que ofrece servicios bancarios extraterritoriales a los antiguos estados de la Unión Soviética y países de Europa del Este, tiene más del 18% de su PIB proveniente de servicios financieros y empresariales, y estos sectores emplean a casi el 10% de la población⁹.

Es cierto que los datos mencionados en el resumen se refieren solo a sociedades más desarrolladas, pero también hay que tener en cuenta que, por ejemplo, según datos de Jornal Expansão, los cinco bancos más grandes que operan en Angola obtuvieron ganancias en 2018, de más de mil millones de dólares estadounidenses (USD), lo que representa un aumento del 60% en comparación con 2017¹⁰.

Datos más recientes resultantes de la evaluación realizada al sector bancario en 2020 indican que “como se mencionó anteriormente, la realización de la Evaluación de Calidad de los Activos arrojó señales alentadoras, concluyendo en el fortalecimiento general del sector bancario, con excepción del BPC

y BE, para los cuales se identificaron necesidades de recapitalización relevantes”.

En Angola, como en otros países, la banca es un sector muy dinámico que se adapta rápidamente a las adversidades, como podemos ver, por ejemplo, (i) por el número de sucursales bancarias que tenía el país en 2010 (1002) respecto a 2016 (1966), (ii) por el número de tarjetas activas y válidas y (iii) el número de Cajeros Automáticos (ATM) y Terminales de Pago Automático (TPA), donde, en comparación con 2016, hubo un crecimiento global en 2017 del 24%, con un crecimiento de las transacciones en ATM del 21% y las transacciones realizadas en TPA de aproximadamente un 35%¹¹.

A la vista de estos y más indicadores, a la luz de las demandas modernas de equidad, se consideró advertido el aumento en 5.p.p. a la tasa impositiva aplicable al sector bancario, con una evolución del 30 al 35%.

Desde nuestro punto de vista, este incremento está en línea con la perspectiva de garantizar una mejor y correcta distribución de la carga tributaria, de acuerdo con un esquema racional de progresividad, acorde con la capacidad contributiva manifestada.

Este esquema de progresividad se justifica en gran medida por la necesidad, a través del sistema tributario, de corregir la distribución de la carga tributaria sobre el sector productivo, para operar una redistribución que contribuya a la definición de un patrón de distribución considerado social y políticamente más aceptable.

En este orden de ideas, se entiende que, a medida que aumentan los ingresos, se evidencia un criterio generalmente aceptado para ajustar la carga tributaria a la capacidad contributiva.

9 El extracto tomado de la publicación de Cambridge University Press, “Performance of Financial Institutions – Efficiency, Innovation, Regulation”, Patrick Harker y Zénios Stavaras, demuestra la importancia que el sector financiero y las empresas que lo representan tienen para un país.

10 Ver: http://expansao.co.ao/artigo/110304/resultados-dos-biq-five-superam-os-mil-milhoes-usd-em-018?seccao=exp_tec

11 Gobernanza de la banca angoleña, estudio de Deloitte 2018, páginas 69 a 71.

También entendemos que este incremento, en los términos en que se presenta, sirve a la vez como factor compensador de los aspectos regresivos contenidos en la exención de la tasa del impuesto industrial general y en otras áreas de nuestro sistema tributario. Además, a pesar de las notables diferencias, existen esquemas de esta naturaleza en otros ordenamientos jurídicos, adoptando denominaciones como *complemento solidario del sector bancario*¹².

Sin embargo, el mismo razonamiento, con las adaptaciones necesarias, se extendió a las empresas del sector asegurador, operadores de telecomunicaciones y petroleras angoleñas, cuya tasa, en los mismos términos, se incrementó en 5 p.p., es decir, pasó del 30% al 35%.

Finalmente, abrimos aquí una pequeña nota para resaltar que, en el concepto de empresas petroleras privadas angoleñas, tal como lo define el Decreto Legislativo Presidencial N° 3/12, de 16 de marzo, encajan solo las empresas cuyo capital social esté íntegramente constituido por personas naturales de nacionalidad angoleña. Así, por el contrario, quedan excluidas del tratamiento fiscal favorable previsto en esta legislación las empresas que tengan en el capital social la participación parcial o total de entidades de carácter societario, aunque esta sea totalmente constituida por capital angoleño. Este aspecto es completamente incomprensible, aunque el propósito de *“garantizar, promover y fomentar la participación en el sector petrolero de empresas propiedad de ciudadanos angoleños”*, a que se refiere el Preámbulo de la citada legislación, en este último caso también se tendría en cuenta.

Finalmente, cabe señalar que el tratamiento fiscal favorable establecido en el Decreto Legislativo Presidencial N° 3/12, de 16 de marzo, se refleja en la reducción de la tasa del impuesto sobre la renta petrolera a la tasa del impuesto industrial vigente. Sin embargo, en el contexto en el que se aprobó esta

legislación, la tasa del impuesto industrial vigente correspondía al 35%, luego, a partir de 2014, la tasa se ubicó en 30%, hoy, como consecuencia de estos cambios, la tasa del impuesto sobre la renta petrolera de estas empresas es del 35%.

4. OTROS REGÍMENES: AMORTIZACIONES, PROVISIONES, FUSIÓN Y ESCISIÓN DE EMPRESAS

El Código Tributario Industrial sigue definiendo, de forma muy desarrollada, los elementos esenciales de los regímenes de amortizaciones y provisiones, cuya aplicación a situaciones concretas se hace de acuerdo con los sólidos principios contables derivados del Plan General de Contabilidad¹³, que definen, entre otros, los elementos amortizables y acumulables y la base de cálculo respectiva para, en consecuencia, determinar los métodos aceptados para efectos tributarios.

La estructura y sus elementos esenciales se mantienen intactos, dentro del alcance de los cambios introducidos en el Código Tributario Industrial, sin embargo, se consideró oportuno realizar algunos ajustes leves en el tema relativo a amortizaciones y provisiones.

Así, en el caso de las amortizaciones, en comparación con la versión anterior, hubo un aumento de AOA 13.000.000,00 al límite fiscalmente aceptado para vehículos ligeros de pasajeros o mixtos, que ahora asciende a AOA 20.000.000,00, de acuerdo con la sección e) del artículo 40 de la Ley 26/20, de 20 de julio. Se trata de una modificación cuya razón esencial es compensar el efecto negativo de la devaluación del tipo de cambio de la moneda nacional sobre este tipo de activo inmovilizado material.

En cuanto a las disposiciones, se introdujo un nuevo párrafo al artículo 45 del Código, en virtud del cual *“no se aceptan como disposición las constituidas sobre créditos con garantía, salvo en la parte no amparada”*.

12 Se trata de un impuesto adicional, vigente en Portugal, cuyo régimen fue aprobado por el artículo 18 de la Ley n° 27-A/2020, de 24 de julio.

13 Decreto No. 82/01, de 16 de noviembre.

Se trata de una medida antiabuso que busca inhibir la práctica de una planificación fiscal abusiva por parte de los contribuyentes, ya que la posibilidad de que los créditos con garantías se deduzcan del impuesto, mediante la constitución de provisiones, constituye un doble beneficio injustificable. Sin embargo, con este nuevo marco, las provisiones se utilizan solo para créditos no garantizados, o en los casos en que la garantía otorgada no cubra la totalidad del crédito¹⁴.

Por otro lado, el nuevo modelo tributario introduce algunos cambios quirúrgicos al artículo 65 del Código Tributario Industrial, adoptando una postura neutral en relación con las fusiones y escisiones de empresas, que son operaciones muy habituales en este contexto verdaderamente difícil para el empresariado nacional.

La intervención del legislador en este ámbito se basó en la idea de que no se debe obstaculizar la reorganización y fortalecimiento del tejido empresarial y, en términos generales, se crearon las condiciones para que estas operaciones no encuentren trabas tributarias para su implementación, siempre que, por la forma en que se procesan, se garantice que solo apuntan a un adecuado redimensionamiento de las unidades económicas.

5. TRIBUTACIÓN DE EMPRESAS INDIVIDUALES

Por otro lado, como hemos visto, en nuestro sistema la distribución de empresas bajo los regímenes del IRT y del impuesto industrial, es decir, bajo el régimen de empresas individuales y bajo el régimen de empresas colectivas, depende íntegramente de la forma jurídica que se le dé a la organización de la actividad económica, según se base en la actuación del comerciante individual o los *trabajadores por cuenta propia*, utilizando la expresión del Código IRT, o teniendo como apoyo una persona jurídica que,

por regla general, será una sociedad. Una visión de las cosas que, además de provocar una división de empresas que no deja de ser *algo artificial*, no conduce a un sistema unitario de tributación de las empresas, ni supone un amplio margen de libertad de elección por parte de las organizaciones empresariales.

Así, en cuanto al carácter un *tanto artificial*, de la división de empresas entre IRT e Impuesto Industrial, podemos decir que el mismo se revela en tres aspectos: no todas las empresas colectivas tributan el impuesto industrial; por otro lado, el impuesto industrial no solo grava a las entidades empresariales¹⁵; por último, el impuesto industrial también grava a las entidades que no se presentan como personas jurídicas, ya que están sujetas a este impuesto varias entidades a las que no se reconoce la personalidad jurídica, de acuerdo con la sección b) del apartado N°1 del artículo 5 del Código Tributario Industrial.

De entrada, no todas las empresas colectivas tributan el impuesto industrial, como es el caso de las entidades nacionales o extranjeras que realizan operaciones petroleras en territorio nacional, las cuales solo están sujetas al régimen tributario de las actividades petroleras, en los términos de la Ley N° 13/04, de 24 de diciembre. Lo mismo ocurre con las entidades que realizan actividades de reconocimiento, investigación, prospección y exploración de minerales, las cuales están sujetas exclusivamente al régimen tributario previsto en los artículos 238 y ss. de la Ley N° 31/11, de 23 de septiembre, que aprueba el Código de Minería.

Por otro lado, incluso en un contexto de dependencia presupuestaria de los ingresos tributarios derivados de los recursos petroleros, la tributación de las personas físicas cobró una fuerte importancia, siendo una señal del legislador a la población en general sobre la *idea de Estado fiscal*¹⁶ que se pretende materializar.

14 Como parte del trabajo técnico que precedió a las enmiendas al Código Tributario Industrial 2020, este punto se planteó en relación con algunos hallazgos concretos que habían sido reportados por la Dra. Carla Nogueira, en ese momento, como jefa del Departamento Tributario de Grandes Contribuyentes.

15 La regla de incidencia del impuesto industrial abarca las asociaciones y fundaciones, por citar dos ejemplos emblemáticos, aunque la tributación efectiva solo se da, por regla general, cuando realizan una actividad rentable.

16 Para mayor desarrollo, ver, Hermenegildo Fm Kosi, "La Constitución Fiscal y la Evolución del Modelo de Litigio Fiscal Angoleño", 1ra edición, WA Editora, Luanda, noviembre de 2018, pág. 30 y ss.

La reforma fiscal de 2020 acercó el marco fiscal aplicable a las sociedades anónimas al régimen aplicable a los comerciantes independientes, que forman parte de las denominadas empresas individuales.

Se hacen algunas críticas al modelo de tributación para empresas individuales adoptado en la versión original del Código IRT. Las principales preocupaciones sitúan en el centro del enfoque el diferente tratamiento fiscal entre los trabajadores independientes distribuidos entre los grupos B y C del Código.

Al respecto, ya han comentado Saldanha Sanches y João Taborda da Gama, señalando que: *“en Angola, los trabajadores por cuenta propia están sujetos a un régimen fiscal diferente al de los empresarios individuales. La tendencia internacional va en sentido contrario, es decir, a someter ambas categorías de contribuyentes a reglas uniformes. La opción del legislador angoleño también tiene el inconveniente de que la carga tributaria no es uniforme”*¹⁷.

Objetivamente, la crítica se basa en la tradicional separación de la tributación de la renta de los empresarios individuales, enmarcados en el grupo C, y los profesionales liberales, enmarcados en el grupo B. Por regla general, estos contribuyentes tributaban a una tasa del 15%, aplicable a la base imponible correspondiente al 70%, en cuanto a las rentas pagadas por las entidades contables, mientras que en los del grupo C, por regla general, la base imponible es la contenida en la Tabla de Beneficios Mínimos, cuya base se fija en virtud de la circunscripción administrativa donde se desarrolla la actividad, a quienes, para el cálculo del impuesto a pagar, se le aplicó la tasa del 30%.

Sin embargo, a la luz de la reciente reestructuración de la tributación corporativa, este tratamiento diferenciado mereció una atención especial por parte del legislativo, habiendo encontrado un marco tributario que favorece un marco equitativo para las dos categorías de contribuyentes y con una relativa aproximación con la tributación de las personas jurídicas. De hecho, era una distinción que ya no tenía sentido, en la medida en que hacía de la presunta tributación la regla, contradiciendo así la lógica de la tributación directa sobre la renta adoptada en nuestro sistema, por un lado. Por otro lado, la actividad de los profesionales liberales adquiere cada vez más el carácter de actividad empresarial.

De hecho, en los términos de la Ley N° 26/20, de 20 de julio, que modifica el Código IRT, los trabajadores independientes, incluidos en los grupos B y C, tributan en términos sustancialmente similares, es decir, en lo que respecta a la tasa aplicable, que pasó a ser del 25%, y en la determinación de la base imponible en caso de que el contribuyente cuente con la contabilidad, modelo contable simplificado o libro de registro de compras y ventas y servicios prestados, aspectos también presentes en el régimen tributario industrial simplificado, como veremos más adelante.

Cabe señalar que, en el ámbito de los cambios realizados, también se produjo la importación al IRT de diversos regímenes legales hasta ahora limitados a las sociedades colectivas, como el régimen de auto facturación¹⁸, la retención en la fuente a una tasa del 6,5% sobre los servicios prestados, el régimen de retención sobre servicios accidentales, de conformidad con las disposiciones conjuntas de los artículos 8, N° 8, artículo 9, N° 4 y artículo 16, N° 4, de la Ley N° 28/20, de 22 de julio.

17 Saldanha Sanches y João Taborda Da Gama, “Manual de Derecho Tributario Angoleño”, 1ª edición, Editor Wolters Kluwer bajo la marca Coimbra Editora, julio de 2010, pág. 242.

18 El Régimen Jurídico de Auto-Facturación vigente está contenido en el Decreto Presidencial No. 194/20, de 24 de julio, que derogó la auto-facturación prevista en el Régimen Jurídico de Facturas y Documentos Equivalentes. Para algunos detalles de este régimen, ver Nuno Chaves, “Autofacturación - en beneficio de las empresas, la economía y la fiscalidad justa”, artículo publicado en el Jornal Expansão, edición del 25 de septiembre de 2020. <https://agt.minfin.gov.ao/PortalAGT/#!/sala-de-imprensa/noticias/8215/autofacturacao-a-bem-das-empresas-da-economia-e-da-justa-tributacao>

Dado que la tributación incide sobre la realidad económica que constituye el beneficio de las empresas individuales y colectivas, la nueva ley garantiza que la contabilidad sea el instrumento para medir e informar esta realidad y desempeñe un papel fundamental en el apoyo a la determinación de la ganancia imponible.

En el caso de los contribuyentes del grupo C del IRT, cabe señalar que la ley mantiene vigentes los apartados 1 y 2 del artículo 9 del Código, lo que nos lleva a entender que, salvo en los casos en que se determine la base imponible con base en la contabilidad conforme a las normas del régimen general del Impuesto Industrial, es la Tabla de Beneficios Mínimos la que fija la base imponible de este grupo. Así, la existencia o no del modelo contable simplificado o del libro de registros de compraventa y de los servicios prestados se convierte en una forma de reporte de costos de estos contribuyentes, que es la condición *sine qua non* para la atribución del derecho subjetivo de deducción de hasta el 30% de los gastos incurridos y válidamente probados.

No ocurre lo mismo en el caso de los contribuyentes del grupo B, en los que el modelo contable simplificado o el libro de registros de compraventa y servicios prestados son mecanismos que se utilizan para determinar la base imponible propiamente dicha, cuando ésta ocurre por cuenta del sujeto pasivo. Es lo que, además, dispone la sección b.) del apartado 1 del artículo 8 de la Ley que modifica el código del IRT.

Se observa que, con la introducción de la contabilidad en los grupos B y C del IRT, la determinación de la base imponible por métodos indicativos en empresas individuales y en sociedades colectivas queda circunscrita a los casos expresamente previstos en la ley, que ahora se reducen al mínimo posible, ocurriendo únicamente en situaciones de anomalías e inexactitudes

en la contabilidad, si no es del todo posible realizar este cálculo en base a esta¹⁹.

Por otro lado, en una lógica de subsidiariedad²⁰, se enuncian los criterios técnicos que la Administración Tributaria debe, en principio, seguir para determinar la base imponible por métodos probatorios, garantizando a los contribuyentes los medios de defensa adecuados²¹.

6. LA NUEVA CONSIDERACIÓN FISCAL DE LAS MICROEMPRESAS

Sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación específica, a saber, la Ley N° 30/11, de 13 de septiembre, y el Decreto Presidencial N° 43/12, de 13 de marzo, al realizar una reformulación general de la tributación de la renta de las empresas, en un ámbito especialmente sensible, en el marco de los cambios realizados, el legislador sitúa en el centro de gravedad de sus preocupaciones el tratamiento fiscal diferenciado de las empresas, teniendo como norma su volumen de negocios, sustituyendo los tradicionales grupos de tributación bajo un régimen general y un régimen simplificado.

Desde el punto de vista de la simplificación de la tributación empresarial, cabe señalar que, junto al régimen general, basado en el cálculo de la renta efectiva, existe, alternativamente, un régimen tributario simplificado opcional, que se refiere a fórmulas simplificadas de cálculo de la base imponible, incluso haciendo innecesaria la presentación de los estados financieros por parte del contribuyente cubierto.

A la vista de los modelos en los que se basa el régimen tributario simplificado, es evidente que el legislador, al igual que ha ocurrido en muchos otros sectores del derecho, otorga un tratamiento tributario diferenciado

19 Contrariamente a lo que se induce a pensar la generalidad, la obligación impuesta a los contribuyentes del Régimen General del Impuesto Industrial de llevar las cuentas no excluye la aplicación de la norma contenida en el apartado 2 del artículo 12 del Código del Impuesto Industrial, siempre que se dé una de las situaciones descritas en este precepto.

20 Veja o artigo 59.º do Código de imposto industrial.

21 Para mais desenvolvimento sobre esta matéria, veja, Cláudio Paulino Dos Santos, "Garantia dos Contribuintes no Percurso do Procedimento Tributário", WA Editora, Luanda, Agosto de 2018.

por el tamaño de la empresa, revelado por su volumen de negocio, permitiéndole obtener legítimamente ventajas fiscales.

De hecho, se trata de una opción legislativa cuya justificación no es difícil de encontrar, basta recordar que el Código General Tributario, vigente desde hace más de cinco años, en su artículo 14, establece los supuestos sobre los que se orientan regímenes simplificados de tributación, en clara alusión a principios con dignidad constitucional, a saber, la capacidad de pago y el principio de prohibición del exceso.

Así, a la luz de esta nueva reforma al Impuesto Industrial, las microempresas quedan exentas, en la medida de lo posible, de cualquier burocracia empresarial o fiscal, basando su tributación en los mecanismos más sencillos posibles, mediante la presentación de un modelo de contabilidad simplificada o libro de registro de compras y ventas y servicios prestados. Se prescinde así de la mayoría de los requisitos que conlleva la propia contabilidad. Es decir, para que el impuesto sea un resultado calculado en términos tan automáticos como sea factible desde el punto de vista de su viabilidad.

Sin embargo, este nuevo marco tributario aplicable a las microempresas, considerando como tales a las empresas sujetas al régimen de exención del IVA, tiene el mérito de permitir la reducción de los costos de cumplimiento de las reglas fiscales no solo para los contribuyentes, sino también para la propia Administración Tributaria.

