

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 52
JULIO
2025
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

4

Editorial

MÁRCIO FERREIRA VERDI

5

Derechos y garantías del contribuyente en Chile y Uruguay. Algunas consideraciones de su regulación y desafíos.

OCTAVIO AGUAYO / JOHANA BENTANCOUR / MARÍA ELENA TORRES

25

El desafío de la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en Angola

ANTÓNIO FELICIANO BRAÇA

39

Armonización del IVA en la Comunidad Económica de Estados de África Occidental (CEDEAO) y la Comunidad de Desarrollo de África Austral (SADC)

ALTAIR MARTA

53

Análisis de la progresividad y redistribución en los principales beneficios fiscales para el caso de España

ÁNGEL CUEVAS GALINDO / RAFAEL FRUTOS VIVAR

71

Divulgación de la información tributaria en Colombia: cuáles son los límites actuales de la Reserva Fiscal de la información administrada por la DIAN

JUAN PABLO FUENTES TRIVIÑO / JUAN PABLO PINZÓN CONTRERAS

107

Inteligencia Artificial en el impuesto de enseñanza primaria: innovación para la justicia fiscal

RODRIGO GASTÓN GIMÉNEZ-MERMOT

119

Modelo Logit: caracterización y predicción de omisos en declaraciones de Renta y/o Valor Agregado

RODRIGO GASTÓN GIMÉNEZ-MERMOT

137

La influencia de la cultura en la administración tributaria: un análisis comparativo de las administraciones tributarias del CIAT basado en el modelo dimensional de Hofstede

ANTONIO HENRIQUE LINDEMBERG BALTAZAR / JULIANO BRITO DA JUSTA NEVES

153

Comunicación, confianza y cumplimiento tributario: un estudio de caso sobre el boletín de la Receita Estadual de Rio Grande do Sul – RS (Hacienda Pública Subnacional Brasileña)

ANDERSON TAIRONI LIPPERT SCHEID / MARCIRIO SILVEIRA CHAVES

169

Democratizando el derecho tributario con IA: mejorando la accesibilidad para los ciudadanos y la eficiencia para las administraciones tributarias

ANTONIO LOPO MARTÍNEZ

183

El cumplimiento tributario cooperativo: un enfoque comparativo

ALESSANDRA HELEN MAGACHO VIEIRA

197

Comparativo internacional del régimen tributario de las Compañías Foráneas Controladas (CFC)

MARLON MANYA ORELLANA

213

Cumplimiento cooperativo y el compliance tributario como nuevo esquema de cumplimiento tributario voluntario con enfoque peruano

SONIA JACKELINE MIRANDA ÁVALOS

231

Analizando el impacto del COVID-19 en la presión tributaria: Un ejercicio para los países de LATAM que forman parte de la OCDE y los que se encuentran en adhesión

MANUEL PALMI / SERGIO PÉREZ

Editorial

Estimado lector,

Nos complace presentar una nueva edición de la *Revista de Administración Tributaria*, dirigida a todos los funcionarios de las administraciones tributarias de los países miembros y asociados de nuestro organismo, así como a la comunidad tributaria internacional en general.

Esta publicación se realiza en el marco del Acuerdo de Cooperación Técnica entre el CIAT, 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 incluyen catorce (14) artículos que abordan temas de gran relevancia para el ámbito tributario: Derechos y garantías del contribuyente en Chile y Uruguay. Algunas consideraciones de su regulación y desafíos; El desafío de la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en Angola; Armonización del IVA en la Comunidad Económica de Estados de África Occidental (CEDEAO) y la Comunidad de Desarrollo de África Austral (SADC); Análisis de la progresividad y redistribución en los principales beneficios fiscales para el caso de España; Divulgación de la información tributaria en Colombia: cuáles son los límites actuales de la Reserva Fiscal de la información administrada por la DIAN; Inteligencia Artificial en el impuesto de enseñanza primaria: innovación para la justicia fiscal; Modelo Logit: caracterización

y predicción de omisos en declaraciones de Renta y/o Valor Agregado; La influencia de la cultura en la administración tributaria: un análisis comparativo de las administraciones tributarias del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias basado en el modelo dimensional de Hofstede; Comunicación, confianza y cumplimiento tributario: un estudio de caso sobre el boletín de la Receita Estadual de Rio Grande do Sul – RS (Hacienda Pública Subnacional Brasileña); Democratizando el derecho tributario con IA: mejorando la accesibilidad para los ciudadanos y la eficiencia para las administraciones tributarias; El cumplimiento tributario cooperativo: un enfoque comparativo; Comparativo internacional del régimen tributario de las Compañías Foráneas Controladas (CFC); Cumplimiento cooperativo y el compliance tributario como nuevo esquema de cumplimiento tributario voluntario con enfoque peruano y Analizando el impacto del COVID-19 en la presión tributaria: Un ejercicio para los países de LATAM que forman parte de la OCDE y los que se encuentran en adhesión.

Agradecemos la excelente acogida que tuvo la convocatoria para la presentación de contribuciones y reafirmamos nuestro compromiso con la difusión de información útil, que fomente el aprendizaje y promueva la transferencia de conocimientos dentro de la comunidad tributaria internacional.



Márcio F. Verdi
Director de la Revista



Derechos y garantías del contribuyente en Chile y Uruguay. Algunas consideraciones de su regulación y desafíos.

**Octavio Aguayo
Johana Bentancour
María Elena Torres***

SINOPSIS

El artículo analiza los derechos y garantías de los contribuyentes en el contexto de la creciente modernización de las administraciones tributarias latinoamericanas, con énfasis en Chile y Uruguay. Su objetivo es examinar las normativas, avances tecnológicos y desafíos asociados a la digitalización y a la conformación

de matrices de riesgo en los procesos de fiscalización. Al finalizar, mediante un análisis comparativo, se evidencia la importancia de avanzar hacia un equilibrio entre las facultades recaudatorias del fisco y la protección de los derechos de los contribuyentes.

PALABRAS CLAVE: Derechos y garantías de los contribuyentes, Potestad tributaria y facultades de fiscalización, Auditoría tributaria por medios tecnológicos, Defensor del contribuyente, Derecho comparado.

CONTENIDO

Introducción

1. Aspectos generales de la regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes en Chile.
 2. Aspectos generales de la regulación de los derechos de los contribuyentes en Uruguay
3. Consideraciones y desafíos de los derechos y garantías de los contribuyentes en materia comparada.
- Conclusión

Referencias

* Las opiniones vertidas en este artículo son de responsabilidad de los autores, a título personal, y no reflejan la posición de las respectivas instituciones donde prestan funciones.

AUTORES

Octavio Aguayo Gajardo. Abogado. Magíster en Tributación FEN, Universidad de Chile. Profesor en la Facultad de Administración y Economía USACH. Funcionario del Servicio de Impuestos Internos.

Johana Bentancour Yuele. Contadora Pública, Especialización en Tributaria Fiscalidad Internacional FCEA, Universidad de la República, Uruguay. Docente en FCEA, Universidad de la República, Uruguay. Funcionaria de la Dirección General Impositiva de Uruguay.

María Elena Torres. Doctora en Derecho, FDER, Universidad de la República, Uruguay. Diplomada en Administraciones Tributarias, CIAT. Especialización en Fiscalidad Internacional. Mg en Tributaria, FCEA, Universidad de la República. Funcionaria de la Dirección General Impositiva de Uruguay.

INTRODUCCIÓN

Una de las temáticas transversales en la gestión de las diversas administraciones tributarias es la relación entre los derechos y las garantías de los contribuyentes y la creciente modernización y digitalización de los medios de fiscalización.

En ese sentido, la creciente modernización de los órganos de la administración del Estado, en lo que nos concierne en materia impositiva, ha traído aparejado un cambio de paradigma en la relación entre las administraciones tributarias y los contribuyentes. Por ello, tal como señala Pita, “(...) *más que como un organismo represor del incumplimiento, la administración tributaria debe actuar como promotora de ese cumplimiento, especialmente, mejorando su imagen frente a los contribuyentes a través del respeto de sus derechos y la facilitación del cumplimiento de sus obligaciones*”¹.

En ese sentido, es del caso tener presente la manera en que los diferentes cuerpos normativos de los diferentes países definen las relaciones entre las administraciones tributarias y los contribuyentes en un contexto de un uso cada vez más intensivo de las tecnologías de la información y de mayor acceso a las tecnologías, todo ello, en vista al cumplimiento de la obligación tributaria principal.

Al respecto, De La Herrán ha señalado que “(...) *el equilibrio entre lograr la satisfacción del crédito tributario y respetar unos límites que eviten abusos sobre el conjunto de los derechos de los contribuyentes, en ciertos casos constitucionalmente protegidos, siempre debe tener en cuenta que la protección jurídica del obligado tributario no debe convertirse en un obstáculo sino que debe verse*

como una oportunidad necesaria para mejorar los niveles de colaboración y de cooperación en el ámbito tributario”².

En esa línea, una fuente relevante en esta materia son las normas que rigen los derechos y deberes de los contribuyentes contenidas en el Modelo de Código Tributario del CIAT, en cuyo artículo 26.1 se define como contribuyente a aquel “(...) *obligado tributario designado por la ley del tributo por verificarse respecto de él el hecho generador de la obligación tributaria*”.

A continuación, en los artículos 75 y 76 del Módulo, sección sexta del Título II, se establecen los Derechos de los obligados tributarios. En el primer caso, se establecen derechos de trato y reserva; de asistencia o colaboración; derechos económicos, de información y de defensa.

Siguiendo los comentarios del artículo 75, dada la función didáctica del Modelo, se estimó conveniente considerar una lista abierta de los derechos y garantías de los obligados tributarios, las cuales, dan cuenta del límite al ejercicio de la potestad tributaria, consagrados tanto en este Modelo como en las propias legislaciones locales.

Por ello, se concluyó que: “*ha de reconocerse que, si bien la no inclusión en el Modelo del listado de derechos no hubiera afectado su efectividad, se ha estimado mejor mencionarlos de manera expresa como garantía a los obligados tributarios respecto del equilibrio que debe existir entre el poder del Fisco y sus derechos*” (Comentario 2 al artículo 75 del Modelo).

Luego, en el artículo 76 del Modelo, se incorpora la figura del Defensor del Obligado Tributario, como un ente público independiente para resguardar la debida

- 1 Pita, C. (1999). Los derechos y deberes de los contribuyentes (en el Modelo de Código Tributario del CIAT). https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/1999/Espanol/salvador33_1999_tema1.1_pita_ciat.pdf
- 2 De Herrán, A (2022). Derechos y garantías de los contribuyentes en el ámbito tributario: especial referencia a su aplicación en el intercambio de información internacional con fines tributarios. Trabajo presentado en el XXI Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional, celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el año 2022.

independencia respecto de las Administraciones Tributarias, cuya función principal, de acuerdo al Comentario 3 de dicho artículo, “*será velar por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios en las actuaciones que realicen ante las Administraciones Tributarias*”.

1. ASPECTOS GENERALES DE LA REGULACIÓN DE LOS DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES EN CHILE

En materia tributaria, los derechos y garantías fundamentales son garantizados tanto a nivel constitucional como legal.

El texto vigente de nuestra Constitución dispone, en su artículo 19, una serie de garantías de carácter general, de las cuales, en materia tributaria, podemos destacar las de igualdad ante la ley, el debido proceso, el derecho a petición, a la protección de la vida privada y las señaladas en los numerales 20 del citado artículo, las cuales, sucintamente, dan cuenta del principio de legalidad en materia tributaria, la igualdad en las cargas públicas, la no confiscatoriedad y la no afectación.

Por su parte, a nivel legal, debemos tener en consideración tanto la normativa general, que dice relación con la Ley 18.575, Orgánica Constitucional de Bases Generales de la Administración del Estado y la Ley 19.880, que establece Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los actos de los Órganos de la Administración del Estado, por lo que las diversas instituciones ligadas con asuntos tributarios, esto es, Servicio de Impuestos Internos, Servicio Nacional de Aduana y Tesorería General de la República, deben dar estricto cumplimiento a los principios y disposiciones contenidas en ellas en sus respectivas actuaciones.

En específico, en los últimos veinte años, se han realizado importantes avances en materia de Código Tributario que, según lo preceptúa su artículo primero, corresponde a las disposiciones que se aplican en materia de tributación fiscal interna que sean, según la ley, de la competencia del Servicio de Impuestos Internos.

Dicho camino, a nivel de discusión legislativa, inició el 13 de abril de 2005, con el ingreso de la moción parlamentaria de don Baldo Prokurica, el cual, ingresó un proyecto de modificación al Código Tributario cuyo objetivo fundamental era consignar los derechos del contribuyente³.

A continuación, en relación con lo señalado, en ejercicio de las facultades para fijar instrucciones e interpretaciones administrativas en materia tributaria, dispuesta para tal efecto en el artículo 6, letra A, del Código Tributario, el entonces Director del Servicio de Impuestos Internos, señor Ricardo Escobar, dictó la Circular 41, de 26 de julio de 2006, mediante la que la administración tributaria chilena estableció lo que sigue:

“(...) esta Dirección Nacional considera conveniente sistematizar en la presente Circular, aquellos derechos esenciales que tienen los contribuyentes en sus relaciones y procedimientos ante el Servicio de Impuestos Internos. Estos derechos son relevantes en la aplicación del concepto “calidad de servicio”, pilar fundamental de la estrategia operativa de la institución.

- 1) *Ser tratado en forma atenta y comedida, con el debido respeto por el personal al servicio de la Administración Tributaria. (Artículo 17 letra e) Ley 19.880; Artículo 61 letra c) Ley 18.834).*

3 Para mayor detalle, véase Casas, P. (2021). Modificaciones del artículo 8 bis del Código Tributario a partir de la modernización tributaria de la Ley N° 21.210: ¿una nueva relación entre los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Internos?, Anuario de Derecho Tributario, Universidad Diego Portales, Volumen 6.

- 2) *Ser informado al inicio de todo acto de fiscalización sobre la naturaleza y materia a revisar y conocer en cualquier momento, el estado de tramitación de los procedimientos. (Artículo 17 letra a) Ley 19.880; Artículo 13 inciso 2° de la Ley 18.575).*
- 3) *Que se le facilite el ejercicio de sus derechos, el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y obtener la información sobre los requisitos que el ordenamiento jurídico imponga a las actuaciones o solicitudes del contribuyente. Artículo 17 e) y h) de la Ley 19.880).*
- 4) *Ser informado sobre las autoridades de la Administración Tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan los procesos en los que tenga la condición de interesado. (Artículo 17 letra b) Ley 19.880).*
- 5) *Obtener copias, a su costa, o certificación de las actuaciones o documentos en los términos previstos en la ley. Solicitar y obtener la devolución de los documentos originales aportados una vez finalizado el procedimiento y en tanto ello no se encuentre en oposición con alguna norma legal. (Artículo 17 letra d) Ley 19.880; Artículo 14 inciso final de la Ley 18.575).*
- 6) *Eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento, requerimiento o que conste el hecho de encontrarse ya acompañados. (Artículo 17 letra c) Ley 19.880).*
- 7) *Que sus declaraciones impositivas tengan un carácter reservado y sólo puedan ser utilizadas para la efectiva aplicación de los tributos cuya fiscalización tenga encomendada el Servicio de Impuestos Internos, sin que puedan ser cedidas o comunicadas a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes. (Artículo 8 de la Constitución Política de la República, en relación con el artículo 35 del Código Tributario).*
- 8) *Que las actuaciones del Servicio de Impuestos Internos se lleven a cabo dentro de períodos razonables, sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias para el contribuyente. (Artículo 17 letra e) Ley 19.880. Artículo 8 de la Ley 18.575).*
- 9) *Formular alegaciones y presentar antecedentes mientras se encuentren vigentes los plazos legales para ello y que tales antecedentes sean debidamente analizados y valorados por funcionario competente. (Artículo 17 letra f) Ley 19.880).*
- 10) *Plantear sugerencias y quejas en forma respetuosa y conveniente. (Artículo 19 N° 14 de la Constitución Política de la República; Artículo 11 Ley 18.575”.*

A nivel administrativo, tal como señala la Circular 12 de 2021 del Servicio de Impuestos Internos “(...) desde la dictación de la Circular N°41 de 26 de julio de 2006, sostenidamente ha incorporado como elemento central a su quehacer institucional los derechos de los contribuyentes, lo que se ha visto refrendado por sucesivas reformas, tanto a nivel de instrucciones como en el Código Tributario”.

A continuación, otro avance significativo, relacionado con la protección a los derechos y garantías de los contribuyentes, fue la entrada en vigencia de la Ley 20.322, publicada en el Diario Oficial el 27 de enero de 2009, que fortalece y perfecciona la jurisdicción tributaria y aduanera, la cual, además da origen a los Tribunales Tributarios y Aduaneros⁴.

4 A mayor abundamiento, el artículo primero de dicha normativa establece que son órganos jurisdiccionales letrados, especiales e independientes en el ejercicio de su ministerio, cuyas funciones, sucintamente, son las de resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes respecto a lo establecido en el Libro Tercero del Código Tributario, las denuncias y/o giros de los artículos 161 y 165, número tercero, del Código Tributario, en virtud de la Ordenanza de Aduanas (Título VI del Libro II y artículos 186 y 187), disponer en sus fallos la devolución y pago de sumas solucionadas indebidamente o en exceso a título de impuestos, reajustes, intereses, sanciones, costas u otros gravámenes y conocer del procedimiento por vulneración de derechos establecidas tanto a nivel de Código Tributario como de la Ordenanza de Aduanas.

El siguiente año, el 19 de febrero de 2010, se publicó la Ley 20.420, que modifica el Código Tributario para explicitar Derechos de los Contribuyentes, iniciativa que tiene su origen, aunque con algunas modificaciones, a la citada moción parlamentaria del senador Prokurica.

En consecuencia, se incorporó en el título preliminar, luego del artículo 8° del Código Tributario, de definiciones, un nuevo artículo 8° bis denominado “Derechos de los Contribuyentes”, con 10 numerales, estableciendo, además, que los reclamos en contra de actos u omisiones del Servicio que vulneren cualquiera de estos derechos serán conocidos por los respectivos Tribunales Tributarios y Aduaneros mediante el procedimiento de Vulneración de Derechos.

Debido a lo anterior, el Servicio de Impuestos Internos derogó la citada Circular N°41 de 2006, mediante la Circular N°19 de 2011, la cual estableció que:

“Los derechos fundamentales garantizados por la Constitución y las leyes deben reflejarse necesariamente en el campo tributario. Si bien los derechos de los contribuyentes estaban contenidos de manera explícita en nuestro ordenamiento jurídico, se encontraban disgregados en distintas normas tales como, Ley N° 19.880, N° 18.834, N° 18.575, N° 19.285, el D.L. N° 830 que contiene el Código Tributario y la Constitución Política de la República.

Sin embargo, dicha falta de sistematización conspira contra su adecuado conocimiento y ejercicio, lo que hace necesario implementarlos de forma más orgánica.

Así precisamente lo declara la moción parlamentaria con que se inició el trámite legislativo de la Ley N° 20.420, según la cual:
“Los derechos fundamentales garantizados por la Constitución deben reflejarse necesariamente

en el campo tributario. Aunque la Carta Fundamental no contenga, de manera explícita, una enunciación o catálogo de lo que podría llamarse “derechos de los contribuyentes”, ello no significa que éstos no existan, pues son expresión de los derechos de todas las personas, por lo que deben ser respetados, amparados y promovidos por el Estado. Por lo mismo, su ejercicio puede ser garantizado por el legislador, como complemento y desarrollo de las normas constitucionales, enunciándolos sistemáticamente a través de una ley especial, como está ocurriendo en diversos países de Europa y América.”

Finalmente, a casi 10 años de dicha importante normativa, mediante la Ley N°21.210 que Moderniza la Legislación Tributaria, se realizaron una serie de importantes modificaciones:

- a) Se extendió la protección de los derechos del contribuyente, por una parte, mediante la extensión del catálogo objeto de protección de los mismos, con énfasis en el acceso a la información del sentido y alcance de las actuaciones que se realice; del ejercicio de dichos derechos; de la facilitación del cumplimiento de las obligaciones tributarias; de la motivación de las actuaciones de la administración fiscal, a nivel fáctico como jurídico; de la facilitación de la acreditación de las actuaciones realizadas por el contribuyente; que las actuaciones de la autoridad fiscal no afecten el normal desarrollo de las operaciones o actividades económicas de los contribuyentes, salvo en los casos previsto por la ley; y, que, además, no se puedan volver a iniciar un nuevo procedimiento de fiscalización respecto de mismos hechos o impuestos fiscalizados, de acuerdo con lo preceptuado en el numeral quinto del citado artículo 8 bis del Código Tributario.
- b) La creación de la Defensoría del Contribuyente, como un servicio público descentralizado, con

patrimonio propio y sometido a la supervigilancia del Presidente de la República a través del Ministerio de Hacienda⁵.

- c) La incorporación, a rango legal, de los siguientes aspectos relacionados con la digitalización de la actividad de fiscalización del Servicio de Impuestos Internos: la definición de sitio personal⁶, la incorporación de la carpeta tributaria electrónica y de los expedientes electrónicos.
- d) Se estableció un nuevo recurso en sede administrativa, denominado “Recurso de Resguardo”, como una alternativa en favor del contribuyente para subsanar, ante la misma administración, eventuales vulneraciones que se produzcan en el contexto de un proceso de fiscalización u otras actuaciones llevadas a cabo por parte del Servicio.

De esto último, cuando un contribuyente opta por interponer un recurso de resguardo, debe sujetarse a lo dispuesto en el artículo 8 bis, citado, en cuanto prescribe lo siguiente:

“El contribuyente podrá presentar un recurso de resguardo al considerar vulnerados sus derechos producto de un acto u omisión del Servicio, ante el competente Director Regional o ante el Director Nacional en su caso, si la actuación es realizada por el Director Regional, dentro de décimo día contado desde su ocurrencia, debiendo recibirse todos los antecedentes que el contribuyente acompañe a la presentación para fundar el acto

u omisión que origina dicho recurso. Recibido el recurso de resguardo, este deberá resolverse fundadamente dentro de quinto día, ordenando se adopten las medidas que corresponda. Toda prueba que sea rendida deberá apreciarse fundadamente. De lo resuelto por el Director Regional se podrá reclamar ante el Juez Tributario y Aduanero, conforme al procedimiento del Párrafo 2° del Título III del Libro Tercero de este Código.

Sin perjuicio de lo anterior, alternativamente los contribuyentes podrán reclamar en forma directa en contra de actos u omisiones del Servicio que vulneren cualquiera de los derechos establecidos en este artículo ante el Juez Tributario y Aduanero, conforme al procedimiento del párrafo 2° del Título III del Libro Tercero de este Código”.

Ahora bien, recientemente, con fecha 29 de enero de 2024, el Presidente de la República ingresó un proyecto de ley, mediante Mensaje 326–371, entre cuyos objetivos se encuentra que una serie de modificaciones a la institucionalidad en materia tributaria “(...) conformada por el Servicio de Impuestos Internos, el Servicio de Tesorerías y el Servicio Nacional de Aduanas, deben modernizar la forma en cómo se relacionan con el contribuyente, así como realizar una actualización de una serie de normas que permiten fiscalizar y asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias”.

Por último, recientemente, el 24 de octubre de 2024, con la publicación en el Diario Oficial de la Ley

- 5 Al respecto, el artículo 3° de la Ley que establece su creación, estableció que: “(...) tendrá por objeto principal velar por la protección y resguardo de los derechos de los contribuyentes, en las materias de tributación fiscal interna. En el ejercicio de sus atribuciones legales, la Defensoría deberá velar especialmente por la protección y resguardo de los derechos de los más vulnerables y de las micro, pequeñas y medianas empresas. Para efectos de lo establecido en la presente ley, se entenderá por “contribuyente” aquel definido en el numeral 5° del artículo 8 del Código Tributario. Asimismo, se entenderá por “derechos de los contribuyentes” aquellos establecidos en el artículo 8 bis del Código Tributario, en el artículo 17 de la ley N° 19.880, el derecho a la seguridad jurídica y las garantías constitucionales en materia tributaria. La Defensoría deberá observar en el ejercicio de sus funciones los principios de responsabilidad, eficiencia, eficacia, coordinación, impulsión de oficio, control, probidad, transparencia y publicidad administrativa”.
- 6 El nuevo artículo 8° N°16 del Código Tributario lo define como aquel medio electrónico que, previa identificación, permite al contribuyente comunicarse, efectuar trámites o tomar conocimiento de actuaciones de la administración tributaria.

21.713, dicta normas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias dentro del pacto por el crecimiento económico, el progreso social y la responsabilidad fiscal, se establecieron una serie de modificaciones en distintos cuerpos normativos.

En lo que dice relación con el presente trabajo, podemos destacar las siguientes modificaciones en el catálogo de los contribuyentes:

- a) Se sustituyó el artículo 8 bis N°5 por el siguiente:
“Que el Servicio no vuelva a iniciar un nuevo procedimiento de fiscalización, respecto de los mismos hechos o impuestos, en los términos del artículo 59”, permitiendo una mayor certeza tanto a la administración como a los administrados.
- b) Así también, en la senda de la modernización y digitalización de la administración, se incorporaron las siguientes modificaciones:
 - i) Se agregó la obligación de la administración que debe informar en el sitio personal del

contribuyente “(...) todas las actuaciones, requerimientos o interacciones que éste registre con el Servicio de manera actualizada, para efectos de su conocimiento y seguimiento”.

- ii) Se incorporó un nuevo 20° que establece la obligación del Servicio de Impuestos Internos de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de forma electrónica para aquellos contribuyentes que carezcan de los medios tecnológicos necesarios para tales fines, no tengan acceso a medios electrónicos o sólo actúen excepcionalmente a través de ellos.
- c) Una incorporación que estimamos de suma relevancia es aquella que incorporó un catálogo de derechos del contribuyente en el Decreto con Fuerza de Ley N° 30, de 2005, del Ministerio de Hacienda que Aprueba el texto refundido, coordinado y sistematizado del Decreto con Fuerza de Ley de Hacienda N° 213, de 1953, sobre Ordenanza de Aduanas, mediante el cual se incorporaron de manera expresa en los procedimientos aduaneros⁷.

- 7 “1°. El ser informado sobre el ejercicio de sus derechos, el que se facilite el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y aduaneras, y a obtener información clara del sentido y alcance de todas las actuaciones en que tenga la calidad de interesado.
2°. El ser atendido en forma cortés, diligente y oportuna, con el debido respeto y consideración.
3°. Obtener en forma completa y oportuna las devoluciones a que tenga derecho conforme a las leyes tributarias y aduaneras, debidamente actualizadas.
4°. Obtener copias en formato electrónico, o certificaciones de las actuaciones realizadas o de los documentos presentados en los procedimientos, en los términos previstos en la ley.
5°. Que en las actuaciones realizadas por el Servicio se respete la vida privada y se protejan los datos personales en conformidad con la ley; y que las declaraciones de destinación aduanera, salvo los casos de excepción legal, tengan carácter reservado.
6°. Ejercer los recursos e iniciar los procedimientos que correspondan, personalmente o representados; formular alegaciones y presentar antecedentes dentro de los plazos previstos en la ley y que tales antecedentes sean incorporados al procedimiento de que se trate y debidamente considerados por el funcionario competente.
7°. Plantear, en forma respetuosa y conveniente, sugerencias y quejas sobre las actuaciones del Servicio en que tenga interés o que le afecten.
8°. Conocer los criterios administrativos del Servicio. Para estos efectos el Servicio deberá publicar en su sitio web las normas de régimen interno y los manuales de funciones o de procedimiento, órdenes e instrucciones, salvo aquellos que sean reservados en conformidad con la ley. Asimismo, el Servicio deberá mantener un registro actualizado de los criterios interpretativos emitidos por el director nacional de Aduanas en ejercicio de sus facultades interpretativas y de la jurisprudencia judicial en materia tributaria y aduanera.
9°. Que las actuaciones del Servicio no afecten el normal desarrollo de las operaciones o actividades económicas, salvo en los casos previstos por la ley.
10°. Que, para todos los efectos legales y cualquiera sea el caso, se respeten los plazos de prescripción o caducidad tributaria y aduanera establecidos en la ley”.

- d) El fortalecimiento de la Defensoría del Contribuyente, ampliando su competencia para asesorar y representar a los contribuyentes ante el Servicio de Tesorerías y el Servicio Nacional de Aduanas, incluido, en este último caso, el accionar mediante el recurso de resguardo, todas medidas para asegurar la viabilidad y efectiva protección que brinda dicha institución, por cuanto, de acuerdo al diagnóstico del Mensaje del Presidente de la República *“es de suma relevancia que la Defensoría no enfoque su accionar exclusivamente en velar por los derechos del contribuyente sino también en implementar acciones que permitan que éstos –especialmente los pequeños contribuyentes- cumplan con sus obligaciones tributarias mediante el conocimiento de las normas, la forma de presentación de sus declaraciones y de relacionarse con la administración tributaria. Estas nuevas facultades son esenciales para un buen funcionamiento del sistema tributario, pues evitan o aminoran la comisión de errores por desconocimiento, más usual en pequeños contribuyentes o en quienes inician una nueva actividad, evitando horas de fiscalización que distraen no sólo al contribuyente sino también a la administración tributaria”*.
- e) Finalmente, en otras modificaciones atinentes, podemos mencionar aquellas que profundizan los cambios tecnológicos establecidos por la Ley 21.210, por ejemplo, en la incorporación del expediente electrónico para la realización de actuaciones de manera remota; la implementación de la regla general de las actuaciones de fiscalización por correo electrónico, manteniendo la notificación por cédula o carta certificada para aquellos que no puedan acceder a medios electrónicos de manera habitual.

De esta manera, progresivamente, en los últimos veinte años, por una parte, se han incorporado, explicitado y sistematizado una serie de derechos y garantías de los contribuyentes, principalmente, mediante un catálogo no taxativo en el artículo 8 bis del Código Tributario, así como

también, de la estipulación, en rango legal, de una serie de adecuaciones e innovaciones tecnológicas de parte de la administración, tanto a nivel de declaraciones, información del ciclo de vida como de actuaciones de fiscalización.

Aquello ha sido recogido por nuestros tribunales superiores de justicia, en causa 8-2017, Rol Tributario y Aduanero, de la Ilustrísima Corte de Apelaciones de Santiago, quienes señalan que el acceso a la impugnación mediante un procedimiento de vulneración de derechos por cuanto:

“(...) mecanismo particular de impugnación de las actuaciones de la administración que no inciden directamente en la determinación de un tributo, pero que en atención a que pueden causar un menoscabo importante a los derechos de los contribuyentes, se decidió su consagración, como aparece de la historia de la ley de su establecimiento. (...)”