El régimen tributario simplificado constituye, por tanto, en los términos en que se presenta, una excepción al principio constitucional de tributación de la renta real: la tributación no se realiza sobre la base de cuestiones tributarias efectivas sino sobre la base de indicadores objetivos de carácter técnico-científico.

La conformación constitucional de este régimen resulta de su carácter facultativo o voluntario, ya que el legislador permite al contribuyente que tenga interés renunciar al régimen simplificado, siempre que pueda tributar con base en la normalidad, es decir, con base

en contabilidad de utilidades y presentación electrónica de sus declaraciones.

El régimen simplificado presupone siempre una actuación del contribuyente que renuncia a su derecho subjetivo a tributar sobre la base de la contabilidad. Y que, procediendo con una estimación de los costos que soportará y declarará, opte por enmarcarse en este régimen tributario.

En cuanto al trabajo técnico que precedió a estos cambios, en este caso particular, el foco del debate siempre estuvo inclinado por el carácter verdaderamente opcional (optativo) del Régimen Simplificado. Este marco elimina significativamente los litigios administrativos y judiciales, adoptando lógicamente la imposición constitucional de la tributación de la renta real como regla.

Se trata de un tipo de tributación que se encuentra fácilmente en el exterior, expresado, por ejemplo, en la «estimación objetiva» española, la «tasación forfaitaire» francesa o la «Pauschalbesteuerung» alemana, formas que, a pesar de las diferencias entre ellas, obedecen al mismo denominador común, basado en una lógica de simplificar, simplificar y simplificar.

De entrada, en lo que respecta a las empresas de mayor tamaño, se da una situación diferente, que ahora se encuadran en el régimen general del Impuesto Industrial, cuyos supuestos tributarios son más estrictos, e incluso la tributación debe basarse exclusivamente en la renta real, en la ganancia revelada por la contabilidad organizada regularmente.

De hecho, en relación con estos, los requisitos que implica la contabilidad obligatoria y su elaboración de acuerdo con sólidos principios contables ya no son desproporcionados. El aporte de las grandes empresas a las arcas del Estado se destaca más claramente en cuanto a su aporte fiscal, que muchas veces se ve envuelto en sofisticados y complejos esquemas de planificación tributaria a escala internacional que no está en absoluto al alcance de la mayoría de las micro y pequeñas empresas.

7. CONCLUSIONES

Dada la cantidad de cambios introducidos, se evidencian los pequeños pasos dados por la legislatura, encaminados a crear las condiciones para un entorno fiscal que permita a las empresas obtener legítimamente ventajas fiscales. Sin embargo, somos conscientes de que será en la prueba diaria de la aplicación de las nuevas normas a situaciones concretas donde se juzgará el éxito de la reforma. Esto dependerá, sobre todo, de la forma en que la Administración Tributaria y los contribuyentes encajen en el espíritu que la subyace y que, si exige un funcionamiento cada vez más eficiente de los primeros, sea igualmente importante una colaboración franca y leal de los segundos.

Sin embargo, la reforma en curso del sistema tributario es uno de los pasos que se requiere, no solo por su carácter ambicioso, en lo que a competitividad empresarial se refiere, sino también porque trae consigo un gran refuerzo de la modernización de la Administración General Tributaria y de su sistema informático, el SIGT, cuyo notable compromiso deliberado de todos sus grupos de interés permite alcanzar progresivamente el nivel deseado.

8. REFERENCIAS

Avelã Nunes, G. (2001) *Tributação dos Grupos de Sociedade pelo Lucro Consolidado em Sede do IRC – Contributos para um Novo Enquadramento Dogmático e Legal do seu Regime*. Almedina, Coimbra.

Casalta Nabais, J. (2015), *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, Edições Almedina, Coimbra, 2015, 2.ª edição.

Coutinho de Abreu, J. M. (2011). *Manual de Direito Comercial*, vol. I, 8.ª edição, Almedina, Coimbra.

Dos Santos, C. P. (2018). *Garantia dos Contribuintes no Percurso do Procedimento Tributário*. WA Editora, Luanda.

Kosi, H. F. (2018). *A Constituição Fiscal e a Evolução do Modelo de Contencioso Tributário Angolano*. 1.ª edição, WA Editora, Luanda.

Saldanha Sanches, J. L. & Taborda da Gama, J. (2010). *Manual de Direito Fiscal Angolano*, 1.ª edição, Editor Wolters Kluwer sob a marca Coimbra Editora.

Vale, S. (2015). *As Empresas no Direito Angolano – Lições de Direito Comercial*. Luanda.

CLASIFICACIÓN DE FACTURAS ELECTRÓNICAS

usando Procesamiento de Lenguaje Natural



Jaime Humberto **Niño Peña**
Emilio **Berdugo Camacho**

SINOPSIS

La facturación electrónica ha surgido en Latinoamérica como una herramienta que facilita el control que ejerce la administración tributaria sobre la actividad generadora de impuestos, particularmente el IVA. Gracias al desarrollo de las técnicas de aprendizaje de máquina, el volumen de datos de la facturación electrónica y las necesidades de las administraciones por detectar comportamientos anómalos es posible modelar y solucionar problemas de

una mejor manera. El trabajo presenta la línea base para la construcción de la matriz insumo-producto a partir de la caracterización del ingreso de los facturadores electrónicos de acuerdo a un modelo de clasificación de facturas electrónicas que usa las descripciones de los bienes y/o servicios reportados en las mismas. La representación usada permite obtener clasificaciones con precisiones por encima del 90% para las diferentes divisiones del CIIU4.

Palabras Clave: Facturación electrónica, Aprendizaje de máquina, Control tributario, Matriz insumo-producto.

CONTENIDO

Introducción

1. Usos de la factura electrónica
2. Procesamiento de lenguaje natural (NLP)
3. Resultados

4. Conclusiones y trabajo futuro
5. Referencias
6. Anexos

AUTOR

Jaime Humberto Niño Peña: PhD Ingeniería de Sistemas y Computación, MBA, Ingeniero de Sistemas. Experiencia profesional superior a 19 años, líder del equipo de analítica de la DIAN, con experiencia en modelamiento de riesgo tributario a partir de la factura electrónica y su integración a otras fuentes de información. **Emilio Berdugo Camacho:** Licenciado en Matemáticas y Física con formación en Estadística a nivel de maestría, y 10 años de experiencia en analítica de datos. Consultor en ciencia de datos dentro del equipo de analítica de la DIAN (Colombia).

INTRODUCCIÓN

La implementación y masificación de la Factura Electrónica es una realidad en varios países latinoamericanos, donde Colombia no es la excepción. De hecho, el proceso adelantado por Colombia ha permitido la adopción de dicho instrumento en un tiempo récord, a partir de la puesta en funcionamiento del ecosistema de facturación electrónica con validación previa en julio de 2019. A la fecha, Colombia cuenta con más 500,000 facturadores electrónicos, los cuales generan aproximadamente cinco millones de documentos diariamente. Similar a los procesos adelantados por otras autoridades tributarias de la región (Hernandez, 2018), (Barreix, 2018), el reto de usar la información de la factura electrónica con fines de control fiscal para mejorar el recaudo y reducir los índices de evasión y/o elusión de impuestos está comenzando. En este sentido los usos de la información de factura electrónica pueden ser diversos, incluyendo tópicos de cuadraturas, descubrimiento de estructuras de evasión entre otros. Con los avances recientes que se han presentado en las técnicas de aprendizaje de máquina, las aplicaciones de las mismas a la información de la factura electrónica han empezado a capturar la atención de investigadores y funcionarios de las autoridades tributarias. Algunos trabajos (Bardelli, Rondinelli, Vecchio, & Figini, 2020), (Hong, Yeo, Cho, & Ahn, 2018), (Ebberth, Ladeira, Carvalho, & Marzagao, 2016), (Peng, et al., 2020) incluyen segmentación de compradores, anomalías en operaciones de comercio y contabilización de las mismas. Nuestro trabajo propone el uso de técnicas de procesamiento de lenguaje natural (NLP) para clasificar las actividades económicas del emisor de la factura electrónica a partir de las descripciones de los ítems que hace parte de la misma. Esta aplicación, orientada al control tributario, permite que se verifique que las actividades económicas declaradas por los contribuyentes en su registro tributario correspondan con la actividad comercial / mercantil real que están llevando a cabo.

La organización del documento es la siguiente: el capítulo dos presenta un breve resumen sobre la factura electrónica y sus usos como elemento de control tributario, el capítulo tres una reseña sobre aprendizaje de máquina en particular las técnicas para representación de texto, el capítulo cuatro los resultados del experimento, el capítulo cinco las conclusiones y posibilidades del uso del presente trabajo. Adicionalmente, se incluye un anexo que describe los detalles técnicos del modelamiento que se realizó.

1. USOS DE LA FACTURA ELECTRÓNICA

La factura de venta se constituye en un documento de índole tributario y comercial que refleja el valor cuando vendedor y comprador intercambian bienes y/o servicios. Este documento al volverse electrónico permite que se estandarice la forma en que la información es reportada. En el contexto latinoamericano, la factura electrónica de venta ha surgido y se ha desarrollado como un elemento de las administraciones tributarias con el objetivo de combatir la evasión y elusión de impuestos, particularmente el Impuesto al Valor Agregado (IVA). Estudios como (Hernandez, 2018), permiten afirmar que la factura electrónica ha tenido un efecto positivo en un mayor recaudo por impuestos en las administraciones tributarias analizadas. En efecto, el uso de la información de la factura electrónica ha facilitado que las administraciones tributarias se vuelvan más proactivas al momento de adelantar su gestión, dado que la información granular de cada operación comercial permite realizar controles y diseñar programas que se anticipen a las declaraciones de los contribuyentes. Los usos de la información de la factura electrónica son variados y dependiendo de los campos que capture la información, desde el punto de vista de control tributario podría categorizarse según lo enunciado en la Tabla 1.

Tabla 1. Categorías para uso de la información de factura electrónica con fines de control tributario

Categorías	Ejemplos
Cuadraturas	Contrastes entre lo facturado y lo declarado.
	Prellenado de renglones en declaraciones.
	Declaraciones sugeridas.
	Control indirecto a impuestos derivados de las operaciones de facturación
Estructuras complejas	Facturación apócrifa
	Subfacturación
Comportamiento	Matriz insumo - producto

Fuente: Elaboración propia

El presente trabajo se puede entender como un primer eslabón en la construcción de la matriz insumo-producto, descrita por primera vez por Francois Quesnay y posteriormente afinada y mejora por Leontief (KSU.edu, 2021). La misma se define como la caracterización de la demanda y oferta entre los sectores que componen la economía.

En este orden de ideas se percibe construir una matriz donde cada una de las filas corresponde a un facturador electrónico (E) y cada columna a las divisiones económicas (D) según la clasificación internacional CIIU4. Los valores de las celdas corresponden a la probabilidad (p) de que la facturación del emisor (E_j) pertenezca a una división (D_i). La probabilidad (p) la determina el modelo de clasificación de textos para cada una de las facturas, el cual se explica técnicamente en el Anexo 1.

Como se puede percibir, la construcción de esta matriz permite verificar si las actividades económicas declaradas con cada uno de los facturadores

electrónicos (E_j), realmente pertenecen a las divisiones económicas (D_i) identificadas por el modelo de aprendizaje de máquina. A partir de ahí se pueden construir y/o diseñar otra serie de controles más elaborados y ajustados a la teoría económica derivada del modelo de Leontief (KSU.edu, 2021).

2. PROCESAMIENTO DE LENGUAJE NATURAL (NLP)

La clasificación es el proceso por el cual se determina la clase donde pertenece un elemento. Varias de las técnicas de aprendizaje de máquina son adecuadas para resolver dicho problema. En este sentido un clasificador de aprendizaje de máquina aprende desde los datos de entrenamiento el o los criterios de clasificación. En el proceso de modelamiento, los clasificadores se prueban con datos de test y una vez ajustados permiten clasificar los datos que no tienen etiquetas previas. Formalmente se puede explicar de la siguiente manera: (C. D. Manning, 2009).

1. Se tiene una representación r para cada texto (t) de las facturas (F), donde (F) es el espacio de todas las facturas que se van a utilizar para entrenamiento.
2. Se tiene un conjunto fijo de clases D , donde D es el conjunto de divisiones CIIU4.
3. Se tiene un conjunto de datos de entrenamiento C , debidamente etiquetado (c,d) dentro del espacio $F \times D$.

El clasificador aprende una función (y) que mapea cada documento a su respectiva clase:

$$y: F \rightarrow D$$

Existen diferentes tipos de clasificadores, tal como se explica en el anexo 1. Se debe tener en cuenta que la clasificación de texto está asociada al dominio del Procesamiento de Leguaje Natural NLP. En este dominio se encuentra diversas técnicas para representar los textos (Aditya, Gandhar, & Vraj, 2018), incluyendo Term Document Frequency – Inverse Document Frequency (TDF-IDF), NGrams, Sequence to Sequence, Word Embedding, User Preference Graph, Name entity Recognition Model entre otros. Las técnicas de representación han evolucionado a la par con las técnicas de aprendizaje de máquina, incluyendo aquellas relacionadas con el aprendizaje profundo. Teniendo en cuenta que la revisión de literatura no encontró trabajos similares en el dominio de la factura electrónica y teniendo en cuenta que las descripciones de los bienes o servicios reportados en la factura electrónica son cortos, se decidió que la representación a usar es la TDF-IDF, donde básicamente se crea una matriz basada en conteos de las palabras (tokens) que se encuentra en un documento. Está representación básicamente busca evaluar la relevancia de una palabra para un documento, dentro una colección de documentos. Los detalles de preprocesamiento y limpieza se explican en el Anexo 1.

Dado que los textos son cortos el uso de este tipo de representación permite capturar la relevancia de las palabras sin dar mucho énfasis al contexto semántico del texto. Para este caso particular, el contexto

semántico no es muy relevante, ya que generalmente lo informado en factura electrónica no tiene una buena estructura semántica y muchas veces se trata de un conjunto reducido de palabras que expresan el contenido del bien y/o servicio de manera sucinta y clara. Adicionalmente, el uso de esta representación facilita la implementación de técnicas sencillas de aprendizaje de máquina, lo cual permite construir una línea base adecuada para futuras investigaciones.

3. RESULTADOS

Se tomó como línea base los documentos del sistema de facturación electrónica generados entre enero 1 de 2020 y junio 16 de 2020, los cuales suman un total de 236.649.535 facturas, distribuidas entre 94.239 facturadores electrónicos; éstos tienen una etiqueta nominal (que se asume verdadera) en una de las 22 categorías según la clasificación internacional CIIU4, de acuerdo con la tabla 2.

Tabla 2. Divisiones económicas según la clasificación internacional CIIU4

Código	Descripción industria
A	Agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca
B	Explotación de minas y canteras
C	Industrias manufactureras
D	Suministro de electricidad, gas, vapor y aire acondicionado
E	Distribución de agua; evacuación y tratamiento de aguas residuales, gestión de desechos y actividades de saneamiento ambiental
F	Construcción
G	Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores y motocicletas
H	Transporte y almacenamiento
I	Alojamiento y servicios de comida
J	Información y comunicaciones
K	Actividades financieras y de seguros
L	Actividades inmobiliarias

Código	Descripción industria
M	Actividades profesionales, científicas y técnicas
N	Actividades de servicios administrativos y de apoyo
O	Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria
P	Educación
Q	Actividades de atención de la salud humana y de asistencia social
R	Actividades artísticas, de entretenimiento y recreación
S	Otras actividades de servicios
T	Actividades de los hogares individuales en calidad de empleadores; actividades no diferenciadas de los hogares individuales como productores
U	Actividades de organizaciones y entidades extraterritoriales
Z	No registradas CIIU

Fuente: DANE (2020)

Exploración y representación de los textos

Se debe aclarar que los textos de cada factura vienen subdivididos en líneas que contienen la descripción de cada ítem junto con información monetaria y de impuestos entre otras. En la fase exploratoria se realizó un procedimiento de limpieza (descrito en el anexo 1) que elimina caracteres especiales y numéricos entre otros, dejando algunas líneas completamente vacías, las cuales fueron excluidas (1.36% es la tasa de líneas eliminadas).

El Universo de documentos resultante se dividió mediante un *muestreo aleatorio simple estratificado* (tomando los meses como estratos naturales) en dos conjuntos excluyentes: **entrenamiento y pruebas**, con una proporción 80% - 20% respectivamente. El conjunto de entrenamiento fue sucesivamente dividido

en 10 partes aproximadamente iguales para aplicar la *validación cruzada* (Raschka & Mirjalili, 2017) de los modelos seleccionados.

Con las líneas de texto restantes, se conformó un documento por cada factura y se tomó el conjunto de entrenamiento anteriormente descrito como un corpus para representar todas las palabras (o tokens) del mismo dependiendo de qué tan frecuente son dentro de cada documento y dentro del corpus (ver el anexo 2). Esta es la conocida representación **TDF – IDF**, que permite generar atributos numéricos que describan las palabras, a partir de su frecuencia de aparición.

Para aumentar la precisión del modelo es necesario considerar combinaciones de palabras que podrían aparecer juntas y en un orden particular dentro de cada documento. Dichas combinaciones son conocidas como **n-gramas** (ver el anexo 2), siendo n el número de palabras que se desea combinar. Como casos particulares se tienen los 1-gramas (una sola palabra), 2-gramas (dos palabras) y 3 – gramas (tres palabras). Para este estudio particular hubo modelos por industria que necesitaron 2 – gramas y otros 3 – gramas (para más detalles ver el anexo 3).

Selección de la estrategia de modelamiento

El problema de interés requiere de un *modelo multiclase*, debido a que cada factura tiene 20¹ posibles categorías de clasificación; pero solo es posible asignarle una sola. En la bibliografía existen diversos enfoques para abordar este problema entre los que se destacan:

El enfoque **multinomial** (Faraway, 2014), que propone un modelo probabilístico conjunto. Este enfoque posee la desventaja de ser sensible ante desviaciones de la distribución multinomial y perder eficiencia cuando se tienen muchas categorías.

El enfoque **uno contra uno** (Raschka & Mirjalili, 2017) que propone ajustar clasificadores binarios para cada posible pareja de categorías y luego combinarlos

¹ De las 22 industrias en la clasificación internacional CIIU 4, las etiquetadas como T y U no contaban con suficientes datos; por lo cual solo se entrenaron 20 industrias

mediante algún método de ensamble. Este enfoque posee la desventaja de requerir alrededor de 230 clasificadores binarios, lo cual requeriría un gran tiempo de entrenamiento y optimización.

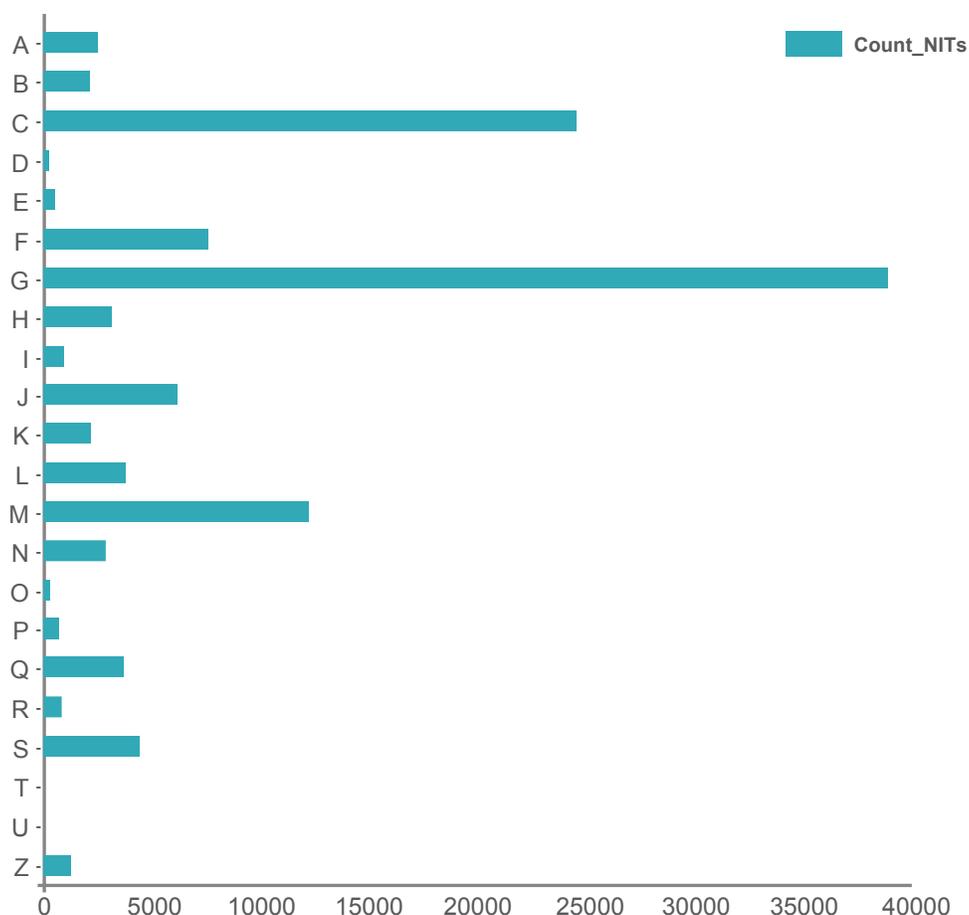
El enfoque **uno contra todos** (Raschka & Mirjalili, 2017) que propone ajustar tantos clasificadores binarios como categorías haya, tomando como clase positiva una categoría particular y como *clase negativa* la agrupación de las categorías restantes, luego combinarlos mediante algún método de ensamble. Este enfoque fue el elegido, debido a que solo requiere el entrenamiento de 20 clasificadores binarios.

Se debe resaltar que cada uno de estos 20 clasificadores binarios puede ser diferente para cada industria y se puede elegir entre una variedad de alternativas como **regresiones logísticas, árboles de decisión, bosques aleatorios, redes neuronales** entre otros.

Los datos presentaban fuertes problemas de desbalanceo, debido a que el volumen de facturación por cada industria está recargado hacia tres industrias, en orden descendente G, C y M. La figura 1 permite observar la distribución en el número de facturas para un día particular (junio 7 de 2020).

Esta distribución relativa se altera muy poco de un día a otro.

Figura 1. Distribución del número de facturas por industria en un día particular



Fuente: Elaboración propia.

Para mitigar el impacto del *desbalanceo* de clases en el desempeño de los clasificadores, se implementó el **muestro ascendente de la clase minoritaria** (Raschka & Mirjalili, 2017, cap 7), que consiste en muestrear con sustitución elementos de la clase con menor frecuencia hasta obtener un número de registros que iguale a los de la clase mayoritaria.

Entrenamiento y ensamble

El proceso de entrenamiento para los clasificadores binarios se llevó a cabo usando el lenguaje computacional **Python** (versión 3.7.7), especialmente las librerías **sckit-learn** y **nlk**. El anexo 3 muestra el “mejor modelo” para cada industria, el cual se seleccionó tomando en cuenta la métrica F1 (Raschka & Mirjalili, 2017), la cual usa una media armónica entre la *precisión* y la *sensibilidad* de cada modelo comparado.

La tabla 3 muestra un resumen con 3 de las principales métricas de evaluación para los 20 modelos de clasificación binarios. Se resalta que ninguno de ellos posee una exactitud por debajo del 90%. Es de notar la relativamente alta tasa de falsos negativos para las industrias D y Z (12% y 10.5% respectivamente), las cuales presentaron la menor exactitud. Casualmente estas dos industrias son de las que menor cantidad de facturas emitidas tienen dentro de los datos de entrenamiento.

El propósito del estudio es construir un clasificador multiclase robusto con base en los 20 clasificadores binarios ya optimizados para cada industria. El método elegido para tal fin se conoce en la bibliografía como **clasificador mediante voto mayoritario ponderado** (Raschka & Mirjalili, 2017, cap. 7), el cual consiste en pasar un texto por cada uno de los 20 clasificadores binarios y elegir como predicción aquel que tenga la mayor probabilidad ponderada. El método de ponderación debe reflejar la “confianza” en el desempeño que se tenga de cada clasificador. La

manera más sencilla de ponderar la probabilidad de pertenencia a una clase es mediante la exactitud media del clasificador, pero en el presente estudio se propone utilizar el siguiente criterio de ponderación para la *i*-ésima industria:

$$w_i = \frac{Exactitud_i}{(1 + FP_i)(1 + FN_i)}$$

Este criterio penaliza los modelos que tengan altas tasas de falsos positivos o negativos, además de tener en cuenta la precisión en la clasificación.

Matriz de distribución monetaria por industrias

Otro de los propósitos del presente estudio consiste en la construcción de una matriz que aproveche las probabilidades de pertenencia a otras industrias generada por cada clasificador binario. Esto con el propósito de detectar cuando un emisor esté ofreciendo bienes o servicios de presencia mayoritaria en industrias diferentes a la de su clasificación nominal.

El procedimiento propuesto en el presente estudio consiste en “normalizar” las probabilidades ponderadas de las industrias que quedaron asociadas con cada factura (más allá de que a cada factura se le asigna una sola industria como la predicha) y distribuir el valor total de la factura, proporcional a esta probabilidad.

Este procedimiento se puede hacer desde el nivel más granular de facturas, pasando por emisores y finalmente por industrias, proporcionando una distribución de ingresos por industria nominal asociado con otras industrias. A nivel de emisor, este procedimiento permitiría ubicar facturadores con altos porcentajes de ingresos asociados a industrias diferentes a la declarada.

Tabla 3. Algunas métricas de rendimiento para los clasificadores binarios

Industria	Exactitud	Falsos Negativos	Falsos Positivos
A	98.6%	1.9%	0.9%
B	95.8%	5.9%	2.7%
C	96.5%	3.5%	3.4%
D	93.9%	12.0%	0.6%
E	95.9%	5.3%	2.8%
F	95.2%	5.5%	3.9%
G	96.0%	4.3%	3.7%
H	99.2%	1.2%	0.4%
I	95.8%	6.6%	2.1%
J	99.2%	1.1%	0.5%
K	98.5%	1.2%	0.9%
L	99.0%	1.3%	0.8%
M	96.0%	5.1%	2.9%
N	97.4%	3.4%	1.7%
O	98.2%	2.4%	1.1%
P	97.6%	4.0%	0.9%
Q	98.9%	1.5%	0.7%
R	98.7%	2.0%	0.7%
S	98.6%	2.1%	0.7%
Z	92.1%	10.5%	5.2%

Fuente: Elaboración propia

Como ejemplo de lo anterior se presenta la tabla 4 el ejemplo de 5 facturas distribuidas entre dos emisores anonimizados. Para la factura 1 del emisor 1 se puede observar cómo se distribuye el valor total de la factura entre tres industrias (A, C y G); mientras que para la factura 1 el emisor 2, el valor total de la factura se le atribuye a una sola industria (G).

Si se consolidan y suman los valores de las facturas emitidas por cada emisor en un periodo de tiempo fijo (mensual, por ejemplo) es posible cuantificar porcentualmente que tanto de sus ingresos se le asocian a su industria nominal y que tanto a otras industrias; pudiendo así construir un sistema de alertas que marque a los emisores con comportamiento atípico.

Tabla 4. Distribución de ingresos por industria para dos emisores anonimizados

ID_Emisor	ID_Factura	Distribución ingresos	Total Factura
1	1	{'A': 89238.75, 'C': 80069.92, 'E': 69391.33}	\$ 238.700,00
1	2	{'A': 70583.48, 'C': 63331.38, 'E': 54885.14}	\$ 188.800,00
1	3	{'C': 114029.24, 'E': 118625.76}	\$ 232.655,00
2	1	{'G': 32380.0}	\$ 32.380,00
2	2	{'A': 73763.76, 'C': 68138.24}	\$ 141.902,00

4. CONCLUSIONES Y TRABAJO FUTURO

El uso de las técnicas de aprendizaje de máquina ha permeado diferentes industrias y dominios de negocio, con el ánimo de modelar y solucionar problemas de manera alternativa. La facturación electrónica no es ajena a este fenómeno, más aún cuando el volumen diario de transacciones de un país cualquiera está en el orden de los millones. En este sentido se planteó el uso de técnicas de procesamiento de lenguaje natural para la clasificación de facturas electrónicas a partir de las descripciones de bienes y servicios reportados en las mismas.

Teniendo en cuenta que los textos informados son cortos y carecen de la riqueza sintáctica y semántica de textos más elaborados, se recurrió a representaciones de TDF-IDF para uso de técnicas básicas de aprendizaje de máquina, en modo ensamble.

Los resultados obtenidos para clasificar las facturas según las divisiones CIIU4, fueron bastante aceptables

y superan el 90% de precisión para la mayoría de las industrias. Dichos resultados permiten construir una matriz que distribuye la facturación por división CIIU4 para cada facturador electrónico.

Esta matriz puede verse como un insumo para análisis más detallados del comportamiento de los facturadores electrónicos, incluyendo la construcción de la matriz insumo-producto de Leontief, la cual puede servir como elemento de control tributario en diversos aspectos.

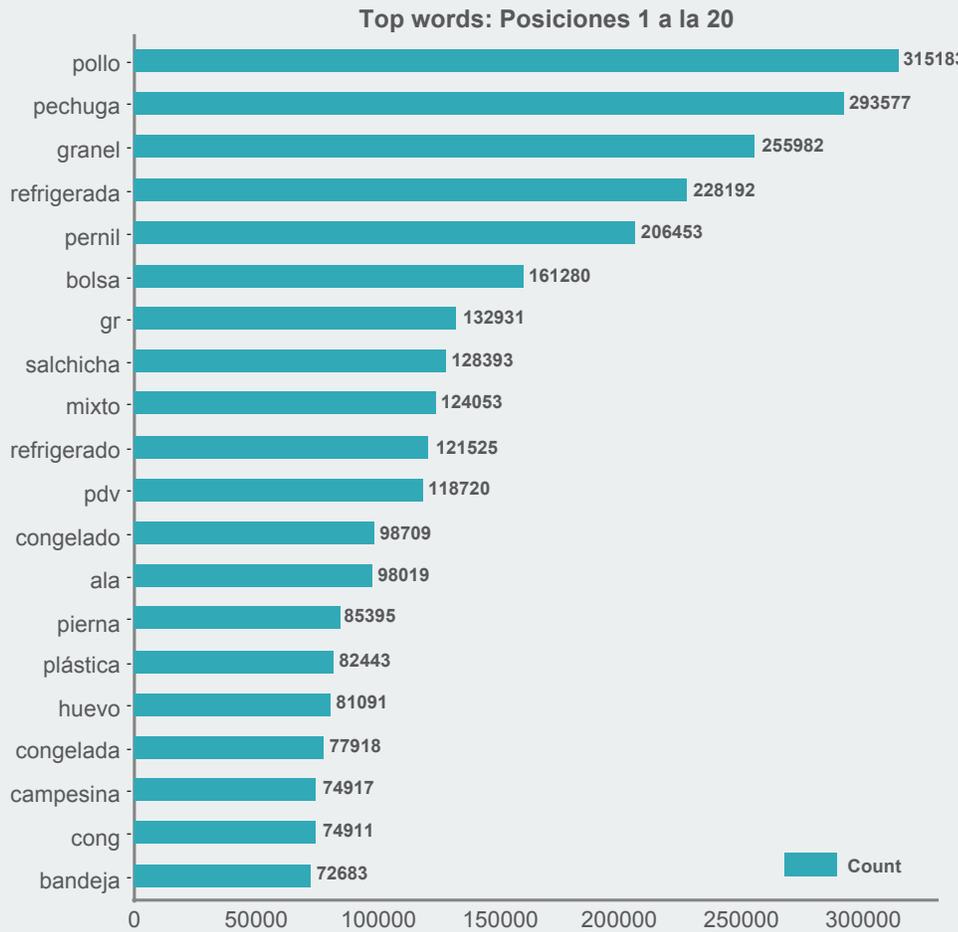
La línea base presentada puede servir para la construcción de futuras aplicaciones tributarias y de política económica nacional, por ejemplo, cuando se amplíe el análisis al incluir variables como la disposición geográfica, bienes y/o servicios categorizados, tarifas impositivas y otros aspectos incluidos en la facturación electrónica.

5. REFERENCIAS

- Aditya, J., Gandhar, K., & Vraj, S. (2018). Natural Language Processing. *International Journal of Computer Sciences and Engineering*, 161-167.
- Bardelli, C., Rondinelli, A., Vecchio, R., & Figini, S. (2020). Automatic Electronic Invoice Classification Using Machine Learning Models. *Machine Learning and Knowledge Extraction*, 617-629.
- Barreix, A. a. (2018). La Factura Electrónica en América Latina: procesos y desafíos. CIAT. C. D. Manning, P. R. (2009). *An Introduction to Information Retrieval*. Cambridge University Press.
- Eberth, P., Ladeira, M., Carvalho, R., & Marzagao, T. (2016). Deep Learning Anomaly Detection as Support Fraud Investigation in Brazilian Exports and Anti-Money Laundering. *IEEE International Conference on Machine Learning and Applications*, 954-960.
- DANE (2020). *Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades Económicas*, Revisión 4 adaptada para Colombia CIU Rev. 4 A.C. https://www.dane.gov.co/files/sen/nomenclatura/ciu/CIU_Rev_4_AC2020.pdf
- Faraway, J. (2014). *Extending the Linear Model with R.*, Second Edition. Chapman and Hall/CRC
- Hernández, C. a. (2018). *Evidencias del Impacto de la Facturación Electrónica en América Latina*. CIAT.
- Hong, J., Yeo, H., Cho, N., & Ahn, T. (2018). Identification of Core Suppliers Based on E-Invoice Data Using Supervised Machine Learning. *Journal of Risk and Financial Management*.
- KSU.edu. (01 de 04 de 2021). <https://www.math.ksu.edu/~gerald/leontief.pdf>. <https://www.math.ksu.edu/~gerald/leontief.pdf>
- Peng, T., Weidong, Q., Zheng, H., Shuang, C., Min, Y., Huijuan, L., & Zhe, L. (2020). Anomaly detection in electronic invoice systems based on machine learning. *Information Sciences*, 172-186.
- Raschka, S. & Mirjalili, V. (2017). *Python Machine Learning - Second Edition*. Packt Publishing

Esta misma nube puesta en formato de barras, permitió obtener el ranking de palabras más frecuente por cada industria, como se observa para la misma industria A en la figura 3:

Figura 3: Top 20 de palabras más frecuentes en las facturas de la industria A



Anexo 2: Representación TF – IDF

Viene dada por la expresión:

$$TF - IDF(i,j) = tf_{i,j} \log\left(\frac{N}{1+df_i}\right)$$

Donde i es el token de interés, j el documento revisado, df_i es el número de veces que aparece el documento j , tf_{ij} es la frecuencia con la que aparece el término i dentro del documento j y N es el número total de documentos del corpus.

Anexo 3: Modelos de clasificación binaria usados para cada industria

Tabla 5: Caracterización de los clasificadores binarios por industria

Industria	Modelo	Representación
A	Modelo logístico	2-gramas
B	Random forest	2-gramas
C	Modelo logístico	2-gramas
D	Modelo logístico	2-gramas
E	Random forest	3-gramas
F	Random forest	2-gramas
G	Modelo logístico	3-gramas
H	Modelo logístico	2-gramas
I	Random forest	2-gramas
J	Modelo logístico	3-gramas
K	Modelo logístico	2-gramas
L	Modelo logístico	2-gramas
M	Modelo logístico	2-gramas
N	Modelo logístico	3-gramas
O	Modelo logístico	2-gramas
P	Random forest	2-gramas
Q	Modelo logístico	3-gramas
R	Modelo logístico	2-gramas
S	Modelo logístico	2-gramas
Z	Random forest	2-gramas

GESTIÓN DE LA POLÍTICA FISCAL

en la economía sumergida
en América Latina



Rosa Elena **Orna Salazar**

SINOPSIS

El presente trabajo consta de la revisión de literatura, así como del marco teórico sobre la importancia de la gestión pública en el establecimiento de políticas fiscales que reduzcan el costo de la gestión en un entorno de crecimiento de la economía sumergida más aún con lo acontecido por la crisis sanitaria, social y cultural del COVID-19. Es

importante realizar cambios en la política fiscal que pueda reducir la evasión y elusión fiscal, controlar mejor el gasto fiscal para generar mayores ingresos al Estado, y que con el debido control éste pueda cumplir con las funciones que le corresponden.

Palabras Clave: Gasto e ingreso público, Política fiscal, Crisis, Economía sumergida.

CONTENIDO

Introducción

1. Revisión de literatura
2. Marco teórico

3. Metodología
4. Conclusiones
5. Referencias

AUTORA

Tutora virtual del CIAT, estudiante del segundo año del Doctorado en Gestión Estratégica de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Contadora Pública y licenciada en Educación de profesión. Realizó la maestría en Administración en el TEC de Monterrey. Con más de dieciséis años de experiencia en la Administración Tributaria de Perú – SUNAT. Docente universitaria de cursos relacionados con contabilidad, administración, tributación y ética. El proyecto de investigación para la tesis doctoral está relacionada a la Gestión de la política fiscal desde el rol que cumplen las Administradoras Tributarias en América Latina considerando el entorno de una economía sumergida.

INTRODUCCIÓN

La presente revisión bibliográfica y análisis se enfoca en el costo que implica el papel del Estado para la gestión de políticas, principalmente aquellas relacionadas con el tema fiscal, considerando el entorno. Mazzucato señala al Estado como “agente activo, emprendedor y que asume riesgos”, es así que plantea la necesidad de abandonar la idea caricaturesca de un Estado “aburrido” que solo genera marcos regulatorios para la acción de los privados; por el contrario, nos lleva a “repensar el proceso de creación de riqueza” en el mundo, bajo el concepto de que “todos los actores son responsables de crear valor”. (Mazzucato, 2014). Por su parte el Estado, para cumplir con sus fines debe mantener un equilibrio entre sus ingresos y los gastos públicos; siendo una de las fuentes de ingresos con mayor relación frente al Producto Bruto Interno (PIB) los impuestos, por ello la importancia de contar con una adecuada política fiscal (Curcio, et al 2018), la cual se pueda gestionar, así como evaluar tanto sus costos como beneficios.

La pandemia de COVID-19 así como los confinamientos asociados han generado medidas fiscales sin precedentes por un valor de USD 11,7 billones, o cerca del 12% del PIB (FMI, 2020). Esta respuesta contundente de los gobiernos ha salvado vidas, apoyado a personas y empresas vulnerables y mitigado los efectos sobre la actividad económica. Sin embargo, las consecuencias de la crisis en las finanzas públicas, sumadas a la pérdida de ingresos por la contracción de la producción, han sido enormes; por ejemplo, el impacto social de la pandemia, será profundo debido a la elevada informalidad en la región, como lo señala el Fondo Monetario Internacional (FMI), ya que estima que un 50% de los empleos totales está dentro de una economía sumergida (FMI, 2020); que se define como “aquella actividad remunerada que, siendo legal en cuanto a su naturaleza, no es declarada a las autoridades fiscales o a la Seguridad Social” (CE, 2007).