Lo anterior es así en atención, además, al carácter eminentemente cautelar del procedimiento invocado, cuyo objetivo explícito está constituido por el restablecimiento del derecho y la debida protección de los derechos del contribuyente, conforme lo establece el artículo 156 del Código Tributario”.

2. ASPECTOS GENERALES DE LA REGULACIÓN DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN URUGUAY

En Uruguay, al igual que en la mayoría de los países, la administración tributaria enfrenta el desafío de garantizar la recaudación eficiente de los tributos, dentro de un *“sano equilibrio entre las facultades recaudatorias y los derechos del contribuyente de forma de continuar respaldando la justa contribución a las cargas públicas en el marco de un Estado de derecho”*⁸.

8 Informe sobre el Proyecto de Ley “Derechos y garantías de los contribuyentes frente a las Administraciones tributarias” del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, a la Comisión de Hacienda de la Cámara de Representantes, 27/09/2023.

Sin embargo, en el último tiempo -fundamentalmente desde el sector privado- se ha objetado el incremento de las facultades de los organismos recaudadores en particular, de la Dirección General Impositiva, apoyados fundamentalmente en la digitalización del servicio, sin el correspondiente fortalecimiento de los derechos de los contribuyentes.

“La reforma de la DGI que comenzó en el 2003 es un ejemplo de política de Estado exitosa, que produjo un cambio histórico positivo. Este necesario fortalecimiento de la administración fiscal debe ahora ser equilibrado también por un reconocimiento y una toma de conciencia de los derechos de los contribuyentes.”⁹

Desde los inicios, para dicho reconocimiento dentro del ordenamiento jurídico nacional se ha recurrido principalmente a las disposiciones generales consagradas en la Constitución de la República, a normas internacionales incorporadas a nuestro ordenamiento mediante ley, normas de rango legal establecidas en el Código Tributario, así como también a otros ordenamientos de inferior rango.

En relación a nuestra Constitución, si bien dicha norma fundamental no consagra en forma expresa previsiones en la materia tributaria, reconoce la existencia de derechos universales inherentes a todas las personas extensibles a la materia en la medida en que se analiza el contexto y el espíritu de dicho cuerpo normativo. Así pues, del Artículo 12 de la Constitución que reza “*Nadie puede ser penado ni confinado sin forma de proceso y sentencia legal*”, deriva en la materia tributaria el derecho a ser considerado un contribuyente buen cumplidor de las obligaciones tributarias y hasta que se demuestre lo contrario, esto es, el principio de inocencia, por dar un ejemplo.

A su vez, el Artículo 72 de la Constitución establece:

“La enumeración de derechos, deberes y garantías hecha por la Constitución, no excluye los otros que sean inherentes a la personalidad humana o se deriven de la forma republicana de gobierno”.

En relación a este artículo, Cassinelli¹⁰ opina que, se da a entender que los Derechos Fundamentales preexisten a la Constitución, teniendo una validez jurídica propia que el texto constitucional no hace más que reconocer. A partir de este reconocimiento genérico de derechos y garantías inherentes al ser humano la norma procura superar eventuales olvidos al enumerar los distintos Derechos Fundamentales, a la vez que permite el reconocimiento de nuevos derechos no considerados fundamentales al tiempo de la sanción del texto constitucional.

Por su parte, a nivel legal el Código Tributario (1974) de nuestro país cuenta con dos artículos de particular importancia en la regulación de las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, cómo lo son los artículos 68 y 70, titulado el primero “Facultades de la Administración” mientras que el segundo “Obligaciones de los contribuyentes”. De dichas normas se puede entrever una visión de una administración fiscalizadora y represora acorde a la época de su sanción, ya que no se pronuncia en cambio en relación a los derechos de los contribuyentes paradigma de una administración tributaria moderna.

En efecto, el artículo 68 establece las facultades de la Administración, orientadas a garantizar una actuación transparente, justa y ajustada a derecho en el ejercicio de sus funciones y por otra parte, mientras que el artículo 70 regula las obligaciones de los contribuyentes,

9 Ibid.

10 Cassinelli Muñoz, H. (2010). Protección en el goce de los bienes humanos fundamentales y acción de amparo. en H. Cassinelli Muñoz, Derecho Constitucional y Administrativo. La Ley Uruguay.

asegurando que estos cumplan con las cargas públicas de manera equitativa.

Artículo 68 Código Tributario (Facultades de la Administración). – La Administración dispondrá de las más amplias facultades de investigación y fiscalización y especialmente podrá:

- A) Exigir a los contribuyentes y responsables la exhibición de los libros, documentos y correspondencia comerciales, propios y ajenos, y requerir su comparecencia ante la autoridad administrativa para proporcionar informaciones.*
- B) Intervenir los documentos inspeccionados y tomar medidas de seguridad para su conservación.*
- C) Incautarse de dichos libros y documentos cuando la gravedad del caso lo requiera y hasta por un lapso de treinta días hábiles; la medida será debidamente documentada y solo podrá prorrogarse por los órganos jurisdiccionales competentes, cuando sea imprescindible para salvaguardar los intereses de la Administración.*
- D) Practicar inspecciones en bienes muebles e inmuebles detentados u ocupados, a cualquier título, por los contribuyentes y responsables. Sólo podrán inspeccionarse domicilios particulares con previa orden judicial de allanamiento.*
- E) Requerir informaciones a terceros pudiendo intimarles su comparecencia ante la autoridad administrativa cuando ésta lo considere conveniente o cuando aquéllas no sean presentadas en tiempo y forma. (*)*
- F) Solicitar la constitución de garantía suficiente respecto de los créditos determinados cuyo adeudo esté pendiente.*
- G) Intervenir o incautarse de los bienes muebles cuando éstos carezcan de los elementos externos de contralor o de las estampillas, sellos o cuños de valor que acrediten el correcto pago del tributo.*

Cuando sea necesario para el cumplimiento de las diligencias precedentes, la Administración requerirá orden judicial de allanamiento.

Artículo 70 (Obligaciones de los particulares). – Los contribuyentes y responsables están obligados a colaborar en las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realice la Administración; y en especial deberán:

- A) Llevar los libros y registros especiales y documentar las operaciones gravadas en la forma establecida por la ley, el reglamento o las resoluciones de los organismos recaudadores.*
- B) Inscribirse en los registros pertinentes, a los que aportarán los datos necesarios y comunicarán oportunamente sus modificaciones.*
- C) Conservar en forma ordenada los libros y demás documentos y registros durante el término de prescripción del tributo, según lo dispuesto por las normas pertinentes.*
- D) Facilitar a los funcionarios fiscales autorizados, las inspecciones o verificaciones en cualquier lugar, domicilios, establecimientos industriales o comerciales, oficinas, depósitos y medios de transporte.*
- E) Presentar o exhibir en las oficinas fiscales ante los funcionarios autorizados las declaraciones, informes, comprobantes de legítima procedencia de mercaderías, y toda documentación relacionada con hechos generadores de obligaciones tributarias, y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas.*
- F) Comunicar cualquier cambio en su situación que pueda dar lugar a la alteración de su responsabilidad tributaria.*
- G) Concurrir a las oficinas fiscales cuando su presencia sea requerida.*

Cabe mencionar que, a nivel internacional el primer pronunciamiento sobre Derechos Humanos que consagra expresamente la materia fiscal dentro de los aspectos a ser protegidos está dado en el inciso 1ro del Artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos -Pacto de San José de Costa Rica, 22/11/1969-, aprobada e incorporada a nuestro ordenamiento jurídico por Ley N°15.737 de fecha 22/03/1985:

“Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley [...] para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”.

Tutela del contribuyente frente a la vulneración de sus derechos por parte de la Administración tributaria.

En Uruguay, ante un acto administrativo lesivo de sus derechos, los administrados pueden interponer contra estos recursos administrativos. Agotada la vía administrativa por Resolución expresa o por denegatoria ficta, o bien por aplicación del Instituto de Urgimiento previsto por el Nuevo Código Contencioso Administrativo -Ley 20.333 de fecha 11/09/2024; se habilita la vía contenciosa administrativa.

En lo que respecta al procedimiento administrativo tributario, se le aplicarán conforme el Artículo 43 del CT y salvo disposición en contrario, las normas que rijan para los procedimientos administrativos o, en su defecto, para el proceso contencioso administrativo. Esto es, el Decreto N° 500/991 de fecha 27/09/1991 titulado “Aprobación del procedimiento administrativo y disciplinario aplicable al funcionario de la

Administración Central” y el recientemente aprobado por Ley N°20.333 de fecha 11/09/2024 “Código de lo Contencioso Administrativo”.

La norma reglamentaria por su parte establece el marco normativo para la ejecución de los diversos procedimientos administrativos necesarios, garantizando que la actuación del órgano fiscal se ajuste a principios como la legalidad, la transparencia y la eficiencia. A su vez, consagra disposiciones esenciales para la tramitación de los procedimientos, incluyendo aspectos relacionados con la notificación, la presentación de recursos, los plazos administrativos y las garantías procesales de los contribuyentes. Este marco normativo no solo regula el actuar de la Administración, sino que también protege derechos de los administrados, permitiendo el ejercicio de defensa frente a eventuales acciones o resoluciones que puedan afectar sus intereses.

Por otra parte, en lo que guarda relación a la tutela jurisdiccional tributaria de nuestro país cabe decir que en Uruguay el control de legalidad de los actos administrativos, introducido a partir de la Constitución de 1952, es, en palabras de Ferrari *“hijo del contencioso francés de anulación, inspirado a su vez en la desconfianza hacia los jueces del ancien régime”*.¹¹

El Tribunal de lo Contencioso Administrativo -en adelante TCA- creado en 1952, y sus tribunales menores recientemente creados por la Ley de Presupuesto N° 20.212 -los Juzgados Letrados en lo Contencioso Anulatorio- se encuentran separados del poder judicial, limitado en su jurisdicción a anular o confirmar el acto administrativo, sin reformarlo, y supeditado en su actuación al agotamiento previo de una vía administrativa o aplicación del Instituto de Urgimiento.

11 Ferrari, M. (2016). – La tutela jurisdiccional tributaria en Uruguay: ¿Ilusión o Derecho Efectivo? La viabilidad de pequeños grandes cambios. Revista Tributaria N°251. TOMO XLIII. Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios. – IUET-II-DCIV-900.

Cabe mencionar que, también puede el contribuyente optar por una reparación patrimonial, esta sí ante el poder judicial. Pues bien, en los casos en los que se haya optado por promover la acción de nulidad, no se podrá plantear la acción reparatoria hasta tanto se dicte sentencia anulando el acto; o bien se dicte sentencia desestimando la pretensión de nulidad pero se reserve la acción reparatoria; o, el proceso anulatorio concluya por el dictado de una sentencia que ponga fin al proceso sin decidir sobre su objeto principal o por un modo extraordinario, con la excepción de cuando ello ocurra por perención de la instancia o por desistimiento de la pretensión anulatoria.

¿En camino hacia un estatuto del contribuyente?

En el año 2006, se promulgó la Resolución N° 1809/2006, la cual introdujo el Código de Conducta Ética de los funcionarios de la Dirección General Impositiva (DGI). Este instrumento normativo representó un avance significativo en la promoción de la integridad y la transparencia dentro de la administración tributaria.

El Código establece un conjunto de principios y reglas orientados a regular la conducta de los funcionarios en el ejercicio de sus funciones, con el objetivo de garantizar un desempeño ético y profesional que inspire confianza en la ciudadanía. Entre sus disposiciones, se destacan normas relativas a la imparcialidad, la confidencialidad de la información, la prohibición de conflictos de interés y la obligación de actuar con honestidad y responsabilidad.

Este marco ético no solo busca mejorar la calidad del servicio brindado por la DGI, sino también reforzar la legitimidad del sistema tributario al asegurar que quienes lo administran o prestan el servicio tributario se rijan por altos estándares de comportamiento. Pero hasta aquí se hacía foco en la Administración y en el actuar de sus funcionarios, proceso que si bien iniciado en el 2006

termina consagrándose legalmente en el 2019 con la Ley N° 19.823 de fecha 18/09/2019 “Declaración de Interés general del Código de Ética en la Administración Pública”.

Por otra parte, la atención fue puesta fuertemente en los contribuyentes y sus derechos y garantías a partir de las Primeras Jornadas de Tributación, Facultad de Ciencias Económicas y Administración, diciembre de 2008, donde se reconoce la importancia de contar con un “estatuto del contribuyente” consagrado como un cuerpo normativo formal.

Si bien, como fuera expuesto, en Uruguay los derechos del administrado no dependen del dictado o promulgación de un estatuto del contribuyente, ya que por su raigambre constitucional resultan preexistentes al dictado de una ley que los compendie, se resalta la conveniencia por su función didáctica para los contribuyentes en general, pero en especial para los contribuyentes más pequeños, los que no pueden normalmente acceder a un asesoramiento profesional especializado.

Sobre esta base, en el año 2010 el Colegio de Contadores, Economistas y Administradores y el Colegio de Abogados elaboraron un proyecto de ley denominado “Carta del Contribuyente”, iniciativa que no recibió el impulso y la aprobación necesaria para convertirse en norma positiva.

Años más tarde, pero esta vez a iniciativa de la DGI, surgió la denominada “Carta de Derechos y Deberes del Contribuyente” (2012). En este documento donde se mencionaban derechos y obligaciones de los contribuyentes, enumerando en detalle siete derechos y siete obligaciones, se aclaraba expresamente que *“las normas vigentes, y no esta Carta, crean los derechos y obligaciones a los que se encuentran sujetos la Administración y los sujetos pasivos”*¹². Este enunciado

12 Carta del Contribuyente, Dirección General Impositiva, Ministerio de Economía y Finanzas – República Oriental del Uruguay, pág. 20.

deja en evidencia que su propósito era fungir como un conjunto de directrices orientadas a fortalecer la relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, fomentando valores como la confianza, la transparencia, y que la “Carta del Contribuyente” carecía de fuerza normativa vinculante que le permitiera ser invocada con carácter obligatorio. Más bien, constituía un resumen de buenas prácticas, directrices o guía orientadora destinadas a promover un trato respetuoso y equitativo entre las partes en el ámbito tributario.

Recientes novedades

El 4 de abril de 2024 se promulgó el Decreto N° 101/2024, que aprobó el Texto Ordenado 2023 (TO 2023), el cual regula los tributos bajo la competencia de la DGI. Una de las principales novedades introducidas por esta disposición es la inclusión por primera vez, dentro del Título 1 relativo al derecho tributario nacional, de un capítulo específico que aborda los derechos, garantías y deberes de los obligados tributarios. Específicamente en la Sección IV del Título 1 referente a Normas Generales de Derecho Tributario Nacional se incorporan los derechos y garantías de los contribuyentes, organizados en cinco capítulos clave que abarcan los diferentes aspectos del marco normativo tributario:

1. Capítulo I – Disposiciones Generales: establece los principios básicos y directrices generales que rigen la relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.
2. Capítulo II – Procedimiento Administrativo: regula los trámites y actuaciones que deben realizarse en el ámbito administrativo, asegurando el cumplimiento de los derechos de los contribuyentes.
3. Capítulo III – Peticiones: detalla los mecanismos a disposición de los contribuyentes para presentar solicitudes o plantear inquietudes ante la Administración Tributaria.
4. Capítulo IV – Recursos Administrativos: define los procedimientos para que los contribuyentes interpongan recursos.
5. Capítulo V – Tutela Jurisdiccional: aborda el derecho de toda persona a contar con vías legales efectivas de protección, sencillas y rápidas, ante jueces o tribunales competentes, en caso de que se vean vulnerados sus derechos fundamentales.

La introducción de esta sección en el título 1 del Texto Ordenado, aunque relevante desde el punto de vista organizativo, no implica la creación de nuevos derechos, garantías ni deberes para los contribuyentes. Los textos normativos allí incorporados ya se encontraban vigentes, aunque dispersos en distintas disposiciones legales y reglamentarias. Su sistematización en un único capítulo busca facilitar su consulta y aplicación, contribuyendo a la claridad y accesibilidad del marco normativo.

Entre las disposiciones incorporadas destacan el Decreto 500/991, la Resolución 1809/006, artículos del Pacto de San José de Costa Rica recogidos en la Ley N°15.737, la Ley N°19.823 relativa al Código de Ética en la Función Pública, así como normativas vinculadas al proceso contencioso administrativo.

De este modo, el Decreto 101/2024 no introduce modificaciones en el ámbito de los derechos y obligaciones de los contribuyentes, sino que consolida normativas preexistentes, permitiendo una interpretación más coherente y uniforme de las mismas. Este esfuerzo de compilación refleja el compromiso por dotar al sistema tributario de una mayor sistematicidad y previsibilidad, aspectos clave para fortalecer la seguridad jurídica y la confianza en las relaciones entre los administrados y la administración tributaria.

Sin perjuicio de destacar el valor de la compilación, se menciona que dicho cuerpo normativo no comprende o se mencionan los derechos de los contribuyentes que derivan de las normas constitucionales generales extendidas a la materia tributaria, ni los que surgen del

propio CT, motivo por el cual, para un amplio sector no satisface la necesidad de contar con un “Estatuto del Contribuyente” o “Carta de Derechos y garantías del Contribuyente”.

Aprobación del Código Contencioso Administrativo (CCA)

Otro importante avance en la materia se da con la reciente aprobación del Código Contencioso Administrativo, en adelante CCA. En este Código no solo se compilaron normas ya existentes, sino que también trajo aparejado una serie de modificaciones. Dentro de estas se destaca que el plazo para la interposición de los recursos administrativos que pasó de ser de 10 días corridos posteriores a la notificación al Administrado a días hábiles, así como también, la ampliación del plazo previsto para presentar la demanda de anulación, pasando de 60 días corridos a partir del agotamiento de la vía administrativa, a 90 días corridos contados desde dicho momento.

Otra novedad es el denominado instituto de “Urgimiento”, que permite reabrir dicho plazo de 90 días corridos para presentar la demanda de nulidad.

A su vez, se prevén las audiencias mediante videoconferencias y la posibilidad de iniciar la acción reparatoria también en el caso de que el proceso anulatorio concluya por el dictado de una sentencia que pone fin al proceso, pero sin decidir sobre su objeto principal o por un modo extraordinario, con la excepción de cuando ello ocurra por perención de la instancia o por desistimiento de la pretensión anulatoria.

Asimismo, con la implementación del CCA se distribuyeron las competencias entre el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA) y los Juzgados Letrados en lo Contencioso Anulatorio creados por la Ley N°20.212, y se previó la creación del Tribunal de Apelaciones en lo Contencioso Anulatorio. A pesar de dicha distribución el TCA mantendrá el papel protagónico en los casos anulatorios más complejos y de mayor trascendencia. Por su parte, los Juzgados

Letrados de lo Contencioso Anulatorio conocerán en primera instancia de las demandas de nulidad de actos administrativos definitivos que produzcan efectos jurídicos particulares; y en los casos de menor cuantía. Por el momento, entenderá en segunda instancia ante una apelación el TCA, pero se prevé que si el volumen lo requiere lo hagan los tribunales de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo.

Con la aprobación del primer CCA en Uruguay se buscó simplificar y agilizar el contencioso administrativo, brindando mayores garantías y plazos más razonables para ambas partes, promoviendo un proceso más equilibrado y por sobre todo eficaz.

Proyecto de ley “Derechos y garantías de los contribuyentes frente a las administraciones tributarias”

En el año 2023, el Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay y el Colegio de Abogados del Uruguay retoman el proyecto de ley denominado en el 2010 “Carta del Contribuyente” con el objetivo de actualizarlo y presentarlo a debate y aprobación nuevamente.

Este nuevo proyecto tiene como propósito compilar disposiciones normativas que previamente se encontraban dispersas en diferentes textos legales, especificar derechos ya existentes de raigambre constitucional además de incorporar nuevos derechos y garantías en favor de los contribuyentes.

Un aspecto destacado de los nuevos derechos es que están diseñados para beneficiar especialmente a los pequeños contribuyentes, quienes suelen enfrentar mayores dificultades para acceder a asesoramiento técnico especializado, lo que refuerza su posición dentro del sistema tributario y promueve una mayor equidad fiscal.

En cuanto tiene que ver con la especificación de derechos en materia tributaria de raigambre constitucional, el Proyecto hace alusión a la presunción de inocencia del contribuyente, publicidad a su respecto

de las actuaciones, a contar con el debido asesoramiento y, quizá el derecho que más ha abierto el debate, a no declarar contra sí mismo en un proceso de auditoría fiscal.

En relación a los nuevos derechos en favor de los contribuyentes que se pretenden incorporar se destacan los literales K y M regulados en los Artículos 5 y 6. El primero establece límites temporales precisos a las inspecciones limitando la notificación del acta final de inspección, salvo algún caso puntual, en un periodo de 12 meses y la notificación del acto de determinación en un plazo de 24 meses, desde el inicio de la auditoría tributaria.

Cabe destacar que, actualmente la normativa habla de “plazo razonable” sin definir que entiende por tal.

Decreto 500/991, Artículo 5 recogido en el Artículo 170 del T1 del TO 2023:

“(...) Los interesados en el procedimiento administrativo gozarán de todos los derechos y garantías inherentes al debido proceso, de conformidad con lo establecido por la Constitución de la República, las leyes y las normas de Derecho Internacional aprobadas por la República.

Estos derechos implican un procedimiento de duración razonable que resuelva sus pretensiones.”

Artículo 8 “*En el procedimiento administrativo deberá asegurarse la celeridad, simplicidad y economía del mismo y evitarse la realización o exigencia de trámites, formalismos o recaudos innecesarios o arbitrarios que compliquen o dificulten su desenvolvimiento, (...)”.*

devolución de lo pagado indebidamente con los reajustes correspondientes, estableciéndose el

mecanismo para dicha actualización, hasta el momento, solución no consagrada Por su parte el literal M regulado en el Artículo 6, menciona el derecho a obtener la devolución de lo pagado indebidamente con los reajustes correspondientes, estableciéndose el mecanismo para dicha actualización, hasta el momento, solución no consagrada normativamente sino presente en aisladas interpretaciones jurisprudenciales del TCA.

La posición de la Administración tributaria de nuestro país y en particular de DGI y del Banco de Previsión Social es de oposición, al menos parcial, al Proyecto¹³, por entender en lo sustancial, que este reconoce derechos de los contribuyentes que colidan con el deber de colaboración que impone el CT en el Artículo 68, estableciendo además limitaciones temporales y operativas que inutilizarían la estructura sobre la que se basa el sistema tributario.

En cuanto a los plazos que se pretenden imponer, la Administración entiende que dichas limitaciones no diferencian las particularidades de las auditorías practicadas a una pequeña empresa o una multinacional, considerando que un pedido de información al exterior podría insumir por ejemplo la mitad del plazo que se pretende imponer. A su vez, limitar los plazos podría redundar en un perjuicio de los contribuyentes ya que podría verse limitada su posibilidad de aportar pruebas, o al menos, debería establecerse plazos también para dicha etapa.

Por otra parte, entiende que si el Proyecto no suma nuevos derechos redundaría en una superabundancia legislativa; y por el contrario, si contemplara garantías nuevas para el contribuyente se estaría desatendiendo las implicancias que ello traería aparejadas para la organización y operativa de la Administración.

13 Véase más detalles. Informe en Mayoría y Minoría al Proyecto de Ley. <https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/ficha-asunto/159004>

A pesar de ello el Proyecto de Ley cuenta con la aprobación en mayoría de la Comisión de fecha 22/05/2024, y continuará con el procedimiento debido hasta resolverse si se convierte o no en ley nacional.

3. CONSIDERACIONES Y DESAFÍOS REFERIDOS A LOS DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES EN MATERIA COMPARADA

Podemos apreciar que ambos países se encuentran avanzando en la digitalización de sus procesos y, consecuencia de aquello, en un nuevo paradigma de relación con los contribuyentes, el cual se plantea en un escenario de una creciente importancia de resguardar sus derechos y garantías.

Además, los países en comento se encuentran en escenarios temporales distintos respecto a la consagración de un catálogo de derechos y garantías del contribuyente, ya que mientras en Chile se está por cumplir 15 años desde su establecimiento a nivel legal, en Uruguay se encuentra en estado inicial la sanción de la Ley “Derechos y Garantía de los contribuyentes frente a las Administraciones tributarias”.

Es interesante apreciar el debate suscitado en Uruguay respecto a la idea de una consagración, en un único cuerpo normativo de rango legal, de los derechos y garantías de los contribuyentes, o al menos, a la especificación o concretización de aquellos que derivan de normas constitucionales generales, no referidas expresamente a la materia tributaria.

Los fundamentos para la reticencia a este planteamiento por parte de la Administración Tributaria resultan ser variados, yendo desde conceptos como la superabundancia legislativa, hasta argumentos que aluden a limitaciones a las prerrogativas de la Administración necesarias para el cumplimiento de sus fines, que atentaría contra el propio Sistema Tributario Uruguayo.

Lo cierto es que existió un paso importante en la compilación de normas al incluirse un capítulo en el T1 del TO 2023 referido a los derechos y garantías de los contribuyentes, sin embargo, este capítulo no hace mención alguna a aquellos derechos que derivan de las normas constitucionales ni a los que pueden surgir del propio Código Tributario.

De aprobarse el Proyecto de Ley antes referenciado, los derechos y garantías de los contribuyentes adquirirían rango legal, al igual que las normas que establecen las facultades de la Administración en el Código Tributario, e inclusive con el tiempo, aquellos podrían incorporarse al mismo cuerpo normativo.

En el actual panorama, suele sostenerse que quienes se encuentran algo desprotegidos son los pequeños y medianos contribuyentes, que además de la carga impositiva deben costearse asesores si quieren una exitosa defensa de sus derechos cuando estos se ven vulnerados por el actuar de la administración. Principalmente, por la falta de claridad en los límites entre las facultades de la Administración y los Derechos de los Contribuyentes.

Una posible solución a ello sería contar con un Defensor del Contribuyente, tal como existe desde tiempos recientes en Chile o como se propone en el Modelo de Código Tributario del CIAT, que vele, de manera efectiva, por los derechos y garantías de dicho sector. Sin embargo, ello implicaría una reforma constitucional con lo que ello conlleva.

Por otra parte, como señalásemos, Chile posee un catálogo de derechos y garantías del contribuyente consagrado a nivel legal en el Código Tributario, el cual ha sido objeto de al menos tres reformas legislativas, todas ellas, con el objetivo de mejorar y otorgar certeza a los partícipes de la relación jurídico tributaria.

Parte importante de las modificaciones han tenido relación con el establecimiento, a nivel legal, de los avances tecnológicos y herramientas de información

que la Administración pone a disposición de los administrados, con todas las situaciones que ello conlleva, respecto a los procesos de fiscalización, de reserva tributaria, a las solicitudes e impugnaciones de actuaciones de parte de los contribuyentes como también de la debida información con la que deben contar los administrados para la realización de sus trámites y declaraciones de impuestos.

Finalmente, es del caso destacar la reciente reforma de la Ley 21.713, de octubre de 2024, que, entre sus objetivos, se busca ampliar la competencia y el rol de la Defensoría del Contribuyente ante la administración tributaria en su conjunto.

Desafíos

La implementación creciente de tecnología y la capacidad de la administración tributaria para acceder a información relevante ha puesto en evidencia el tema de los derechos y garantías de los contribuyentes frente a dicha realidad.

En este sentido, los controles informáticos suelen ser el punto de partida para la realización de fiscalizaciones intensivas, que apoyados en herramientas tecnológicas avanzadas, permiten dirigirse a un grupo reducido de contribuyentes identificados por los sistemas informáticos como fuera de los parámetros esperados de cumplimiento.

De esta manera, la tecnología facilita priorizar los casos con mayor probabilidad de irregularidad, optimizando recursos humanos y materiales. Sin embargo, este enfoque plantea preguntas importantes en relación a los derechos de los contribuyentes.

Cuando la administración tributaria selecciona apoyada en la tecnología un contribuyente para su fiscalización, ¿puede esto interpretarse como una presunción de culpabilidad? ¿Se espera necesariamente encontrar irregularidades en todos los casos seleccionados?

Por lo tanto, aunque la tecnología ha mejorado la precisión de los controles y ha optimizado el uso de

los recursos, resalta la importancia de garantizar que el proceso fiscal sea equilibrado, justo y con cabal respeto a los derechos y garantía de los contribuyentes. Esto implica no solo detectar incumplimientos, sino también reconocer a los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones, así como facilitarles el mismo, fortaleciendo así la confianza y la legitimidad del sistema tributario.

En este último punto, resulta importante destacar en Uruguay, los nuevos canales digitales y trámites en línea, aplicaciones para celulares –app- corporativas y gestiones telefónicas, puestos a disposición del contribuyente con la finalidad de facilitar el cumplimiento voluntario, base fundamental del Sistema Tributario Uruguayo.

Ahora bien, respecto a Chile, en concordancia con lo señalado anteriormente y en relación también con lo estipulado en el artículo 74 del Modelo de Código Tributario del CIAT, se estableció un catálogo expreso y no taxativo de derechos y garantías de los contribuyentes, concordando, principalmente, en el derecho a ser informado y asistido en el ejercicio de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, a un debido proceso y al derecho de defensa, los cuales, si bien, forman parte del ordenamiento, su regulación expresa y más específica ha permitido aumentar la certeza jurídica por parte de los administrados.

De la misma manera, Chile se ha destacado por la innovación en sus sistemas tecnológicos, en especial, en el sitio personal de los contribuyentes, sitio desde el cual se pueden realizar una serie de trámites relacionados con su actividad económica propiamente tal, declaraciones de impuestos y respuestas a requerimientos de parte de la autoridad fiscal.

En ese sentido, como señalan Faundez, Osman y Pino, *“no se puede descuidar la tensión permanente frente a la colisión de derechos fundamentales, en especial, entre el derecho tributario material y el procedimiento a través*

del cual se ponga en ejercicio la facultad fiscalizadora administrativa”. (Faundez, Osman y Pino, 2018).

Por ello, es que estamos ante nuevos desafíos, los cuales dan cuenta de la necesidad de regular adecuadamente la auditoría con medios tecnológicos. Ejemplo de aquello fue un reciente conflicto, reclamado en sede de tribunales de justicia, mediante la que un grupo de contribuyentes, cada uno por su cuenta, reclamó respecto al bloqueo masivo de la clave tributaria por parte del Servicio de Impuestos Internos, esto es, del mecanismo mediante el cual se accede al sitio personal de la administración tributaria, en el que se pueden realizar una serie de trámites, tales como, declarar impuestos y declaraciones juradas, realizar solicitudes y ser informados respecto a procedimientos en curso, conocer información tributaria de su empresa, emitir documentos tributarios, entre otros.