Un dato interesante de observar es que para el 2017, la media del porcentaje de economía sumergida respecto al Producto Bruto Interno (PIB) total de los 28 países europeos se situaba en torno al 17,3% (Izquierdo,

2020); con la pandemia del corona-virus (COVID-19) según el informe del Instituto de Estudios Económicos (IEE, 2020) la economía sumergida deriva en una sobrecarga impositiva para aquellos contribuyentes que sí cumplen con las normas fiscales, desvirtuando el valor del PIB, el cual es considerado como ratio o indicador de la presión fiscal. En España, por ejemplo, el reto que tienen es reducir la economía sumergida para aumentar la recaudación, lo que pasa por tanto, por mejorar la eficiencia en la lucha contra el fraude fiscal, así como apostar por sistemas fiscales más razonables para los contribuyentes que puedan a la vez aumentar el coste de oportunidad de operar en este entorno de economía sumergida, que para el caso de España supera a la del conjunto de la Unión Europea (22% vs 13%, respectivamente según el Fondo Monetario Internacional (FMI) (IEE, 2020).

En el caso de América Latina, donde centraremos el análisis, según informes de la Comisión Económica de América Latina y el Caribe (CEPAL) se estima una caída de la tasa de crecimiento del 9,1% lo cual también estará acompañada de aumentos significativos de la tasa de pobreza, la cual alcanzará un 37,3%; incrementándose además la tasa de desocupación en torno al 13,5% y a su vez recrudesciendo de manera significativa la desigualdad en la región (CEPAL, 2020). Es por ello, que la dimensión de la crisis sanitaria, económica y social del COVID-19 ha asestado un duro golpe a unas economías que ya se encontraban en una situación delicada. En tanto que Brasil y México han adoptado una estrategia más laxa frente al coronavirus, la mayoría del resto de países han puesto en marcha confinamientos estrictos y más largos que en Europa o Asia. De acuerdo con el Banco Interamericano de Desarrollo (BID, 2020), señalan que la región se encuentra en una posición inusual porque ha tenido que lidiar con tres situaciones que han tenido repercusión económica: “el de la actividad y la movilidad, el de la inversión extranjera y el de la brusca caída de las remesas”. Es así que esta situación del COVID-19 ha incrementado actividades que han generado ingresos, pero las cuales no han sido declaradas; de igual forma cuando los individuos encuentran obstáculos en el intercambio dentro de la economía legal, se produce un traslado hacia la economía sumergida u oculta. Estos obstáculos son principalmente la elevada presión

fiscal, así como la alta complejidad de las obligaciones tributarias, administrativas y laborales (Floridi, A., et al., 2020).

Como se ha mencionado inicialmente, el enfoque de este análisis se basa en los costos que incurre la gestión de la política fiscal, para lo cual es necesaria la identificación de los principales grupos de interés que intervienen en este proceso; debido a que la legitimidad de las políticas también debe evaluarse en términos de las ideas, necesidades e intereses de una amplia gama de partes interesadas en las políticas como grupos de presión, grupos objetivos, y actores políticos informales (Park et al. 2015; Wallner 2008 citados por Park & Lee, 2020). Asimismo, la literatura existente sobre la legitimidad de las políticas enfatiza no tanto el papel y la interpretación de las partes interesadas de la sociedad, como, por ejemplo, asociaciones cívicas, expertos en políticas, grupos de presión y destinatarios, y ciudadanos, sino está enfocada en las élites políticas y los tomadores de decisiones centrales. Por lo tanto, es necesario satisfacer las necesidades de los diversos actores sociales para lograr la legitimidad de las políticas (Park & Lee, 2020). Asimismo, la influencia de una gestión pública está enmarcada por su política fiscal de esta manera para (Castillo, 2010), la política fiscal entonces es la generadora de instrumentos legales, que permitan una efectiva recaudación tributaria, la cual se refleje en el cumplimiento de los objetivos y a la vez permite configurar mediante las recaudaciones tributarias el presupuesto estatal, mismo que está destinado a asegurar la estabilidad económica del país y entonces mejorará el crecimiento de recursos productivos de la sociedad. Es necesario precisar que, los dos principales instrumentos de la política fiscal vienen a ser por un lado el gasto público y por el otro los impuestos (Gamboa, et al., 2016).

El objetivo de este análisis preliminar que concluirá posteriormente en una investigación para el proyecto de la obtención del grado de doctora, es analizar los costos que se incurren en la gestión de la política fiscal en América Latina tomando datos panel, así como considerando a todos los agentes involucrados en un entorno de crecimiento en la economía sumergida, más aún por la repercusión de la pandemia del COVID-19; tomando como partida la revisión de la literatura

existente así como llevar a la reflexión la aplicación de una estrategia que permita la disminución de la informalidad considerando modelos diferentes en la aplicación de la gestión de políticas fiscales, enfocadas en los impuestos directos como es el caso del Impuesto a la Renta.

1. REVISIÓN DE LITERATURA

Para el presente trabajo los temas relacionados están enfocados en los costos de la gestión de la política fiscal en el entorno de la economía sumergida, considerando a su vez la actual pandemia del COVID-19.

De la revisión efectuada, se debe puntualizar que, si bien la investigación ha proporcionado una contribución importante sobre la comprensión de la economía sumergida, esta no satisface necesariamente las necesidades de las administraciones tributarias (OECD, 2017), y a la vez existe la necesidad de considerar a todos los agentes involucrados en el proceso de aplicación de políticas fiscales para que éstas puedan tener efecto.

Por lo que se ha agrupado en cinco grupos la revisión realizada. En primer lugar, el trabajo de Park (2020) se enfoca en la Teoría de la racionalidad comunicativa de Habermas's, a través de la cual nos permite señalar que para la aplicación de las políticas públicas es necesario la participación de todos los actores; es decir no solo los formuladores de estas políticas. Esto es realmente necesario para su adecuada aplicación así que este es el punto de coincidencia con la investigación. Sin embargo, no consideran el entorno ni de pandemia ni de la economía sumergida; así como no son específicos en la propuesta de modelos fiscales sobre el impuesto a la renta.

Se cuenta con un segundo grupo de estudios relacionados con la gestión pública así como la política fiscal en el cual se ha determinado tres trabajos de investigación relacionados con las innovaciones en las políticas públicas para la reducción de la economía sumergida (Williams et al, 2013); otro trabajo sobre la estimación de los modelos híbridos sugeridos por Chan y Eisentat (2018^a) para identificar y cuantificar el

impacto en el crecimiento del Producto Bruto Interno (García & Collantes, 2017); así como la investigación sobre la relación entre la corrupción y la deuda pública, relacionada con la gestión del Estado (Apergis & Apergis, 2019). De estos trabajos las variables que nos interesan desarrollar vienen a ser la política fiscal, el producto bruto interno (PIB) así como la deuda pública.

En un tercer grupo se han encontrado cuatro trabajos de investigación relacionados con la economía sumergida y sus efectos en la política fiscal, con metodologías diferentes que nos permiten abordar el tema de diferentes formas. Por la literatura, hablar de economía sumergida también está relacionada con la economía informal, a la cual no se puede erradicar por completo de la sociedad. Por lo que es un hecho bastante conocido por todos los investigadores de este fenómeno, así como la coexistencia de los sectores tanto formal como informal (Mishchuk, et al., 2020). Considerando el estudio de Schneider, F. (2005) (citado por Mishchuk, et al., 2020), sobre el impacto de la economía sumergida sobre el crecimiento macroeconómico y la estabilidad que varía significativamente en países con diferentes niveles de desarrollo, los economistas a menudo confirman la externalidad positiva del sector informal al sector formal (Saunoris, 2018; Bilan et al., 2019b, citados por Mishchuk, et al., 2020). La influencia de tal mecanismo se manifiesta en la creación de una especie de “régimen de bienestar” en las economías emergentes (Barrientos, 2009, citado por Mishchuk, et al., 2020).

Por otro lado, durante varios años se han realizado diversas investigaciones cuantitativas para estimar el tamaño de la economía sumergida, por medio de diferentes métodos, aplicados a países, regiones y, de forma general, a todo el mundo, en un determinado intervalo temporal. Diversas fuentes señalan que ya en 1977, Gutmann (1977), realizó el primer trabajo que midió el tamaño de la economía sumergida, mediante el método de demanda de dinero, en la economía norteamericana, en la serie temporal que va desde el año 1939 hasta 1978; e indica que la economía sumergida para este periodo se sitúa en el 9.4% del PIB.

Posteriormente, investigadores como Feige (1979, 1981), realizaron dos estudios uno para la economía de Estados Unidos y otra para el Reino Unido, mediante el método monetario. En 1982, Frey y Weck, decidieron medir la economía sumergida mediante otro método, el cual es el Modelo de Múltiples Indicadores y Múltiples Causas (MIMIC), con la finalidad de incluir un mayor número de causas que no tuvieran que ser netamente de carácter monetario. Se enfocaron en un análisis grupal, examinando los países desarrollados de la época que abarca desde 1960 hasta 1978. Y encontraron que el promedio de economía sumergida para aquellos países era de 8.3% del PIB (Frey y Weck, 1982).

El saber el tamaño de la economía sumergida es importante para evaluar su impacto, y como se ha señalado una forma de medición es el modelo MIMIC, el cual ha quedado un poco olvidado por los investigadores de los años 80 hasta el 2000, debido a que no es una técnica estadística originaria de la rama de la economía. Por lo tanto, Tanzi (1983) y Matthews (1985), continuaron con los estudios de Feige en Estados Unidos y el Reino Unido. Donde Tanzi, estudió la economía norteamericana para el periodo de 1930 a 1980, y encontró que en los años 30 la economía sumergida era de 7.6% del PIB; en los 60, era de 4.5%; y en los 80, se situaba en 6.7% del PIB. Por otro lado, Matthews, analizó la economía británica entre los años de 1961 y 1983, encontró que la informalidad era de 11.94%, muy aproximado a lo encontrado en los estudios de Feige. En 1997, Schneider (1997) decide encontrar el tamaño de la economía sumergida en Europa Occidental, en los periodos de 1989-1990 y 1990-1993, para el primer periodo indica que la economía sumergida para la región fue de 6.7% del PIB, y para el segundo registró una informalidad de 8.2%. Además, Johnson, Simon, Daniel y Andrei Shleifer (1997), estudiaron a los países de Europa del Este, desde el año 1989 hasta 1993, y encontraron que la economía sumergida era de 10.5% del PIB.

Schneider (1998), continuó con su trabajo en el método monetario, pero ahora basándose en los países que conformaban la OCDE desde el año 1994 hasta 1997, y halló una estimación del tamaño de la economía

sumergida de 8.8% del PIB. Por parte, la OCDE (2000) en corroboración de las estimaciones de Schneider procedió a realizar de forma autónoma la estimación en el año 1998, y obtuvo que los países miembros tenían en promedio un grado de informalidad de 18.25% con respecto al Producto Interno Bruto.

En la agrupación que se ha considerado se encontró el trabajo sobre los efectos de la política fiscal en la economía sumergida, basada en dos herramientas: la tributación y el gasto público (Huynh & Nguyen, 2020), pero no considera por ejemplo la intervención de los agentes involucrados ni la gestión de aplicación de las políticas fiscales. Asimismo, es interesante el trabajo sobre la economía sumergida considerada como herramienta metodológica para la evaluación de las necesidades del consumidor, así como el potencial real de una economía y negocios nacionales como herramienta para la exposición de leyes, en esta investigación (Kuznetsova & Kuznetsova, 2015) consideran la experiencia peruana a través del trabajo de Hernando de Soto. Otro trabajo está relacionado con el impacto de la disuasión percibida subjetivamente sobre el trabajo no declarado en Alemania (Feld & Larsen, 2012), en el cual realizan una evaluación de los costos y beneficios de los contribuyentes individuales, que influyen en los importes de las multas, así como las ventajas fiscales que se dan. Finalmente, en este grupo hemos seleccionado una investigación acerca de los niveles de sostenibilidad en la micro y macroeconomía, así como su relación con los efectos tributarios y la economía sumergida (Popescu et al, 2018). Estas investigaciones nos permiten evaluar el enfoque, así como la posibilidad de la medición en el tamaño de la economía sumergida relacionada con variables como las tasas de ingresos, impuestos, normas, gestión de gobierno.

Luego se encontró un trabajo relacionado con la economía sumergida y sus efectos en la economía. En este caso se determinó que las pérdidas fiscales del presupuesto y los fondos del seguro social van acompañadas de un aumento significativo de los ingresos primarios como consecuencia de la evasión fiscal.

Por último, se encontró un estudio relacionado con la reducción de la economía sumergida, el cual considera que tanto los gobiernos, así como los formuladores de políticas promueven la formalización a través de diversas intervenciones que van desde simplificar procedimientos de registro para lograr un incremento en la aplicación de la ley (Floridi et al, 2020).

De la revisión realizada se observa que, si bien existen trabajos de investigación relacionados con la economía sumergida y la política fiscal, la mayoría de ellos utiliza sólo un método para la medición de la economía sumergida, no aplican una metodología mixta, en la mayoría de los casos utilizan métodos cuantitativos y se centran en ciertas variables. La propuesta de investigación va a estar enfocada en la evaluación de los costos de la gestión de la política fiscal, tema que no se desarrolla en profundidad en los estudios revisados. De igual forma no consideramos la economía sumergida como una variable dependiente sino como una variable latente, tomando también en cuenta la evolución de políticas fiscales sobre el impuesto a las ganancias o la renta hasta el periodo 2020 entorno de la crisis de la pandemia del COVID-19, y además considerando a todos los agentes involucrados en el proceso de gestión de las políticas específicamente en el entorno tributario. Además, el periodo de estudio propuesto y los países de América Latina a analizar, permitirá proyectar recomendaciones para proponer un cambio de paradigma en la aplicación de modelos gestión fiscal que cuente con principios fundamentales para asegurar el cumplimiento voluntario, así como mejorar la recaudación y reducir la economía sumergida.

2. MARCO TEÓRICO

Teoría de racionalidad comunicativa de Habermas's

La teoría crítica de Habermas se basa en un estándar normativo que es inherente a la estructura de la sociedad: la acción y el lenguaje. Sus primeras críticas al análisis positivista y su teoría de la acción comunicativa han sido un trampolín crucial para cerrar la brecha entre la filosofía del lenguaje y el análisis de políticas públicas (Park & Lee, 2020).

Habermas aborda los problemas teóricos de la moral, de la lengua y de la sociedad de manera conjunta en el marco de una teoría integral de la racionalidad comunicativa. Para el efecto retoma diferentes teorías de la actualidad, tales como la teoría del discurso de Karl-Otto Appel; la filosofía analítica del lenguaje de Austin y Searles; la teoría de los sistemas de Luhmann o, la filosofía de la hermenéutica de Gadamer; por sólo mencionar algunas. Teniendo en cuenta la multitud de teorías heterogéneas en que inspira la teoría del discurso de Habermas, se tratará de abordar la cuestión sobre la fundamentación de las normas y juicios morales (Rojas, 2012).

Esta teoría permite evaluar la aplicación normativa de una forma hermenéutica, considerando a la vez a todos los agentes involucrados en el proceso de la gestión de políticas fiscales.

Escuelas de pensamiento relacionadas con los impuestos

En este caso encontramos a Tanzi (1998), quien argumenta que aquellos que evaden impuestos son considerados parte de la economía sumergida; por otro lado, existe otro enfoque que señala que la ausencia de las instituciones sólidas en la economía permite la existencia de corrupción en una economía sumergida (Dreher et al, 2009). También señalan, de una forma diferente a la Friedman y col. (2000) que la corrupción y la economía sumergida no tienen por qué actuar de forma sustitutiva, pero si lo debería hacer de manera complementaria, dado que las instituciones débiles y la corrupción empuja a las personas y a las empresas a la clandestinidad. Es así que estos argumentos han encontrado apoyo empírico en la literatura (Schneider y Enste, 2000; Dreher y Schneider, 2010, Kaufmann, 2010). Sin embargo, solo una literatura más limitada que la anterior, examina la cuestión de cómo la corrupción impacta la deuda pública. Johnson y col. (1997) y Friedman et al. (2000) proporcionan evidencia a la pregunta sobre el hecho de que la evasión fiscal socaba la capacidad de proporcionar bienes públicos, lo que los hace recurrir a un endeudamiento más intensivo (Apergis & Apergis, 2019).

Gestión de las políticas fiscales

La gestión de las políticas fiscales está relacionada con la actuación del Estado y su aplicación con las Administraciones Tributarias. Es decir que se deben considerar aspectos por un lado políticos y técnicos a la vez.

De acuerdo con Howlett & Ramesh (1995), citado por Mujtahir, Suwitri, Darm (Conferencia, 2018), los objetivos políticos, así como el significado de diversos grados de abstracción y aplicación de políticas, muestra cómo diseñar políticas para alcanzar las metas, empleando instrumentos adecuados. Es así, que para obtener un diseño de políticas exitosas se requiere: que las metas públicas y los objetivos sean coherentes.

La implementación preferente, en la herramienta de políticas y herramientas de calibración, deben ser de igual forma consistentes.

Los objetivos de política e implementación a la vez, que lo anteriormente citado, tienen que ser coherentes y converger entre sí. Por lo que es importante la elección de instrumentos de política para que los resultados puedan ser plasmables dentro del marco de gobierno establecido en forma lógica según el régimen de política que se tenga.

Es importante rescatar la coherencia que debe existir en este proceso, la cual debería ser observable en cada política pública y en cada espacio de políticas que se aplique (Cejudo, G; Michel, C, (2016)). Por lo que en muchos casos se han utilizado instrumentos de monitoreo basados en la metodología de marco lógico (MML), la cual busca que cada programa tenga claramente definido su objetivo, las actividades que se realizarán para alcanzarlo, los responsables y los indicadores que se utilizarán para monitorear y evaluar objetivamente sus resultados.

Es importante citar el artículo de Rubio J. (2019) donde menciona que de acuerdo con Lascoumes y Le Galès (2007), a pesar de que los instrumentos son un tema central de la política pública, los estudios académicos

sobre estos son relativamente escasos. Es así que un instrumento de política pública es para ellos:

Un dispositivo que es a la vez técnico y social, que organiza relaciones sociales específicas entre el Estado y aquellos con los que se relaciona, de acuerdo con las representaciones y significados que conlleva. Es un tipo particular de institución, un dispositivo técnico con un propósito genérico de llevar un concepto concreto de relación entre política y sociedad, sustentado por un concepto de regulación (Lascombes y Le Galès, 2007,

p. 6). Es así que el enfoque de Lascombes y Le Galès (2007) es institucional. Para ellos los instrumentos son instituciones que determinan la forma en que los diferentes actores se comportan y privilegian a algunos actores sobre otros (p. 9).

Rubio J. (2019) menciona que autores como van der Doelen (1989) (citado en De Brujin y Hufen, 1998), así como Majone (2005) y Moore (2007), han propuesto diversas tipologías de instrumentos de política, las mismas que Rubio consolida en la siguiente tabla.

TABLA 1. Instrumentos de política pública

DUROS	Normativos, legales o regulatorios	Pretenden modificar un comportamiento deseable o indeseable de forma obligatoria o coercitiva y son aplicables a grupos generales o específicos de la población.	Leyes, normas, prohibiciones, licencias y permisos.
	Organizacionales y administrativos	Esperan coadyuvar a la resolución de un problema modificando las estructuras organizacionales y dotando de recursos humanos, materiales y presupuestales a los actores a cargo de la implementación.	Modificaciones en secretarías, direcciones, recursos humanos, materiales y presupuestos.
	Económicos	Pretenden generar incentivos para modificar un comportamiento deseable o indeseable. No son coercitivos, sino que aquel que quiera llevar a cabo una acción tiene que hacer un pago por ello e internalizar así los costos de su acción.	Multas, impuestos especiales, subsidios y pago de derechos.
	Técnicos-científicos	Esperan modificar el impacto de ciertas actividades por medio del uso de los avances técnico-científicos.	Tecnologías permitidas o prohibidas, nuevas tecnologías utilizadas y normas oficiales.
BLANDOS	Educativos	Coadyuvan al fortalecimiento de capacidades.	Educación, capacitación, asesoría y asistencia técnica.
	Comunicacionales o informativos	Pretenden modificar los comportamientos deseables o indeseables por medio de brindar información a la población sobre los efectos de ciertas acciones.	Campañas de publicidad, comunicación de evaluaciones, manejo de la opinión pública.

Fuente: Elaboración de Rubio J. (2019) con base en van der Doelen (1989) (citado en De Brujin y Hufen, 1998), Majone (2005) y Moore (2007).

En la presente investigación de los instrumentos de política pública que se han mostrado, nos centraremos principalmente en los métodos duros en lo que respecta a los aspectos normativos, legales o regulatorios, así como a los económicos y técnico-científicos. Por otro lado, en cuanto a los métodos blandos la investigación se enfocará en los aspectos comunicacionales.

Presión Fiscal

La presión fiscal se define como el porcentaje de los ingresos de los particulares y empresas que se destina a las arcas públicas en concepto de impuestos y de cotizaciones a la Seguridad Social, y se expresa en relación con el producto bruto interno (PIB) de un país (Soto, 2019).

Economía Sumergida

Para contextualizar el objetivo de esta investigación es necesario delimitar el concepto de la economía sumergida. Es así que en el caso de la Comisión Europea se define a la misma como “aquella actividad remunerada que, siendo legal en cuanto a su naturaleza, no es declarada a las autoridades fiscales o a la Seguridad Social” (CE, 2007). Para el caso de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OECD), la economía sumergida viene a ser el conjunto de “aquellas actividades que son producidas en sentido económico, y relativamente legales (dependiendo de los estándares y regulaciones locales), pero son ocultadas deliberadamente a las autoridades” (OECD, 2017). Otra definición más general sobre la economía sumergida señala que se puede definir como “todas aquellas actividades económicas no registradas que de algún modo contribuyen al Producto Bruto Interno (PIB)” (Frey y Weck-Hanneman, 1984).

De esta forma, se puede encontrar diferentes definiciones sobre este concepto, así como sinónimos, tales como: economía de falta, economía de efectivo o economía informal. Por otro lado, Feige (1979, 1996) sostiene que la economía informal comprende actividades económicas que evitan costos están excluidas de los beneficios y derechos incorporados

en las leyes y reglas administrativas que cubren la propiedad, licencias comerciales, contratos laborales, crédito financiero, sistemas sociales, entre otros (Floridi, A., et al., 2020).

En la práctica, cuando los individuos encuentran obstáculos en el intercambio dentro de la economía legal, se produce un traslado hacia la economía sumergida u oculta. Estos obstáculos son principalmente la elevada presión fiscal, así como la alta complejidad de las obligaciones tributarias, administrativas y laborales (Floridi, A., et al., 2020).

Ahora bien, la gestión política fiscal es la política del gobierno respecto del nivel de sus adquisiciones y transferencias y su estructura impositiva. (Rudiger, 2008 citado por Gamboa, et al., 2016). La influencia de una gestión pública está enmarcada por su política fiscal de esta manera para (Castillo, 2010), la política fiscal entonces es la generadora de instrumentos legales, que permitan una efectiva recaudación tributaria, la cual se refleje en el cumplimiento de los objetivos y a la vez permite configurar mediante las recaudaciones tributarias el presupuesto estatal, mismo que está destinado a asegurar la estabilidad económica del país y entonces mejorará el crecimiento de recursos productivos de la sociedad. Es necesario precisar que, los dos principales instrumentos de la política fiscal vienen a ser por un lado el gasto público y por el otro los impuestos (Gamboa, et al., 2016).

En una economía sumergida, los gastos deben exceder los ingresos, ya que, como se mencionó, no hay datos de los ingresos por actividades ilegales.

Tipos de economía sumergida

Dentro de la economía sumergida, podemos distinguir los siguientes tipos:

Economía ilegal

Aquí se incluyen todas aquellas actividades económicas que están prohibidas. Por ejemplo, el tráfico de armas o de drogas que se comercializan en el mercado negro.

Economía informal

Este tipo de economía se refiere a las actividades económicas que no están prohibidas pero que no se declaran. El delito en ese caso está en la no declaración de impuestos.

Un ejemplo lo podemos ver en las horas de cotización de un trabajador. Si trabaja y cobra 8 horas, pero solo cotiza 6, está cobrando dos horas en negro.

Para concluir, hacemos nuevamente énfasis que el objetivo de este trabajo es examinar los costos de la gestión de las políticas fiscales considerando a todos los actores involucrados en el proceso así como el entorno actual tanto de una creciente economía sumergida como de la pandemia del COVID-19, para ello se debe considerar dos herramientas: por un lado, los impuestos tanto indirectos (Impuesto general a las Ventas) como directos (Impuesto a la Renta), y por el otro, la utilización del gasto público.

3. METODOLOGÍA

Para el presente trabajo de investigación se va a emplear un estudio panel en los países de América Latina por los períodos del 2005 al 2020, tiempo en el cual la región ha pasado por diversas crisis no sólo en temas económicos sino también políticos y sanitarios. Para lo cual se utilizarán fuentes secundarias como trabajos de investigación comparada. De igual forma para evaluar a todos los actores involucrados se propone realizar entrevistas a profundidad a funcionarios del poder ejecutivo de los países de América Latina, así como a profesionales que laboran en la Administración Tributaria. De igual forma se planea realizar encuestas a miembros de los diversos observatorios en América Latina sobre el control del gasto público considerando también a los miembros de sindicatos o grupos de poder.

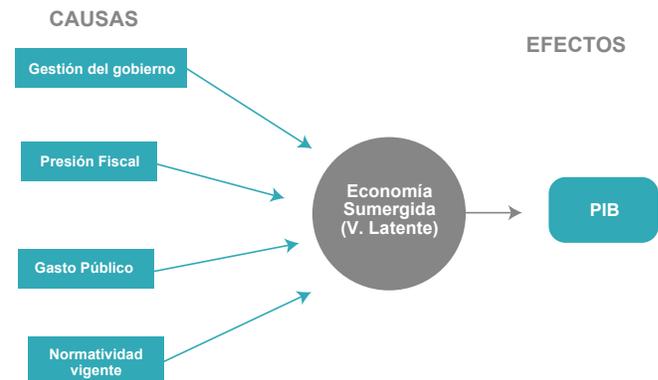
La metodología para aplicar será cuantitativa empleando por lo menos dos métodos. Se trabajará con regresión lineal, además se utilizará el modelo de Múltiples indicadores y múltiples causas (MIMIC, por sus siglas

en inglés), el cual permite realizar la medición de los efectos directos e indirectos de la economía sumergida, mediante un análisis conjunto que comprende regresiones, análisis econométrico y análisis factorial. El MIMIC es un modelo que se divide en dos partes, una en ecuaciones estructurales y la otra en ecuaciones de cuantificación. Las ecuaciones de cuantificación relacionan las variables no observables con los indicadores, y las ecuaciones estructurales establecen las relaciones de las variables no observables con sus causas específicas. En el modelo MIMIC, la ecuación estructural se establece de la siguiente forma:

$$\eta = \gamma' \mathbf{x}_i + \zeta \quad (1)$$

Donde η es la variable latente que en este caso es la economía sumergida, los valores γ' son escalares, \mathbf{x}_i son los vectores de las variables causales observadas, y ζ es el residuo vectorial.

Modelo



Planteamiento de Hipótesis

Hipótesis 1: Cuanto mayor es la presión (o carga) fiscal, mayor es la economía sumergida que se incrementa por crisis externas, ceteris paribus y afecta al Producto Bruto Interno. *Carga fiscal y asistencial (Chen, H., Schneider, F., & Sun, Q., 2020).*

Para ello es necesario evaluar el tipo de modelo económico que aplica cada país, de acuerdo con diversas investigaciones revisadas se determina que si el poder ejecutivo decide incrementar el valor de las

alícuotas o tasas de impuestos entonces por la presión existente los contribuyentes no declaran sus ingresos reales, más aún si se dan condiciones del entorno que facilitan esta práctica, tales como crisis políticas, sanitarias y/o económicas. Se cuenta con información estadística de las variaciones sobre el Producto Bruto Interno.

Hipótesis 2: Cuanto mayor sea la intensidad de la regulación gubernamental, mayor será la economía sumergida, *ceteris paribus*. *Intensidad de la normatividad del Estado* (Chen, H., Schneider, F., & Sun, Q., 2020).

En este caso está relacionado con la gestión del gobierno, la aplicación normativa, así como la importancia de considerar los objetivos de los grupos de interés en la aplicación de estas regulaciones.

Hipótesis 3: Cuanto mayor es el gasto público sin existir una transparencia en el uso de estos por parte del gobierno, se incrementan los costos en la gestión afectando el Producto Bruto Interno (PIB).

Existe la necesidad del control de los gastos públicos que realiza el Estado y que la rendición de cuentas del ejecutivo sea objetiva, reflejando la utilización de lo recaudado como fuente de ingreso en relación con el detalle de gastos que debería reflejarse en obras y servicios para la población.

4. CONCLUSIONES

- El control del gasto público mejoraría los costos en la gestión de la política lo cual repercute en el Producto Bruto Interno (PIB), por lo que los mecanismos para el mismo debe ser un compromiso de todos los grupos involucrados.
- Crisis generadas como la del COVID-19 han incrementado la economía sumergida (informalidad), ocultando ingresos, por lo que es importante que a nivel de las Administradoras Tributarias se desarrollen políticas fiscales que reduzcan tanto la evasión como la elusión existente.
- La gestión de la política fiscal se debe dar con la participación de los gobiernos, las administradoras tributarias para desarrollar pilares fundamentales que evaluando el entorno construyan una cultura tributaria real en cada país de Latinoamérica.

5. REFERENCIAS

- Apergis, E., & Apergis, N. (2019). New evidence on corruption and government debt from a global country panel: A non-linear panel long-run approach. *Journal of Economic Studies*, 46(5), 1009–1027. <https://doi.org/10.1108/JES-03-2018-0088>
- CEPAL. (2020). Estudio Económico de América Latina y el Caribe. Principales condicionantes de las políticas fiscal y monetaria en la era pospandemia de COVID-19. In *Estudio Económico*.
- Curcio, J., Cetrángolo, O., Gómez Sbaini, J. C., & Morán, D. (2018). Gastos e ingresos públicos en América Latina desde fines. *Macroeconomía Para El Desarrollo*.
- De Velazco, J. J. H. G., & Hernández, A. C. C. (2018). *An epistemological discussion on citizen participation management*. *Opcion*, 34(87), 856–883.
- Floridi, A., Demena, B. A., & Wagner, N. (2020). Shedding light on the shadows of informality: A meta-analysis of formalization interventions targeted at informal firms. *Labour Economics*, 67(September), 101925. <https://doi.org/10.1016/j.labeco.2020.101925>
- Fondo Monetario Internacional (FMI). <https://www.imf.org/es/Publications/FM/Issues/2020/09/30/october-2020-fiscal-monitor>
<https://www.finanzasdigital.com/2020/10/fmi-la-pandemia-de-covid-19-y-los-confinamientos-asociados-han-generado-medidas-fiscales-sin-precedentes-por-un-valor-de-usd-117-billones/>
- Gentilin, M. (2019). Cultura Organizacional: Una Relación Dialéctica Entre Lo Deseado Y Lo Vivenciado. *Tratado de Estudios Organizacionales II*, 823–838.
- González-miranda, D. R., Innovar, Volumen 24, Número 54, p. 43– 58, 2014. ISSN electrónico 2248-6968. ISSN impreso 0121-5051. Los Estudios Organizacionales. Un campo de conocimiento comprensivo para el estudio de las organizaciones.
- Huynh, C. M., & Nguyen, T. L. (2020). Fiscal policy and shadow economy in Asian developing countries: does corruption matter? *Empirical Economics*, 59(4), 1745–1761. <https://link.springer.com/article/10.1007%2Fs00181-019-01700-w>
- Instituto de Estudios Económicos (IEE). <https://www.ieemadrid.es/2020/10/26/competitividad-fiscal-2020-por-que-no-se-pueden-subir-mas-los-impuestos-en-espana-2/>
- Kuznetsova, N. V., & Kuznetsova, E. V. (2015). Shadow economy as a self-adjustment of poverty and a signal from invisible hand. *Asian Social Science*, 11(5), 295–302. <https://doi.org/10.5539/ass.v11n5p295>
- Mazzucato, M. (2014). *Mariana Mazzucato - El Estado Emprendedor*. pdf.
- OECD. (2017). *Shining light on the shadow economy: Opportunities and threats*. 1–56. Retrieved from <https://www.oecd.org/tax/crime/shining-light-on-the-shadow-economy-opportunities-and-threats.pdf>
- Park, C., & Lee, J. (2020). Stakeholder framing, communicative interaction, and policy legitimacy: anti-smoking policy in South Korea. *Policy Sciences*, 53(4), 637–665. <https://doi.org/10.1007/s11077-020-09394-z>
- Williams, C. C., Windebank, J., Baric, M., & Nadin, S. (2013). Public policy innovations: The case of undeclared work. *Management Decision*, 51(6), 1161–1175. <https://doi.org/10.1108/MD-10-2011-0341>

INCORPORACIÓN DE LOS ACUERDOS

al procedimiento tributario
argentino



Eugenio **Sideris**

SINOPSIS

Se incorpora la figura del acuerdo conclusivo voluntario al procedimiento de determinación de la materia tributaria nacional el cual brinda al contribuyente la oportunidad de participar de forma activa en la verificación de los presupuestos de hecho establecidos en la ley obteniéndose de esta manera la justa determinación del tributo.

Su aplicación está reservada exclusivamente a los casos donde exista una relación incierta sobre alguno de los elementos del hecho imponible para permitir garantizar el principio de legalidad al limitar a aquellos supuestos donde exista una indefinición o imperfección del ordenamiento jurídico, su cuantificación o falta de elementos probatorios.

Palabras Clave: Determinación tributaria, Acuerdo conclusivo voluntario, Órgano conciliador colegiado.

CONTENIDO

Introducción

1. Inclusión al procedimiento de determinación tributaria
2. Supuesto para su implementación. Incertidumbre
3. Objeto
4. Excepciones a la aplicación del acuerdo. Denuncia Penal
5. Oportunidad de su Aplicación
6. Etapas del procedimiento del acuerdo
7. Habilitación de la instancia del acuerdo

8. Órgano conciliador colegiado
9. Aceptación o rechazo por parte del contribuyente
10. Actuación del Administrador Federal
11. Efectos del acuerdo
12. Revocación del acuerdo
13. Conclusiones
14. Referencias

AUTOR

Contador Público (UBA) Abogado (UNLP) Especialista en Derecho Tributario Facultad de Derecho (UBA) Jefe Int. División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Oeste AFIP-DGI Ex Ministro de Economía de la Provincia de Tierra del Fuego Ex Secretario Letrado de Vocalía del Tribunal Fiscal de la Nación Jefe de Trabajos Prácticos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario Facultad de Derecho (UBA) Ex Profesor Adjunto Interino Finanzas Públicas Facultad de Derecho (UBA) Ex Profesor de Derecho Tributario Facultad de Derecho (UCES) Ex Profesor Titular de Teoría y Práctica Impositiva I y Teoría y Práctica Impositiva II Facultad de Ciencias Económicas (UCES).

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene la intención de estudiar el acuerdo conclusivo tributario, incorporado al procedimiento tributario nacional¹.

Como regla general el procedimiento tributario establece que será el contribuyente o responsable el que deberá declarar la configuración del hecho imponible que da nacimiento a la obligación tributaria y el monto de esta mediante la presentación de la declaración jurada la cual estará sujeta a verificación fiscal y en caso de ausencia o impugnación de ella, en forma subsidiaria y eventual, el fisco procederá a determinar de oficio la materia imponible.

Hasta ahí el procedimiento tradicional, ahora se incluye al mismo la opción, a instancia del fisco, del acuerdo conclusivo voluntario en aras, que tiene el Estado en su totalidad, de velar por el principio de legitimidad de sus actos exteriorizados que se materializa con una determinación más certera.

1. INCLUSIÓN AL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA

Su incorporación tiene como objetivo reflejar la tendencia de la Administración a dar mayor cabida a la participación de los contribuyentes en la formación de los actos que tradicionalmente se han caracterizado por su unilateralidad administrativa, es decir de esta manera se permite un acercamiento de los contribuyentes a la administración, ante la existencia de casos de incertidumbre, lo que permitirá una perfección en los elementos del hecho imponible y su cuantificación a fin de poder determinar el crédito fiscal de forma más exacta.

El actual sistema de determinación del tributo suscita que la aplicación de las normas que conducen a la concreción de la deuda tributaria, bien cuando el sujeto pasivo debe cumplir con su obligación de autoliquidar bien cuando la Administración comprueba dicha actuación o liquida en ausencia de ésta, origine con bastante frecuencia incertidumbre pudiendo localizar su causa generadora en la complejidad y en la frenética evolución del fenómeno tributario, dando lugar a una experiencia y realidad dispersa y fragmentada² que no casa bien con los principios de legalidad y de seguridad jurídica³.

A esto debe agregarse, como en todas las ramas del derecho, la existencia de conceptos jurídicos indeterminados que poseen un carácter vago requiriendo para su concreción, apreciaciones y conocimientos técnicos que los jueces y los expertos frecuentemente no disponen. Estos términos producen una falta de plenitud en la ley, consecuencia de la limitación del lenguaje para aprehender la realidad, lo que supone que los términos empleados por el legislador pueden ser llenados con distintos contenidos, eso genera abundantes discrepancias que deben darse a estos conceptos, sobre los cuales parece más eficiente una solución conciliatoria administrativa antes que llegar a una instancia judicial para que este imponga su criterio sobre el de la Administración.

Otros supuesto se da cuando la administración se encuentra con falta de elementos o los mismo son muy complejos o su dimensión difícil de establecer para determinar la obligación tributaria, en ese caso, nos encontramos frente a un componente necesario para la aplicación del sistema que está dado por la incapacidad de la administración de esclarecer unilateralmente la determinación del presupuesto de hecho generador de la obligación tributaria ante la existencia de casos de incertidumbres fácticas y jurídicas⁴.

1 Artículo 183 TÍTULO VII - Procedimiento Tributario, Ley 27430 sancionada el 27/12/2017, promulgada por Decreto 1112/2017 del 28/12/2017 y publicada en el Boletín Oficial de la República Argentina el 29/12/2017 con vigencia a partir del 30/12/2017

2 Krebs W. "Contratos y convenios entre la Administración Española" en Documentación Administrativa N° 235-236 1993 pág. 59, citado por Zornoza Pérez Juan, ¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho tributario español, pág. 126".

3 Martinoli Carol. Fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios. Análisis de Derecho Comparado. Concurso de Monografías AEAT/ IEF/ CIAT, 2017 Trabajo Ganador. pág. 15.

4 Damarco Jorge H. El acuerdo conclusivo regulado por la ley 27.430 (primera parte) IMP – Práctica Profesional 2019-L, 86 punto III.

La aceptación de las figuras de los acuerdos, ante casos de incertidumbre en la determinación de los elementos del hecho imponible, tendientes a la determinación de la obligación tributaria con una cierta participación de los contribuyentes en la formación de los actos requiere una renuncia por parte del organismo fiscal a hacer valer sus poderes de forma imperativa y unilateral⁵.

La norma permite a la administración optar entre utilizar la forma tradicional unilateral o busca el consenso tributario con el contribuyente de los puntos esenciales que presente un grado de hesitación como expresa Zornoza Pérez⁶ "... nada impide que sea la propia ley la que establezca el marco dentro del cual puede concederse relevancia a los acuerdos entre acreedor y deudor tributarios" logrando una mayor cercanía al verdadero nacimiento y cuantificación de la obligación tributaria⁷.