En ese caso, la Defensoría del Contribuyente, realizó acciones tendientes tanto de orientación a los contribuyentes que así lo han solicitado como de requerir información a la administración, mediante

Oficio Ordinario N°106 de 2024, ya que en su parecer se ponía en riesgo la correcta aplicación de los derechos de los contribuyentes debido a que, en su entender, imposibilitaban obtener información oportuna, la falta de certeza de la aplicación de las normas de fiscalización aplicadas, la adopción de una medida sin una resolución fundada ni válidamente notificada.

Si bien no es un conflicto zanjado, lo que da cuenta de los desafíos en esta materia, la Corte Suprema, máximo tribunal del país, conociendo del problema mediante otra acción no relacionada directamente con los derechos y garantías del contribuyente, ha confirmado la decisión de la autoridad administrativa, en orden a que dichas medidas son transitorias y preventivas de contribuyentes que tienen o han tenido un comportamiento tributario irregular, así como también a que dichas medidas no impiden el derecho a desarrollar una actividad económica legítima en los términos denunciados por los contribuyentes.

CONCLUSIONES

El análisis comparativo entre Chile y Uruguay resalta avances significativos en ambos países para fortalecer los derechos y garantías de los contribuyentes en un contexto de modernización tecnológica y fiscalización tributaria. Chile, con la incorporación de un catálogo explícito de derechos en su Código Tributario y la figura del Defensor del Contribuyente, ha logrado un marco institucional que fomenta la confianza y la equidad en las relaciones entre los contribuyentes y la administración.

En Uruguay, la aprobación del Texto Ordenado 2023 y el Código Contencioso Administrativo representan pasos importantes hacia una sistematización normativa que facilita el acceso y comprensión de los derechos de los contribuyentes. Aunque el modelo uruguayo no incluye una figura como el Defensor del Contribuyente,

el enfoque en la mejora continua de los procesos tecnológicos y normativos demuestra el compromiso de la administración tributaria con un sistema cada vez más eficiente y equitativo.

El fortalecimiento de los derechos y garantías de los contribuyentes debe ser un objetivo permanente de las administraciones tributarias, de la cual, ambos países, si bien en diversas etapas y de diferente manera, han mostrado avances significativos y áreas de oportunidad, lo cual, refuerza la importancia de adaptar las herramientas y tecnologías de información tanto a la normativa vigente, a las facultades y aplicación de planes de fiscalización y que responda a las crecientes necesidades de los administrados.

REFERENCIAS

- Casas, P. (2021). Modificaciones del artículo 8 bis del Código Tributario a partir de la modernización tributaria de la Ley N° 21.210: ¿una nueva relación entre los contribuyentes y el Servicio de Impuestos Internos? *Anuario de Derecho Tributario, Universidad Diego Portales, Volumen 6*.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2015). *Modelo de Código Tributario. Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana*. CIAT.
- De Herrán, A. (2022). Derechos y garantías de los contribuyentes en el ámbito tributario: Especial referencia a su aplicación en el intercambio de información internacional con fines tributarios. Trabajo presentado en el XXI Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional, Escuela de la Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales.
- Faúndez-Ugalde, A., Osmán-Hein, R., & Pino-Moya, M. (2018). La auditoría tributaria por sistemas electrónicos frente a los derechos de los contribuyentes: Un estudio comparado en América Latina. *Revista Chilena de Derecho y Tecnología*, 7(2), 113–135.
- González, C. y Pérez, A. (2024). Procedimientos de revisión y de fiscalización a distancia. Normativa necesaria para su implementación digital. Publicado en *Revista de Administración Tributaria*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias-Agencia Estatal de Administración Tributaria-Instituto de Estudios Fiscales.
- Navarro Schiappacasse, M. P., & Magasich-Airola, Álvaro-P. (2023). Datos personales tributarios, vida privada y acceso a la información contenida en el catastro de bienes raíces: Una propuesta de solución a partir de los derechos del contribuyente: *Propondo uma Solução Baseada nos Direitos dos Contribuintes*. *Revista Chilena De Derecho y Tecnología*, 12, pp. 1–34.
- OCDE (2018). *Resumen de los desafíos fiscales derivados de la digitalización: Informe provisional 2018*. OCDE.
- Ossandón Cerda, F. (2020). Digitalización de las obligaciones tributarias en Chile. *Revista de Estudios Tributarios*, 23: 153–197. <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/5828>.
- Pita, C. (1999). *Los derechos y deberes de los contribuyentes (en el Modelo de Código Tributario del CIAT)*. https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/1999/Espanol/salvador33_1999_tema1.1_pita_ciat.pdf
- Servicio de Impuestos Internos (2019). *Plan de gestión de cumplimiento tributario*. Santiago. https://www.sii.cl/sobre_el_sii/plan_cumplimiento_tributario.html.
- Servicio de Impuestos Internos (2022). *Plan de gestión de cumplimiento tributario*. Santiago. https://www.sii.cl/sobre_el_sii/plan_cumplimiento_tributario.html.
- Trujillo J. (2020). Modelos en línea de fiscalización y comunicación con contribuyentes. Publicado en *Revista de Estudios Tributarios* No24 (2020) ISSN 07189478 (Versión impresa) – ISSN 0719-7527 (Versión en línea). Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile.
- Villalón V. (2020). Desafíos de la administración tributaria en la Cuarta Revolución. Publicado en *Revista de Estudios Tributarios* No24 (2020) ISSN 0718-9478 (Versión impresa) – ISSN 0719-7527 (Versión en línea). Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile.
- Cámara Representantes (2023). *Derechos y garantías de los contribuyentes frente a las administraciones tributarias. Regulación. Proyecto de Ley*. <https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/ficha-asunto/159004>
- Cassinelli Muñoz, H. (2010). Protección en el goce de los bienes humanos fundamentales y acción de amparo. En H. Cassinelli Muñoz, *Derecho constitucional y administrativo*. La Ley Uruguay.
- Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios (2023). *Proyecto de Ley “Derechos y garantías de los contribuyentes frente a las Administraciones tributarias”* del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, a la Comisión de Hacienda de la Cámara de Representantes.
- Ferrari, M. (2016). La tutela jurisdiccional tributaria en Uruguay: ¿Ilusión o derecho efectivo? La viabilidad de pequeños grandes cambios. *Revista Tributaria*, 251, Tomo XLIII. Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios (IUET).

El desafío de la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en Angola



António Feliciano Braça

SINOPSIS

La devolución del IVA en Angola ha permitido la adopción de medidas para garantizar la excelencia y un mayor control del fraude.

PALABRAS CLAVE: Política fiscal, IVA (Impuesto sobre el Valor Añadido), Devolución, Fraude tributario, Angola.

CONTENIDO

Introducción

1. Marco teórico
2. Procedimientos metodológicos
3. Presentación y análisis de los resultados

Reflexiones finales

Referencias

AUTOR

Licenciado en Economía, estudiante de Maestría y Doctorado en políticas públicas en el contexto educativo.

INTRODUCCIÓN

En este estudio sobre los desafíos de la devolución del IVA, el objetivo es abordar las barreras del proceso de devolución del IVA en Angola y proponer soluciones efectivas y eficientes, visando combatir el fraude.

El Estado desarrolla diversos mecanismos, entre ellos los rendimientos provenientes de los bienes patrimoniales, de los tributos y de los préstamos públicos. Con el objetivo de centrarse en sólo uno de los diversos impuestos implementados en Angola, se centraremos en el IVA, el llamado impuesto justo. No es de extrañar que este impuesto haya ido conquistando diversos sistemas jurídicos, siendo más de 200 países los que ya lo tienen en sus ordenamientos jurídicos, y los que no lo tienen basan específicamente su sistema de tributación al consumo en él.

Durante el período posguerra, hubo un crecimiento económico basado en el alto precio del barril de petróleo, lo cual representa más del 90% del PIB. A mediados del 2014, debido a los choques externos, con impacto inmediato en la balanza de pagos de Angola, surge la intención de consolidar las políticas públicas, orientadas por las políticas fiscales.

De acuerdo con el artículo 21 de la Constitución de la República de Angola, “Funciones fundamentales del Estado”, en su literal d), constituyen funciones fundamentales del Estado angoleño “promover el bienestar, la solidaridad social y la mejora de la calidad de vida del pueblo angoleño, principalmente de los grupos poblacionales más desfavorecidos”.

El cumplimiento de estas funciones, entendidas como políticas públicas, presupone la adopción de una política fiscal adecuada a la estructura fiscal angoleña, con vistas al incremento de los ingresos.

Para la confección de este artículo, haremos una revisión bibliográfica sobre el tema en cuestión por autores nacionales e internacionales, así como otros estudios ya realizados sobre las barreras a la devolución del IVA en Angola.

En el ámbito metodológico, dado el objetivo general planteado, se decidió realizar una investigación de carácter cualitativo, siendo el procedimiento fundamental el análisis gráfico desarrollado desde un enfoque descriptivo.

Según la Constitución de la República de Angola, en su artículo 101, “El sistema fiscal tendrá la obligación de satisfacer las necesidades financieras del Estado y otras entidades públicas, asegurar la realización de la política económica y social del Estado y proceder a una justa repartición de los rendimientos y de la riqueza nacional.”. La implementación del sistema fiscal está guiada por la mejor y más eficiente contribución de los impuestos, deber de contribución previsto en el artículo 88a “Todos tienen el deber de contribuir para los gastos públicos y de la sociedad, en función de su capacidad económica y de los beneficios que generen, a través de impuestos y otros tributos, con base en un sistema fiscal justo y en los términos de la ley.”

Ante el expuesto, el presente artículo tuvo como cuestiones orientadoras las siguientes:

¿Cuáles son los desafíos de la devolución del IVA en Angola?

A partir de este cuestionamiento se planteó el siguiente objetivo general de estudio:

a) Mapear el régimen de devolución del IVA en Angola

El objetivo general de la presente disertación se basa en seis objetivos específicos que se enumeran a continuación:

b) Caracterizar el actual sistema fiscal angoleño;

c) Identificar las barreras a la implementación de las políticas públicas fiscales en Angola;

d) Analizar los desafíos de las políticas públicas fiscales en Angola;

- e) Mapear las principales medidas de política económica en materia de educación;
- f) Evaluar el impacto de las políticas públicas fiscales adoptadas;
- g) Analizar la implementación del Impuesto al Valor añadido; y
- h) Investigar el impacto de las devoluciones del IVA en las finanzas públicas.

Consideramos que la estrategia de investigación que mejor se adapta al propósito del presente estudio es la metodología de carácter cualitativa, siendo el procedimiento fundamental el análisis documental desarrollado desde un enfoque descriptivo.

La organización del trabajo se estructura en tres capítulos.

En el primer capítulo presentamos el marco teórico donde abordamos el concepto de IVA, devolución, políticas públicas y políticas fiscales, caracterizamos el sistema fiscal angoleño, así como una aproximación a la implementación de las políticas públicas fiscales en Angola y sus desafíos.

El segundo capítulo presenta el plan de investigación trazado, los objetivos generales y específicos, en cuanto a la metodología y recolección de información que se pretende desarrollar.

El tercero está dedicado a la presentación, el análisis e la interpretación de los datos recolectados por el instrumento de investigación utilizado y se presentan en gráficos, con base en la encuesta.

Finalmente, concluimos la presentación del artículo reflexionando sobre el análisis de los resultados, que indican los mayores obstáculos para la implementación de políticas públicas fiscales en Angola, sus desafíos y barreras.

1. MARCO TEÓRICO

1.1. Contexto tributario

1.1.1. Impuesto sobre el valor añadido

El IVA es un impuesto general sobre el consumo, de obligación única, no periódico, neutro, basado mayoritariamente en el principio del destino, que grava todas las etapas del proceso de producción, con apoyo del método del crédito sustractivo indirecto.

Es un impuesto multifásico, sin ser acumulativo ni presentar efecto cascada, pues grava el importe neto de cada transacción, es decir, el valor añadido que el producto soporta dentro del circuito económico. Ello se debe al método del crédito sustractivo indirecto o método de facturas, permitiendo la deducción y liquidación del impuesto en cada fase de este circuito económico, es decir, el consumidor final y titular de la capacidad contributiva es el responsable del pago del impuesto, puesto que cabe al sujeto pasivo que haya prestado un servicio o vendido un bien al consumidor final hacer la liquidación del impuesto, siendo de esta manera el consumidor final el titular de la carga fiscal del IVA, y siendo el productor, vendedor o prestador del servicio meros conductores del impuesto. Este hecho también confiere al impuesto un carácter indirecto.

Es administrativamente eficiente y busca la neutralidad, a nivel interno o internacional, tiene un historial de recaudación de ingresos muy elevados, para su liquidación y cobro utiliza el método del crédito del impuesto, el método del sustractivo que da la posibilidad de neutralidad y cobro a todo acto de consumo.

1.1.2. Devolución del IVA

Pueden solicitar la devolución todos los contribuyentes acogidos al régimen general de tributación del IVA que hayan registrado crédito a su favor en las 3 (tres) últimas declaraciones mensuales (modelo 7).

La devolución deberá solicitarse en la cuarta declaración mensual (modelo 7) siempre que el importe a solicitar sea igual o superior a AKZ 299.992,00 (Doscientos noventa y nueve mil novecientos noventa y dos Kwanzas).

Para la solicitud de devolución, los contribuyentes deberán cumplir los siguientes requisitos:

- Haber cumplido con la obligación de presentar electrónicamente el archivo SAF-T;
- Haber cumplido con sus obligaciones declarativas durante los últimos 4 (cuatro) ejercicios;
- Haber presentado a la Dirección de Servicios del IVA una carta emitida por su banco, debidamente sellada y firmada, acreditativa de la titularidad de su IBAN indicado en la declaración de inicio de actividad (modelo 6);
- Las facturas y documentos equivalentes declarados en el anexo de proveedores y en el archivo SAF-T deberán cumplir el régimen legal de facturas y documentos equivalentes.

Un modelo innovador adoptado en el sistema fiscal angoleño para facilitar las devoluciones del IVA, modelo este elogiado por muchos fiscalistas, es el previsto en el numeral 2 del artículo 52 del Código del IVA, en el que “de los ingresos recaudados diariamente, el 85% se recauda para la Cuenta Única del Tesoro y el 15% restante para la cuenta de devolución”, facilitando y acelerando las devoluciones solicitadas, después de la remediación y el cumplimiento de los supuestos inherentes a las mismas..

1.1.3. IVA cautivo

El IVA ha inaugurado una nueva era de la tributación en Angola ¹, no sólo porque contribuye en gran medida a la recaudación de ingresos no petroleros sino sobre todo, porque ha creado las condiciones necesarias para fortalecer *el compliance fiscal*, imponiendo un alto nivel de formalidad y organización a los agentes económicos, ya que con la entrada en vigor del impuesto, los contribuyentes pasaron a tener un conjunto de obligaciones esenciales e indispensables para el funcionamiento, la gestión y el seguimiento del IVA, naturalmente con repercusiones en todo el sistema tributario, como la obligación de (i) tener un contador, (ii) procesar facturas o documentos equivalentes a través de un sistema informático certificado por la Administración Tributaria o, alternativamente, utilizar bloques de facturas impresos por imprentas o tipografías autorizados, (iii) presentar de forma electrónica la declaración periódica con carácter mensual, (iv) presentar de forma electrónica, también mensualmente, de los elementos contables de los contribuyentes (a través del archivo SAFT), entre otras obligaciones, cuyas ventajas, se reitera, benefician a todo el sistema tributario.

Angola introduce en su sistema tributario un impuesto que además de consagrar las normas transversales de acuerdo con las mejores prácticas internacionales, también adopta soluciones propias y singulares para atender a las idiosincrasias de su realidad económica y empresarial ². Una de estas soluciones, que inmediatamente llama la atención, es la institución del impuesto cautivo o, simplemente, IVA cautivo.

1 Se implementó el 01 de octubre de 2019, con la publicación y entrada en vigor de la Ley n.º 7/19, de 24 de abril.

2 Objetivo defendido por las Líneas Generales del Ejecutivo para la Reforma Tributaria, aprobadas por el Decreto Presidencial n.º 50/11, de 15 de marzo, determinando, en su numeral 1.4.3. (prioridades de intervención en el plan legislativo), que “la tributación al consumo, en el ámbito de la reforma, se haría esencialmente mediante la introducción o evolución del actual impuesto al consumo a un impuesto de tipo IVA, sin efectos cascada y adaptado a la estructura socioeconómica angoleña”.

Se trata de una figura que, en rigor, no es nueva en el sistema fiscal angoleño, dado que el revocado Imposto de Consumo³ ya utilizaba un instrumento jurídico similar para abordar determinadas situaciones en el sector petrolero⁴, siempre que se tratara de la prestación de servicios de alquiler de áreas especialmente preparadas para la recogida o establecimiento colectivo de vehículos, y servicios de alquiler de vehículos, las Compañías de Inversión Petrolera estaban obligadas a retener el impuesto pago en la factura o documento equivalente emitido por el prestador del servicio, en los términos del numeral 2º del artículo 10 del Reglamento del Imposto de Consumo⁵, combinado con los literales g) y o), respectivamente, del numeral 1º del artículo 1º de la misma normativa.

En el Código del IVA (en adelante, CIVA), las primeras impresiones del impuesto cautivo se encuentran en el literal b) del artículo 2º, que presenta una breve noción propedéutica de este instituto, según la cual se considera *impuesto cautivo el importe retenido, en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, para su entrega al Estado, por el adquirente de bienes o servicios, que figure en una factura o documento equivalente, en las condiciones previstas en el artículo 21 del presente Código*.

El sujeto pasivo interviene en la calidad de sustituto tributario, un intermediario cuya misión es recaudar el impuesto pago por el consumidor final y entregarlo al Estado, único titular del impuesto, y por tanto tiene prohibido utilizarlo para fines (distintos a éste) que le imposibiliten entregar correctamente el impuesto a quien corresponde⁶.

Por tanto, con independencia de que se haya verificado o no la recepción de los montos correspondientes a las transacciones, la diferencia, si la hubiera, entre el impuesto ingresado y el soportado deberá ingresarse en las arcas del Estado en el plazo legalmente establecido (n.º 1 del artículo 30 del CIVA)⁷.

Las normas generales sobre la cautivación fiscal se recogen en el artículo 21 del CIVA, que establece en su numeral 1º que *las Sociedades de Inversión Petroleras, el Estado, así como cualquiera de sus servicios, establecimientos y organismos, aunque sean personalizados, y las autarquías locales, con excepción de las Empresas Públicas, deberán cautivar la totalidad del impuesto contenido en la factura o documento equivalente emitido por el sujeto cuando realice la transmisión de bienes o la prestación de servicios*.

- 3 En el mismo sentido, CLOTILDE CELORICO PALMA, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado Angolano*, Almedina, 2020, pp. 160–162. La autora subraya que «en la legislación angoleña existe una figura peculiar que es la del impuesto cautivo, un tipo de retención del IVA, heredada del antiguo Imposto de Consumo».
- 4 La diferencia es que el IVA tiene un ámbito de aplicación objetivo y subjetivo muy amplio, ya que se aplica a muchas entidades y abarca todas las operaciones gravables.
- 5 Revisado y republicado por Decreto Legislativo Presidencial No. 3-A/14, de 21 de octubre.
- 6 El Tribunal Supremo de Justicia de Portugal comparte la misma perspectiva, en Sentencia firmada el 31 de mayo de 2006 (Proc. nº 06P1294) aclara que “quien recibe de las manos de un tercero prestaciones tributarias, actuando en la calidad de depositario de los mismos, y no los entrega, por norma general, es porque se apropia de ellos, otorgándoles un destino no legal”.
- 7 El Tribunal de Apelación de Guimarães, en Portugal, en sentencia dictada el 20 de noviembre de 2006 (Proc. nº 1796/06-2), concluyó que «El IVA registrado se debe independientemente de que se reciba o no el precio de los bienes vendidos o servicios prestados o de que se solicite alguna compensación, ya que se desprende de las respectivas disposiciones del Código del IVA y de la configuración del impuesto en cuestión que la declaración de las operaciones efectuadas (...) y el monto final liquidado (hallado, y que simultáneamente sirve de reconocimiento de la obligación de pago) no dependen del cobro efectivo del impuesto a los clientes». A su vez, la sentencia del Tribunal de Apelación de Porto, de 1 de octubre de 2008 (Proc. nº 0842659), consideró que “el IVA se devenga desde la respectiva venta, facturación, liquidación y declaración de los servicios, y no desde el momento del pago de la operación que le dio origen. Por ello, el pago del IVA liquidado y declarado es exigible luego haya transcurrido el respectivo plazo, se haya recibido o no del siguiente deudor.”.

Los adquirentes de bienes y servicios, catalogados como agentes cautivos, son responsables de la entrega al Estado el IVA incidente en la factura emitida por sus proveedores, y están obligados, en los términos del numeral 1° del artículo 31 del CIVA, a presentar, mediante transmisión electrónica de datos, el anexo a la declaración periódica correspondiente a dichas operaciones, que genera automáticamente la Nota de Liquidación, debiendo entregar el importe del impuesto cautivo a más tardar el último día del mes siguiente a las operaciones por las que el impuesto haya sido cautivo. El impuesto debe necesariamente ingresarse en su totalidad a las arcas del Estado.

El impuesto cautivado por el Estado y las entidades locales debe transferirse a la Cuenta Única del Tesoro, en el momento del pago de la factura o documento equivalente, de acuerdo con el numeral 4° del artículo 31 del CIVA, sin perjuicio de la distribución de los ingresos teniendo en cuenta la cuota asignada a la cuenta de devolución del IVA a que se refiere el artículo 52 del CIVA, con la modificación introducida por la Ley 32/21, de 30 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Estado para el Ejercicio Económico del 2022. Ello significa que estas entidades no deben utilizar el impuesto cautivo para la financiación de sus gastos, por muy acuciantes que sean, al no tratarse de un ingreso que legalmente les esté asignado.

El instituto del IVA cautivo tiene grandes ventajas, tanto para los contribuyentes como para el Fisco, muchas de estas que tratamos de enumerar arriba de acuerdo con las vicisitudes de los diversos sectores de la vida económica a los que está destinado. Sin embargo, en la práctica surgen numerosos interrogantes que, en muchos casos, no encuentran respuesta al abrigo de la legislación, hecho que lleva, en determinadas situaciones, al fisco a ensayar soluciones, muchas de las cuales, hay que decirlo en verdad, pueden resultar cuestionables frente al núcleo esencial de las garantías de los contribuyentes.

El Código del IVA prevé las consecuencias jurídicas de que el *impuesto se mantenga cautivo y no se entregue a las arcas del Estado*. En otras palabras, si el comprador retiene el impuesto liquidado en la factura y no lo entrega al Estado, se le aplicará una multa correspondiente al doble del importe del impuesto adeudado, de conformidad con el § 6 del artículo 70 del Código del IVA.

Sin embargo, debemos señalar que la configuración jurídica de este instituto en materia de IVA es claramente nueva con relación al resto del mundo, en la medida en que Angola tuvo que “mirarse al propio ombligo” en el proceso de construcción y adaptación de este instrumento jurídico-fiscal: es verdaderamente una solución típicamente angoleña.

Políticas públicas

Actualmente, con las diversas voces que cada vez se alzan más a favor de la democracia, es común afirmar que el papel del Estado es promover el bienestar de la sociedad, basado en la educación, la salud, el deporte, el medio ambiente y otros. Para lograr este bienestar, el Estado debe desarrollar políticas públicas, las cuales deben entenderse como:

El conjunto de acciones y decisiones gubernamentales, orientadas a resolver (o no) problemas de la sociedad, (Carvalho, 2008, p. 5).

Carvalho entiende las Políticas Públicas como el conjunto de acciones, metas y planes que los gobiernos (nacionales, estatales o municipales) trazan para lograr el bienestar de la sociedad y el interés público. Es cierto que las acciones que los líderes públicos (gobernadores o tomadores de decisiones) eligen (sus prioridades) son aquellas que entienden como demandas o expectativas de la sociedad. En otras palabras, el bienestar de la sociedad siempre lo define el gobierno y no la sociedad. Esto ocurre porque la sociedad es incapaz de expresarse de forma integrada.

Es importante subrayar, inicialmente, que la política pública no se refiere únicamente a las cuestiones que involucran su formulación, es decir, desde los desarrollos de la aplicación de los recursos, sus aspectos jurídicos, de la legitimidad o simplemente como atributo del Estado. Pero también hay que debatir su historicidad, el surgimiento de las ideas y los actores involucrados. En definitiva, es de la relación entre actores¹, como el Estado, las clases sociales y la sociedad civil, como explica Boneti (2007), que surgen los agentes capaces de definir las políticas públicas. Además, como bien señalan Dias y Matos (2012), la cooperación entre los actores involucrados, de forma participativa y dialógica, es esencial en el proceso de implementación de una determinada política pública (Estevão y Silva, 2018, 172).

Las políticas públicas son, por tanto, instrumentos de implementación de los derechos del ciudadano, mediando el pacto entre el Estado y la sociedad. Sin embargo, no hay certeza de que los derechos sociales se implementen, pues todo dependerá de la mayor o menor representación que tenga cada segmento representado (Estevão y Ferreira, 2018, p. 172).

Las “Políticas Públicas” son directrices, principios rectores de la acción del poder público, normas y procedimientos para las relaciones entre el poder público y la sociedad, la mediación entre los actores de la sociedad y el Estado. Son, en este caso, políticas que se explicitan, sistematizan o formulan en documentos (leyes, programas, líneas de financiamiento) que orientan acciones que normalmente implican la aplicación de recursos públicos (Teixeira, 2002, p.2).

Boneti, citado por Estevão y Ferreira (2018), destaca la definición de políticas públicas como la determinación de los intereses de las élites globales, como el Fondo Monetario Internacional y la Organización Mundial del Comercio. Estos organismos interfieren en la elaboración de políticas públicas en los países periféricos, aprovechando su poder económico, a través de préstamos, haciéndoles adoptar modelos homogéneos

de desarrollo económico y social con el fin de satisfacer los intereses de las élites.

Por tanto, cabe destacar que el concepto de Políticas Públicas ha evolucionado a lo largo del tiempo, sobre todo en la Ciencia Política. Inicialmente, las Políticas Públicas eran consideradas casi exclusivamente como outputs del sistema político, es decir, acciones llevadas a cabo por un ente estatal con base en demandas captadas, negociadas y transformadas desde la sociedad; Mientras que la ciencia política se ocupaba únicamente de estudiar los inputs, que eran las demandas de la sociedad responsables de la formación de estos outputs (Tude, 2010, p.11).

Políticas fiscales

La Política Fiscal consiste en acciones y medidas, con impacto en la recaudación de ingresos y gastos, con el objetivo de lograr la distribución de la renta, la asignación de recursos, la estabilización macroeconómica, la reducción de la inflación y de la tasa de desempleo y una mejor oferta de bienes y servicios. La buena gestión fiscal se toma como condición básica para reformular los aspectos macroeconómicos, favoreciendo el crecimiento económico sostenible.

La crisis de 2008 demostró claramente la importancia de las políticas fiscales en economías capitalistas como Angola, cuyas concavidades siempre se financian, ej., con algunas empresas públicas. A pesar de la divergencia de las corrientes económicas respecto a las políticas a implementar en un contexto de crisis, así surge la tributación como un conjunto de disposiciones legales diseñadas para garantizar que, a través de los impuestos, el tesoro público asuma la responsabilidad del pago de los gastos que le corresponden.

Así, teniendo en cuenta el referente teórico, la política fiscal se entiende como el conjunto de medidas que influyen en los ingresos y gastos, con el fin de alcanzar y mantener tasas de crecimiento sostenibles, enfocadas en la tributación en general, y en los impuestos en

particular, con el fin de mantener la estructura de gobierno.

Desafíos de las políticas fiscales en Angola

El desafío de la política fiscal en Angola comienza con la aprobación del Decreto Presidencial nº 50/11, de 15 de marzo, que aprueba las Directrices Generales del Ejecutivo para la Reforma Tributaria, consolidado con el Estatuto Orgánico de la Administração Geral Tributária el 15 de diciembre de 2014, cuyo objetivo era una mayor coordinación en la ejecución de las políticas fiscales. El objetivo es transferir el personal, el patrimonio, las atribuciones y las competencias legales de la Dirección Nacional de Impuestos (DNI), del Servicio Nacional de Aduanas (SNA) y del Proyecto de Reforma Tributaria (PERT) de la AGT, así como otorgarles autonomía y gestión administrativa, financiera y patrimonial.

El Plan Provisional, instrumento rector de la gestión económica y social de Angola, también se perfila como un desafío. Entre sus acciones necesarias se incluye la creación de “Medidas y Acciones Políticas para Mejorar la Situación Económica Actual”. Orienta aún la creación de un ciclo de estabilización macroeconómica, con el fin de sentar las bases para el desarrollo, la promoción de la confianza, el crecimiento económico y la inclusión social, con miras a retomar el camino de prosperidad e inclusión, lo cual fue interrumpida por la crisis de 2014, en perfecta alineación con el Plan Nacional de Desarrollo 2018–2022, y ajustar las políticas fiscales en armonía con los países de la SADC.

El desafío de la política fiscal en Angola es transformarla en una política más justa, más rigurosa y menos propensa al fraude y a la evasión fiscal, y con beneficios fiscales adecuados a los empresarios. Siendo la Administração Geral Tributária una entidad con competencias para ejecutar las políticas fiscales, el objetivo primordial es convertirse en un organismo

integrado, de referencia, capaz de responder a las exigencias actuales, capaz de reducir la necesidad de financiación externa, configurando los impuestos como la principal fuente de financiación.

La política fiscal busca la reducción de los costos en el sector de la tributación mediante la simplificación de la estructura administrativa, el aumento de la inversión en sistemas de tecnología de la información, la racionalización de la organización de los servicios regionales y locales, la capacitación de los empleados y, finalmente, la reducción de los ingresos petroleros, siendo esta política un aliado privilegiado del Ejecutivo para alcanzar los objetivos propuestos en el programa de gobernanza, que pueden contribuir al bienestar social de todos los angoleños.