Bertazza⁸ dice "A partir de esta reforma, a nuestro ordenamiento tributario se incorpora la tendencia global a la búsqueda de soluciones consensuadas de conflictos, en línea con las recomendaciones de organismos internacionales con incumbencia en la materia...apunta a lograr una mayor eficiencia en la administración tributaria...el valor que ponen de manifiesto los acuerdos conclusivos no se vincula, necesariamente, con un mayor volumen de recaudación, sino con una mejora en la calidad de la relación Fisco-contribuyente, brindada por posiciones más igualitarias en ambos extremos de la misma, y con el fin último de proveer de un mejor modo al interés general comprometido en logro de una recaudación tributaria adecuada a los principios constitucionales que la legitiman".

La Administración Fiscal no se relaciona directamente con el contribuyente en cuanto titular de unos intereses

fiscal que consiste en obtener los tributos en forma de derecho de crédito, sino que desarrolla una función tributaria de determinación encomendada por el ordenamiento para velar por el cumplimiento de la ley, de modo que, en materia tributaria tanto la posición jurídica del contribuyente como la de la Administración tributaria estarán definidas por la ley e inspiradas en la tutela de un interés general de generar certidumbre, y por otro, mitiga la litigiosidad⁹.

Por consiguiente, la presencia de una incertidumbre hace pensar en la conveniencia de instrumentar soluciones que permitan conciliar los intereses de la Administración y del contribuyente, ante esta situación, ambas partes están interesadas en su eliminación a fin de superar la imprecisión de las normas de determinación del hecho imponible.

2. SUPUESTO PARA SU IMPLEMENTACIÓN. INCERTIDUMBRE

Para la aplicación del acuerdo se requiere la existencia de una duda relacionada al nacimiento de la obligación tributaria tanto de las circunstancias fácticas como de la regulación jurídica conforme opina Zornoza Pérez¹⁰ "...la adecuada configuración de esos acuerdos sobre los hechos exigirá el establecimiento de límites para su admisibilidad, pues por su naturaleza se trata de figuras que sólo tienen sentido allí donde existe una cierta incertidumbre sobre los hechos con trascendencia tributaria..."

Uno de los temas centrales a ser considerados está dado por delimitar cuando la Administración se encuentra legitimada para la celebración de estos acuerdos, es decir, debemos establecer qué tipo de incertidumbre de los elementos del hecho imponible nos habilita la

5 Arrieta Martínez de Pisón. Las actas de la Inspección de los tributos pág. 398.

6 Zornoza Pérez Juan ob. cit. pág. 127 y nota 28.

7 González-Cuéllar Serrano M. Luisa. Los Procedimientos Tributarios: Su terminación transaccional, pág. 33.

8 Bertazza Humberto J. Ley 11.683 de Procedimiento Tributario Comentada.

9 Comentario al artículo 133. Acuerdo Conclusivo del Modelo de Código Tributario del CIAT (2015) expresa "Estos mecanismos buscan establecer una relación de mayor igualdad entre la administración tributaria y el obligado tributario,(potestades-garantías del contribuyente), propiciar la imparcialidad administrativa, reducir la litigiosidad y mejorar la seguridad jurídica."

10 Zornoza Pérez Juan Zornoza Pérez Juan ob. cit. pág.130.

utilización del acuerdo ya que el principio de legalidad limita el accionar del organismo fiscal al decir Ferreiro Lapatza “si el legislador ha llegado, después de un examen minucioso, aun grado de certeza aceptable sobre los hechos imponible realizados no tiene nada que “proponer” al administrado(...) Pero el legislador sabe que la actuación inspectora hacen imposible su análisis meticuloso y detallado de cada uno de estos supuestos; sobre estos casos -explica este autor- el ordenamiento jurídico le permite la transacción¹¹”.

Por lo tanto, debemos saber si el presupuesto del acuerdo se da ante la existencia de una indefinición que genera controversia o litigio al que las partes necesitan eliminarla para garantizar la paz jurídica o si también se puede utilizar este procedimiento ante la existencia de certeza de la posición legal tributaria donde existe duda sobre el eventual planteo judicial. Además, es importante establecer el límite de investigación requerido al organismo fiscal para eliminar la indefinición previo a la utilización del acuerdo.

Para ello, siguiendo a González-Cuellar Serrano¹² podemos distinguir la duda en forma objetiva y subjetiva reservando únicamente la primero al acuerdo entre el fisco y los contribuyentes.

Para considerar la referida caracterización debemos verificar que la incertidumbre surja como consecuencia de la aplicación de los presupuestos tributarios establecidos en la norma jurídica como su cuantificación puesta al servicio de un interés público y no en función de la particular posición e intereses subjetivos de las partes por ella afectadas.

La objetividad, entonces, la encontraremos en los casos que las cuestiones de hecho se mantengan aun mediando una fiscalización o sobre cuestiones de derecho que no estén establecidas en las normas legales tributarias, en definitiva como expresa González-Cuellar Serrano¹³ “...se traduce en la exigencia de que dicha discrepancia tenga una causa fundada racionalmente de forma que cualquier observador objetivo y que tenga los conocimientos requeridos a las partes en cada supuesto, no pudiera llegar a un conocimiento seguro e inequívoco”.

Por consiguiente, esa duda objetiva tendrá su razón ante la imperfección del ordenamiento jurídico, sin afectar el principio de legalidad o para aclarar los supuestos de hecho ante la imposibilidad de su conocimiento que surja de una investigación razonable, que deje a la administración sin elementos de prueba¹⁴ para lo cual el organismo fiscal debe demostrar que se han agotado todas las instancias razonables de su búsqueda para inducir que esa incertidumbre es objetiva lo que le permitirá la habilitación del acuerdo conclusivo¹⁵.

Por el otro lado la incertidumbre subjetiva, que son las situaciones donde no debe utilizarse el acuerdo, se encuentra en los casos en que las partes no tengan conocimiento de las normas del derecho tributario como del sistema jurídico en general, también cuando hay certeza de la posición legal tributaria pero no hay convicción del triunfo de dicha postura en una eventual reclamación judicial o en los situaciones de hecho ante la falta de investigación que permita despajar la duda del caso en concreto, estableciendo una pauta hasta dónde llega el accionar de fiscalización de la administración para indagar un hecho en forma

11 González-Cuellar Serrano M. Luisa ob. cit. pág.127 Nota 288.

12 González-Cuellar Serrano M. Luisa ob. cit. págs. 125-130

13 González-Cuellar Serrano M. Luisa ob. cit. pág.126

14 Damarco Jorge H ob. cit.

15 González-Cuellar Serrano M. Luisa ob. cit. pág.127 dice “Respecto de la Hacienda Pública se reclama que haya agotado todas las posibilidades de investigación para llegar al conocimiento de la situación fáctica o jurídica exigible en cada supuesto. Sin embargo, el deber de la autoridad tributaria de conocer el supuesto de hecho y las cuestiones jurídicas no es ilimitado, sino que debe ser relacionado con el principio de proporcionalidad, en cada supuesto determinara si la continuidad de la actividad unilateral en orden a esclarecer la incertidumbre provoca o no una desproporción entre el empleo de tiempo y trabajo y las posibilidades de éxito. En ningún caso se requiere un estudio experto que rebase los conocimientos que le son exigibles en cada caso concreto. La objetividad por parte de la Administración se concreta en la imposibilidad de salir de la incertidumbre valiéndose de sus propios medios; es decir, no le es exigible consulta a un experto o perito para solucionar la duda.”

razonable para luego ante la continuidad de la duda permitir en el caso concreto la utilización del acuerdo¹⁶.

Resulta necesario limitar el accionar fiscal a las situaciones donde exista una duda objetiva que permita garantizar el principio de legalidad, como son los casos en los que existan indefinición normativa, como así también los que se hayan agotado todas las posibilidades de investigación, en el resto de los sucesos la Administración fiscal deberá defender su interpretación jurídica y obtener la prueba en las cuestiones fácticas¹⁷.

Entonces, en la relación fisco-contribuyente para la aplicación del instituto del acuerdo debe existir una incertidumbre objetiva fácticas o jurídicas que dificulten tanto determinar el perfeccionamiento del hecho imponible como su verdadera extensión y la interpretación de la norma a aplicar, que permita que la verdad material tenga posibilidades de prevalecer sobre la verdad formal, en miras de realizar una gestión más eficaz y justa.

3. OBJETO

La nueva norma incorpora el acuerdo conclusivo tanto para cuestiones de puro derecho como cuestiones de hecho es decir que se podrá utilizar el acuerdo en todo lo referente a la actividad determinativa que consiste tanto en la constatación de la existencia y dimensión de los supuestos de hecho como de la norma aplicar al caso puntual.

a. Cuestiones de hecho

Dentro de las funciones y facultades otorgadas a la Administración está la fiscalización¹⁸ de tributos mediante la cual el fisco verifica si el hecho producido por el contribuyente se subsume en el descrito por la norma, que en caso de no coincidir con la declaración presentada por el contribuyente¹⁹ o ante su ausencia²⁰ y de no ser rectificadas por el sujeto pasivo a instancia de la inspección actuante²¹ las mismas serán impugnadas procediendo la Administración a determinar la materia imponible.

Esa función de investigar la realidad del hecho no desaparece, en principio, ante la ausencia de colaboración por parte del responsable tributario debiendo la administración obtenerla con los medios disponibles a fin de lograr establecer la verdad material. Cabe aclarar que no corresponde considerar la existencia de una incertidumbre objetiva cuando un contribuyente o responsable se oponga u obstaculice el ejercicio de las facultades de fiscalización por parte del fisco o no aporte la documentación que permita determinar los hechos ya que aquel tenía la carga de prueba y podemos presumir razonablemente que conoce la realidad de los hechos, en este caso, el organismo está autorizado a determinar sobre base presunta²².

En cambio, cuando la Administración con los elementos disponible racionales para realizar la investigación no puede alcanzar a establecer los verdaderos hechos, podemos decir que nos encontramos ante una incertidumbre objetiva pasible de ser sometida a

¹⁶ Martinoli Carol. Mecanismos alternativos de solución de controversias en materia tributaria, pág. 27.

¹⁷ González-Cuéllar Serrano M. Luisa ob. cit. pág.129

¹⁸ Artículo 3 Decreto 618/97

¹⁹ Artículo 13 Ley 11.683

²⁰ Artículo 35 Ley 11.683

²¹ Artículo a cont. Artículo 36 5° párrafo Ley 11.683

²² 1° Artículo a cont. Artículo 18 Ley 11.683

un acuerdo²³ posibilitando a la Administración fiscal, en el caso concreto, a habilitar el procedimiento del acuerdo para erradicar la duda sobre la apreciación de la existencia de los elementos o dimensión del hecho imponible.

b. Cuestiones de puro derecho

La ley permite aplicar el acuerdo para resolver “la correcta aplicación de la norma al caso concreto” y esa interpretación de las normas jurídicas sentará precedente para otros contribuyentes por lo cual en la práctica se transforma en una interpretación de carácter general efectuada por parte del organismo²⁴ generando otra alternativa para interpretar las normas jurídicas, de acuerdos a los parámetros establecidos en los artículos 1 y 2 de ley 11683, a las ya existente²⁵.

En contra de los acuerdos conclusivos en cuestiones de puro derecho se encuentra Damarco²⁶ quien sostiene que “La pretensión legal no me parece que sea compatible con el estado de derecho...no corresponde que la interpretación del fisco (acordada con un contribuyente) sea impuesta por la ley de modo obligatorio en los casos particulares del acuerdo conclusivo, privando al contribuyente de recurrir a los organismos jurisdiccionales. En este punto, el acuerdo no puede ser conclusivo en el sentido de cerrar definitivamente la cuestión jurídica impone que, en todos los casos, siempre se garantice la posibilidad de su cuestionamiento judicial...”

González-Cuellar Serrano²⁷ opina “Los acuerdos se realizan una vez que la Hacienda Pública ha agotado las posibilidades de aclarar la incertidumbre sobre la

voluntad reflejada por la norma en las consecuencias jurídicas y llega a la conclusión de la imposibilidad de eliminar la duda. Es decir, la solución querida por el legislador es objetivamente imposible de aclararse, por lo que la fijación unilateral por la autoridad fiscal de una interpretación incierta tampoco refleja la voluntad del ordenamiento jurídico, pues esta se desconoce.”

En síntesis, en la medida que se habilite la instancia en razón de la existencia de incertidumbre por cuestiones de derecho que no estén establecidas en las normas legales tributarias, con divergentes o no interpretaciones jurisprudenciales, aplicables al caso concreto que provoque una inseguridad objetiva no tiene límites en cuanto a su temática y por otro lado, parece lógico que los mismos sean publicados a fin de tener la posibilidad de ser aplicados como precedentes.

c. Dificultades para determinar con precisión las cuestiones de hecho y de derecho

La determinación de los hechos relevantes para la aplicación de tributos no es un proceso lineal en las que se atiende solo cuestiones de hecho, sino que implica numerosas calificaciones jurídicas y su diferenciación es muy dificultosa en el derecho tributario dado que se requiere adecuar el “hecho real” al “hecho normativo” al momento de determinar los hechos imponibles lo cual exige manipular el supuesto de hecho que en cada caso ofrezca la realidad confundiendo la calificación de los hechos con aplicación de la norma tributaria.²⁸

González-Cuellar Serrano²⁹ expresa “Por un lado, se alega la imposibilidad de separar ambos ámbitos, pues una incertidumbre sobre los hechos implica

23 González-Cuellar Serrano M. Luisa ob. cit. págs. 152-153 “...Si la incertidumbre no es objetiva, pues puede solucionarse mediante la utilización de los medios de prueba a través de un procedimiento de investigación proporcional al resultado buscado a juicio de cualquier sujeto con los conocimientos exigibles a la administración, no se producirá la causa de la transacción ni, por lo tanto, la justificación de la búsqueda del establecimiento concordado de la situación. Si no hay incertidumbre, la licitud de las prestaciones que se realicen serán examinadas a la luz del principio de investigación.”

24 Damarco Jorge H ob. cit. punto IV. Critica al decir a “... la resolución interpretativa es la interpretación oficial del Estado y si bien puede sustituirse por otra interpretación posterior, siempre es revisable judicialmente puesto que el Poder Judicial tiene la facultad de interpretar las leyes de modo definitivo.”

25 La interpretación con carácter general por parte del Administrador Federal (Artículo 8 Decreto 618/97), otra al dictarse el acto de determinación de oficio (Artículo 17 Ley 11683) y la consulta vinculante (Artículo a cont. Art 4 Ley 11683).

26 Damarco Jorge H ob. cit. punto IV.

27 González-Cuellar Serrano M. Luisa ob. cit. Pág.129.

28 González-Cuellar Serrano M. Luisa ob. cit. Pág.122 Nota 273. Albañana García-Quintana C. Los problemas de hecho en la aplicación de los impuestos.

29 González-Cuellar Serrano M. Luisa ob. cit. pág.s.124-125

necesariamente una incertidumbre “secundaria” respecto de cuestiones jurídicas e, igualmente, la transacción sobre las circunstancias de hecho influirá necesariamente sobre la aplicación del Derecho... matizan, por todo ello, que la diferencia entre estimación fáctica y jurídica de los hechos. Enunciando de una forma simplificadora el complejo problema puede mantenerse que a las cuestiones fácticas pertenece cada decisión que responda a la pregunta “¿Qué ocurrió?”, mientras a las cuestiones de Derecho las que se relacionen con el interrogante “¿Qué establece el ordenamiento jurídico a ese respecto?”

A los efectos de la norma del acuerdo resulta de mucha importancia poder establecer cuando nos encontramos antes una cuestión fáctica o jurídica, en razón que el acuerdo para las cuestiones de puro derecho servirá como precedente para otros contribuyentes.

d. Situaciones que por su naturaleza, novedad, complejidad o trascendencia requieran de una solución conciliatoria

Folco³⁰ aclara “En los dos primeros supuestos el texto de la ley de rito fiscal reproduce *mutatis mutandis* la fórmula propuesta por el Modelo CIAT (2015) y anexa luego lo relativo a situaciones que en mérito a su naturaleza, novedad, complejidad o trascendencia, requieran este tipo de solución convencional”.

Este último párrafo hace que el objeto del acuerdo pueda ser extendido a otros supuestos especiales debiendo ser reglamentado a fin de establecer los casos concretos a ser aplicados.

4. EXCEPCIONES A LA APLICACIÓN DEL ACUERDO. DENUNCIA PENAL

Conviene recordar que la ley excluye del acuerdo las actuaciones sobre las cuales corresponda hacer una denuncia en los términos del Régimen Penal Tributario creemos que la norma debió tomar para su excepción la sola existencia de defraudación fiscal establecida en la ley tributaria³¹, que requiere subjetivamente la intención deliberada de no pagar el tributo y objetivamente la realización de maniobras aptas para lograr este resultado sin ser advertido, sin importar el monto de la defraudación.

5. OPORTUNIDAD DE SU APLICACIÓN

El límite temporal establecido para la aplicación del acuerdo está dado por el dictado del acto determinativo del crédito fiscal y no con su notificación, es decir no exige su eficiencia³² sino solamente su existencia, en consecuencia, se configura con anterioridad de la estabilidad³³ del acto que requiere firmeza³⁴.

La cuestión no explicitada en la ley es desde cuando es posible la utilización del referido instituto existiendo doctrina que considera que quedaría habilitada dentro de las etapas de verificación y fiscalización³⁵ y por otro lado se encuentran otros autores³⁶ que prevé la posibilidad del instituto una vez decidida la instrucción del procedimiento de determinación de oficio que es cuando se instala la controversia con el contribuyente o responsable.

30 Folco Carlos M. Breve análisis de los acuerdos conclusivos voluntarios pág.729.

31 Artículo 46 Ley 11.683

32 Artículo 11 Ley 19.549.

33 Giuliani Fonrouge Carlos María. Derecho Financiero ob. cit. pág.536.

34 En principio, la determinación de oficio no es revisable ulteriormente porque, como todo acto administrativo, no puede ser revocada después de notificada al interesado, ya que ello da nacimiento a un derecho subjetivo en su favor; además, así lo dispone el Artículo 18 1er párrafo de la ley 19549.

35 Bertazza Humberto J ob. cit.

36 Damarco Jorge H ob. cit. punto IX

A nuestro entender resulta correcto hacer recaer en el juez administrativo de la determinación de la deuda la decisión de someter a consideración del órgano conciliador³⁷ dado que el artículo en crisis se ubica en el capítulo III que agrupa la determinación de la deuda tributaria por lo cual se puede interpretar que el legislador ha querido dar comienzo al funcionamiento del acuerdo en el periodo posterior al rechazo por parte del contribuyente de la posibilidad de rectificar las declaraciones juradas oportunamente presentadas de acuerdo a los cargos y/o créditos que surgen a instancia de la inspección actuante³⁸, es decir en el proceso de determinación a fin de ser el juez administrativo el encargado de realizar el análisis para establecer si corresponde o no someter el caso a consideración del órgano de conciliación.

6. ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO DEL ACUERDO

Las etapas del procedimiento del acuerdo se pueden dividir en cuatro.

La primera va a estar reservada exclusivamente a la administración, mediante el juez administrativo, que consiste en la habilitación del acuerdo a través de someter el caso a consideración del órgano de conciliación colegiado.

La segunda etapa tiene una importancia central dado que la ley crea un organismo de conciliación el cual emite el informe recomendando una solución conciliatoria o su rechazo.

Posteriormente tendremos la única intervención del contribuyente que consistirá en la adhesión o no a la solución conciliadora propuesta por el organismo.

Finalmente tendremos la etapa de la intervención del Administrador federal que de aprobar la propuesta elevada logra su transformación en Acuerdo Conclusivo.