Barreras a la devolución del IVA en Angola

Las empresas que no hayan recibido la devolución de los pagos del IVA al finalizar el tercer mes desde la solicitud podrán exigir a la Administração Geral Tributária (AGT) el pago de intereses compensatorios, de acuerdo con el numeral 4 del artículo 26 del Código del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Las normas de devolución del IVA se establecen en el reglamento del IVA, que se publicó en el Diario Oficial de la Unión el 24 de mayo, 38 días antes de que entrara en vigor el nuevo impuesto para los grandes contribuyentes.

La normativa, que contiene los procedimientos para la solicitud de devoluciones y reembolsos concedidos a los sujetos pasivos y agentes diplomáticos, retira del horizonte el aplazamiento de la entrada en vigor del nuevo impuesto, prevista para el 1 de julio, según lo solicitado por empresarios y contables, y con el que el Estado espera recaudar 235,3 mil millones de Kz anuales.

2. PROCEDIMIENTOS METODOLÓGICOS

2.1. Opciones metodológicas

Recordando que la cuestión central de investigación planteada en este estudio son las barreras a las devoluciones del IVA en Angola, el presente capítulo tiene como objetivo presentar las estrategias y procedimientos metodológicos implementados para

responder de forma eficaz a este objetivo rector de la investigación. En definitiva, se busca mapear las políticas públicas fiscales, así como los desafíos y barreras de su implementación. La figura 1 a continuación presenta la organización de los objetivos específicos en función del objetivo general, los cuales no deben entenderse como independientes, sino como consecuentes para la comprensión del tema en estudio.

Cuadro 1

Objetivo general y específico

Objetivo general	
Mapear el régimen de devolución del IVA en Angola	
Objetivos específicos:	– Caracterizar el actual sistema fiscal angoleño; – Identificar las barreras a la implementación de las políticas públicas fiscales en Angola; – Analizar los desafíos de las políticas públicas fiscales en Angola; – Mapear las principales medidas de política económica en educación; – Evaluar el impacto de las políticas públicas fiscales adoptadas; – Analizar la implementación del Impuesto al Valor Añadido; y – Investigar el impacto de la devolución del IVA en las finanzas públicas.

El método cualitativo es adecuado para los estudios de la historia, de las representaciones, de las creencias, de las relaciones, de las percepciones y de las opiniones, es decir, los productos de las interpretaciones que los humanos hacen durante sus vidas, la forma en que construyen sus artefactos materiales y a sí mismos (Minayo & Deslandes, p. 5).

Según Andrade (2001, p.95) la investigación “es el conjunto de procedimientos sistemáticos, basados en el razonamiento lógico, que tiene por objetivo encontrar soluciones para los problemas propuestos, mediante

el uso de métodos científicos”. Doxsey (2011, p. 130) entiende que la investigación es “la construcción de conocimiento original, de acuerdo con ciertas exigencias científicas”. No necesita ser exclusivamente empírica, aunque generalmente se asume que esta es la más común e importante. La metodología se definirá entonces como el estudio de los instrumentos para el montaje de una teoría y el estudio de los fundamentos teóricos.

Luego de identificados los objetivos del estudio y determinada la estrategia metodológica a utilizar,

se presentan a continuación los instrumentos de recolección de información utilizados para analizar la comprensión de las devoluciones del IVA en Angola y sus desafíos y barreras.

El instrumento de recolección de información se basará en una encuesta con preguntas dirigidas a los altos ejecutivos de la Administração Geral Tributária, como entidad con competencia para implementar y ejecutar las políticas fiscales, y a la sociedad civil, sobre quienes recaen las políticas, seleccionados aleatoriamente los días 28 y 29 de septiembre de 2022 de una muestra de 31 encuestados, en las Provincias de Benguela, Kwanza Sul, Huambo y Bié, representativas territorialmente de la Cuarta Región Tributaria.

Los datos obtenidos se analizarán desde un enfoque descriptivo cuyo objetivo es mapear las barreras de la devolución en Angola, teniendo en cuenta la disminución de la tasa de crecimiento de la adhesión al régimen general del IVA y las constantes solicitudes de devolución, buscando identificar, analizar y describir las evidencias que deben observarse, con vistas al conocimiento científico. El análisis descriptivo se realiza con el objetivo de describir las características del fenómeno (Doxsey, 2011) y “tiene como objetivo principal la descripción de las características de determinada población o fenómeno o el establecimiento de relaciones entre variables” (Gil, 1999, p.42).

Carvalho discrimina 4 (cuatro) fases de Políticas Públicas, entendiendo que el proceso de formulación de Políticas Públicas, también llamado Ciclo de Políticas Públicas, presenta diversas fases:

- Formación de la agenda (selección de prioridades);
- Formulación de políticas (Presentación de soluciones o alternativas);
- Proceso de toma de decisiones (elección de acciones); y
- Implementación (o Ejecución de Acciones);

Ante lo expuesto, consideramos que la estrategia de investigación que mejor se adapta al propósito del presente estudio es la metodología cualitativa, teniendo

como procedimiento fundamental el análisis de gráficos desarrollada desde un enfoque descriptivo; las cuestiones estarán enfocadas en el punto 4 (cuatro), implementación o ejecución de acciones, mediante una encuesta.

3. PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

En el presente capítulo, comenzaremos el análisis de los resultados de este artículo, que tiene como objetivo general mapear la implementación de las políticas públicas fiscales en Angola, teniendo en cuenta la disminución de la tasa de crecimiento del Producto Interno Bruto y la consolidación de las funciones fundamentales del Estado:

Amand & De Rick (2005) señalan el hecho de que las empresas fraudulentas a menudo introducen empresas inocentes en el sistema, que realizan transacciones de bienes, alegando que conocen a un cliente muy rentable (que está involucrado en el fraude, sin el conocimiento de las empresas “inocentes”), dando la excusa de que no realizan transacciones directamente con ellas por razones legales o comerciales. Por supuesto, la intención de las empresas fraudulentas es dificultar el establecimiento de un vínculo directo entre las empresas que llevan a cabo el esquema de fraude, incluyendo así a empresas inocentes, con el fin de dificultar el trabajo de las autoridades fiscales.

Tomaz (2007) enumera un conjunto de medidas para combatir el fraude: uso más intensivo de los mecanismos de cooperación administrativa;

Modernización de los métodos de control por parte de los Estados miembros, en particular por la inclusión del análisis de riesgo potencial como uno de los principales métodos para seleccionar a los contribuyentes por fiscalizar;

Implementación de la auditoría informatizada como herramienta moderna de control para las empresas, que cada vez más utilizan medios electrónicos de

transmisión y conservación de documentos y registros contables;

Coordinación efectiva de los planes multilaterales de control orientados por los sujetos pasivos, que presenten interés común para varios Estados miembros;

Eliminación de las barreras a la asistencia mutua eficaz en la lucha contra el fraude, en particular en la legislación relativa a la confidencialidad;

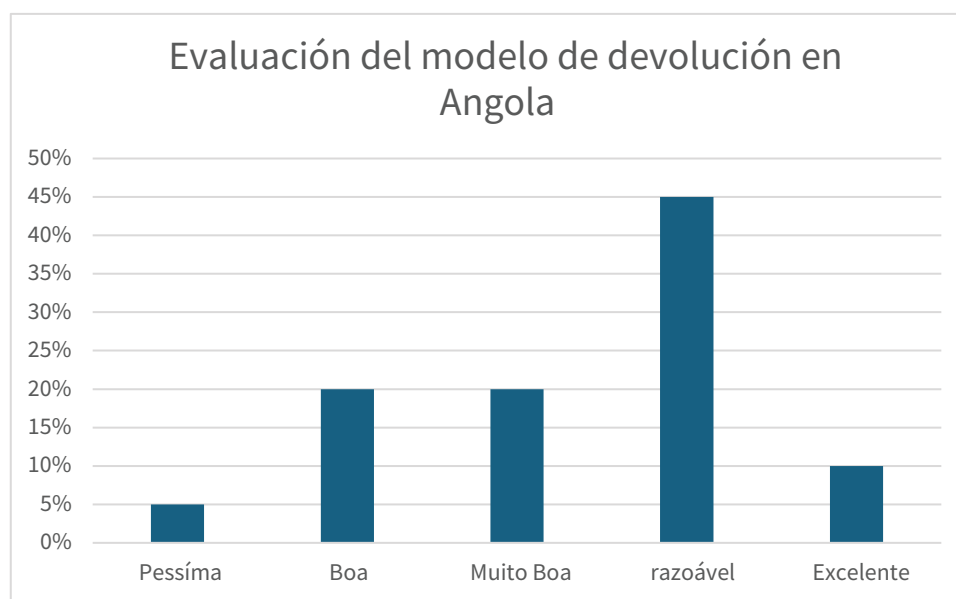
Necesidad urgente de decisiones/iniciativas adicionales para combatir el fraude carrusel, en particular controles más estrictos sobre las declaraciones de inicio de actividad;

Creación de **unidades antifraude**.

Se puede verificar que la encuesta se realizó entre el 28 y 29 de septiembre de 2022, se realizó mediante el *aplicativo informático SurveyMonkey*, enviado por correo electrónico a los encuestados, se observa que el periodo con más respuestas fue a las 13:00, cuando parte de estos toman la pausa para el almuerzo y hay mayor disponibilidad.

Gráfico 1

Volumen de respuestas al modelo de devolución del IVA en Angola



El gráfico 1, e igualmente la investigación realizada, muestra que más del 40% de los encuestados considera razonable el modelo de devolución adoptado en Angola.

Si analizamos el modelo metodológico adoptado, y de acuerdo con los criterios de devolución en Angola, según el penúltimo párrafo, es la número 3 de las medidas de Thomaz, es decir, **“Implementación de la auditoría informatizada como herramienta moderna**

de control de las empresas, que utilizan cada vez más medios electrónicos de transmisión y conservación de documentos y registros contables”.

Luego de solicitar la devolución, el contribuyente es sometido a un riguroso proceso de auditoría fiscal, basado en mecanismos físicos y electrónicos para evaluar su real situación tributaria, un método que hasta el momento ha sido asertivo en cuanto a la devolución.

REFLEXIONES FINALES

En este estudio, propusimos las barreras de la devolución del IVA en Angola y llegamos a las siguientes reflexiones:

/El sistema fiscal angoleño está en proceso de cambio y cada vez más se buscan las mejores prácticas tributarias adoptadas en el ámbito internacional. Actualmente, el sistema fiscal es típico de los países en desarrollo, con diversos impuestos y una legislación fiscal compleja, con un impacto creciente en el equilibrio presupuestario nacional.

El sector informal, entre otros, constituye una barrera para la implementación de las políticas públicas fiscales en Angola. Es pertinente señalar que las acciones relativas a la formulación del proceso de formalización de la actividad económica son cada vez más evidentes y están sujetas a las políticas fiscales. Por tanto, las políticas públicas se consolidan con la eficacia de las políticas fiscales.

Se concluye que el mecanismo adoptado en Angola para prevenir el fraude en las devoluciones del IVA es, en cierta medida, eficaz, rápido y tecnológico, y está al alcance de los contribuyentes. Para ello, los puntos 3 y 7 de los métodos de control del fraude de Thomaz se implementan de forma asertiva en el proceso de devolución.

- Sin perjuicio de la razonabilidad del proceso de devolución, es importante abordar los siguientes desafíos en el proceso de devolución del IVA para garantizar la excelencia y un mayor control del fraude:
- Definir las características fundamentales del futuro sistema del IVA, con el objetivo de fortalecer la capacidad recaudatoria, revisar las obligaciones del IVA para la prestación de

servicios y las ventas a distancia, adoptar medidas para luchar contra el fraude financiero, crear una ventanilla única, reducir la burocracia y asegurar una fiscalización sólida y moderna que pueda seguir el ritmo de los cambios sociales, la posibilidad de una recaudación mejorada y simplificada del IVA con la ayuda de las nuevas tecnologías, un mayor grado de armonización de los tipos y una reducción de las cargas administrativas. Esta necesidad ha surgido debido al crecimiento exponencial de las transacciones intracomunitarias, la significativa pérdida de ingresos, y la necesidad de armonizar los sistemas informáticos gubernamentales;

- Creación de un espacio único de IVA para los países miembros de la ATAF, incluyendo la creación de varios grupos para tratar la reforma del impuesto, muchos de los cuales son consultores internos, para llevar a cabo esta reforma del IVA;
- Es necesaria la implementación de un sistema sólido para poner fin al fraude y a la evasión fiscal en concepto de IVA en África. Esta medida requerirá de las autoridades fiscales mayor atención a los comportamientos de riesgo y la adopción de medidas de reacción rápida. El intercambio de información, la cooperación y la coordinación entre los Estados miembros y el sistema de pagos fraccionados son algunas de las medidas que se encuentran para lograr este propósito. Un sistema eficaz se obtendrá introduciendo un tipo impositivo generalizado, ampliando la base imponible y limitando los tipos reducidos, lo que se traducirá en una mayor recaudación de ingresos; y
- Garantizar que el derecho a la devolución del IVA sea considerado un derecho legítimo del contribuyente.

La posición acreedora en concepto de IVA resulta de la combinación del fraccionamiento del pago del impuesto por los distintos participantes en el circuito económico (como un impuesto multifásico) con otros factores como las exenciones del IVA o la entrega del impuesto a través de entidades cautivas.

Se recomienda a los países miembros de la ATAF la realización de un estudio en profundidad del modelo de IVA implementado en Angola, con énfasis en la devolución, ya que ha tenido excelentes resultados, por lo que es necesario un intercambio de experiencias.

REFERENCIAS

- Amand, C., & De Rick, F. (2005). Intra-Community VAT carousels. *VAT Monitor, IFBD*, 8–13.
- Boneti, L. W. (2007). *Políticas públicas por dentro*. Ed. Unijuí.
- Carvalho, M. C. de. (2008). *Políticas públicas: Conceitos e práticas* (Vol. 7, pp. 1–48). Seabrae. http://www.mp.ce.gov.br/nespeciais/promulher/manuais/MANUAL_DE_POLITICAS_PUBLICAS.pdf
- Dias, R., & Matos, F. (2012). *Políticas públicas: Princípios, propósitos e processos*. Atlas.
- Estevão, R. B., & Ferreira, M. D. M. (2018). Análise de políticas públicas: Uma breve revisão de aspectos metodológicos para formulação de políticas. *Holos*, 3, 168–185. <https://doi.org/10.15628/holos.2018.6818>
- Gianezini, K., Barretto, L. M., Gianezini, M., Barbosa, G. D., & Vieira, R. D. S. (2017). Políticas públicas: Definições, processos e constructos no século XXI. *Revista de Políticas Públicas*, 21(2), 1065–1084. <https://doi.org/10.18764/2178-2865.v21n2p1065-1084>
- Leitão, A. N. (2015). Mercado económico em Angola: Perspectiva de evolução. *Confederação Internacional do Alto Minho*, 25. <http://www.cim-altominho.pt/fotos/editor2/apresentacaovianadecastelo2015>
- Palma, C. C. (2015). *Introdução ao imposto sobre o valor acrescentado* (6ª ed.). Almedina, Cadernos IDEFF N.º 1.
- Palma, C. C. (2020). *Introdução ao imposto sobre o valor acrescentado angolano*. Almedina, Cadernos IDEF Internacional N.º 6.
- Sarmiento, J. M., & Marques, P. (n.d.). IVA com ou sem recebimento? Uma perspectiva tributária e sancionatória. In *IVA – Problemas actuais* (1ª ed.). Coimbra Editor.
- Serafim, M. P., & Dias, R. de B. (2012). Análise de política: Uma revisão da literatura. *Cadernos Gestão Social*, 3.
- Tomaz, J. J. A. (2007). O mecanismo de autoliquidação do IVA (reverse charge) e o combate à fraude ao IVA. In *Estudos em memória de Teresa Lemos* (pp. 123–154). Lisboa.
- Tude, J. M. (2010). Conceitos gerais de políticas públicas. *Políticas Públicas*, 11–34. <http://www2.videolivreria.com.br/pdfs/24132.pdf>

Armonización del IVA en la Comunidad Económica de Estados de África Occidental (CEDEAO) y la Comunidad de Desarrollo de África Austral (SADC)



TAX

Altair Marta

SINOPSIS

El artículo “Armonización del IVA en la Comunidad Económica de Estados de África Occidental (CEDEAO) y la Comunidad de Desarrollo de África Austral (SADC)” analiza cómo se aplica el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en estas comunidades. Utilizando un enfoque comparativo, el estudio destaca las diferencias en los tipos del IVA entre los países miembros, el impacto del impuesto sobre el PIB y sobre la recaudación de ingresos, así como

los beneficios de la armonización fiscal para facilitar el comercio y reducir la competencia fiscal. El documento también explora los retos relacionados con las diferencias económicas y la capacidad administrativa, concluyendo que la estandarización del IVA puede impulsar el desarrollo económico, fortalecer la integración regional y aumentar la eficiencia administrativa.

PALABRAS CLAVE: IVA, CEDEAO, SADC, Armonización fiscal, Desarrollo económico.

CONTENIDO

Introducción

1. Visión general del IVA.
2. El papel del IVA en el desarrollo económico.
3. La armonización y la estandarización de las normas del IVA en la CEDEAO y la SADC.

Conclusión

Referencias

AUTOR

Consultor del Ministro de Finanzas de Angola, especialista en tributación del comercio electrónico y economía digital, miembro observador del Grupo de Expertos de la OCDE sobre Economía Digital y del Comité de Expertos de las Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación.

INTRODUCCIÓN

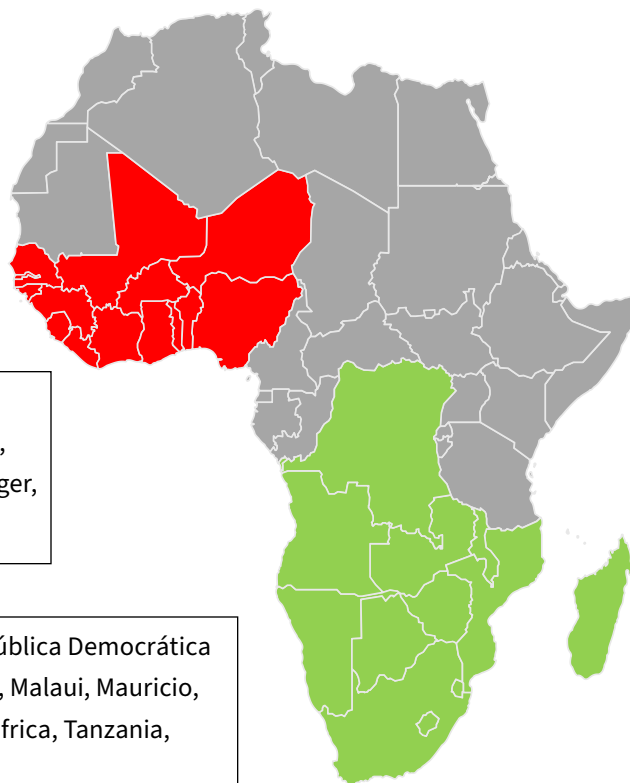
La Comunidad Económica de Estados de África Occidental (CEDEAO) y la Comunidad de Desarrollo de África Austral (SADC) son organizaciones regionales de gran relevancia, representando a más de la mitad de los países africanos (31 de un total de 54). Estas comunidades tienen como objetivo promover la cooperación y la integración económica entre sus miembros, facilitando el comercio e impulsando el desarrollo económico. Por esta razón, la elección de dichas regiones convierte la armonización fiscal en estas comunidades en una iniciativa con un impacto potencialmente significativo en la integración económica de África en su conjunto. La CEDEAO destaca por sus esfuerzos históricos en materia de integración económica, mientras que la SADC es reconocida por la importancia estratégica de sus sectores económicos, como la agricultura y la minería. Además, estas regiones incluyen países con diferentes niveles de desarrollo económico y cuentan con las dos economías más grandes del África subsahariana, a saber, Nigeria, en

la CEDEAO, y Sudáfrica, en la SADC. Así, centrarse en la armonización del IVA en la CEDEAO y la SADC es esencial no sólo por el número de países involucrados, sino también por el papel central que desempeñan estas comunidades en la promoción del comercio y del desarrollo regional en África.

La implementación del Impuesto al Valor añadido (IVA) en los países de estas organizaciones ha sido un desafío desde el inicio, pero también representa una excelente oportunidad para incrementar los ingresos fiscales y mejorar la eficiencia económica.

1. VISIÓN GENERAL DEL IVA

Ante todo, es importante señalar que la primera implementación del IVA tuvo lugar en Costa de Marfil, país miembro de la CEDEAO, donde entre los años de 1950 y 1951, las autoridades francesas decidieron introducir el impuesto de forma experimental en esta su antigua colonia. Debido al éxito de esta experiencia,



CEDEAO: Benín, Burkina Faso, Cabo Verde, Costa de Marfil, Gambia, Ghana, Guinea, Guinea-Bisáu, Liberia, Malí, Níger, Nigeria, Senegal, Sierra Leona y Togo.

SADC: Angola, Botsuana, Comoras, República Democrática del Congo, Esuatini, Lesoto, Madagascar, Malaui, Mauricio, Mozambique, Namibia, Seychelles, Sudáfrica, Tanzania, Zambia y Zimbabue.

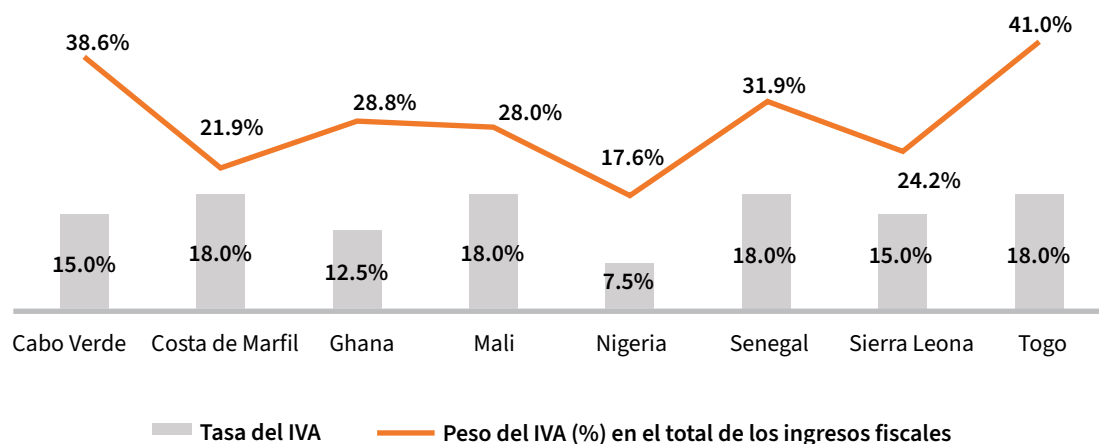
Francia continental adoptó oficialmente el IVA en el 1954. Este impuesto al consumo se aplica a una amplia gama de bienes y servicios, desde la fase de producción hasta la distribución, y la carga final recae sobre el consumidor y no sobre las sociedades. Éstas, bajo determinadas condiciones, tienen la posibilidad de recuperar el IVA pago, haciendo el sistema más equilibrado y eficiente. También cabe destacar que el IVA es en general un impuesto neutral, puesto que ayuda a reducir las distorsiones económicas y la evasión fiscal. Este impuesto reduce la evasión fiscal mediante varios mecanismos clave, como las devoluciones, la autorregulación y la exigencia de facturas detalladas y registros contables. En el IVA, las sociedades tienen incentivos para cumplir con las normas porque pueden recuperar el IVA ingresado, lo que promueve una declaración más precisa y una mayor transparencia. El aspecto de autorregulación surge cuando las sociedades se aseguran de que sus proveedores y clientes cumplan

las normas para poder beneficiarse de los créditos del IVA. Esta característica, combinada con la necesidad de una documentación detallada, aumenta la transparencia y dificulta para las sociedades evadir los impuestos.

Respecto de los tipos (generales), los datos a continuación ilustran que a pesar de un tipo del IVA casi uniforme dentro de la CEDEAO (muchos países poseen un tipo estándar del 18%), la proporción del IVA en los ingresos totales varía significativamente, influenciada por varios factores. Por ejemplo, en Cabo Verde, la elevada proporción del IVA en los ingresos totales está influenciada por una amplia base imponible y el importante papel del sector turístico en la economía local. En cambio, en Nigeria la base imponible es mucho más estrecha, ya que los productos alimenticios básicos están exentos del IVA y el país presenta una alta tipo de informalidad.

Gráfico 1

Lista de tipos de IVA y participación del IVA (%) en los ingresos totales en algunos países de la CEDEAO

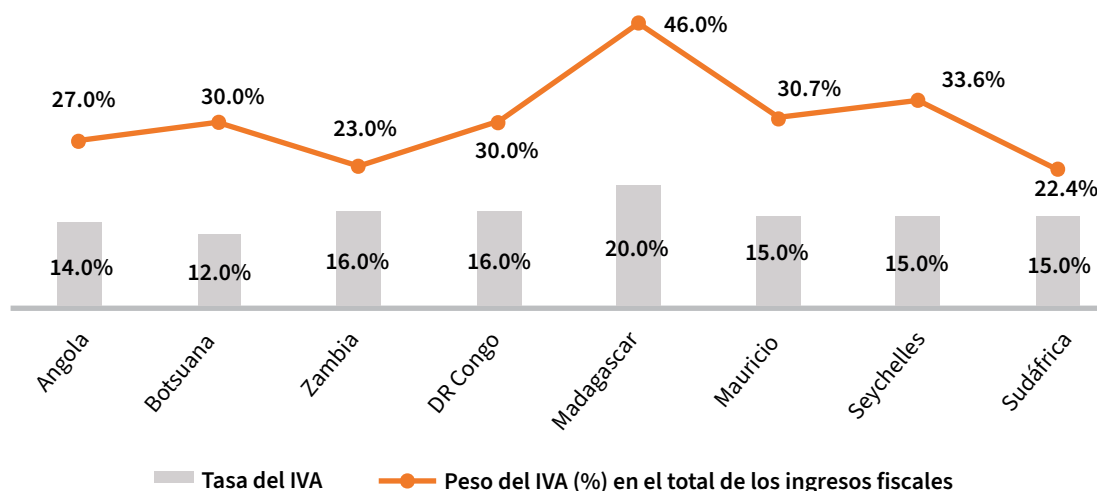


En la SADC, se observa que en Madagascar el IVA representa casi la mitad de los ingresos totales. Esto se explica por el elevado volumen de transacciones en ciertos sectores de la economía sujetos al IVA, como la agricultura, los servicios digitales, la minería, las telecomunicaciones y el turismo. En Angola, donde el

IVA representa alrededor del 27% de los ingresos totales, este desempeño se atribuye a sectores como el comercio y la industria manufacturera, debido al elevado volumen de transacciones sujetas al impuesto. Por ejemplo, en la industria manufacturera, el IVA se aplica a todo el proceso de producción.

Gráfico 2

Lista de tipos de IVA y participación del IVA (%) en los ingresos totales en algunos países de la SADC



Como podemos observar, en términos de recaudación de ingresos, este impuesto supone una importante fuente de ingresos para los gobiernos, siendo esencial, por ejemplo, para la financiación de infraestructuras. Esta información se ilustra en gráficos que reflejan el peso del IVA en el PIB y los ingresos fiscales totales de un país.

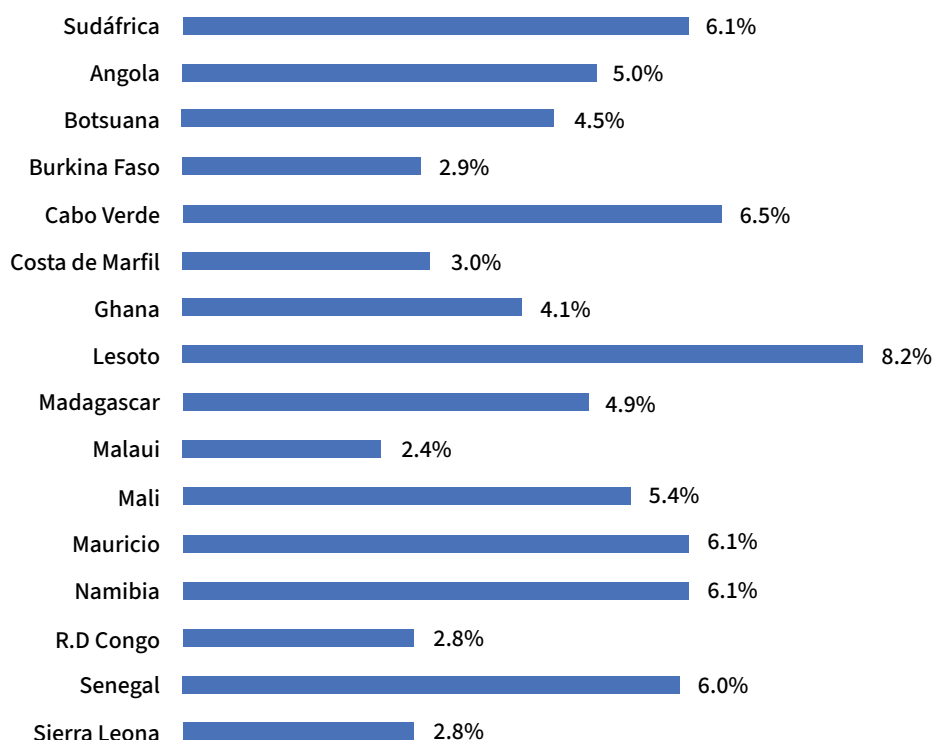
El peso del IVA en el PIB permite medir la eficacia y eficiencia de un sistema tributario, reflejando, entre otras cosas, la capacidad recaudatoria y la base imponible del impuesto. Así, si el IVA tiene un peso elevado, puede indicar que la economía de un país es robusta y que la mayoría de las transacciones están gravadas, demostrando una administración tributaria altamente eficiente. Comprender el peso del IVA sobre el PIB también es una excelente herramienta para los

responsables políticos que buscan el crecimiento fiscal a través de los ingresos fiscales.

El peso del IVA en el PIB se considera elevado cuando la proporción de los ingresos del IVA en relación con el PIB excede significativamente la de otros países o regiones. Como no existen criterios específicos para definir ese peso, se pueden utilizar varios métodos de análisis, como la comparación con otros países, el impacto en la economía y el monto recaudado. Además, es destacable la variabilidad del porcentaje de este impuesto en el PIB de las distintas regiones y en el contexto internacional, como lo demuestran los gráficos siguientes para los años 2021/2022.

Gráfico 3

Peso del IVA (%) en el PIB de determinados países de la CEDEAO y la SADC



Fuente. OCDE.Stat.