7. HABILITACIÓN DE LA INSTANCIA DEL ACUERDO

a. Decisión unilateral de la administración

La ley le otorga a la administración tributaria la facultad discrecional³⁹ de decidir ejercer su función administrativa tributaria mediante el procedimiento de determinación de oficio ante la no presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente o la impugnación de la misma o intentar realizarlos mediante una forma tributaria consensuada frente a la existencia de una duda objetiva cuando considere que el acuerdo satisface el interés general que rige en el ordenamiento jurídico el que se determinará acorde con la legalidad y capacidad tributaria de cada sujeto.

La existencia de un cierto grado de discrecionalidad otorgado a la gestión tributaria, debe ser admitido por la justicia, pues ésta es una cuestión en principio ajena al poder judicial y reservada a la administración, de manera que el cometido del poder judicial se ha de limitar a controlar que dicha discrecionalidad se ha ejercido de forma razonable, no arbitrariamente, y de acuerdo con las normas y principios aplicables, lo óptimo sería intentar ejercer esta discrecionalidad tomando en consideración el punto de vista del contribuyente y llegando a un acuerdo razonable sobre el mismo.

b. Solicitud por parte del contribuyente

No existe, a nuestro entender, impedimento alguno para que el contribuyente solicite la apertura del

37 Artículo a cont. Artículo 16 2° párrafo Ley 11.683

38 Artículo a cont. Artículo 36 5° párrafo Ley 11.683

39 Espacio de diálogo AFIP - CPACF Acta N 5 16/5/18 3. Acuerdo Conclusivo Voluntario se consulta si el contribuyente tiene facultades para solicitar un acuerdo conclusivo voluntario o es facultad privativa y excluyente del organismo. Respuesta de AFIP Corresponderá aguardar a la reglamentación que se dicte. De la literalidad de la norma resultaría una facultad del Organismo.

procedimiento del acuerdo en el marco del procedimiento de determinación de oficio siendo facultad del juez administrativo su concesión o no, considerando que en caso de negativa la misma sea motivada.

Folco⁴⁰ dice "... no obstante la falta de previsión legal, los particulares podrían válidamente ejercitar su derecho constitucional de peticionar a las autoridades (art. 14 CN), solicitando el referido acuerdo, aun cuando resulte facultativo de la Administración habilitar dicha instancia".

Pero creemos que no es pasible de apelación su denegación, ya que el fisco tiene la elección discrecionalidad⁴¹ sobre la conveniencia de aplicar o no el acuerdo en la determinación puesto que la ley ha decidido dejar a criterio de la administración la oportunidad de la medida⁴².

c. Suspensión de la prescripción como consecuencia del inicio del acuerdo conciliatorio

Otro efecto de habilitar el acuerdo y someter el mismo a consideración del órgano de conciliación colegiado será que se suspende por el termino de 1 (un) año la prescripción, contado desde el acto del juez administrativo que someta las actuaciones a la Instancia de Conciliación Administrativa⁴³.

El inconveniente que plantea la limitación de la suspensión de la prescripción por el término de un año

es que el Órgano de conciliación se verá limitado en su accionar y los elementos probatorios a producir, a nuestro entender debió establecer la extensión de la suspensión hasta la finalización del mismo ya sea tanto por su aprobación como por su rechazo.

d. Qué tipo de acto es el emitido por el juez administrativo

Dice la ley "*El caso a conciliar se someterá a consideración de un órgano de conciliación colegiado*", entonces es una decisión unilateral por parte del fisco, en cabeza del juez administrativo competente de someter a consideración del órgano colegiado un caso a conciliar ante una duda objetiva sobre una cuestión de hecho o de derecho que a su entender podrá resolver el órgano colegiado.

Por ello, corresponde conocer qué tipo de acto es el emitido por el juez administrativo mediante el cual somete a consideración de un órgano de conciliación colegiado el caso a conciliar.

Dice Gordillo⁴⁴ "solo se llamará acto a aquella decisión que se exterioriza formalmente como tal y no a través de su directa ejecución" y clasifica como actos no jurídicos⁴⁵, diferenciándolas de los actos jurídicos o administrativos, "las decisiones, declaraciones o manifestaciones realizadas en ejercicio de la función administrativa que no producen efectos jurídicos directos respecto de un sujeto de derecho".

40 Folco Carlos M. ob. cit. pág.729.

41 Gordillo Agustín. Introducción al Derecho Administrativo VI-2 Perrot Buenos Aires 1962 "...la actividad administrativa está reglada: el orden jurídico dispone que ante tal o cual situación de hecho él debe tomar tal o cual decisión; el administrador no tiene elección posible: su conducta le está dictada con antelación por la regla del derecho. (en las actividades discrecionales), la ley permite al administrador que sea él quien aprecie la oportunidad o conveniencia del acto...El órgano administrativo tiene elección, en tal caso, sea de las circunstancias antes las cuales se dictará el acto, sea del acto que se dictará ante una circunstancia."

42 Chacra Andrés. Nuevos mecanismos de resolución de controversia en el Proyecto de Reforma Tributaria ADLA 2018-1, 3°

43 Artículo 65 inciso d) Ley 11.683

44 Gordillo Agustín. Tratado de derecho Administrativo, Tomo I Cap.X4. pág.X3 5°

45 Gordillo Agustín ob. cit. Tomo 1 Capitulo X pág.X-6.

Nuestra opinión es que el acto emitido por el juez administrativo mediante el cual somete el caso a conciliar a consideración del órgano no es un acto administrativo sino solo es una medida preparatoria⁴⁶ para el acto final y por ende no puede ser discutido por el contribuyente⁴⁷.

8. ÓRGANO CONCILIADOR COLEGIADO

La ley incorpora un nuevo ente⁴⁸ colegiado al que denomina órgano de conciliación caracterizado como un órgano⁴⁹ consultivo⁵⁰ al que se le asigna una competencia permanente y definitiva, que representa una forma de organización administrativa, y su función⁵² esencial será dar una respuesta formal en los casos donde exista una incertidumbre de alguno de los elementos del hecho imponible, mediante la emisión de un informe circunstanciado, en el que recomendará una solución conciliatoria o su rechazo.

La devolución, en caso del rechazo por el Órgano conciliador, hace que renazca la competencia delegada y continuará el procedimiento de determinación de oficio establecido en el artículo 17 de la ley 11.683.

En el caso del juez administrativo sustituto⁵³ el Administrador Federal puede siempre y en cualquier momento retomar la competencia que él ha conferido al órgano inferior y “avocarse por vía de

superintendencia, al conocimiento y decisión de las cuestiones planteadas”, pero una vez que el caso a conciliar sea sometido a consideración del órgano habrá una modificación de la competencia⁵⁴ que ahora recaerá en este, que interviene en encargo legal, dado que la creación de su la competencia está establecida en la ley de procedimiento tributario, que consiste en la obligación improrrogable de la emisión del informe recomendando una solución conciliadora o su rechazo.

El vetusto principio del derecho administrativo que la competencia es la excepción y la incompetencia la regla⁵⁵ y que, por tanto, toda competencia debe estar conferida por norma o por extensión a lo razonablemente implícito en lo expreso, demuestra lozanía y vigencia⁵⁶.

Entonces, la posibilidad de avocación del Administrador Federal no procede desde que el caso está en consideración del órgano, ya que él mismo ejerce tanto una competencia exclusiva, en razón de la especialización técnica del órgano como en la desconcentración porque existe una norma legislativa que atribuye su competencia resultando razonable entender que la intención del legislador fue que esa atribución sea ejercida por el inferior que es el órgano de conciliación.

La forma colectiva del órgano colegiado hace necesario establecer su organización y funcionamiento la que deberá ser reglamentada oportunamente.

46 Artículo 80 Decreto 1759/72 dice Gordillo “la razón de ser de que no sean recurribles o impugnables es precisamente que no producen efecto jurídico directo respecto del particular y por lo tanto no son susceptibles de causar agravio o gravamen directo”.

47 Damarco Jorge H ob. cit. punto IX. En sentido contrario opina “El juez administrativo cuando adopte la decisión, necesariamente, debe producir un acto administrativo...”

48 PTN Tomo 241 Pág. 184

49 Bielsa Rafael. Derecho Administrativo Tomo I7^a

50 Cassagne Juan Carlos. Derecho Administrativo, Tomo I 2da edición. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1986, pág.208. dice “órganos consultivos ... que carecen de facultades decisorias, expresándose a través de informes, pareceres, o dictámenes que, por principio, no poseen fuerza vinculatoria.” Muratorio Jorge I La administración Pública como sujeto del procedimiento administrativo: la competencia del órgano en Procedimiento y Proceso Administrativo pág.111.

51 PTN Tomo 246 Página 500.

52 Comadira Julio Rodolfo Escola Héctor Jorge. Curso de Derecho Administrativo.

53 Artículo 10 Decreto 618/97

54 PTN Tomo 234 Página 486

55 Artículo 3, Ley 19.549 Hutchinson Tomás. Régimen de Procedimientos Administrativos Ley 19.549 pág.68, la avocación será improcedente a) cuando la competencia del inferior hubiera sido asignada en mérito a una idoneidad específica ...c) cuando ha habido desconcentración.”

56 PTN Tomo 236 Página 91.

Su integración estará conformada exclusivamente por funcionarios⁵⁷ pertenecientes a la AFIP, no participando ni los contribuyentes ni ninguna otra entidad.

Uno de las primeras pautas que establece la ley es su integración interdisciplinaria cuando expresa “funcionarios intervinientes en el proceso que motiva la controversia, por funcionarios pertenecientes al máximo nivel técnico jurídico...” sobre el tema nos ilustran Gadea-Marmillon-Pontiggia⁵⁸ cuando estudian la integración interdisciplinaria del Tribunal Fiscal de la Nación, a nuestro entender totalmente aplicable a este órgano, expresan “...está justificada por la concurrencia de elementos técnicos -contables, entre otros, comprendidos dentro del fenómeno jurídico-tributario, es decir, posee una naturaleza compleja, variada y polifacética cuyo análisis interdisciplinario ha resultado sumamente enriquecedor en nuestro ámbito” En las cuestiones fácticas a pesar de ser aplicable a un supuesto concreto, este órgano colegiado seguramente poseerá un plantel técnico que le permitirá resolver casos de mayor complejidad.

Asimismo, los integrantes del órgano de conciliación son pasibles de excusarse y de ser recusados⁵⁹, en aras de asegurar la imparcialidad de sus integrantes frente a la emisión del informe. La recusación debe ser a la persona de cada integrante y no al órgano en su totalidad como tiene dicho la Procuración del Tesoro de la Nación⁶⁰.

El informe emitido por el órgano de Conciliación es un acto interno de la administración⁶¹ y regido por sus facultades discrecionales no es susceptible de apelación por parte del contribuyente ya que no

produce efectos jurídicos entre las partes siendo el mismo de alguna forma un acto preparatorio del acto administrativo definitivo del juez administrativo que determinará el tributo y su cuantificación.

Las causas que recaen sobre una cuestión jurídica y que dan lugar a una determinada interpretación normativa por el órgano permitirá, por un lado, unificar los criterios de los jueces administrativos para resolver casos análogos, una especie de unidad de doctrina, dado que no todos los agentes tienen los mismos criterios de interpretación y aplicación de las mismas normas, y también, como establece la norma “la decisión que se adopte servirá como precedente para otros contribuyentes”.

También está autorizado a solicitar garantías suficientes para resguardar la deuda motivo de la controversia, lo cual tiene como idea tutelar el crédito fiscal⁶² durante el desarrollo del acuerdo en los casos que la Administración considere necesario, dado su carácter facultativo⁶³, resulta absolutamente razonable⁶⁴.

9. ACEPTACIÓN O RECHAZO POR PARTE DEL CONTRIBUYENTE

La aceptación por parte del sujeto pasivo del informe favorable al acuerdo emitido por el órgano de conciliación derivará en la elevación de las actuaciones a consideración del Administrador Federal. En todo el proceso en análisis será la única intervención de la cual participará el contribuyente, consistente en aceptar o rechazar la solución ofrecida por el organismo fiscal.

57 Gordillo Agustín. Tratado de derecho Administrativo, Tomo 1, ob. cit. Cap XIII-6 “el derecho positivo argentino...no hacen diferenciación entre “funcionarios” y “empleados”

58 Gadea Marmillon Pontiggia. Tribunal Fiscal de la Nación, Errepar, págs. 15-16

59 Artículo 6 Ley 19.549

60 PTN Tomo 222 Página 33

61 Díez Manuel. Manual de Derecho Administrativo, Tomo II, 2° edición, pág.503.

62 Yedro Diuvigildo. El novedoso acuerdo conclusivo voluntario.

63 Obligatoria la garantía Modelo de Código Tributario CIAT (2015), Art 133, pto 7.

64 Álvarez Germán Norlindo Policastro, Carlos Eduardo. La denominada instancia de acuerdo conclusivo voluntario, incorporado en la reforma tributaria de la Ley N° 27.430 se plantean “si frente a la imposibilidad de satisfacer la garantía solicitada deriva en una condición resolutoria de la instancia”

El rechazo, por parte del contribuyente, tendrá como consecuencia que continúe el procedimiento de determinación de oficio, retornando las actuaciones y la competencia al juez administrativo originario.

10. ACTUACIÓN DEL ADMINISTRADOR FEDERAL

El administrador debe aprobar la propuesta de solución conciliadora, que ya ha obtenido la recomendación favorable del órgano de conciliación y la aceptación del contribuyente, para que esta se transforme en Acuerdo Conclusivo mediante un acto administrativo que dará contenido al acuerdo⁶⁵. Su desaprobación hará que el expediente continúe con el procedimiento de determinación de oficio.

Consideramos que no puede ser otra la interpretación de la norma de conserva la ratificación final para el Administrador federal para los casos que tanto el órgano de conciliación y el contribuyente hayan dado su opinión favorable a un acuerdo, logrando no solo hacer más eficiente el procedimiento sino también reservando el control final del procedimiento en la máxima autoridad de la administración quien posee las facultades de supervisión propias del poder jerárquico que ejerce sobre los órganos inferiores que le permite efectuar una comprobación amplia que comprenderán no solo la legalidad de la solución conciliadora frente al ordenamiento jurídico tributario sino también la oportunidad o conveniencia de la utilización de esta figura en reemplazo del procedimiento de determinación de oficio.

La postura esgrimida, de la intervención final del Administrador, se fortalece en que de no ser así el acto administrativo emitido por el administrador, mediante el cual dispone el crédito fiscal nacido de la exacta aplicación de la ley tributaria y su cuantificación, de no ser aceptado por el contribuyente conservará su validez sobre la determinación de dicho crédito pero no tendrá eficiencia por falta de adhesión, un razonamiento contrario al presente que lo considere un acto intermedio, nos dejaría con la existencia de un acto administrativo válido que en caso de no ser admitido por el contribuyente obligaría por aplicación de la ley a remitir el trámite al procedimiento de determinación de oficio que deberá concluir con otro acto administrativo, lo cual quitaría razón al instituto del acuerdo.

En definitiva, para efectuar una interpretación armónica de la ley, es que consideramos que el acto administrativo de aceptación del acuerdo por parte del administrador federal debe ser emitido posterior a la adhesión del contribuyente al informe favorable del órgano de conciliación.

Finalmente, el Administrador Federal tiene solamente la posibilidad de su aceptación o rechazo ya que no le es permitido la modificación de la propuesta de acuerdo sometida a su examen, sin perjuicio de ello, entendemos que es posible la rectificación de errores materiales⁶⁶ o de hecho y los aritméticos⁶⁷, siempre que la enmienda no altere lo sustancial del acto o decisión⁶⁸ y su aplicación debe tener una interpretación restrictiva.

65 Amaro Gómez Ricard L. Acuerdo Conclusivo Voluntario – Conciliación Fiscal

66 Hutchinson Tomás. Régimen de Procedimientos Administrativos Ley 19.549, pág.371 Dice “La corrección o rectificación material del acto administrativo se da cuando contiene únicamente errores de escritura, de expresión numérica, etc. Si el error, siendo numérico, está en los cálculos o informes que preceden al acto y éste se dicta en su consecuencia, no procede la corrección material...”

67 Dictamen N°23/93 Dirección de Asesoría Legal Dirección General Impositiva

68 Artículo 101 del Decreto 1759/72 t.o. 2017

11. EFECTOS DEL ACUERDO

a. Estabilidad fiscal para el contribuyente

En nuestro procedimiento tributario la determinación fiscal se encuentra en la etapa final de todo el proceso de verificación y fiscalización de la obligación tributaria que se inicia con una Orden de Intervención⁶⁹ y finaliza eventualmente con la resolución fundada emitida por el juez administrativo que determina el tributo e íntima el pago⁷⁰ y en caso que los contribuyentes acepten los ajustes propuestos durante la etapa de fiscalización no obliga al organismo fiscal⁷¹, pues únicamente compete a los jueces administrativos dictar las resoluciones que artículo 19 de la ley de procedimiento tributario⁷².

La normativa al introducir la nueva figura jerarquizó los acuerdos en el marco del procedimiento de determinación al dotarlo como dice Folco⁷³ "... de los mismos efectos que una determinación de oficio firme, esto es, irrecurrible, inmodificable y ejecutable" es decir otorgándole estabilidad fiscal.

b. Efectos en otros procedimientos conciliatorios

El artículo en análisis en su 9° párrafo admite que el acuerdo pueda servir como antecedente cuando se trate de cuestiones de puro derecho para otros contribuyentes siempre que estos "*se avengan al trámite conciliatorio y al pago de lo conciliado en idénticas condiciones que las decididas en el precedente en cuestión*".

69 Artículo a cont. Artículo 36 Ley 11.683

70 Artículo 17 Ley 11.683

71 "... las actas, liquidaciones y actuaciones efectuadas por los inspectores y demás empleados de la administración fiscal, no constituyen determinación de oficio ni obligan al juez administrativo, que es quien en definitiva decide el criterio que debe seguirse para determinar el tributo. (Casado, Abel y Casado, María Teresa, Soc. de Hecho" - CNCAF- Sala I - 7/5/1993 - DTE - T. XIV - pág.54)

72 Jarach dice "Una especie de concordato fiscal existe también en nuestra ley 11.683, porque se dice que se podrá prescindir de la determinación de oficio, si el contribuyente suscribe la liquidación que haga el inspector. En este caso, la liquidación, que no es una determinación de oficio, adquiere la misma eficiencia de una declaración jurada. La doctrina italiana iguala el concordato a una determinación administrativa; entre nosotros, en cambio, ese concordato tiene la eficacia de una declaración jurada, es decir, que permite al fisco rectificarla."

73 Folco Carlos M. ob. cit. pág.731

74 Artículo a cont. Artículo 16 7° párrafo Ley 11.683

75 Artículo 19 Ley 11.683

76 Artículo 4 Decreto 618/97

77 En sentido contrario Damarco "Si se planteara la nulidad del acuerdo conclusivo aprobado por el Administrador Federal de Ingresos públicos, parece claro que ello deberá articularse ante los tribunales judiciales mediante una acción de lesividad" Igual criterio Yedro Diuigildo ob. cit. pág.112

c. Título ejecutivo

La propuesta que apruebe el administrador federal se transformará en acuerdo conclusivo, en el cual estará determinada la materia imponible y su cuantificación, por ello, ya no es necesario la determinación de oficio, y su "... contenido ... se entenderá íntegramente aceptado por las partes y constituirá Título ejecutivo en el supuesto que de él surgiera crédito fiscal, habilitando el procedimiento del artículo 92 de esta ley"⁷⁴.

12. REVOCACIÓN DEL ACUERDO

El 8° párrafo del texto incorporado dice "*La Administración Federal de Ingresos Públicos no podrá desconocer los hechos que fundamentaron el acuerdo...*" y admite la nulidad cuando nos encontremos ante el vicio de hechos falsos" lo que nos obliga a indagar como afecta la aplicación de la estabilidad del acto administrativo⁷⁵ tributario cuando la determinación se efectuó mediante el acuerdo.