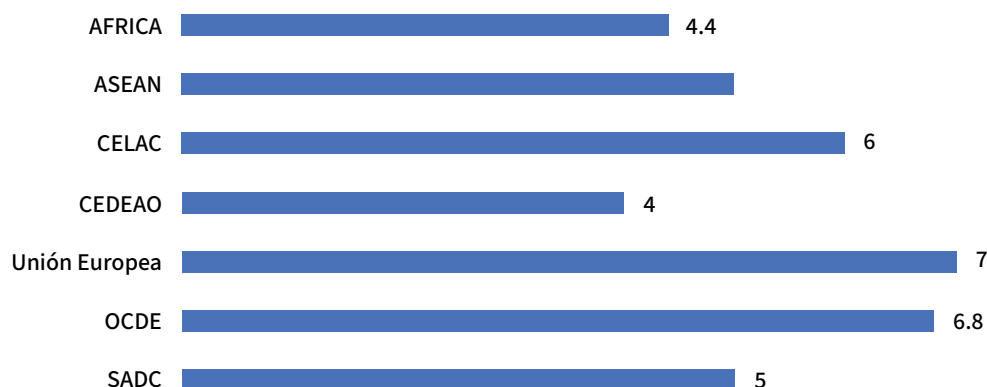
Así, al observar el gráfico anterior, se puede observar que varios países presentan una elevada relación IVA-PIB, como Lesoto y Cabo Verde, puesto que se encuentran por encima de la media continental. En el caso de Lesoto, su relación IVA/PIB es incluso superior a la media de los continentes y regiones presentados, dado que este país depende en gran medida del IVA para la recaudación de ingresos, con menos alternativas tributarias, como el impuesto sobre la renta o el impuesto sobre las sociedades, los cuales contribuyen de forma significativa.

Los datos de OCDE.STAT y otros documentos de la OCDE, como *Revenue Statistics 2023*, *Tax Revenue Buoyancy in OCDE Countries* y *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean*, destacan la variabilidad en la contribución del IVA al PIB entre diferentes

regiones y organizaciones intergubernamentales. Los estados miembros de la Unión Europea (UE) lideran con un promedio del 7%, seguidos por los países de la OCDE con el 6,8% y la Comunidad de Estados Latinoamericanos y Caribeños (CELAC) con alrededor del 6%. En contraste, los países de la Asociación de Naciones Asia Sudoriental (ASEAN) presentan un promedio de 4% a 5%, mientras que las regiones africanas de la SADC y la CEDEAO contribuyen con un 5% y un 4% respectivamente. Estas diferencias reflejan los distintos niveles de desarrollo económico, la eficacia de las administraciones tributarias y las estructuras económicas específicas de cada región, lo que indica que las regiones más desarrolladas tienden a tener sistemas de IVA más eficientes y una mayor contribución al PIB.

Gráfico 4

Peso del IVA (%) en el PIB de determinadas Regiones y organismos



Una elevada relación IVA/PIB puede indicar una fuerte capacidad de recaudación de ingresos del Estado, resultante de una administración tributaria eficiente y de una base imponible amplia. Por otra parte, una relación IVA/PIB baja puede acarrear la existencia de una gran economía informal, elevados niveles de evasión fiscal o ineficiencias en la administración tributaria. Este indicador también es crucial para evaluar la capacidad de un país para financiar los programas de desarrollo. Para mejorar este indicador, los países necesitan invertir en la modernización y el fortalecimiento de sus servicios fiscales, así como adoptar políticas que incentiven la formalización de la economía.

2. EL PAPEL DEL IVA EN EL DESARROLLO ECONÓMICO

El IVA tiene el potencial de desempeñar un papel aún más importante en el desarrollo económico de la CEDEAO y la SADC, ya que sus ingresos son esenciales para aumentar el PIB per cápita, financiar los servicios públicos, mejorar la infraestructura y formalizar la economía, con impactos directos en el aumento de los ingresos fiscales sin causar distorsiones económicas significativas. La correlación directa entre la recaudación eficiente del IVA y el PIB per cápita, o el desarrollo socioeconómico, se evidencia en el hecho de una

recaudación eficiente (i) asegurar recursos esenciales para la financiación del gasto público, (ii) reducir la evasión fiscal, (iii) estimular la inversión pública y privada, (iv) reducir la informalidad, ya que se incentiva a las sociedades a formalizarse para beneficiarse de las ventajas del IVA (por ejemplo devoluciones), y (v) mejorar los indicadores socioeconómicos al permitir las inversiones en áreas cruciales como la educación y la salud. Estos factores, a su vez, pueden contribuir a la reducción del desempleo y, en consecuencia, al aumento del consumo.

Por otra parte, es importante señalar que elevados tipos estándar del IVA pueden tener implicaciones negativas. Si bien pueden aumentar significativamente la capacidad del Estado de recaudar los ingresos esenciales para financiar las infraestructuras y los servicios públicos, también imponen una mayor carga sobre los consumidores, especialmente aquellos con ingresos más bajos, reduciendo su poder adquisitivo. Los tipos más altos también pueden desincentivar el consumo y generar un aumento de la informalidad, por tanto una disminución de los ingresos fiscales y una intensificación de la competencia desleal, lo que puede llevar a las sociedades a trasladar sus inversiones a otros territorios. Así, resulta esencial encontrar un equilibrio que maximice la recaudación de ingresos sin sobrecargar a los consumidores.

Otro aspecto relevante del papel del IVA en el desarrollo económico está relacionado con la promoción del comercio dentro de estas regiones. Al simplificar los regímenes fiscales y reducir las barreras fiscales entre los Estados miembros, un IVA armonizado facilita la circulación de bienes y servicios dentro de las regiones de la CEDEAO y la SADC, de modo que esta integración fiscal resulte esencial para la creación de mercados más competitivos y la atracción de inversión extranjera.

Además, es importante reconocer que el IVA posee una base imponible relativamente estable y es menos susceptible a las oscilaciones económicas, lo que es particularmente relevante en regiones como la CEDEAO y la SADC, donde países como Angola y Nigeria dependen en gran medida del petróleo.

Por último, en las economías de la CEDEAO y la SADC, donde la informalidad todavía domina gran parte de la actividad económica, la implementación de sistemas digitales puede facilitar la inclusión de las pequeñas y medianas empresas en el sistema tributario. Ello impulsa una mayor formalización de la economía y amplía la base imponible de forma sostenible. Adicionalmente, un IVA justo puede contribuir a la cohesión social y al desarrollo incluso a través de políticas específicas que protejan a los grupos más vulnerables.

3. LA ARMONIZACIÓN Y LA ESTANDARIZACIÓN DE LAS NORMAS DEL IVA EN LA CEDEAO Y LA SADC

La competencia fiscal desleal es uno de los principales retos que enfrentan los sistemas tributarios, caracterizándose por la manipulación de las políticas tributarias con el objetivo de atraer inversión extranjera. Me refiero, por ejemplo, a la reducción excesiva de los tipos impositivos, la concesión de exenciones o beneficios fiscales y la aplicación negligente de las normas tributarias, que resultan en la erosión de las bases imponibles, el aumento de la desigualdad

económica y una carrera frenética entre los países para ofrecer condiciones fiscales más ventajosas, escenario este que compromete la recaudación global de ingresos que son esenciales para sostener el desarrollo económico y social.

Para mitigar esta competencia desleal, generalmente se adoptan cuatro estrategias principales: (i) la armonización fiscal, que tiene como objetivo promover la estandarización de los tipos impositivos y las definiciones de las bases imponibles; (ii) la coordinación fiscal, que implica la definición conjunta de políticas fiscales por parte de un grupo de países; (iii) la cooperación fiscal, que garantiza la capacitación del personal de la administración tributaria y ofrece mayor flexibilidad a algunos países para mejorar sus procedimientos y alinear sus políticas fiscales en función de intereses mutuos; y (iv) la digitalización de las administraciones tributarias, estrategia que permite la automatización de los procesos, contribuyendo a un aumento significativo de la eficiencia en la gestión de datos fiscales, facilitando el intercambio de información entre países, promoviendo una mayor transparencia y eficacia. Además, la digitalización puede reducir la informalidad económica al integrar a las pequeñas empresas y negocios al sistema tributario, así como reducir el desempleo al incentivar la creación de start-ups que desempeñan un papel crucial en la generación de empleos y el fortalecimiento de la economía formal.

Así, la combinación de estas cuatro estrategias puede ayudar a abordar los desafíos que plantea la competencia fiscal desleal. La armonización, coordinación y cooperación fiscal siguen desempeñando un papel central, pero la digitalización es cada vez más indispensable en la modernización de los sistemas fiscales. Al integrar tecnología y transparencia, es posible no sólo mitigar los efectos negativos de la competencia fiscal desleal, sino también crear un entorno fiscal más justo y sostenible, capaz de responder a las demandas de la economía global.

Como ya se ha mencionado, tanto en la CEDEAO como en la SADC no existe un tipo uniforme de IVA. Sin embargo, en la CEDEAO varios países poseen un tipo estándar del 18%, lo que puede atribuirse a la tendencia hacia la armonización y estandarización del tipo general, así como al hecho de que algunos de estos Estados pertenecen a la zona del franco CFA, a saber, Benín, Burkina Faso, Costa de Marfil, Guinea y Senegal.

Expuesto lo anterior, la CEDEAO ha presentado varios proyectos con el objetivo de armonizar y estandarizar las normas del IVA en la región, como el Programa de Armonización Fiscal, lanzado en el 2009 ¹, la Directiva C/DIR.8/07/23, adoptada el 7 de julio de 2023, y el Protocolo del IVA de la CEDEAO. Este intento de armonización queda demostrado por el hecho de que sólo dos de los ocho países de la Unión Económica y Monetaria del África Occidental (UEMAO ²), a saber, Guinea-Bisáu y Níger, no tienen un tipo impositivo estándar del IVA del 18%.

Guinea-Bisáu posee un tipo estándar del 15%, acordado con la CEDEAO, ya que es el país más reciente de la región en implementar el IVA (2023) y enfrenta desafíos económicos y fiscales más graves que los demás países de la región. Por ello, se considera esencial un tipo del 15% para el incremento de los ingresos fiscales sin penalizar a los contribuyentes con un aumento exponencial de los precios. Por otra parte, Níger aumentó su tipo estándar de IVA del 18% a un 19% en el año 2020, debido a la necesidad de incrementar significativamente los ingresos fiscales, que fueron gravemente afectados por la pandemia de COVID-19.

En el marco de este programa de armonización, también se puede mencionar brevemente el Protocolo del IVA de la CEDEAO ³, que tiene por objeto armonizar la legislación fiscal dentro de la comunidad. Este protocolo ha pretendido sustituir los impuestos indirectos al consumo por un IVA uniforme, con una amplia base imponible. Asimismo, el Protocolo define las operaciones gravadas y exentas, incluyendo artículos relacionados con los tipos aplicables en la región, otorgando a los Estados la libertad de aplicar el tipo que mejor se adapte a sus realidades. Sin embargo, los Estados de la región han gradualmente convergido hacia un tipo estándar del 18%, contribuyendo a un entorno empresarial más equitativo, equilibrado y justo entre los Estados de la CEDEAO.

El artículo 3(a) del Tratado Revisado de la CEDEAO ⁴, a su vez, establece que para alcanzar los objetivos de la organización, ésta garantizará la armonización y la coordinación de las políticas nacionales y promoverá programas, proyectos y actividades de integración, en particular en áreas como la alimentación, la agricultura y los recursos naturales, la industria, el transporte y las comunicaciones, la energía, el comercio, las finanzas y la moneda, la fiscalidad, las políticas de reforma económica, los recursos humanos, la educación, la información, la cultura, la ciencia, la tecnología, los servicios, la salud, el turismo y los asuntos jurídicos. Así, la propia organización consagra la necesidad de armonización y coordinación de las políticas fiscales, incluyendo la estandarización de los tipos, para reducir la competencia desleal entre los Estados.

1 Obazee, Uyioghosa, and Isaiah Igbinosa Omozuwa. "Comparative Analysis of Tax Harmonization in ECOWAS, AU, and EU." *African Development Finance Journal* 5, no. 3 (June 2023): 19–41. <https://journals.uonbi.ac.ke/index.php/adfj>.

2 Los 8 países de esta organización forman parte de la CEDEAO. La UEMAO es un subgrupo de la CEDEAO con enfoque en cuestiones económicas, formado por 8 países que comparten una moneda común (el Franco CFA), y tienen como enfoque principal en la integración económica y monetaria, con políticas fiscales y económicas armonizadas.

3 A/P2/7/96 *Protocol Establishing Value Added Tax in ECOWAS Member States*

4 24th July, 1993

Es más, es igualmente importante abordar la Directiva C/DIR.8/07/23, adoptada el 7 de julio de 2023 en Guinea-Bisáu, que trata de la armonización de la legislación de la CEDEAO en materia de IVA. Uno de los principales objetivos de esta directiva es contribuir a la coherencia de los sistemas fiscales de los países miembros de la CEDEAO, promoviendo una acción conjunta que permita la aproximación de sus sistemas de IVA, a fin de mejorar el desempeño fiscal y evitar las prácticas de competencia desleal perjudiciales. Así, la implementación de un sistema armonizado de IVA en la CEDEAO pretende mitigar las disparidades entre las legislaciones nacionales, que históricamente han creado distorsiones en el mercado regional y dificultado la libre circulación de bienes y servicios.

La Directiva aborda aspectos cruciales como la definición del hecho generador, la delimitación de la base imponible, el tratamiento de las operaciones transfronterizas y la gestión de los créditos del IVA, buscando promover la neutralidad del impuesto y evitar la doble imposición. Se observa un énfasis en la estandarización de procedimientos y obligaciones accesorias, como la emisión de facturas y la presentación de declaraciones periódicas, con el objetivo de simplificar las obligaciones de los contribuyentes y fortalecer la administración tributaria.

Uno de los aspectos más relevantes de esta directiva es la búsqueda de la reducción de las posibilidades de elusión y evasión fiscal, por lo que la armonización de las normas sobre exenciones, regímenes especiales y deducciones pretende, por tanto, reducir las oportunidades de planificación tributaria agresiva, así como asegurar una mayor equidad en la recaudación. La Directiva también fomenta la cooperación entre las administraciones tributarias de los Estados miembros promoviendo el intercambio de información y la asistencia mutua en la fiscalización y el cobro del IVA, lo que resulta esencial para combatir el fraude fiscal transfronterizo.

Así, esta Directiva refuerza, en el apartado 1º de su artículo 2º, las actividades que deben considerarse

imponibles en los Estados miembros de la CEDEAO, más específicamente las operaciones relacionadas con una actividad económica realizada a título oneroso por cualquier persona natural o jurídica que de forma independiente, habitual u ocasional, realice actos relacionados con actividades industriales, comerciales, no comerciales, agrícolas, extractivas o artesanales, excluyéndose las actividades asalariadas. En el apartado 2º del mismo artículo se detallan las operaciones señaladas en el apartado 1º, tales como importaciones, entregas de bienes, obras inmobiliarias, prestaciones de servicios, prestaciones de servicios a sí mismo, cesiones de bienes no incluidos en la lista de bienes exentos en cada Estado miembro, entre otras.

El artículo 5º establece que corresponde a cada Estado miembro determinar el umbral de facturación, mientras que el artículo 7º recomienda algunas exenciones, en particular en el sector médico, la venta de libros científicos, el pago de matrículas escolares, la venta de inmuebles y los negocios realizados por personas que no sean sujetos pasivos. Adicionalmente, quedan exentas las cantidades pagas por el Tesoro y por las administraciones públicas autorizadas de los Estados miembros al banco central encargado del privilegio de la emisión de moneda, así como los ingresos generados por estos bancos mediante sus operaciones de emisión de títulos. Otras exenciones incluyen el alquiler de edificios vacíos para uso habitacional, la venta de artesanías originales de sus autores, entre otras.

Otro punto importante se refiere al hecho de que en virtud del artículo 8º, los Estados miembros no pueden conceder otras exenciones que las previstas en la Directiva.

En cuanto al lugar de imposición (artículo 13), las reglas son exactamente las mismas que las que se aplican globalmente, más concretamente, el lugar donde se encuentran los bienes en el momento de la entrega, el lugar donde se encuentran los bienes en el momento de la salida de la expedición o transporte

hacia el destinatario, etc. En relación con los servicios tangibles, la directiva establece que éstos deben tributar en el lugar donde se presta el servicio, mientras que, en el caso de los servicios intangibles, la tributación puede producirse en el país donde esté establecido el adquirente. También es importante destacar que la directiva determina que los servicios prestados a residentes de un Estado miembro a través de plataformas de comercio electrónico ya sean locales o extranjeras, así como las comisiones recibidas por los operadores de dichas plataformas, deben tributar en ese mismo Estado miembro. Este enfoque garantiza la tributación en el lugar de consumo o en el establecimiento correspondiente, promoviendo una mayor equidad fiscal y la alineación con los principios de tributación en destino.

También se presenta cuándo debe considerarse hecho generador (artículo 17) y la exigibilidad del impuesto (artículo 19). Otro aspecto interesante se refiere al artículo 22, que subraya que todo impuesto cobrado debe devolverse, lo que implica que los Estados de la CEDEAO deben prever mecanismos de devolución del IVA cobrado para garantizar que el impuesto no se convierta en un coste final para los sujetos pasivos que actúen como intermediarios en la cadena de producción y comercialización, preservando así la neutralidad del IVA.

En cuanto a los tipos del IVA, el artículo 30 determina que corresponde a cada Estado miembro fijar el tipo general del IVA en un mínimo del 10% y un tipo reducido del 5% al 10% para algunos bienes y servicios. Se refuerza aún que el tipo cero (0%) se aplica únicamente a las exportaciones para las cuales se haya efectuado una declaración de salida por la aduana y a la prestación de servicios relacionados con el tránsito de mercancías.

En resumen, la Directiva C/DIR.8/07/23 de la CEDEAO representa un paso crucial en la construcción de un espacio económico integrado en la región. Al promover la armonización del IVA, la Directiva contribuye a establecer un entorno empresarial más justo, transparente y predecible, estimulando la inversión,

el comercio y el crecimiento económico. Sin embargo, es importante reconocer que la aplicación efectiva de esta Directiva dependerá de la capacidad de los Estados miembros de adaptar su legislación y sus estructuras administrativas, abordando los retos asociados con la armonización de sistemas tributarios complejos en un contexto marcado por una importante diversidad económica y social.

En relación con la SADC, esta organización también ha trabajado en la armonización de las normas del IVA (incluidos los tipos) a través de diversos estudios, las Directrices para la cooperación en cuestiones relacionadas con el IVA y el Memorando de Entendimiento sobre Cooperación en Materia Fiscal y Asuntos Relacionados de 2002.

Así, de acuerdo con las Directrices para la Cooperación en Asuntos Relacionados con el IVA, la Directriz N.º 1 establece que el IVA implementado en los Estados miembros debe tener como objetivos principales la generación de ingresos, la neutralidad económica, la eficiencia administrativa y la equidad, entre otros. A su vez, la Directriz N.º 2 determina que los países de la SADC no deben aplicar un tipo general de IVA inferior al 10%. La Directriz N.º 3 recomienda que los países eviten la adopción de múltiples tipos de IVA, promoviendo así una mayor simplicidad y uniformidad en el sistema tributario.

Si nos fijamos en la Directriz 7 (Derecho al crédito del IVA), podemos ver que la organización afirma que conceder un crédito del IVA sobre los insumos, en principio, a las personas registradas a efectos del IVA es una buena medida ya que promueve la neutralidad del IVA, esencial para evitar que el impuesto se convierta en un coste para los negocios.

La Directriz 10 establece que los Estados deben adoptar un enfoque común para el registro y la cancelación del registro del IVA, incluyendo, por ejemplo, el establecimiento de un umbral para el registro obligatorio que maximice el número de contribuyentes registrados, teniendo en cuenta la capacidad de la

administración tributaria, los costos de cumplimiento para los registrantes y la eficiencia de la recaudación. Así, la estandarización del registro mejora la eficiencia administrativa y garantiza que los Estados traten a los contribuyentes locales y extranjeros de manera similar. Permitir el registro voluntario amplía la base imponible, mientras que exigir el registro de los proveedores internacionales ayuda a prevenir la evasión en las transacciones transfronterizas.

También considero pertinente hacer una breve referencia a la Directriz 11, que busca estandarizar los plazos para las devoluciones del IVA, los modelos declarativos, los plazos para presentación de las declaraciones y los pagos, los modelos de facturas de IVA, etc., reduciendo así los costes administrativos y fomentando la transparencia. Estas normas son cruciales para la integración económica en la SADC.

Por último, otra directriz relevante es la Directriz 12, que se refiere a las devoluciones. Según ella, los Estados miembros coinciden en que realizar devoluciones a las personas registradas de bajo riesgo es una buena práctica, puesto que mejoraría el flujo de caja de las sociedades, incentivando el cumplimiento fiscal.

Es igualmente relevante señalar que las directrices estipuladas también prevén la armonización de los impuestos indirectos, que sustituirán gradualmente a los ingresos provenientes del comercio internacional de bienes y servicios, ampliando la base imponible de los impuestos indirectos. Además, estas directrices pretenden, entre otros objetivos, maximizar la cooperación fiscal entre los países de la SADC, promoviendo, por ejemplo, el intercambio de información relacionada con el IVA y la implementación, introducción o adopción de impuestos ad valorem sobre

bienes y servicios sujetos a una tributación especial, como alternativa a los múltiples tipos de IVA.

Así, se observa que la armonización de las normas del IVA en estas regiones, incluidos los tipos aplicables, podría traer ventajas a sus miembros, como facilitar el comercio entre los países de dichas regiones, crear un entorno de negocios más predecible, estable y confiable, posiblemente reducir la competencia desleal, dado que los Estados ya no utilizan los tipos del IVA como una ventaja fiscal, y simplificar los procesos, ya que las normas serán uniformes. Se trata de un proceso continuo que involucra múltiples fases y retos, tanto económicos como sociales, con el objetivo de lograr tipos uniformes de IVA y un cumplimiento simplificado.

También es interesante notar que, según Ade, Rossouw y Gwatidzo⁵, *los tipos del IVA en la SADC tuvieron un impacto positivo y significativo en la atracción de FDI entre 2000 y 2010, lo que sugiere que los niveles moderados del IVA fueron eficaces para atraer inversiones, de acuerdo con las expectativas económicas. Además, la armonización de las políticas del IVA ha demostrado ser crucial para fomentar los flujos de FDI, lo que demuestra que una mayor coordinación fiscal puede fortalecer la integración económica regional y aumentar la competitividad de la SADC en el escenario internacional.*

Sin embargo, a pesar de estas (y otras) ventajas, es importante señalar que esta futura armonización deberá superar varios desafíos para lograrse con éxito. Estos desafíos están relacionados con las diferencias económicas y fiscales entre los países, la capacidad administrativa y el hecho de que los países de estas regiones están vinculados a otros bloques o grupos.

Comparando las regiones analizadas, se observa que en la CEDEAO el tipo medio estándar del IVA es de un

5 ADE, Michael; ROSSOUW, Jannie; GWATIDZO Tendai. The effect of tax harmonization in the Southern African Development Community on Foreign Direct Investment, The Journal of Developing Areas, p. 61, Volume 55, n. ° 1, Winter 2021.

15,6%, y siete de sus Estados miembros aplican el mismo tipo (18%), a saber, Benín, Burkina Faso, Costa de Marfil, Guinea, Malí, Senegal y Togo. En la región de la SADC, el tipo estándar promedio del IVA es de un 15,3%, y

cinco de los 15 países de la región aplican el mismo tipo estándar (15%), a saber, Sudáfrica, Esuatini, Lesoto, Mauricio y Namibia.

Gráfico 5

Tipo promedio del IVA en determinadas regiones y organizaciones



El gráfico anterior busca representar el IVA promedio en determinadas regiones, aunque he tratado de incluir solo el IVA en sí y no impuestos similares como el *Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles y Servicios (ITBMS)* de Panamá. Por su parte, Brasil no tiene IVA ⁶.

6 <https://www.globalvatcompliance.com/globalvatnews/world-countries-vat-rates-2020/>).

CONCLUSIÓN

A pesar de las medidas plasmadas anteriormente en la aprobación de determinadas legislaciones, la realidad es que la armonización fiscal enfrenta grandes desafíos derivados de la diversidad económica y fiscal de los países miembros, las diferencias en capacidades administrativas y la necesidad de alinear políticas con otros bloques económicos a los que estos países pertenecen. Esto no sólo se observa en el contexto africano, sino también en otras comunidades económicas regionales alrededor del mundo.⁷

Por tanto, la estandarización de los tipos del IVA en la CEDEAO y la SADC representa una estrategia esencial para promover un entorno empresarial más estable

y predecible. Al eliminar las disparidades en los tipos del IVA entre los países miembros, es posible reducir la competencia fiscal perjudicial, facilitar el comercio intrarregional y fomentar la inversión extranjera. Además, el establecimiento de normas fiscales uniformes que reduzcan la evasión fiscal también contribuirá a mejorar la eficiencia administrativa y a aumentar los ingresos esenciales para la financiación de la infraestructura.

De este modo, la armonización de los tipos de IVA no sólo tiene el potencial de fomentar la integración económica, sino también de promover un crecimiento inclusivo y sostenible en la región.

⁷ QUAK, Evert-Jan, *Tax coordination and tax harmonisation within the regional economic communities in Africa*, Knowledge, Evidence and Learning Development, 2018, p.2

REFERENCIAS

Ade, M., Rossouw, J., & Gwatidzo, T. (2023). The effect of tax harmonization in the Southern African Development Community on foreign direct investment. *The Journal of Developing Areas*.

Quak, E.-J. (n.d.). *Tax coordination and tax harmonisation within the regional economic communities in Africa*. Knowledge, Evidence and Learning Development.

Obazee, U., & Omozuwa, I. I. (2023). Comparative analysis of tax harmonization in ECOWAS, AU, and EU. *African Development Finance Journal*, 5(3).

OECD. (2023). *Revenue statistics in Latin America and the Caribbean*. Organisation for Economic Co-operation and Development.

Análisis de la progresividad y redistribución en los principales beneficios fiscales para el caso de España



Ángel Cuevas Galindo y
Rafael Frutos Vivar*

SINOPSIS

Al nivel del gestor político, los beneficios fiscales suelen pasar desapercibidos, en comparación con el protagonismo que juega siempre el gasto presupuestario. Por ello, surge la necesidad de que exista la obligación de cuantificarlos y de evaluarlos de forma sistemática. Una forma de hacerlo es la que interpela sobre el grado de progresividad y redistribución de esos beneficios. En este artículo se

ha presentado un ejercicio en ese sentido, acudiendo a las métricas tradicionales, pero complementadas con indicadores que permiten solventar las limitaciones de las primeras. La diversidad de los resultados obtenidos indica que, sea cual sea el tipo de evaluación que se realice, los efectos sobre la progresividad y la redistribución deben figurar siempre como una parte relevante de esa evaluación.

PALABRAS CLAVE: Impuestos, Beneficios fiscales, Progresividad, Redistribución.

CONTENIDO

Introducción

1. La situación de los beneficios fiscales en España.
2. Metodología a utilizar.

3. Resultados

Conclusión
Referencias

*Las opiniones expresadas son propias de los autores y no necesariamente reflejan las de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

AUTORES

Ángel Cuevas Galindo. Licenciado en Administración y Dirección de Empresas por la Universidad Carlos III de Madrid, con un MSc y Ph.D. en Economía por la UNED. Estadístico Superior del Estado, actualmente es Jefe de Área en el Servicio de Estudios y Estadísticas de la AEAT. Ha ocupado cargos en la AIREF, el Ministerio de Economía y el INE. Colabora como tutor virtual del CIAT desde 2019.

Rafael Frutos Vivar. Licenciado en Economía y Estadístico del Estado. Ha trabajado en el INE, la Universidad de Alcalá y la AEAT, donde es Subdirector de Presupuestación y Seguimiento de los Ingresos. Ha participado en misiones del FMI en Centroamérica.

INTRODUCCIÓN

Los beneficios fiscales (en la legislación española) o gastos fiscales (en otras legislaciones) son instrumentos a disposición de la administración fiscal que persiguen, mediante la reducción de la carga tributaria de los contribuyentes, lograr determinados objetivos de política económica o social. Pueden tener muy distinta forma (exenciones o reducciones de la base de impuesto, tipos impositivos reducidos, bonificaciones o deducciones en la cuota a pagar), aunque el objetivo siempre es el mismo, generar un incentivo para modificar el comportamiento de los contribuyentes y, en última instancia, alcanzar unos resultados que se consideran deseables.

Como se deduce de lo anterior, los beneficios fiscales son una alternativa a las políticas directas de gasto. Se pueden conseguir los mismos resultados de una forma o de otra. Ahora bien, los beneficios fiscales tienen el atractivo para el legislador de ser menos visibles y, por ello, menos controvertidos y más fáciles de introducir en el proceso presupuestario, de ahí la necesidad de su cuantificación, junto con el resto de ingresos y gastos presupuestarios, y de la evaluación de su impacto.

Respecto a este último aspecto, la evaluación se puede realizar solo en términos de los objetivos directos que se quieren conseguir, o también analizando otros aspectos, como pueden ser la progresividad y redistribución que conlleva el beneficio fiscal, o su repercusión indirecta en otros ámbitos como el consumo, el ahorro o los mercados de bienes y factores. En este artículo el interés se centrará en los efectos de algunos beneficios fiscales

sobre la progresividad y la redistribución del impuesto personal de la renta.

1. LA SITUACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES EN ESPAÑA

En España existe un mandato genérico de cálculo de los beneficios fiscales recogido en el artículo 134.2 de la Constitución Española:

“Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado.”

Aunque la redacción se refiere tan solo al Estado, considerando este como la Administración Central del mismo, en el resto de administraciones (regionales o locales) también opera esta obligación del cálculo de los beneficios fiscales para sus propios tributos y para los que comparten con la Administración Central. En el caso de esta, la norma general se completa con los artículos 33.2¹ y 37.2² de la Ley General Presupuestaria y la disposición adicional 24³ de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1995.

A efectos de este artículo los beneficios fiscales que se van a considerar son los que corresponden a la Administración Central del Estado. Toda la información sobre estos beneficios se encuentra en el Presupuesto de Beneficios Fiscales (PBF) en el que se definen y cuantifican los beneficios fiscales vigentes en cada ejercicio.

- 1 “Los Presupuestos Generales del Estado determinarán: (...) e) La estimación de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado.”
- 2 “Al proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado se acompañará la siguiente documentación complementaria: (...) (k) Una memoria de los beneficios fiscales.”
- 3 “A partir de los Presupuestos Generales del Estado para 1996, el Informe económico financiero incorporará una memoria explicativa de la cuantificación de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado.”

En lo que se refiere a la definición, más allá de las consideraciones generales, no existen unos criterios compartidos mayoritariamente por todos los países ni por los organismos internacionales, de forma que en el caso español se han ido fijando con el tiempo unas condiciones que determinan que un incentivo fiscal pueda considerarse beneficio fiscal. Son básicamente cuatro:

- (a) Que la norma se desvíe de la estructura básica del tributo,
- (b) Que sea un incentivo dirigido a un determinado colectivo de contribuyentes,
- (c) Que se pueda modificar o eliminar,
- (d) Que no responda a una simplificación técnica para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Respecto a la cuantificación, la disponibilidad de información determina la forma en que se calculan los beneficios fiscales. En general se puede decir que en los impuestos directos los beneficios fiscales se estiman con toda la información de las declaraciones de los contribuyentes, simulando la liquidación del impuesto de cada uno de ellos con y sin beneficios fiscales. En el caso de los impuestos indirectos la aproximación es de carácter agregado.

Si en la determinación y cuantificación de los beneficios fiscales se tiene una larga tradición, en la evaluación se

dispone de menos experiencias. Se pueden destacar dos, en ambos casos ligados a compromisos con la Comisión Europea.

El primero es el análisis de los beneficios fiscales realizado por la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIREF)⁴ dentro de una revisión más general del gasto (conocido como *Spending Review*). La finalidad del estudio fue evaluar los beneficios fiscales más importantes (en concreto 13 que suponían el 60% del beneficio fiscal total) con el fin de determinar si cumplían los objetivos para los que fueron creados y de analizar si producían algún tipo de distorsión que hiciese necesario un cambio en su diseño. Los resultados se publicaron en julio de 2020⁵.

El segundo análisis respondió al compromiso adquirido dentro del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia⁶ y consistió en el análisis de 15 beneficios fiscales a lo largo de los años 2021 a 2022. Para este estudio se constituyó un grupo de trabajo en el que participaron el Instituto de Estudios Fiscales, la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Dirección General de Tributos. Como en el caso anterior, se trataba de evaluar si los beneficios fiscales estaban cumpliendo su función y las posibles mejoras en el diseño de los mismos. Las conclusiones se publicaron en 2022 y 2023⁷.

A diferencia de estas dos experiencias, en este artículo la perspectiva que se adopta es la de evaluar el grado de progresividad y redistribución que tienen cuatro de los principales beneficios fiscales actualmente existentes

4 La AIREF es una institución independiente que tiene como misión garantizar el cumplimiento efectivo por parte de las Administraciones Públicas del principio de estabilidad presupuestaria, mediante la evaluación continua del ciclo presupuestario, del endeudamiento público y de las previsiones económicas. En 2021 incorporó la evaluación del gasto público, y dentro de este los beneficios fiscales, como una más de sus funciones.

5 <https://www.airef.es/es/estudios/estudio-beneficios-fiscales/>

6 El Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia es el plan acordado en el seno de la Unión Europea para la recuperación económica social tras la pandemia del COVID en 2020.

7 <https://www.hacienda.gob.es/GabineteMinistro/varios/31-03-22-informe-revision-beneficios-fiscales-2021.pdf>
<https://www.hacienda.gob.es/GabineteMinistro/varios/informe-revision-beneficios-fiscales-2022.pdf>

en el impuesto sobre la renta de las personas físicas español. Estos beneficios fiscales son los siguientes:

- La reducción en los rendimientos derivados del arrendamiento de viviendas.
- La reducción en la base imponible por tributación conjunta.
- La reducción en la base imponible por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social.
- La deducción en la cuota íntegra por donativos.

La elección de esto cuatro beneficios tiene que ver con su importancia dentro del conjunto de beneficios fiscales en el impuesto sobre la renta, pero también por su diversidad, lo que permite ver distintos efectos en progresividad y redistribución.

En el primer caso, se trata de una reducción de la que disfrutaban los propietarios de viviendas cuando las arrendaban a otras personas para que estas tengan en ellas su vivienda habitual. El número de propietarios que obtienen rendimientos por estos arrendamientos es muy elevado y está distribuido entre todos los tramos de renta, aunque lógicamente con una concentración mayor en tramos altos de la distribución.

La reducción por tributación conjunta se aplica en los casos en los que dos contribuyentes⁸ deciden agrupar sus declaraciones de renta, declaraciones que son, en principio, siempre individuales. Alrededor del 15% de las declaraciones son de este tipo y su número ha ido disminuyendo a lo largo del tiempo. Casi se puede decir que es un vestigio de legislaciones anteriores y que se ha mantenido para no perjudicar a algunos grupos de contribuyentes muy diversos que, de no disponer de esta opción, verían aumentada significativamente su cuota.

El tercer beneficio fiscal a analizar es la reducción en la base imponible por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, también denominados planes de pensiones. Se trata de un incentivo cuyo objetivo es el fomento del ahorro a través de determinados instrumentos con el fin de complementar las pensiones del sistema público a las que los contribuyentes tienen derecho casi de forma universal. El beneficio consiste en la disminución de la base imponible en una cuantía limitada relacionada con las aportaciones realizadas a estos planes de pensiones. Aunque hay muchos contribuyentes que contribuyen a estos sistemas, lo cierto es que los importes más importantes, lo que aprovechan hasta el límite de la reducción, proceden de contribuyentes con altos niveles de renta.

Por último, el cuarto beneficio seleccionado es el que tiene que ver con la deducción sobre la cuota de parte de las aportaciones realizadas en forma de donativos a organizaciones sin fines de lucro. La razón de seleccionar este beneficio es también su amplia extensión entre los contribuyentes de todo nivel de renta, aunque su impacto sobre la cuota tiende a ser bastante más reducido que en los anteriores.

2. METODOLOGÍA A UTILIZAR

Las diferentes métricas para medir la progresividad y redistribución de un sistema impositivo tienen por objetivo lograr cuantificar cómo dicho sistema contribuye a disminuir las desigualdades económicas que se dan entre el conjunto de individuos a los que se les aplica. En definitiva, van a tratar de verificar si los que tienen mayores ingresos o capacidad económica son los que aportan más al financiamiento de los servicios públicos a través de sus cuotas.

8 También pueden acogerse a esta modalidad familias monoparentales.

A la hora de valorar la progresividad, o grado de desviación de la proporcionalidad, de un determinado impuesto o sistema fiscal, la medida a la que se acude más recurrentemente es la debida a Kakwani (1977). En este sentido, un impuesto resulta más progresivo que otro alternativo cuanto más desigualmente se distribuyan sus cuotas impositivas. El índice que sintetiza esta medida de proporcionalidad es el conocido Índice de Kakwani (1977), que se define como:

$$K = C_T - G_X \quad [1]$$

donde C_T es el índice de concentración de las cuotas impositivas y G_X es el índice de Gini de la renta antes de impuestos⁹. La intuición que subyace tras el mismo es la de que un valor positivo del índice revela que los pagos están más desigualmente repartidos que la renta antes de impuestos, mientras que un valor negativo supondrá que será la renta antes de impuestos la que esté más desigualmente repartida en relación a las cuotas abonadas.

Por su parte, para calcular la capacidad redistributiva del sistema, la medida empleada más comúnmente es el denominado Índice de Reynolds-Smolensky (1977):

$$RS = G_X - G_{X-T} \quad [2]$$

donde G_{X-T} es el índice de Gini de la renta después de impuestos. En este caso, si el índice RS resulta positivo probará que se da una mayor redistribución, ya que la renta después de impuestos estará más igualitariamente repartida, mientras que si su valor es negativo será indicativo de una menor redistribución al estar más concentrada dicha renta después de impuestos.

La progresividad y la capacidad redistributiva de los impuestos son nociones que se encuentran estrechamente vinculadas. A partir de ambas expresiones [1] y [2] resulta factible deducir la siguiente relación entre ambas¹⁰:

$$RS = \frac{t}{1-t} K - Z \quad [3]$$

donde $t = \frac{T}{X}$ es el tipo medio efectivo (denotando como T la recaudación total y por X la renta total) y Z es el denominado efecto reordenación, que no es otra cosa que:

$$Z = G_{X-T} - C_{X-T} \quad [4]$$

es decir, la diferencia entre el índice de Gini de la renta después de impuestos y el índice de concentración de cuotas después de impuestos.

En definitiva, la expresión [3] nos viene a decir que el índice RS, o variación en la capacidad redistributiva de un impuesto, se puede descomponer entre los cambios acaecidos en su tipo medio efectivo ($t/1 - t$) y la variación en su progresividad. O bien, dicho de otra forma, el mantenimiento de la capacidad redistributiva de un impuesto resultará de un *trade-off* entre su capacidad de recaudación y su progresividad.

Por otra parte, tal como se recoge en Díaz de Sarralde et al. (2010 y 2011), los índices de Kakwani y de Reynolds-Smolensky presentan ciertas limitaciones a la hora de analizar los efectos sobre la progresividad y la capacidad redistributiva de los impuestos cuando lo que se busca es valorar reformas fiscales que suponen modificaciones en la recaudación. Para ello, sugieren complementar estas medidas tradicionales con los denominados

9 Expresiones detalladas de estos índices generales se encuentran en cualquiera de las referencias de citadas al final de este artículo.

10 Un desarrollo pormenorizado se encuentra en Lambert (2001).

“efecto nivel” y “efecto distancia” y sus correspondientes índices.

Así, si denotamos el superíndice (') como el valor de una variable tras una determinada reforma, la variación del índice de Reynolds-Smolensky se puede expresar como la diferencia de sus correspondientes efectos nivel y distancia:

$$RS' - RS = EN_{RS} + ED_{RS} \quad [5]$$

$$EN_{RS} = C_{X-T} \left(1 - \frac{1}{1 + \beta_{RS}} \right) \quad [6]$$

$$ED_{RS} = \left(\frac{D_{RS} - D'_{RS}}{2N^2\mu(1-t')} \right) \quad [7]$$

donde β_{RS} es la tasa de variación de la renta neta media tras la aplicación del impuesto,

$$\beta_{RS} = \frac{(1-t') - (1-t)}{(1-t)} = \frac{t-t'}{(1-t)}, D_{RS} \text{ es la suma de las}$$

distancias entre rentas netas previa a la reforma, D'_{RS} es la suma de las distancias entre rentas netas tras la reforma, μ es la renta media y N es el número total de individuos.

De esta forma, ED_{RS} será positivo si las rentas netas se aproximan tras la reforma (contribución positiva a la redistribución), es decir, $D_{RS} > D'_{RS}$ y negativo si las rentas netas se distancian tras la reforma (contribución negativa a la redistribución), es decir, $D_{RS} < D'_{RS}$.

Por su parte, EN_{RS} será positivo para las rebajas fiscales y negativo para los incrementos. Es decir, si $\forall t$ esto hará que $\beta_{RS} > 0$ por lo que $EN_{RS} > 0$, mientras que si Δt esto supone que $\beta_{RS} < 0$ lo que lleva necesariamente a que $EN_{RS} < 0$.

Ante esto, los autores definen el índice redistributivo distancia-nivel como:

$$I_R = \frac{\Delta RS}{|\Delta RS|} \left(1 + \frac{ED_{RS}}{|ED_{RS}| + |EN_{RS}|} \right) \quad [8]$$

donde $\frac{\Delta RS}{|\Delta RS|}$ será forzosamente -1 o $+1$,

aportando así el signo del indicador y el término

$$0 \leq \left(1 + \frac{ED_{RS}}{|ED_{RS}| + |EN_{RS}|} \right) \leq 2 \text{ recoge la importancia}$$

relativa del efecto distancia en la reforma. Con ello estaremos ante una de estas cuatro situaciones:

- a) $1 < I_R \leq 2$ supone una reforma redistributiva fuerte
- b) $0 < I_R \leq 1$ supone una reforma redistributiva débil
- c) $-2 < I_R \leq -1$ supone una reforma no redistributiva débil
- d) $-1 < I_R \leq 0$ supone una reforma no redistributiva fuerte

De otro lado, aplicando un razonamiento similar al análisis de progresividad, la variación del índice de Kakwani se puede expresar también como la diferencia entre su efecto nivel y distancia:

$$K' - K = EN_K + ED_K \quad [9]$$

$$EN_K = C_T \left(\frac{1}{1 + \beta_K} - 1 \right) \quad [10]$$

$$ED_K = \frac{D'_K - D_K}{2N^2\mu t'} \quad [11]$$

donde β_K es la tasa de variación del tipo impositivo

$$\text{medio, } \beta_K = \frac{t' - t}{t}, D_K \text{ es la suma de las distancias}$$

entre cuotas previa a la reforma, D'_K es la suma de las distancias entre cuotas tras la reforma, μ es la renta media y N es el número total de individuos.

En este caso, ED_K será positivo si las cuotas se distancian tras la reforma (contribución positiva a la progresividad), y negativo si las cuotas se aproximan tras la reforma (contribución negativa a la progresividad).

Asimismo, EN_K será positivo para las rebajas fiscales y negativo para los incrementos. Es decir, si $\forall t$ esto hará que $-1 < \beta_K < 0$ por lo que $EN_K > 0$, mientras que si $\forall t$ esto supone que $\beta_K > 0$ lo que lleva necesariamente a que $EN_K < 0$.

Se define entonces el índice de progresividad distancia-nivel como:

$$I_K = \frac{\Delta K}{|\Delta K|} \left(1 + \frac{ED_K}{|ED_K| + |EN_K|} \right) \quad [12]$$

donde $\frac{\Delta K}{|\Delta K|}$ será necesariamente -1 o +1,

aportando así el signo del indicador y el término

$$0 \leq \left(1 + \frac{ED_K}{|ED_K| + |EN_K|} \right) \leq 2 \text{ resume la importancia}$$

relativa del efecto distancia en la reforma. Con ello estaremos ante una de estas cuatro situaciones:

- $1 < I_K \leq 2$ supone una reforma progresiva fuerte
- $0 < I_K \leq 1$ supone una reforma progresiva débil
- $-2 < I_K \leq -1$ supone una reforma regresiva débil
- $-1 < I_K \leq 0$ supone una reforma regresiva fuerte

En conclusión, tal como recoge Díaz de Sarralde et al. (2011), estos indicadores permiten una clasificación de las reformas fiscales más completa, ya que agregan a los calificativos habituales de “redistributivo” o “progresivo” (en función del valor positivo o negativo de RS y K) la condición de “fuerte” o “débil”, que se deriva de la contribución que realice en cada caso el efecto. Como, adicionalmente, el valor de los índices se encuentra

normalizado respecto a la cuantía de los efectos recaudatorios, esto permite la comparación de reformas fiscales alternativas con distinto impacto cuantitativo.

3. RESULTADOS

En este apartado se van a aplicar las métricas descritas para valorar el grado de progresividad y redistribución que aportan los cuatro beneficios fiscales descritos en el segundo apartado:), la reducción en la base imponible por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social (en adelante, BF1), la reducción en los rendimientos derivados del arrendamiento de viviendas (BF2), la reducción en la base imponible por tributación conjunta (BF3) y la deducción en la cuota íntegra por donativos (BF4).

Atendiendo a las distintas Memorias de Beneficios Fiscales (PBF), correspondientes a los Proyectos de Presupuestos Generales del Estado para los distintos años del periodo 2020–2023 (Ministerio de Hacienda, 2020, 2021 y 2022), los importes de los beneficios considerados estimados para dichos años se recogen en la tabla 1.

Tabla 1
Importe y peso sobre el conjunto de beneficios fiscales del IRPF

	PBF 2020		PBF 2021		PBF 2022		PBF 2023	
	Importe (mill. Euros)	Peso (%)	Importe (mill. Euros)	Peso (%)	Importe (mill. Euros)	Peso (%)	Importe (mill. Euros)	Peso (%)
Total BBFF IRPF	11.219,0		11.178,1		11.365,2		11.178,9	
BF1	937,5	8,4%	936,8	8,4%	836,0	7,4%	645,5	5,8%
BF2	708,4	6,3%	671,2	6,0%	763,2	6,7%	716,6	6,4%
BF3	1.138,1	10,1%	1.070,3	9,6%	1.015,8	8,9%	1.006,4	9,0%
BF4	284,6	2,5%	313,0	2,8%	327,9	2,9%	345,1	3,1%

Nota. Adaptado de *Memoria de Beneficios Fiscales del Proyecto de Presupuestos Generales del Estado para 2023*, Ministerio de Hacienda, 2022.

Se aprecia que el conjunto de los cuatro viene a representar como un 25% aproximadamente del cómputo de beneficios fiscales asociados al IRPF. Todos ellos mantienen un peso bastante estable salvo el beneficio asociado a las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, que ha ido disminuyendo progresivamente. Ello se debe a la existencia de una modificación normativa sustancial para este último, mientras que el resto han permanecido relativamente inalterados. En concreto, se han producido modificaciones sucesivas en los límites para las aportaciones para dichos sistemas, pasando de un límite de 8.000 euros en 2020, a 2.000 euros en 2021 y a 1.500 euros a partir de 2022.

En nuestro análisis nos vamos a circunscribir a los años 2020-2022, ya que para el ejercicio 2023 la AEAT todavía no dispone de unos datos definitivos cerrados.

En el cálculo de las métricas se van a confrontar dos escenarios, uno con el IRPF tal cual resultó en los diferentes años para el conjunto total de contribuyentes, frente al escenario alternativo de la supresión del determinado beneficio fiscal sobre los mismos. El cálculo de las distintas medidas expuestas se resume en la tabla 2.

Tabla 2
Medidas de progresividad y redistribución de los diferentes beneficios fiscales

Año 2020	RS	Kakwani	Tipo medio efectivo	EN _{RS}	EN _K	ED _{RS}	ED _K	I _R	I _K
IRPF con BBFF	0,0446	0,1911	18,96%						
Sin BF1	0,0462	0,1927	19,38%	-0,0024	-0,0150	0,0040	0,0167	1,6249	1,5254
Sin BF2	0,0450	0,1887	19,28%	-0,0018	-0,0116	0,0022	0,0092	1,5443	-1,4417
Sin BF3	0,0447	0,1855	19,44%	-0,0028	-0,0172	0,0028	0,0116	1,5039	-1,4021
Sin BF4	0,0449	0,1903	19,10%	-0,0008	-0,0052	0,0011	0,0045	1,5649	-1,4607
Año 2021	RS	Kakwani	Tipo medio efectivo	EN _{RS}	EN _K	ED _{RS}	ED _K	I _R	I _K
IRPF con BBFF	0,0473	0,1916	19,84%						
Sin BF1	0,0483	0,1922	20,10%	-0,0015	-0,0089	0,0024	0,0096	1,6202	1,5170
Sin BF2	0,0477	0,1893	20,16%	-0,0018	-0,0110	0,0022	0,0088	1,5502	-1,4434
Sin BF3	0,0473	0,1862	20,29%	-0,0025	-0,0153	0,0025	0,0099	-1,4982	-1,3931
Sin BF4	0,0475	0,1908	19,98%	-0,0008	-0,0046	0,0010	0,0039	1,5613	-1,4536
Año 2022	RS	Kakwani	Tipo medio efectivo	EN _{RS}	EN _K	ED _{RS}	ED _K	I _R	I _K
IRPF con BBFF	0,0491	0,1949	20,12%						
Sin BF1	0,0498	0,1954	20,34%	-0,0012	-0,0071	0,0019	0,0076	1,6230	1,5157
Sin BF2	0,0496	0,1928	20,46%	-0,0018	-0,0111	0,0023	0,0090	1,5583	-1,4474
Sin BF3	0,0491	0,1900	20,53%	-0,0023	-0,0136	0,0022	0,0087	-1,4988	-1,3894
Sin BF4	0,0493	0,1942	20,25%	-0,0007	-0,0044	0,0009	0,0037	1,5679	-1,4555

Nota. Elaboración propia a partir de los datos de la AEAT.

Focalizándolo por tipo de beneficio fiscal, comenzando en primer lugar por la reducción en la base imponible por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social (BF1), se aprecia como para todos los años, la supresión de dicho beneficio fiscal hace que el índice de Reynolds-Smolensky sea superior a la situación de una liquidación normal del impuesto. Por su parte, la situación el índice de Kakwani es muy similar, siendo sistemáticamente superior con la eliminación del beneficio para todo el periodo bajo estudio. Por tanto, según la interpretación tradicional el beneficio produce una disminución de la capacidad redistributiva del impuesto, a la par que provoca una disminución de la progresividad.

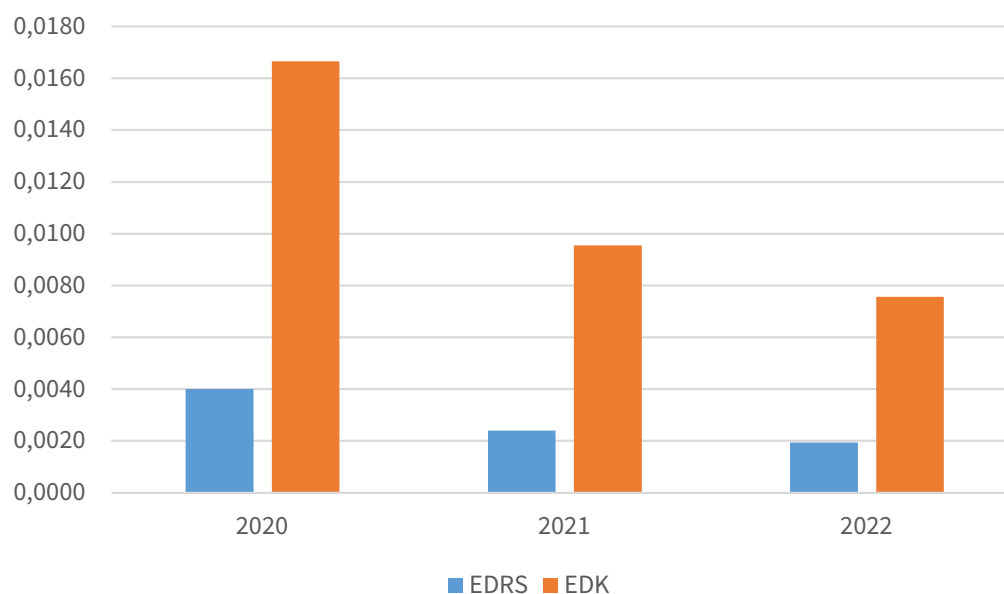
Si complementamos ahora este análisis con el propuesto por Díaz de Sarraide et al. (2010 y 2011), lo que se obtiene es una contribución positiva del efecto distancia, como consecuencia en RS de una menor distancia entre rentas netas tras la supresión del beneficio, y en K derivado de una mayor diferencia entre cuotas ante la ausencia del mismo. Por su parte, el efecto nivel es negativo

para ambos ya que en todo caso y para todos los años la eliminación del beneficio implica un incremento recaudatorio consecuencia de la elevación del tipo medio. A modo de síntesis, los índices de redistribución y progresividad distancia-nivel quedan siempre en un valor positivo comprendido entre 1 y 2, por lo que la supresión del beneficio se puede calificar como reforma redistributiva fuerte y progresiva fuerte.

No obstante, en este beneficio fiscal sí que ha acontecido un hecho diferencial, y es que se han modificado en cada ejercicio los límites de aportaciones a sistemas de previsión social que permiten la reducción. Así para 2020 el límite eran 8.000€, en 2021 se redujeron hasta los 2.000€ y en 2022 disminuyeron hasta los 1.500€. Estas actuaciones tuvieron como objetivo la mejora de la progresividad y de la redistribución del beneficio, algo que parece que se ha conseguido a la luz de la figura 1 que muestra una clara reducción de los efectos distancia tanto en el ámbito de la progresividad como de la redistribución.

Figura 1

Efectos distancia para el beneficio fiscal de aportaciones a los sistemas de previsión social. Años 2020-2022.

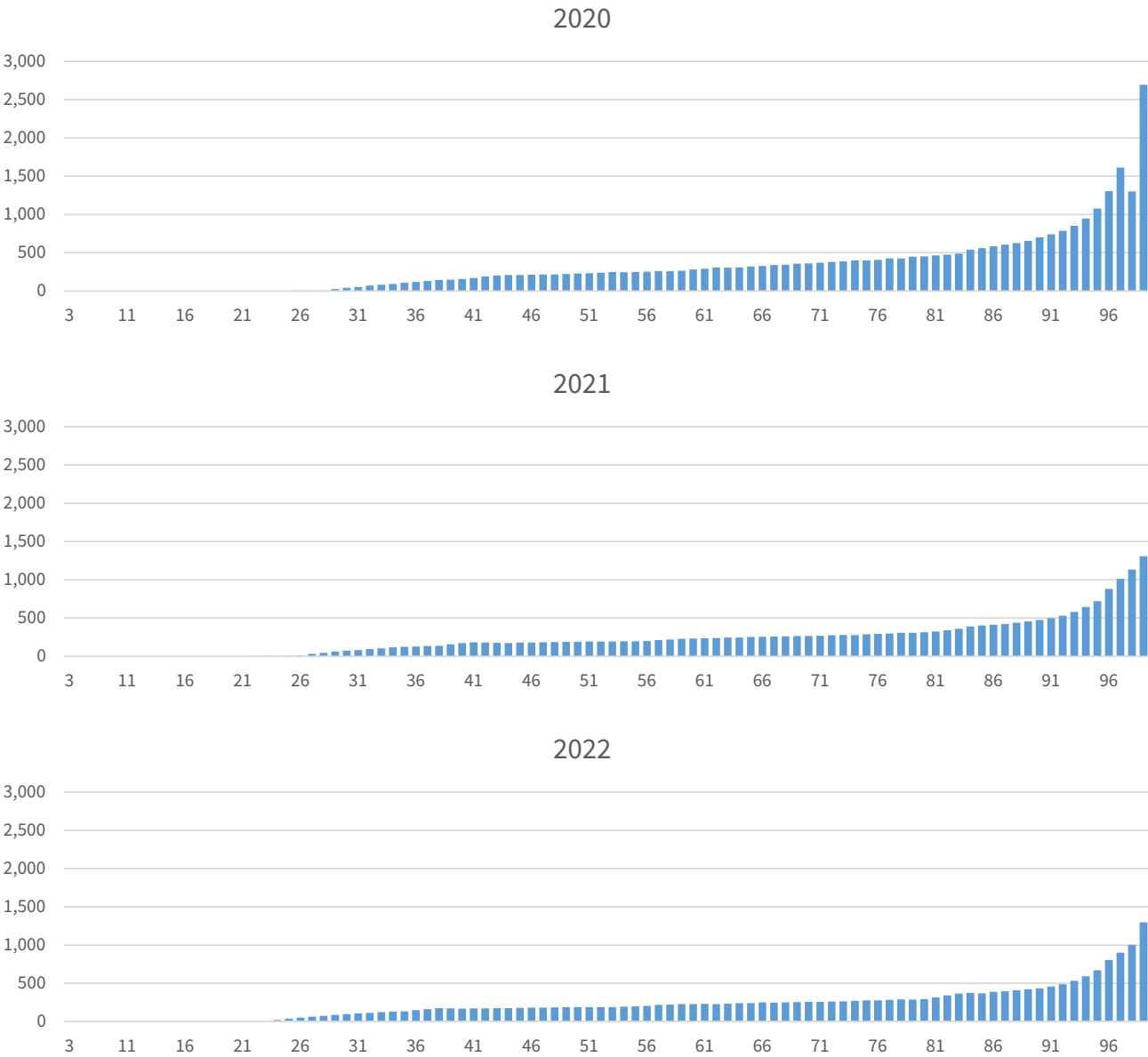


Nota. Elaboración propia a partir de los datos de la AEAT.

Ello se puede ver igualmente reflejado si se observa el incremento medio en cuotas por beneficiario (también se podría ver vía rentas netas) y por percentil de ingresos que surge al suprimir dicho beneficio fiscal en los años bajo estudio (ver figura 2). En el gráfico se puede

observar muy claramente cómo el incremento medio en cuotas que supondría la eliminación del beneficio se ha logrado homogeneizar en los sucesivos ejercicios gracias a los cambios legislativos acontecidos.

Figura 2
Incremento medio en cuotas por beneficiario y por percentil de ingresos al suprimir el BF de aportaciones a sistemas de previsión social. Años 2020–2022.



Nota. Elaboración propia a partir de los datos de la AEAT.

Si nos enfocamos ahora en el caso del beneficio fiscal por reducción en los rendimientos derivados del arrendamiento de viviendas (BF2), la eliminación del mismo lleva a que el índice de Reynolds-Smolensky también sea superior respecto al que se deriva del escenario base del impuesto. Por contra, para el índice de Kakwani la situación es la contraria, resultando para todos los años constantemente inferior si se prescinde del beneficio. En definitiva, ello supone que el beneficio produce un deterioro en la capacidad redistributiva del impuesto, si bien, induce una mejora en la progresividad.

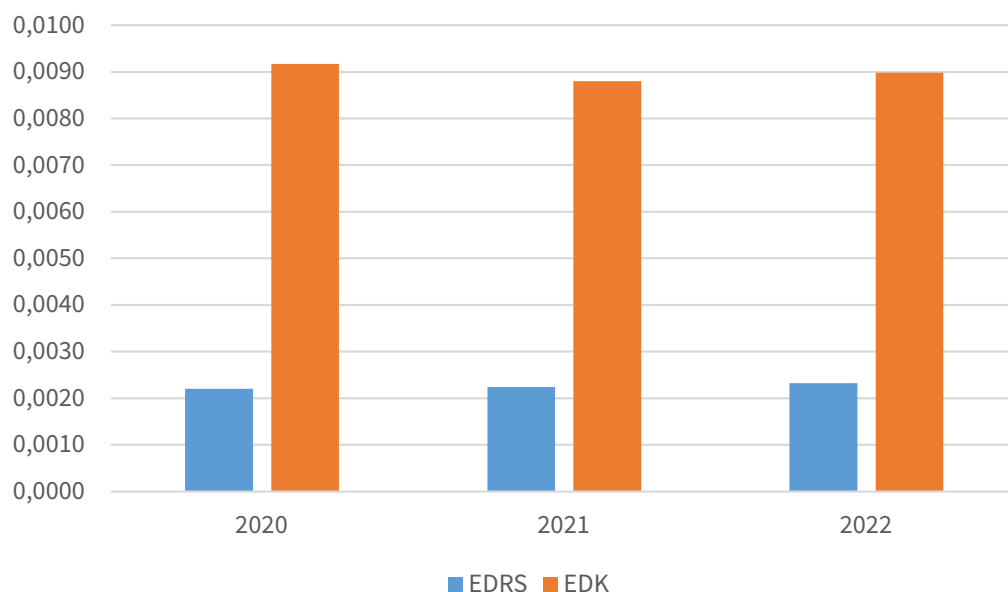
Atendiendo a los efectos distancia y nivel, en RS el primero tiene siempre una aportación positiva, derivada del acortamiento de la distancia entre rentas netas al prescindirse del beneficio, mientras que en K ocurre lo mismo, consecuencia de una mayor diferencia resultante entre cuotas. Asimismo, y como va a suceder con todos

los beneficios fiscales por definición, el efecto nivel es negativo para ambas métricas ya que su eliminación siempre se traduce en un incremento recaudatorio al incrementarse el tipo medio. En esta ocasión, el índice de redistribución distancia-nivel queda siempre en un valor positivo comprendido entre 1 y 2, mientras que el correspondiente índice de progresividad se sitúa en un valor muy estable en el entorno de -1,44. Esto se interpreta como que su supresión conllevaría a una reforma redistributiva fuerte y regresiva débil.