Para otorgar estabilidad fiscal al acto de determinación la ley exige que sea determinado por juez administrativo en forma cierta y que se encuentre firme requisitos estos que son cumplidos por el acuerdo ya que el mismo es suscrito por el Administrador federal⁷⁶ disponiendo de los elementos necesarios para conocer, directamente y con certeza, tanto la existencia de la obligación tributaria como su magnitud dándole base cierta y firmeza ya que no puede atacarse en un proceso de apelación⁷⁷.

a. Carácter parcial

Esa estabilidad alcanza la parte fiscalizada, en el caso será lo acordado, como opina Jarach “no es verdadera causa de modificación de la determinación anterior, sino simplemente una circunstancia que habilita a una nueva determinación sobre puntos diferentes”, admitiendo su posible revisión en la parte no examinada, para lo cual exige que el acto administrativo describa “los aspectos que han sido objeto de la fiscalización” de manera que la resolución deberá expresar su carácter es parcial, pues, de no ser así, el acto sería inmodificable⁷⁸.

b. Nuevos elementos

También la ley⁷⁹ admite la revisión administrativa de la determinación cuando surjan nuevos elementos⁸⁰ y debemos ver si esa situación también es aplicable a los acuerdos como aclara Zornoza Pérez⁸¹ “... los mayores problemas de una regulación legal que pretenda delimitar el marco jurídico de estas actuaciones administrativas convencionales, serán los relativos a la determinación de su eficiencia vinculante, que en ningún ordenamiento comparado tiene carácter absoluto por lo que, por ejemplo, suele cesar en el caso de que los obligados tributarios hayan ocultado hechos relevantes o la Administración haya incumplido sus deberes de investigación, ya que el acuerdo en ningún modo la dispensa del ejercicio de sus potestades de comprobación e investigación”

Si el acuerdo entre el contribuyente y el fisco para determinar el tributo y su cuantía para ser eficaces deben cumplir con dice Sainz de Bujanda⁸² “...a condición: 1) De que se asegure, en todo caso, el imperio de

las normas sustantivas reguladoras de los elementos esenciales de la obligación (hecho imponible, base o parámetro, tipo de gravamen, cuotas), y 2) De que, como consecuencia de lo anterior, la verdad material tenga posibilidades de prevalecer, en la práctica, sobre la verdad formal pactada en los acuerdos evaluatorios”, por eso en caso que surjan hechos nuevos deberán ser tenidos en cuenta a efectos de hacer prevalecer la verdad material de la determinación de la obligación tributaria.

Por consiguiente al surgir elementos relevantes que desvirtúen los que ha examinado el acuerdo debe admitirse que se revoque el acto administrativo que lo aceptó, ya que no se están considerando hechos que demuestran que aquellos fueron falsos o inexistentes, siendo así, el proceso del acuerdo se basó en hecho que no fueron los reales, dado que de haberlos conocidos no se hubiera llegado a ese acto, con la gravedad de contradecir el carácter determinativo de la obligación tributaria que siempre debe respetar las normas sustantivas que establecen el hecho imponible.

No se debe olvidar que la Administración fiscal debe cuidar de la vigencia del principio de legalidad que determina que el procedimiento sea justo, es decir, que debe tender a la defensa de la norma jurídica objetiva con el fin de mantener el imperio de la legalidad y justicia como expresa la Procuración del Tesoro de la Nación⁸³ “El Estado por medio del procedimiento administrativo persigue el conocimiento ... de la verdad real, es decir el objeto último es descubrir la verdad objetiva o verdad material. Es principio ordenador del procedimiento administrativo el de verdad jurídica objetiva, según el cual aquél debe desenvolverse en la búsqueda de la

78 Giuliani Fonrouge Navarrine. Procedimiento Tributario y Seguridad Social online

79 Artículo 19 2º párrafo inc. b Ley 11.683

80 Jarach Dino. Curso Superior de Derecho Tributario pág.430 dice “...hechos nuevos, desde luego ya existentes en el momento de realizarse el hecho imponible pero que fueron ignorados, como también el caso de pruebas que anteriormente no se habían hallado y que corroboran circunstancias de hecho no debidamente antes de la determinación”

81 Zornoza Pérez Juan ob. cit. pág.130

82 Sainz de Bujanda Fernando. El nacimiento de la obligación tributaria pág.199.

83 PTN, Dictámenes, 301:101

realidad tal cual es y sus circunstancias (v. Dictámenes 265:232).” Por ello la Administración debe esclarecer los hechos, circunstancias y condiciones, tratando por todos los medios admisibles de precisarlos en su real configuración, para luego, sobre ellos, poder fundar una efectiva decisión, por cuanto, la verdad material debe predominar con exclusión de cualquier otra consideración (Dictámenes, 204:61)⁸⁴, por ello, es que debe modificarse el acto tendiendo a la mayor realidad de la obligación tributaria.

La revocación del acto irregular es una obligación con sustento tanto en el principio de legalidad objetiva como en el de verdad material “El acto administrativo afectado de nulidad absoluta obligaría a la Administración a revocarlo pues la potestad contenida en el artículo 17 de la ley 19.549 no es una prerrogativa excepcional, sino la expresión de un principio en virtud del cual aquella está constreñida, ante la existencia de actos irregulares, a disponer o ejecutar la revocación. (conf. Dict. 183:275)⁸⁵”.

Si el objetivo de la incorporación de la figura legal del acuerdo se funda en la participación del contribuyente ante la existencia de casos de incertidumbre permitiendo una determinación más perfecta en el análisis de los elementos del hecho imponible y de su cuantificación pierde razón de ser que ante la aparición de nuevos elementos no se permita una nueva determinación cuando si es permitido en el marco de una determinación de oficio.

En conclusión, la aparición de nuevos elementos que desvirtúen el acuerdo de una forma grave da la posibilidad de dejarlo sin efecto no solo por lo establecido en el artículo 19 de la ley sino por la misma norma del acuerdo que es su párrafo 8 permite al organismo fiscal desconocer el acuerdo ante la existencia de hechos falsos, que desvirtúen la verdad material de la obligación tributaria con el objetivo de que acto emitido sea legal y justo.

c. Causas de invalidez de la resolución del acuerdo

El otro supuesto de revocación⁸⁶ del acto administrativo se configura cuando se compruebe que la declaración externa de la administración ha sido viciada por error⁸⁷, omisión o dolo⁸⁸ en la exhibición o consideración de los elementos que sirvieron de base a la determinación.

Cabe recordar que la ley de procedimiento tributario no tiene previsto un sistema de nulidades⁸⁹ para el acto administrativo tributario por lo que se aplica la ley de procedimiento administrativo⁹⁰ y de verificarse la existencia de un vicio que posea gravedad⁹¹ llevará a la invalidez del acto por ser nulo de nulidad absoluta e insanable⁹² en palabras del artículo 14 de la Ley 19.549.

Dicha norma⁹³ considera que el acto es nulo cuanto se *“tengan como existentes hechos o antecedentes inexistentes o falsos”*, sobre este punto opina Gordillo⁹⁴ *“...es correcto, de toda evidencia, fulminar de nulidad al acto viciado de dolo por afirmar como ciertos hechos*

84 PTN, Dictámenes, 303:448

85 PTN, Dictámenes 215:189, 203/1995 221:124 70/1997

86 Artículo 19 inc. b Ley 11.683

87 Se entiende por “error” el falso conocimiento de la realidad de las cosas. Hutchison dice “el error...un vicio en la declaración y que consiste en indicar un bien en lugar de otro, o en designar una persona en lugar ...”

88 Ley 26.994 Anexo I Libro Primero Parte General Título IV Hechos y Actos Jurídicos Capítulo 3. Artículo 271 - Acción y omisión dolosa. Acción dolosa es toda aserción de lo falso o disimulación de lo verdadero, cualquier artificio, astucia o maquinación que se emplee para la celebración del acto. La omisión dolosa causa los mismos efectos que la acción dolosa, cuando el acto no se habría realizado sin la reticencia u ocultación.

89 Gordillo Agustín Tratado de derecho Administrativo Tomo 3 El acto Administrativo 4ª edición Fundación de Derecho Administrativo pág. XI-2 ...

90 Calello Carolina. Nulidades en materia tributaria Centro de Investigaciones en Tributación Facultad de Ciencias Económicas UBA Edicon 2012 pág.15

91 CSJN Fallos: 293:133 Pustelnik cons. 4. La invalidez manifiesta de los actos cuya ilegitimidad o irregularidad aparece patente en los mismos sin que sea necesario investigar vicio oculto alguno, constituye un concepto general del orden jurídico, que sólo requiere una declaración judicial o administrativa a su respecto, a diferencia de la invalidez oculta, que requiere el enjuiciamiento previo para que se torne visible.

92 Comadira Julio R. Derecho Administrativo 2da edición Abeledo Perrot Buenos Aires 2003 pág.59.

93 Artículo 14 inciso a) ley 19549

94 Gordillo Agustín Tratado de derecho Administrativo Tomo 3 El acto Administrativo ob. cit. pág. XI-52

que son falsos, ya que el dolo es la antítesis del principio de la buena fe y así como se tutela ésta debe castigarse aquel”.

También en los casos que la voluntad de la administración resulte excluida por error esencial en la exhibición o consideración de los elementos que sirvieron de base a la determinación que de haberse conocido no habría dictado el acto, o lo habría dictado con un contenido esencialmente diverso en razón que existe una diferencia entre la voluntad real de la administración y el acto administrativo dictado⁹⁵.

En el caso del acuerdo conclusivo voluntario el texto legal⁹⁶ requiere que se trate de hechos falsos, por lo tanto si el acto administrativo de determinación tributaria mediante el cual se aceptó el acuerdo tuvo en consideración hechos inexistentes o falsos podrá ser desconocido por la administración como también será posible la revocación cuando se configure la existencia de error, omisión o dolo en la exhibición o consideración de los elementos que sirvieron de base al acuerdo, sin requerir exclusivamente que sea por culpa del particular

que por su comportamiento malicioso o culposo, haya originado la errónea apreciación de los hechos esenciales del acto cuando sea grave y manifiesta, acarreará la nulidad.

Una cuestión adicional que refuerza la posibilidad de modificación del acto por la propia administración, es decir que no se le da estabilidad al acto, y no de requerir la acción de lesividad⁹⁷ de la instancia judicial, está dado por el hecho que en materia de prescripción la misma se suspende solamente por 1 año como consecuencia del tramitación del acuerdo, plazo exiguo para posibilitar la resolución judicial y su posterior apelación.

Por consiguiente, si el dictado del acto que se basó en el informe que incurrió en errores graves o hechos falsos, que provenga de cualquiera de las partes cuando se compruebe nuevos elementos que desvirtúen lo actuado de una forma grave dan la posibilidad al organismo fiscal desconocer el acuerdo revocando la determinación firme⁹⁸.

95 Corti Blanco Buitrago Calvo Tesón. Procedimiento Fiscal pág.109 Dicen “...error, omisión o dolo, debió ser motivado por causas ajenas a la administración” En igual sentido Diaz Sieiro Veljanovich Bergroth pág.224

96 Artículo agregado a continuación del Artículo 16, párrafo 8° ley 11683

97 Comadira Julio Rodolfo. La anulación de oficio del acto administrativo pág.89 dice “ el proceso de lesividad podrá ser categorizado como el “proceso administrativo especial cuyo objeto es la pretensión deducida por una entidad pública en relación a un acto de la misma que no puede revocar per se y que consiste, fundamentalmente, en “legitimar como sujeto activo de la Administración, para demandar la anulación de actos lesivos al ordenamiento jurídico que fueran irrevocables en sede administrativa”

98 Yedro Diuvigildo ob. cit. pág.112 expresa “...acuerdo...no le resultará oponible su nulidad, absoluta e insanable, prevista en el artículo 14 de la ley 19549”

13. CONCLUSIONES

La determinación tributaria es el mecanismo a través del cual se cuantifica o concreta la obligación de pago definida en forma abstracta por el legislador, y que dicho procedimiento debe ser llevado a cabo por la autoridad fiscal en aquellos casos excepcionales en que el sujeto pasivo haya incumplido con su deber de practicar la respectiva liquidación del gravamen o ésta resulte incorrecta, incorporándose la figura novedosa del acuerdo conclusivo voluntario al procedimiento de determinación de la materia tributaria, mediante el cual se le brinda al contribuyente la oportunidad de participar de forma activa en verificar los presupuestos de hecho establecidos en la ley y su cuantificación, obteniéndose de esta manera la justa determinación del tributo.

En la relación fisco-contribuyente para la aplicación del instituto del acuerdo debe existir una incertidumbre objetiva, fáctica o jurídica, que dificulten tanto determinar el perfeccionamiento del hecho imponible como su verdadera extensión y la interpretación de la norma a aplicar, que permita que la verdad material tenga posibilidades de prevalecer sobre la verdad formal, en miras de realizar una gestión más eficaz y justa.

La aplicación del acuerdo va a tener tres elementos a considerar i) de carácter objetivo va a estar dado por la existencia de incertidumbre en los hechos o en la aplicación de la norma ii) de carácter formal consistente en los casos a acordar no pueden ser susceptibles de denuncia penal y finalmente iii) de carácter temporal que la aplicación del acuerdo sea anterior al dictado de la resolución determinativa de oficio.

Esta flamante forma de determinación se caracteriza por ser i) excepcional y con finalidad específica ya que se reserva exclusivamente para casos de incertidumbre de alguno de los elementos que conforman el hecho imponible, ii) anticipatorio puesto que su aplicación es posible hasta el dictado del acto determinativo, iii) facultativo en razón que la ley le otorga a la administración tributaria la facultad de decidir su utilización, iv) alternativo dado que sustituye la resolución determina de oficio y v) irrecurrible el acto de aprobación del acuerdo por parte del Administrador Federal no es susceptible de apelación.

En definitiva, somos conscientes que el acuerdo normado puede ser de utilidad cuando la discusión este enfocada en la indefinición de los antecedentes de hecho, insuficiencia de los elementos para su valuación o la ley a aplicar sea incierta o vaga y la existencia y cuantía de la obligación no logre ser correcta según la aplicación de las normas corriendo el riesgo de obtener una determinación acrecentada o reducida.

No podemos finalizar este trabajo sin decir que el próximo paso será poner en vigencia el funcionamiento del nuevo órgano de Conciliación y reglamentar los puntos necesarios para dar vida a esta nueva forma de determinación de la obligación tributario que es el Acuerdo Conclusivo Voluntario.

14. REFERENCIAS

- Álvarez Germán, N., Policastro C. E. (2018). La denominada instancia de acuerdo conclusivo voluntario, reforma tributaria de la Ley N° 27.430. *Revista de Derecho Tributario*
- Amaro Gómez, R. L. Acuerdo Conclusivo Voluntario – Conciliación Fiscal. Editorial Errepar 23/11/2017, Cita digital: EOLDC096929A.
- Arrieta Martínez de Pisón, J. (1994). *Las actas de la Inspección de los tributos*. Civitas: Madrid.
- Bertazza, H. J. Ley 11.683. Procedimiento Tributario Comentada. *La Ley*.
- Bielsa, R. (2017). *Derecho Administrativo*, Tomo 17ª ed. Actualizada. Luqui Roberto Enrique, La Ley: Buenos Aires
- Calello, C. (2012). *Nulidades en materia tributaria*. Centro de Investigaciones en Tributación, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires: Edicon.
- Cassagne, J. C. (1986). *Derecho Administrativo*, Tomo I, 2da. Abeledo-Perrot: Buenos Aires.
- CIAT (2015). *Modelo de Código Tributario del CIAT*. Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana.
- Comadira, J. R., Escola, H. J. (2012). *Curso de Derecho Administrativo*.
- Comadira, J. R. (1998). *La anulación de oficio del acto administrativo*. Ediciones Ciencias de la Administración, División Estudios Administrativos: Buenos Aires.
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. Fallos: 293:133. Pustelnik Carlos Arnoldo y otros 07/10/1975.
- Corti, A. H., Blanco, B., Buitrago, I. J., Calvo, R. A. y Tesón, M. A. (1987). *Procedimiento Fiscal*. Editorial Tesis: Buenos Aires.
- Chacra A. (2018). *Nuevos mecanismos de resolución de controversia en el Proyecto de Reforma Tributaria*, ADLA 2018-1, 3.
- Damarco J. H. (2019). El acuerdo conclusivo regulado por la ley 27.430 (primera parte) IMP – *Práctica Profesional* 2019-L, 86.
- Díaz Sieiro, H. D., Veljanovich, R. D., Bergroth, L. (1993). *Procedimiento tributario*. Ed. Machi : Buenos Aires.
- Diez, M. M. (1981). *Manual de Derecho Administrativo*, Tomo II, 2º edición, Editorial Plus Ultra, Buenos Aires.
- Espacio de Diálogo Particular AFIP - Colegio Público de Abogados de la Capital Federal Acta Nro 5 – 16-May-2018
- Folco, C. M. (2018). Breve análisis de los acuerdos conclusivos voluntarios. *Doctrina Tributaria*, No. 460, pp. 725-732: Errepar.
- Gadea, M., Marmillon, V. y Pontiggia, V. (2001). *Tribunal Fiscal de la Nación*. Errepar: Buenos Aires.
- Giuliani Fonrouge, C. M. (2011). *Derecho Financiero*. 10 ed., La ley: Buenos Aires.
- Giuliani Fonrouge, C. M. y Navarrine, S. C. (2009). *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*. LexisNexis -Abeledo Perrot: Buenos Aires.
- González-Cuéllar Serrano, M. L. (1998). *Los Procedimientos Tributarios: Su terminación transaccional*. Editorial Colex: Madrid..
- Gordillo, A. (2013). *Tratado de derecho Administrativo*. Tomo 1, Parte General 5º, edición Fundación de Derecho Administrativo.
- Gordillo, A. (2011). *Tratado de derecho Administrativo*. Tomo 3, El acto Administrativo 4º, edición Fundación de Derecho Administrativo.
- Gordillo, A. (1962). *Introducción al Derecho Administrativo*, VI-2. Perrot: Buenos Aires.
- Gordillo A. (2003). *Procedimiento Administrativo*. LexisNexis Depalma: Buenos Aires.
- Hutchinson, T. (2000). *Régimen de Procedimientos Administrativos*, Ley 19.549. Editorial Astra: Buenos Aires.
- Jarach, D. (1982). *El hecho imponible*. Abeledo-Perrot, 3º edición: Buenos Aires
- Jarach D. (1969). *Curso Superior de Derecho Tributario*. Liceo Profesional Cima: Buenos Aires,
- Luqui, R. E. (2016). *Reflexiones sobre el concepto de orden público*. La ley 28 de abril de 2016. Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos aires.
- Martinoli, C. (20018). *Mecanismos alternativos de solución de controversias en materia tributaria*, Edicon: Buenos Aires.
- Martinoli, C. (2017). Fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios Análisis de Derecho Comparado. *Concurso de Monografías AEAT/ IEF/ CIAT*.
- Muratorio, J. (2005). *La administración Pública como sujeto del procedimiento administrativo: la competencia del órgano en Procedimiento y Proceso Administrativo*. Juan Carlos Cassagne director Lexis Nexis Abeledo-Perrot Buenos Aires.
- Procuración del Tesoro de la Nación. Dictamen Tomo 222 Pág. 33, Tomo 234 Pág. 486, Tomo 241 Página 184, Tomo 246.
- Sainz de Bujanda, F. (1968). *El nacimiento de la obligación tributaria*. Temas de Derecho tributario 2 Comisión Viaje de Estudios de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires.
- Yedro, D. *El novedoso acuerdo conclusivo voluntario Doctrina Tributario*. Editorial Errepar
- Zornoza Pérez, J. (1996). ¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario Español. *Crónica Tributaria* N° 77/1996.



ciat@ciat.org



www.ciat.org