A diferencia de lo que ocurría con el beneficio de aportaciones a los sistemas de previsión social, su inalterabilidad legislativa en el periodo de análisis hace que apenas se vean modificados tanto el efecto distancia (ver figura 3), como el incremento medio en cuotas por beneficiario y por percentil de ingresos que surge al suprimir el beneficio (ver figura 4).

Figura 3

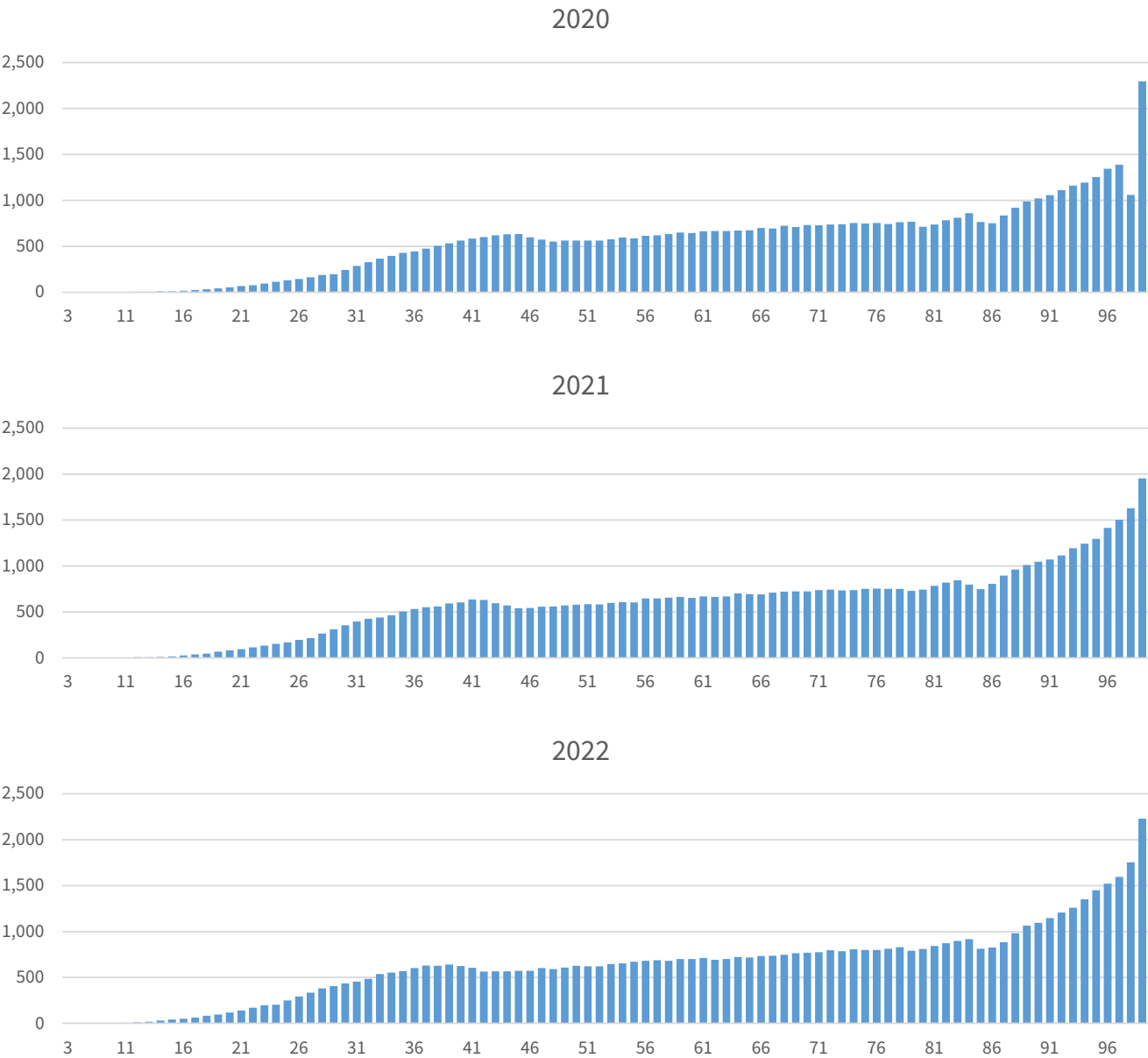
Efectos distancia para el beneficio fiscal de reducción en los rendimientos derivados del arrendamiento de viviendas. Años 2020–2022.



Nota. Elaboración propia a partir de los datos de la AEAT.

Figura 4

Incremento medio en cuotas por beneficiario y por percentil de ingresos al suprimir el BF de reducción en los rendimientos derivados del arrendamiento de viviendas. Años 2020-2022.



Nota. Elaboración propia a partir de los datos de la AEAT.

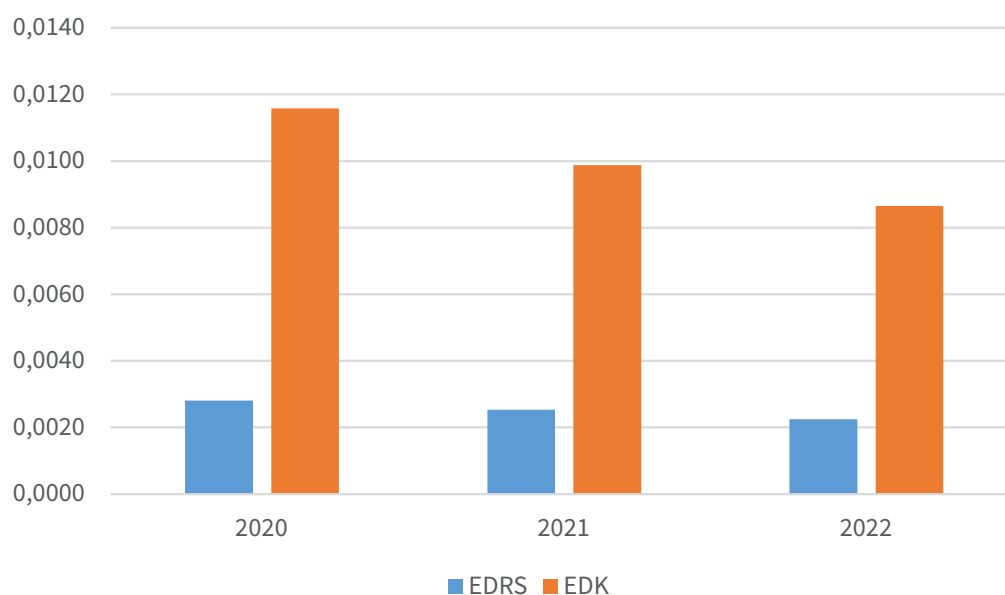
Llevando el análisis al beneficio fiscal por reducción en la base imponible por tributación conjunta (BF3), su supresión conduce a un índice de Reynolds-Smolensky prácticamente idéntico al de la situación normal (mínimamente superior o inferior según el ejercicio), en tanto que para el índice de Kakwani el resultado es el netamente inferior. Esto refleja que la presencia del beneficio apenas produce un deterioro en la capacidad redistributiva del impuesto, a la par que promueve un avance en la progresividad. En lo concerniente a los efectos distancia y nivel, cualitativamente no difieren de lo mencionado en los anteriores beneficios. No obstante, el índice de redistribución distancia-nivel presenta un valor positivo para el año 2020, pero como consecuencia de un mínimo diferencial positivo en dicho ejercicio en el índice RS, que no se transmite a los siguientes

años, quedando para 2021 y 2022 en un valor negativo comprendido entre -1 y -2, en tanto que el índice de progresividad se emplaza en un valor cercano a -1,4. En conjunto, se puede considerar que su eliminación conduciría a una reforma no redistributiva débil y regresiva débil.

Cabe destacar que, en este caso, sí se aprecia una amortiguación de los efectos distancia (ver figura 5), consistente con una mejora de la progresividad y de la redistribución consecuencia de la existencia del beneficio. Mientras que, al no haber sufrido ninguna modificación en su diseño en los años bajo estudio, su supresión apenas modifica el incremento medio en cuotas por beneficiario y por percentil de ingresos (ver figura 6).

Figura 5

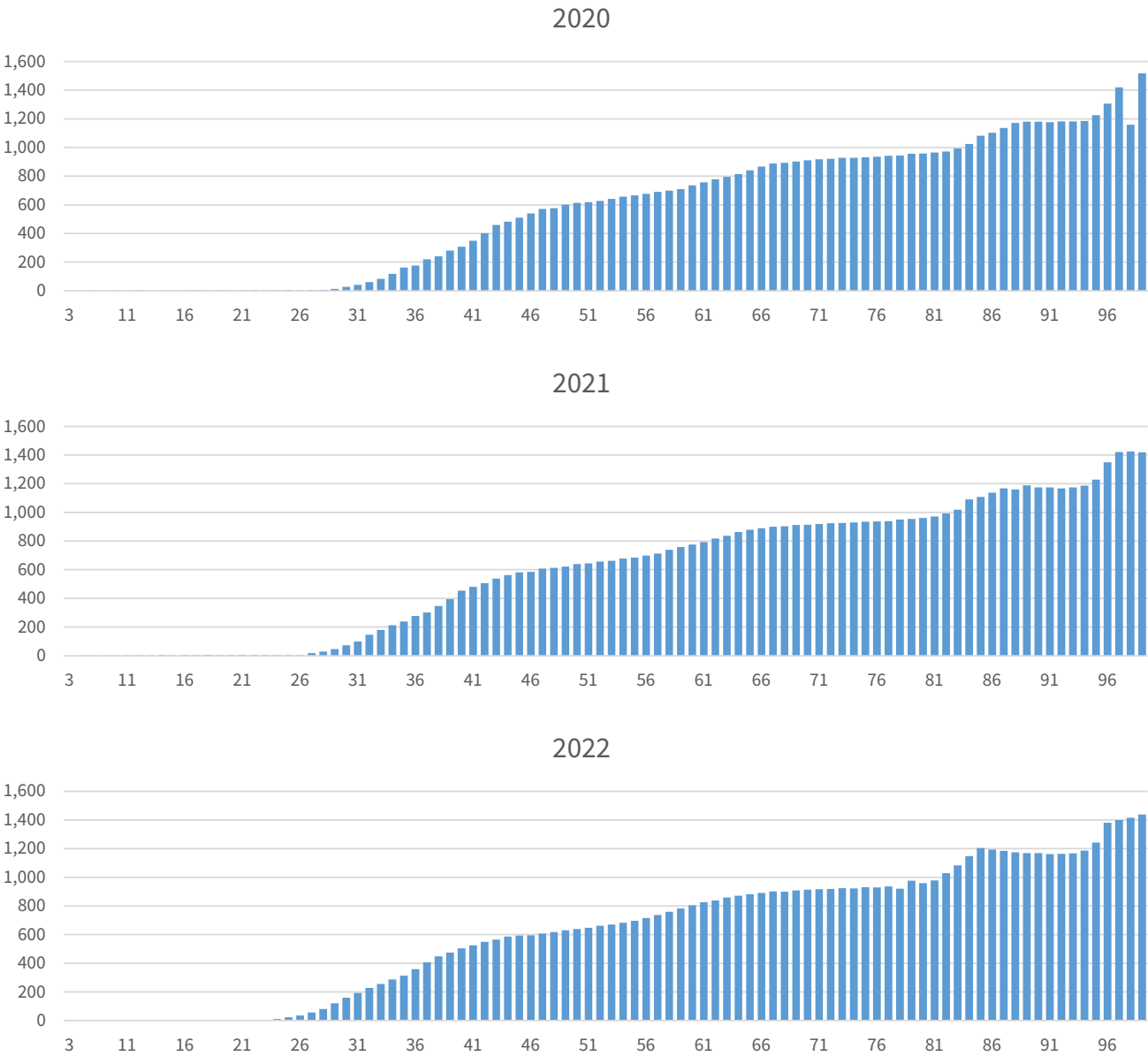
Efectos distancia para el beneficio fiscal de reducción en la base imponible por tributación conjunta. Años 2020–2022.



Nota. Elaboración propia a partir de los datos de la AEAT.

Figura 6

Incremento medio en cuotas por beneficiario y por percentil de ingresos al suprimir el BF de reducción en la base imponible por tributación conjunta. Años 2020-2022.



Nota. Elaboración propia a partir de los datos de la AEAT.

Por último, examinando con las medidas expuestas el beneficio fiscal por deducciones en la cuota íntegra por donativos (BF4), se desprende que el prescindir del mismo deja un índice de Reynolds-Smolensky levemente por encima del que se tendría en el esquema base, mientras que el índice de Kakwani se emplaza ligeramente inferior. Ello supone que la existencia

del beneficio induce un detrimento en la capacidad redistributiva del impuesto, si bien, imprime una mayor progresividad.

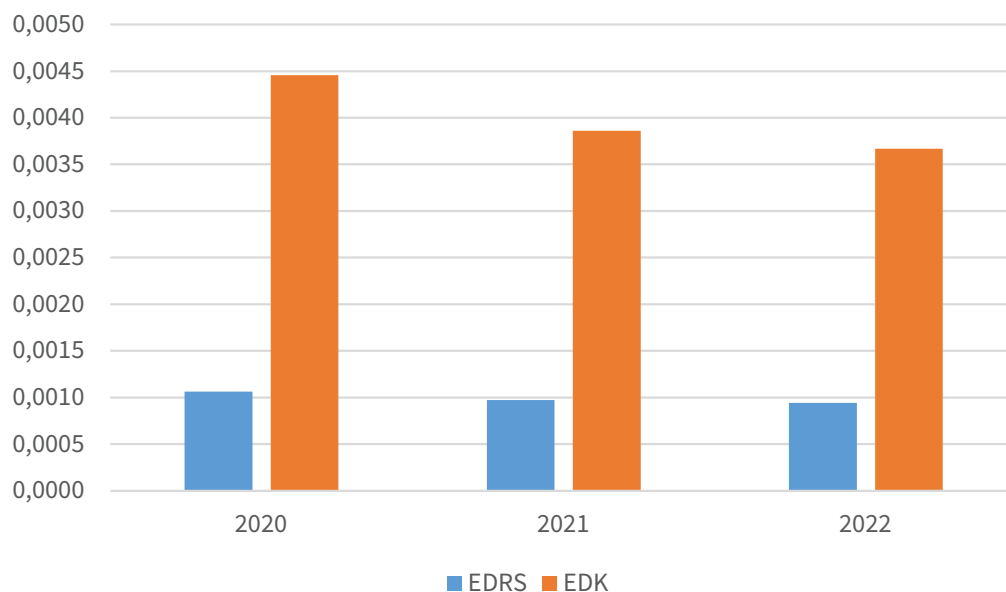
Para los efectos distancia y nivel, aunque de forma cualitativa no distan de lo observado en los beneficios

precedentes, su magnitud es mucho más reducida. Los índices de redistribución y progresividad distancia-nivel revelan valores muy estables, en el entorno de 1,56 para el RS y del -1,45 para el K. Con esto, la interpretación sugiere que su supresión conllevaría a una reforma redistributiva fuerte, a la par que resultaría una reforma regresiva débil.

En este caso, se aprecia un claro amortiguamiento del efecto distancia K (ver figura 7), consistente con una mejora de la progresividad gracias a la existencia del beneficio.

Figura 7

Efectos distancia para el beneficio fiscal de deducciones en la cuota íntegra por donativos. Años 2020-2022.

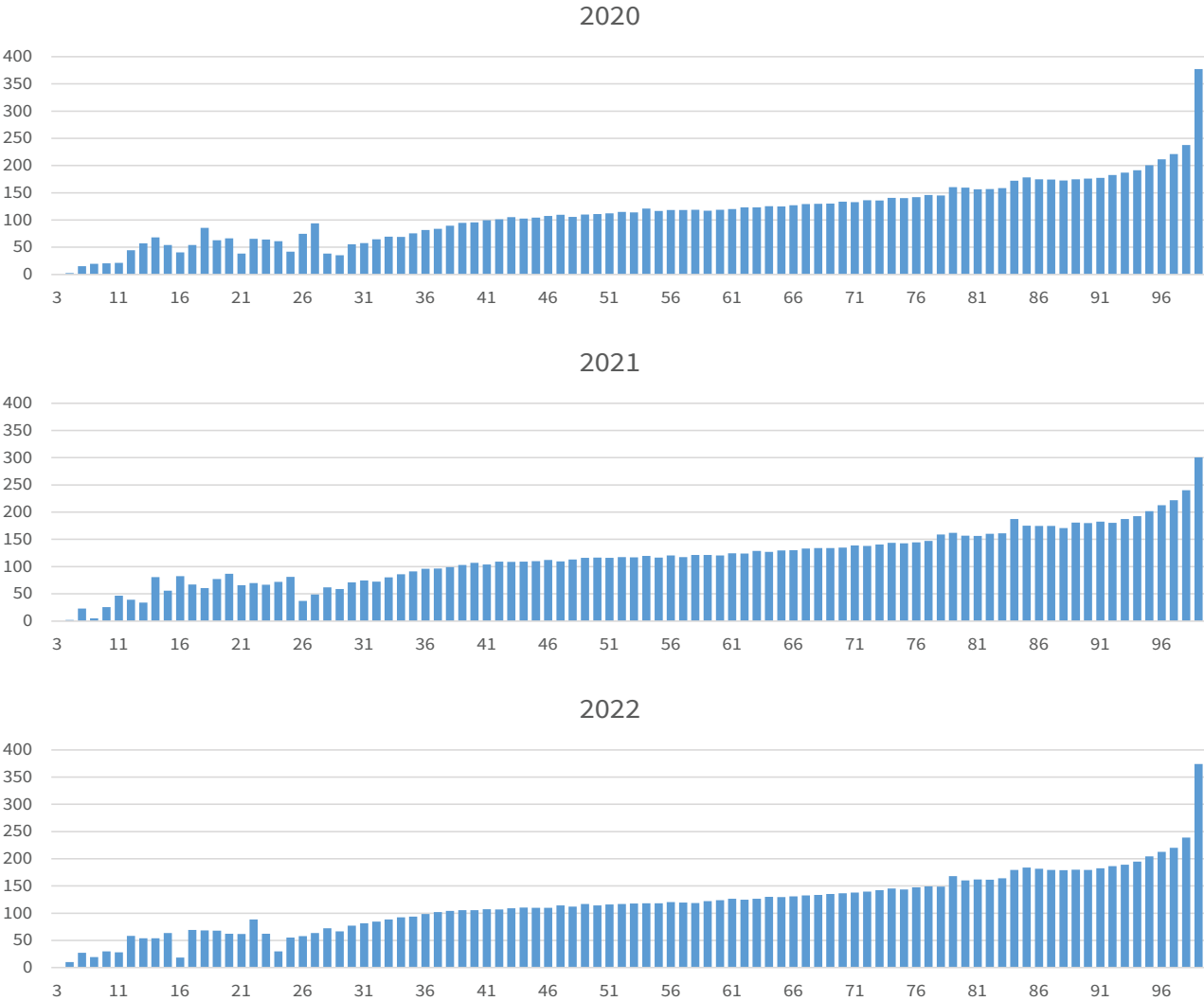


Nota. Elaboración propia a partir de los datos de la AEAT.

Por su parte, en la figura 8 se puede apreciar que resulta un beneficio más repartido, en el sentido que alcanza a los percentiles de ingresos más bajos, y que las escasas modificaciones en su diseño no han alterado sustancialmente esta composición para los ejercicios contemplados, apenas variando el incremento medio en cuotas por beneficiario y por percentil de ingresos.

Por último, a modo de resumen, la tabla 3 muestra los efectos sobre la progresividad y la redistribución de la eliminación de los beneficios fiscales analizados para el ejercicio 2022 (reformas ordenadas en términos de efecto redistributivo y en progresividad -en función de los resultados normalizados respecto a su impacto recaudatorio utilizando los Índices Nivel-Distancia-).

Figura 8
Incremento medio en cuotas por beneficiario y por percentil de ingresos al suprimir el BF de deducciones en la cuota íntegra por donativos. Años 2020–2022.



Nota. Elaboración propia a partir de los datos de la AEAT.

Tabla 3
Efectos de las reformas de la eliminación de los beneficios fiscales (2022).

Reformas eliminación de beneficios fiscales (2022)	Redistribución (RS)	Progresividad (K)	Indice redistributivo nivel distancia (I _R)	Indice progresividad nivel-distancia (I _K)
Aportaciones previsión social (BF1)	+	+	Redistributiva fuerte	Progresiva fuerte
Donativos (BF4)	+	–	Redistributiva fuerte	Regresiva debil
Arrendamiento viviendas (BF2)	+	–	Redistributiva fuerte	Regresiva debil
Tributación conjunta (BF3)	=	–	No redistributiva debil	Regresiva debil

Nota. Elaboración propia a partir de los datos de la AEAT.

CONCLUSIÓN

Los beneficios fiscales tienen el atractivo para el gestor político de pasar prácticamente desapercibidos, sobre todo en comparación con el gasto, siempre visible en los documentos presupuestarios. Por ello, surge la necesidad de que exista la obligación de cuantificarlos y de evaluarlos de forma sistemática.

La necesidad de esta evaluación se ha ido instalando en todas las administraciones, aunque no siempre con los mismos objetivos. Lo habitual es evaluar los beneficios fiscales con respecto a los objetivos que se persiguen, aunque no siempre sea posible establecerlos

con claridad, pero pueden existir otras perspectivas que complementen esta visión. Una de ellas es la que interpela sobre el grado de progresividad y redistribución de esos beneficios. En este artículo se ha presentado un ejercicio en ese sentido evaluando cuatro destacados beneficios del impuesto personal de la renta español. La diversidad de los resultados obtenidos indica que, sea cual sea el tipo de evaluación que se realice, los efectos sobre la progresividad y la redistribución deben figurar siempre como una parte relevante de esa evaluación.

REFERENCIAS

Díaz de Sarralde, S., Garcimartín, C. y Ruiz-Huerta, J. (2010). *La paradoja de la progresividad en países de baja tributación: el impuesto a la renta en Guatemala*, Revista Cepal 102, págs. 87–102.

Díaz de Sarralde, S., Garcimartín, C. y Ruiz-Huerta, J. (2011). *Progresividad y redistribución en reformas fiscales. los efectos nivel y distancia. una aplicación al IRPF*, Revista de Economía Aplicada, vol. XIX, núm. 57, 2011, pp. 97–116, Universidad de Zaragoza, Zaragoza, España.

Kakwani, N.C. (1977). *Measurement of Tax Progressivity: An International Comparison*. Economic Journal, 87, págs. 71–80.

Lambert, P. (2001). *The Distribution and Redistribution of Income. (third edition)*. Manchester University Press. Manchester.

Reynolds, M. y E. Smolensky (1977). *Public Expenditures, Taxes and the Distribution of Income: The United States, 1950, 1961, 1970*, Nueva York, Academic Press.

Divulgación de la información tributaria en Colombia: cuáles son los límites actuales de la Reserva Fiscal de la información administrada por la DIAN



Juan Pablo Fuentes Triviño
Juan Pablo Pinzón Contreras

SINOPSIS

La discusión acerca del grado de revelación y el acceso a información de contenido tributario que obtienen las autoridades tributarias no es nueva. Este artículo busca clarificar los límites legales y procedimientos que rigen el intercambio de información tributaria desde la perspectiva en Colombia, con especial énfasis en la interacción entre las leyes tributarias y de privacidad de la

información relevantes. Así, el presente escrito pretende servir como una guía comprensiva para contribuyentes, servidores públicos y en general, para entender el alcance y las limitaciones de compartir información de los contribuyentes con fines de control, procesos judiciales, y auditorías.

PALABRAS CLAVE: Reserva fiscal, Información tributaria, Información pública.

CONTENIDO

Introducción

1. Cuestión previa: función misional de la DIAN y su rol en el manejo de la información tributaria
2. Protección constitucional y tipologías de la información

3. Efecto de la ley 1712 de 2014 tratamiento de la información tributaria

Conclusiones y recomendaciones

Referencias

AUTORES

Juan Pablo Fuentes: Abogado de la Universidad de los Andes y Magister en Tributación de la misma universidad. Trabajó como profesor universitario y consultor en diferentes firmas de abogados, actualmente es Auditor Fiscalización Tributaria Intensiva del Sector Servicios y Operaciones Financieras de la DIAN.

Juan Pablo Pinzón: Abogado y Magíster en Derecho Público de la Universidad de los Andes. Ha trabajado como investigador para el Banco Mundial, profesor universitario y ha ocupado diferentes posiciones en la DIAN, tales como Subdirector de Análisis y Sectores estratégicos y Asesor de la Dirección de Grandes Contribuyentes. Actualmente es Asesor del Director de Fiscalización de la DIAN.

INTRODUCCIÓN

El intercambio de información tributaria es un término que no cuenta con definición legal. Sin embargo, una definición inicial es la ofrecida por la OCDE (2012) según la cual ha mencionado: *“Aun cuando no existe una definición universal de lo que constituye información fiscal; consideramos que en general, abarca toda la información obtenida en el ejercicio de las funciones de una persona que funge como funcionario en procesos de fiscalización tributaria. La obligación de mantener la confidencialidad se aplica incluso después de que el funcionario haya dejado de trabajar para la administración tributaria”*.

Consideramos que esta definición si bien abarca parte del universo de la información tributaria, la definición es insuficiente en el contexto colombiano, puesto que presenta una visión limitada y reduccionista que no se alinea adecuadamente con el sistema jurídico nacional ni con el procedimiento tributario. Al centrarse exclusivamente en la información obtenida por funcionarios durante procesos de fiscalización, omite la amplia gama de fuentes y tipos de datos que conforman la información tributaria en Colombia, tales como declaraciones de impuestos, registros contables, información bancaria, y reportes de terceros. Además, no considera los mecanismos tecnológicos y legales modernos que facilitan la recopilación y el intercambio de información, como los sistemas automatizados y los convenios internacionales de intercambio de datos.

Globalmente, las definiciones de información tributaria suelen abarcar tanto las fuentes proactivas (autodeclaraciones) como las reactivas (auditorías), así como el marco normativo que regula su manejo y protección. La omisión de estos elementos en la definición propuesta limita su aplicabilidad

y precisión, ya que no refleja la complejidad y la multidimensionalidad del sistema tributario colombiano, donde la integración de diversas fuentes de información y el cumplimiento de normativas estrictas son esenciales para una gestión fiscal efectiva y transparente.

Así pues, para efectos del presente estudio entenderemos la información tributaria en Colombia como todos los documentos y datos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) recopila para gestionar y fiscalizar las obligaciones fiscales y aduaneras de los contribuyentes. Incluye declaraciones de impuestos, comprobantes de pago, libros contables, documentación aduanera, información bancaria, reportes de terceros y datos personales y empresariales. La DIAN obtiene esta información mediante autodeclaraciones, requerimientos formales, intercambio con entidades financieras e internacionales, sistemas automatizados y denuncias voluntarias. Todo el proceso se realiza conforme a la normativa legal vigente, garantizando la protección y confidencialidad de los datos de los contribuyentes.

Teniendo claro lo anterior, el adecuado manejo de la información tributaria es un componente crucial para la administración fiscal efectiva y la transparencia gubernamental en Colombia y a nivel internacional. Frente al tratamiento que se debe dar a la información tributaria obtenida en el curso de las distintas actividades de las administraciones, se observa que a nivel internacional existen dos tendencias principales. Una si se quiere pro-revelación, la cual encuentra en los sistemas tributarios que permiten un mayor escrutinio del público sobre la información tributaria de los contribuyentes mayores índices de transparencia y cumplimiento tributario tal como lo ha señalado el Fondo Monetario Internacional (FMI) (2021) *“La transparencia es uno de los factores clave de la integridad*

del sistema fiscal. Adopta muchas formas¹” así, en el reciente estudio del FMI del año 2021 se identificó que jurisdicciones que permiten al público realizar escrutinios sobre el nivel y magnitud de los impuestos declarados por contribuyentes de ciertos sectores de la economía (e.i. financieras y extractivas) arroja una mejor percepción sobre la transparencia del sistema como un todo e incentiva el cumplimiento tributario en dichas sociedades².

De otro lado, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) (2012) ha indicado la importancia de la confidencialidad de la información tributaria, así ha indicado: *“La confidencialidad de la información de los contribuyentes siempre ha sido una piedra angular de los sistemas fiscales. Para tener confianza en su sistema fiscal y cumplir con sus obligaciones legales, los contribuyentes también necesitan estar seguros de que la información financiera, a menudo sensible, no se divulga de forma inapropiada, ya sea intencionadamente o por accidente.”*

La postura que propugna por un mayor nivel de confidencialidad y protección a la información entregada por los contribuyentes se fundamenta principalmente en la importancia de crear sistemas de confianza entre los contribuyentes y la administración, a fin de que las actividades de fiscalización sean percibidas como un espacio seguro en donde el contribuyente puede prever que la información entregada acarreará únicamente las consecuencias tributarias correspondientes.

Ahora bien, en Colombia con la expedición de la Ley 1712 de 2014 de Transparencia y Acceso a la Información Pública se han generado interrogantes sobre cómo esta

interactúa con las disposiciones de confidencialidad establecidas en el Estatuto Tributario, específicamente en los artículos 583–587, 622, 623, 623–1, 623–2, 623–3, 624–628, 629–1, 630–633. Lo anterior entraña una duda principal acerca de cuál es la posición jurídica del país frente a este debate, teniendo en cuenta la interacción de las normas en comentario.

Este artículo pretende abordar estas inquietudes, proporcionando una guía detallada sobre el marco legal que regula la reserva fiscal de manera general, interpretándola desde la interacción entre el acceso a la información pública y su interacción con la información que podría considerarse de naturaleza privada, donde finalmente se puede generar una discusión respecto de la información que puede ser compartida entre entidades públicas y la rama judicial, ofreciendo recomendaciones prácticas para su manejo adecuado.

1. CUESTIÓN PREVIA: FUNCIÓN MISIONAL DE LA DIAN Y SU ROL EN EL MANEJO DE LA INFORMACIÓN TRIBUTARIA

Función misional

Dentro de la estructura del Estado Colombiano, la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, cumple funciones esenciales para su funcionamiento y cumplimiento de la prestación del servicio, dado que busca garantizar la sostenibilidad fiscal del mismo a través de la administración de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias; agregando que tiene el objetivo de facilitar las

- 1 Véase Nakayama, Kiyoshi. «Public Disclosure of Taxpayer Information as a Measure to Improve Tax Compliance». In Public Disclosure of Taxpayer Information as a Measure to Improve Tax Compliance, (USA: International Monetary Fund, 2021) accessed Oct 1, 2024, <https://doi.org/10.5089/APTBV27N03.073.CH001>
- 2 Según se menciona en Ibid: *“La divulgación pública de información sobre los contribuyentes no es una medida primordial para mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, y no puede corregir las deficiencias de la legislación fiscal vigente. Pero puede servir de complemento a otras actividades generales de cumplimiento.”*

operaciones de comercio exterior, esenciales para la economía del país y la seguridad nacional.

En consonancia con el artículo 189 de la Constitución Política³ (C.P.) y del Decreto 1742 de 2020, se establece que la DIAN cumple como principal función misional la administración de los impuestos del orden nacional, los derechos de aduana y comercio exterior, y los demás impuestos nacionales cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, bien se trate de impuestos internos o al comercio exterior, en lo correspondiente a su recaudación, fiscalización, control, represión, penalización, liquidación, discusión, cobro, devolución y sanción y los demás que las leyes determinen, que no estén asignados a otras entidades⁴; así como las demás funciones establecidas en el mencionado Decreto.

Para el cumplimiento de la misión principal y demás misiones legal y constitucionalmente asignadas a la DIAN, la entidad dispone de distintos registros y declaraciones para que los contribuyentes y no contribuyentes obligados a suministrar información la remitan a la administración tributaria, dentro de los cuales se mencionan algunas:

a) *Registro Único Tributario*⁵:

Este registro incorpora información sobre la identificación del contribuyente, su nombre, información de contacto, actividad económica y las

distintas responsabilidades tributarias como: ser responsable del IVA, agente retenedor, responsable del impuesto nacional al consumo, entre otras. Adicionalmente, el registro requiere que se informe sobre el detalle de los establecimientos comerciales o sedes que posee el contribuyente dentro o fuera de Colombia, su ubicación, y en el caso de personas jurídicas extranjeras el país de residencia fiscal, número de identificación en ese país, y documentos que acrediten la representación legal si es el caso.

- b) *Declaraciones tributarias*: en ellas se consigna la información contable-tributaria de los contribuyentes y obligados a presentar declaraciones formales por impuestos retenidos respecto de los ingresos generados por su actividad económica, los costos y gastos asociados, beneficios tributarios aplicables, entre otros.
- c) *Declaraciones aduaneras*: son declaraciones de importación y exportación respecto del tráfico de mercancías realizadas por los contribuyentes y usuarios aduaneros en el país, lo que incluye el valor de la mercancía declarada y descripciones del contenido que se transporta, entre otros datos.
- d) *Suministro de información en medios magnéticos por obligados*⁶: la cual a grandes rasgos incluye tipo y número de identificación de personas con las cuales se llevaron a cabo operaciones, los pagos o abonos en cuenta efectuados hacia y recibidos

3 Según establece: *Artículo 189. Corresponde al Presidente de la República como Jefe de Estado, Jefe del Gobierno y Suprema Autoridad Administrativa: 16. Modificar la estructura de los Ministerios, Departamentos Administrativos y demás entidades u organismos administrativos nacionales, con sujeción a los principios y reglas generales que defina la ley. 20. Velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos y decretar su inversión de acuerdo con las leyes.*

4 Véase artículo 3 Decreto 1742 de 2020.

5 Véase Decretos 1091 de 2020 y 678 de 2022.

6 según lo señalado en los artículos 623, 623-2 623-3, 624, 625, 627, 628, 629, 629-1, 631, 631-1, 631-2, 631-3 y 633 del Estatuto Tributario, el artículo 2.8.4.3.1.2 del Decreto 1068 de 2015 Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, los artículos 1.2.1.4.4., 1.2.1.5.3.6., 1.5.5.8., 1.6.1.28.1. y numerales 1 y 2 del artículo 2.1.1.20 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria y el artículo 2.2.9.3.7. del Decreto 1072 del 2015 Único Reglamentario del Sector Trabajo.

por parte de los contribuyentes reportados, y en el caso de convenios con organismos internacionales y contratos de colaboración empresarial los ingresos devengados en el contrato, número del contrato, el valor total, las fechas de celebración y ejecución y la clase de contrato⁷: En ese sentido, de acuerdo con los artículos 622, 623, 623-1, 623-2, 623-3, 624-628, 629-1, 630 y 633 del Estatuto Tributario se establecen las entidades obligadas a generar el mencionado reporte de manera anual. Adicionalmente, el Estatuto exige al contribuyente, por regla general⁸, conservar por un periodo de 5 años distintas informaciones⁹ que puede la Administración Tributaria requerir en cualquier momento

- e) *Actividades de fiscalización*¹⁰: En el marco de sus facultades de fiscalización e investigación, la DIAN está autorizada para solicitar a los contribuyentes y terceros una variedad de información pertinente para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Esta información puede incluir libros y registros contables, estados financieros, facturas de ventas y compras, soportes de costos y deducciones, declaraciones tributarias

presentadas, contratos comerciales, información bancaria como extractos y movimientos de cuentas, informes sobre operaciones económicas y financieras, documentación relacionada con importaciones y exportaciones, y cualquier otro documento o dato que sea relevante para la determinación correcta de las obligaciones fiscales del contribuyente, los cuales deben ser atendidos por los contribuyentes¹¹.

Como se observa, la administración tributaria cuenta con grandes fuentes de información, lo que genera que administre datos de toda índole, desde características personales de los obligados que permiten su plena identificación (i.e. sexo, edad, número de identificación, nombre) hasta información relativa a su comportamiento financiero e información económica sobre su actividad laboral y empresarial.

Del mismo modo, en el ejercicio de las amplias facultades de fiscalización e investigación y control, la DIAN cuenta con información que reposa en distintas clases de expedientes sobre cada contribuyente u obligado formal individualmente considerado.

7 Creada a partir de la información requerida bajo el último reglamento de información reportada de terceros (Resolución 162 del 31 de octubre de 2023) y los formatos 1008, 1009, 1159, 1019, 1020, 1024, 1003, 1034, 2275, 1037, 1010, 1058, 5247, 5248, 5249 y 5250.

8 En algunos casos puntuales al contribuyente se le exige un periodo superior de tenencia y conservación de ciertas informaciones en caso de acceder a ciertos beneficios fiscales puntuales por la duración completa del beneficio (e.i. incentivos artículos 235-2 E.T.)

9 De acuerdo con el artículo 632 del E.T. se trata de las siguientes: 1. Cuando se trate de personas o entidades obligadas a llevar contabilidad, los libros de contabilidad junto con los comprobantes de orden interno y externo que dieron origen a los registros contables, de tal forma que sea posible verificar la exactitud de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos, deducciones, rentas exentas, descuentos, impuestos y retenciones consignados en ellos. Cuando la contabilidad se lleve en computador, adicionalmente, se deben conservar los medios magnéticos que contengan la información, así como los programas respectivos 2. Las informaciones y pruebas específicas contempladas en las normas vigentes, que dan derecho o permiten acreditar los ingresos, costos, deducciones, descuentos, exenciones y demás beneficios tributarios, créditos activos y pasivos, retenciones y demás factores necesarios para establecer el patrimonio líquido y la renta líquida de los contribuyentes, y en general, para fijar correctamente las bases gravables y liquidar los impuestos correspondientes. 3. La prueba de la consignación de las retenciones en la fuente prácticas (sic) en su calidad de agente retenedor. 4. Copia de las declaraciones tributarias presentadas, así como de los recibos de pago correspondientes.

10 Véase artículos 684, 684-2 del E.T.

11 Véase artículos 686 del E.T.

2. PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL Y TIPOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN

Protección constitucional a los derechos de acceso a la información y habeas data:

Conforme a lo expuesto en el apartado anterior, la DIAN cuenta con un universo de distinta y variada información económica de las personas naturales y jurídicas que han sido objeto de investigación o que han reportado información a la entidad en cumplimiento de un deber legal. Este cúmulo de información es conocido como la información tributaria, la cual se encuentra en poder de la autoridad fiscal.

Así, la DIAN al disponer de la información económica y personal de individuos y personas jurídicas en Colombia debe garantizar la protección de dos principales derechos fundamentales. De una parte, el derecho a la intimidad y al buen nombre, de los cuales deriva el derecho fundamental autónomo al habeas data¹².

Este derecho genera los siguientes límites al individuo:

- a) no promulgar, publicar o dar a conocer a terceros sus circunstancias, comportamientos, datos que no son

normalmente puestos en conocimiento de extraños a no ser que, por voluntad del titular, trasciendan al dominio de la opinión pública (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia SU-056, 1995).

- b) A proteger y hacer respetar su buen nombre, que hace referencia directa a las valoraciones que tanto individual como colectivamente se hagan de una persona. Por lo que el Estado debe participar activamente en su salvaguarda.
- c) El derecho a conocer, actualizar y rectificar las informaciones que se hayan recogido sobre ellas en bancos de datos y en archivos de entidades públicas y privadas. Lo que implica “I. El derecho de las personas a conocer la información que sobre ellas reposa en las bases de datos. II. El derecho a incluir nuevos datos con el fin de que se actualice la información. III. El derecho de rectificar y corregir la información. IV. El derecho a excluir información de una base de datos que sea indebidamente utilizada” (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia T-260, 2012). Siendo esta la protección mínima que garantiza el derecho al habeas data.

De otro lado, el derecho al acceso a la información tiene su origen en el derecho de petición como género¹³ y el acceso a la información pública¹⁴ como

12 Véase artículo 15 C.P.: “Todas las personas tienen derecho a su intimidad personal y familiar y a su buen nombre, y el Estado debe respetarlos y hacerlos respetar. De igual modo, tienen derecho a conocer, actualizar y rectificar las informaciones que se hayan recogido sobre ellas en bancos de datos y en archivos de entidades públicas y privadas.” En la recolección, tratamiento y circulación de datos se respetarán la libertad y demás garantías consagradas en la Constitución.” La correspondencia y demás formas de comunicación privada son inviolables. Solo pueden ser interceptadas o registradas mediante orden judicial, en los casos y con las formalidades que establezca la ley.” Para efectos tributarios o judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado podrá exigirse la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley.”

13 Véase artículo 23 C.P.: “Toda persona tiene derecho a presentar peticiones respetuosas a las autoridades por motivos de interés general o particular y a obtener pronta resolución”

14 Véase artículo 74 C.P.: “Todas las personas tienen derecho a acceder a los documentos públicos salvo los casos que establezca la ley”.

una manifestación del derecho¹⁵ ligado al derecho a la libertad de expresión¹⁶. En ese sentido, este derecho en su faceta de acceso a la información pública implica una serie de garantías para sus destinatarios; jurisprudencialmente¹⁷ se encuentran:

1. El principio de máxima divulgación: Como regla general, en virtud de lo dispuesto por el artículo 74 de la Constitución, 13 de la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos y 19 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, las personas tienen derecho fundamental de acceso a la información del Estado. En este sentido, donde quiera que no exista reserva legal expresa debe imperar el derecho fundamental de acceso a la información.
2. Toda limitación al derecho debe ser establecida en la ley: la ley que limite el acceso a la información debe ser precisa y clara al definir qué tipo de información puede ser objeto de reserva y qué autoridades pueden establecer dicha reserva.
3. La reserva debe salvaguardar un derecho fundamental, por tanto, debe estar motivada y debe ser restrictiva: A este respecto, la Corte ha señalado que cualquier decisión destinada a mantener en reserva determinada información debe ser motivada y que la interpretación de la norma sobre reserva debe ser restrictiva, de tal manera que solamente se someta a reserva la parte del documento que

contenga la información cuya divulgación pueda afectar el bien jurídico protegido.

4. Situaciones en las que puede resultar legítima la reserva: en las siguientes situaciones puede resultar legítima la reserva: (1) para garantizar la defensa de los derechos fundamentales de terceras personas que puedan resultar desproporcionadamente afectados por la publicidad de una información; (2) ante la necesidad de mantener la reserva para garantizar la seguridad y defensa nacional; (3) frente a la necesidad de asegurar la eficacia de las investigaciones estatales de carácter penal, disciplinario, aduanero o cambiario; (4) con el fin de garantizar secretos comerciales e industriales.
5. La reserva debe ser temporal: garantizando un plazo razonable y proporcional al bien jurídico que se busca proteger. Vencido el término debe levantarse.
6. Como mínimo, se debe garantizar la divulgación de la existencia: del documento contentivo de la información así su contenido esté reservado.

Ahora bien, para establecer como resolver los conflictos entre los derechos fundamentales mencionados y sus garantías, en Colombia también existen 3 principales leyes referidas al manejo de información con sus correspondientes desarrollos jurisprudenciales, a saber; la Ley 1266 de 2008 referida a disposiciones generales del hábeas data, el manejo de la información contenida en bases de datos personales, en especial la financiera,

15 Según lo ha indicado la Corte Constitucional en su jurisprudencia: “Ver, entre otras, las sentencias T-473 de 1992, T-695 de 1996, T-074 de 1997 y C-491 de 2007. En la sentencia T-705 de 2007, se expresó al respecto: “3. *El precedente jurisprudencial definido por la Corte Constitucional (...) ha establecido que de la interpretación sistemática del derecho de petición (Art. 23 C.P.) y el libre acceso a los documentos públicos (Art. 74 C.P.), así como de las normas que integran el bloque de constitucionalidad, en especial, los artículos 13 de la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos y 19 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos se deriva el derecho fundamental de acceso a los documentos públicos.*”

16 Véase artículo 20 C.P.: “Se garantiza a toda persona la libertad de expresar y difundir su pensamiento y opiniones, la de informar y recibir información veraz e imparcial, y la de fundar medios masivos de comunicación. Estos son libres y tienen responsabilidad social. Se garantiza el derecho a la rectificación en condiciones de equidad. No habrá censura”.

17 Véase Sentencias C 491 de 2007, C 274 de 2013.

crediticia, y comercial, la Ley 1581 de 2011 referida a la regulación estatutaria de protección de datos personales, y la Ley 1712 de 2014 que regula el derecho de acceso a la información pública.

De ese modo, la jurisprudencia constitucional al interpretar las leyes vigentes indica que el nivel de intensidad con el que se protege la información varía según su contenido y las razones que fundamenten los intereses o derechos en pugna en el tratamiento de la información. En consecuencia, resulta importante ubicar los diferentes tipos de información tratada por la DIAN dentro del universo de tipologías de la información reconocidas en Colombia, pues dependiendo de su clasificación del mismo modo incrementará el nivel de protección y la limitación a su acceso.

Tipologías de la información reconocidas en la Ley y la jurisprudencia:

Para comenzar, se debe entender primero qué es información desde el punto de vista legal. En Colombia, el artículo 6 de la Ley 1712 de 2014 define información como *“un conjunto organizado de datos contenido en cualquier documento que los sujetos obligados generen obtenga, adquieran, transformen o controlen”*. En ese sentido, el dato cobra relevancia dentro de la definición de información. Ahora, según el diccionario de la Real Academia Española, el dato se entiende como:

1. m. Información sobre algo concreto que permite su conocimiento exacto o sirve para deducir las consecuencias derivadas de un hecho

Por lo anterior, el vocablo *dato personal* es definido en el artículo 3 de la Ley 1581 de 2012 como: *“Cualquier*

información vinculada o que pueda asociarse a una o varias personas naturales determinadas o determinables”.

De este modo se entiende que dato es todo aquello que nos permite obtener información de alguien, quien será el titular del dato. Legalmente, el concepto de dato personal crea un vínculo entre un dato y una persona específica.

Atendiendo a las anteriores definiciones, la Corte Constitucional y la legislación nacional¹⁸ han clasificado la información dependiendo del conjunto de datos que en ella se maneja. Así, se han identificado, al menos desde el punto de vista jurisprudencial¹⁹ las siguientes categorías:

1. Información impersonal e información personal:

De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, los datos personales son aquellos que se refieren a *“i) aspectos exclusivos y propios de una persona natural, ii) permitir identificar a la persona, en mayor o menor medida, gracias a la visión de conjunto que se logre con el mismo y con otros datos; iii) su propiedad reside exclusivamente en el titular del mismo, situación que no se altera por su obtención por parte de un tercero de manera lícita o ilícita, y iv) su tratamiento está sometido a reglas especiales (principios) en lo relativo a su captación, administración y divulgación”* (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-1108 de 2008, reiterada en sentencia C-748 de 2011). En contraposición, los datos serán impersonales cuando no se cumplen con ninguno de los requisitos anteriores. De allí que los datos

18 Véase Leyes 1266 de 2008, 1581 de 2012, y 1712 de 2014.

19 Véase corte Constitucional, sentencias T 729 de 2002, T 559 de 2007, T 547 de 2008, T 1137 de 2008, C 274 de 2013

personales sean sujetos de mayor protección ante su tratamiento y divulgación²⁰.

1.1. Información personal: datos, públicos, semiprivados y privados o sensibles:

Esta clasificación hace referencia al nivel de aceptación de la divulgación del dato personal y de acuerdo con la jurisprudencia (Corte Constitucional, Sentencia C-748 de 2011) se tienen los siguientes niveles:

“f) Dato público. Es el dato calificado como tal según los mandatos de la ley o de la Constitución Política y todos aquellos que no sean semiprivados o privados, de conformidad con la presente ley. Son públicos, entre otros, los datos contenidos en documentos públicos, sentencias judiciales debidamente ejecutoriadas que no estén sometidos a reserva y los relativos al estado civil de las personas;

(...)

La información pública es aquella que puede ser obtenida sin reserva alguna, entre ella los documentos públicos, habida cuenta el mandato previsto en el artículo 74 de la Constitución Política. Esta información puede ser adquirida por cualquier persona, sin necesidad de autorización alguna para ello

g) Dato semiprivado. Es semiprivado el dato que no tiene naturaleza íntima, reservada, ni pública y cuyo conocimiento o divulgación puede interesar no sólo a su titular sino a cierto sector o grupo de personas o a la sociedad en general, como el dato financiero y crediticio de actividad comercial o de servicios a que se refiere el Título IV de la presente ley.

h) Dato privado. Es el dato que por su naturaleza íntima o reservada sólo es relevante para el titular.”

Frente a los datos públicos, la jurisprudencia ha señalado: *“En lo que se relaciona con los datos públicos y el registro civil de las personas, su naturaleza hace que no estén sujetos al principio de autorización. La información pública es aquella que puede ser obtenida sin reserva alguna, entre ella los documentos públicos, habida cuenta el mandato previsto en el artículo 74 de la Constitución Política. Esta información puede ser adquirida por cualquier persona, sin necesidad de autorización alguna para ello”* (Corte Constitucional, Sentencia C-748 de 2011).

Distinta es la situación de los datos semiprivados, frente a los cuales la Corte Constitucional ha indicado que se encuentran sometidos a un régimen de autorización previa por parte del titular del dato personal²¹. En todo caso, dicha autorización debe ser previa, expresa e informada por parte del titular para llevar a cabo el tratamiento de datos personales, por un medio

20 Así lo menciona el principio de confidencialidad sobre el tratamiento de datos personales según el cual: *“Todas las personas que intervengan en el Tratamiento de datos personales que no tengan la naturaleza de públicos están obligadas a garantizar la reserva de la información, inclusive después de finalizada su relación con alguna de las labores que comprende el Tratamiento, pudiendo sólo realizar suministro o comunicación de datos personales cuando ello corresponda al desarrollo de las actividades autorizadas en la presente ley y en los términos de la misma”* artículo 4 Ley 1581 de 2012.

21 En concordancia con el artículo 9 de la Ley 1581 de 2012: *“Artículo 9°. Autorización del Titular. Sin perjuicio de las excepciones previstas en la ley, en el Tratamiento se requiere la autorización previa e informada del Titular, la cual deberá ser obtenida por cualquier medio que pueda ser objeto de consulta posterior.”*

autorizado²² y solo puede ser obviada esta autorización por parte del titular en los siguientes supuestos²³:

- a) *Información requerida por una entidad pública o administrativa en ejercicio de sus funciones legales o por orden judicial.*
- b) *Datos de naturaleza pública.*
- c) *Casos de urgencia médica o sanitaria.*
- d) *Tratamiento de información autorizado por la ley para fines históricos, estadísticos o científicos.*
- e) *Datos relacionados con el Registro Civil de las Personas.*

Vale la pena mencionar que frente al supuesto del *literal a* que no implica una autorización general para la entrega de datos personales por orden administrativa o judicial. En todo caso, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional²⁴, la entidad pública que solicita acceso a los mencionados datos deberá cumplir **dos condiciones** en la fundamentación del acto que solicita acceso:

- i. El carácter calificado del vínculo entre la divulgación del dato y el cumplimiento de las funciones de la entidad del poder Ejecutivo: la motivación de la

solicitud de información deberá estar basada en una clara y específica competencia funcional de la entidad.

- ii. La adscripción a dichas entidades de los deberes y obligaciones que la normatividad estatutaria predica de los usuarios de la información.

Por último, el dato privado es asimilado al dato sensible²⁵ y ha sido definido en la Ley 1581 de 2012 como:

“aquellos que afectan la intimidad del Titular o cuyo uso indebido puede generar su discriminación, tales como aquellos que revelen el origen racial o étnico, la orientación política, las convicciones religiosas o filosóficas, la pertenencia a sindicatos, organizaciones sociales, de derechos humanos o que promueva intereses de cualquier partido político o que garanticen los derechos y garantías de partidos políticos de oposición así como los datos relativos a la salud, a la vida sexual y los datos biométricos”.

Es decir, son aquellos que poseen el mayor nivel de protección puesto que, en estos eventos, la naturaleza de esos datos pertenece al núcleo esencial del derecho a la intimidad²⁶. De allí que la Ley establezca como regla general la prohibición a su tratamiento salvo casos

22 Véase artículo 2.2.2.25.2.3. del Decreto 1074 de 2015: “Estos mecanismos podrán ser predeterminados a través de medios técnicos que faciliten al Titular su manifestación automatizada. Se entenderá que la autorización cumple con estos requisitos cuando se manifieste (i) por escrito, (ii) de forma oral o (iii) mediante conductas inequívocas del titular que permitan concluir de forma razonable que otorgó la autorización. **En ningún caso el silencio podrá asimilarse a una conducta inequívoca.**”

23 Véase artículo 10 Ley 1581 de 2012.

24 Véase Sentencias C 1011 de 2008 y C 748 de 2011.

25 Equiparado jurisprudencialmente al dato privado véase Sentencia C 748 de 2011.

26 Definido en Sentencia C 1011 de 2008 como: “entendido como aquella ‘esfera o espacio de vida privada no susceptible de la interferencia arbitraria de las demás personas, que, al ser considerado un elemento esencial del ser, se concreta en el derecho a poder actuar libremente en la mencionada esfera o núcleo, en ejercicio de la libertad personal y familiar, sin más limitaciones que los derechos de los demás y el ordenamiento jurídico”.

particulares²⁷, que el responsable del tratamiento de estos datos cumpla con una serie de obligaciones precisas frente a su deber de información al titular²⁸ y que los servicios prestados no pueden restringirse por la negativa del titular a la entrega del dato sensible.

1.1.1. Protección del dato personal por parte de terceros que acceden legítimamente a él:

Del mismo modo, la legislación nacional²⁹ señala que el dato personal puede ser conocido y usado directamente por la persona natural o jurídica Titular del dato, o por otras personas. Así en materia de datos personales relacionados con información financiera y crediticia se tienen los siguientes:

1. *Una fuente de información: la persona, entidad u organización que recibe o conoce datos personales de los titulares de la información, en virtud de una relación comercial o de servicio o de cualquier otra índole y que, en razón de autorización legal o del titular, suministra esos datos a un operador de información, el que a su vez los entregará al usuario final³⁰.*
2. *Un operador de información: la persona, entidad u organización que recibe de la fuente datos personales sobre varios titulares de la información, los administra y los pone en conocimiento de los usuarios bajo los parámetros de ley. Por tanto, el operador, en cuanto tiene acceso a información personal de terceros, se sujeta al cumplimiento de los deberes y responsabilidades previstos para garantizar la protección de los derechos del titular de los datos. Salvo que el operador sea la misma fuente de la información, este no tiene relación comercial o de servicio con el titular y por ende no es responsable por la calidad de los datos que le sean suministrados por la fuente.*
3. *Un usuario de la información: una persona natural o jurídica que puede acceder a información personal de uno o varios titulares de la información suministrada por el operador o por la fuente, o directamente por el titular de la información. El usuario, en cuanto tiene acceso a información personal de terceros, se sujeta al cumplimiento de los deberes y responsabilidades*

27 Según se indica en el artículo 6 de la Ley 1581 de 2012: a) El Titular haya dado su autorización explícita a dicho Tratamiento, salvo en los casos que por ley no sea requerido el otorgamiento de dicha autorización; b) El Tratamiento sea necesario para salvaguardar el interés vital del Titular y este se encuentre física o jurídicamente incapacitado. En estos eventos, los representantes legales deberán otorgar su autorización; c) El Tratamiento sea efectuado en el curso de las actividades legítimas y con las debidas garantías por parte de una fundación, ONG, asociación o cualquier otro organismo sin ánimo de lucro, cuya finalidad sea política, filosófica, religiosa o sindical, siempre que se refieran exclusivamente a sus miembros o a las personas que mantengan contactos regulares por razón de su finalidad. En estos eventos, los datos no se podrán suministrar a terceros sin la autorización del Titular; d) El Tratamiento se refiera a datos que sean necesarios para el reconocimiento, ejercicio o defensa de un derecho en un proceso judicial e) El Tratamiento tenga una finalidad histórica, estadística o científica. En este evento deberán adoptarse las medidas conducentes a la supresión de identidad de los Titulares.”

28 Según establece el artículo 2.2.2.25.2.2. del Decreto 1074 de 2015: “1. Informar al titular que por tratarse de datos sensibles no está obligado a autorizar su Tratamiento. 2. Informar al titular de forma explícita y previa, además de los requisitos generales de la autorización para la recolección de cualquier tipo de dato personal, cuáles de los datos que serán objeto de Tratamiento son sensibles y la finalidad del Tratamiento, así como obtener su consentimiento expreso. Ninguna actividad podrá condicionarse a que el Titular suministre datos personales sensibles.”

29 Véase artículo 3 Ley 1266 de 2008.

30 Cabe resaltar que la Ley ibidem señala: “Si la fuente entrega la información directamente a los usuarios y no, a través de un operador, aquella tendrá la doble condición de fuente y operador y asumirá los deberes y responsabilidades de ambos. La fuente de la información responde por la calidad de los datos suministrados al operador la cual, en cuanto tiene acceso y suministra información personal de terceros, se sujeta al cumplimiento de los deberes y responsabilidades previstas para garantizar la protección de los derechos del titular de los datos”.

previstos para garantizar la protección de los derechos del titular de los datos.

Cada uno de estos sujetos cumple con una serie de obligaciones según se trate de un operador, fuente u usuario de la información y dependiendo de las facultades y el momento en el cual interactúen con el dato personal financiero o comercial³¹.

Ahora, la ley 1581 de 2012 trae una categoría autónoma³² para el caso del datos tratamiento de datos personales contenidos en bases de datos y archivos distintos a los regulados en la ley 1266 de 2008, la ley 79 de 1993 en materia de información estadística nacional, bases de datos y archivos que tengan por finalidad la seguridad y defensa nacional, así como la prevención, detección, monitoreo y control del lavado de activos y el financiamiento del terrorismo, o que tengan como fin y contengan información de inteligencia y contrainteligencia:

1. *Responsable del tratamiento de datos personales: se entiende como la persona natural o jurídica pública o privada cuando decide sobre la base de datos en la que se encuentran o su tratamiento, esto es, la recolección, almacenamiento, uso, circulación o supresión de los mismos*³³.
2. *Encargado del Tratamiento: Persona natural o jurídica, pública o privada, que por sí misma o*

en asocio con otros, realice el Tratamiento de datos personales por cuenta del Responsable del Tratamiento;

Tanto el responsable³⁴ como el encargado por cuenta del responsable³⁵ tienen obligaciones particulares frente al tratamiento de los datos recibidos de manos de los titulares. Así mismo, el encargado debe asumir las obligaciones del responsable cuando se encuentren establecidas en el contrato de transmisión de datos personales³⁶.

En cuanto al uso o tratamiento del dato personal, según el artículo 3 de la Ley 1581 de 2011 se entiende como: “*cualquier operación o conjunto de operaciones sobre datos personales, tales como la recolección, almacenamiento, uso, circulación o supresión*”.

1.1.2. Caso del dato personal de menores de edad:

En el caso de los niños, niñas y adolescentes, la ley³⁷ establece que solamente es posible tratar los datos personales de naturaleza pública y lo establecido en su registro civil. Ahora, frente a los datos semiprivados y privados/sensibles la jurisprudencia ha señalado que *solo podrán pueden ser objeto de tratamiento siempre y cuando el fin que se persiga con dicho tratamiento responda al interés superior de los niños, las niñas y adolescentes y se asegure sin excepción alguna el respeto de sus derechos prevalentes*³⁸, por lo cual su tratamiento

31 Véase artículos 7, 8 y 9 de la Ley 1266 de 2008.

32 Véase artículo 3 Ley 1581 de 2012.

33 Véase Concepto 18039 de 2014 Superintendencia de Industria y Comercio.

34 Véase artículo 17 de la Ley *ibidem*.

35 Véase artículo 18 de la Ley *ibidem*.

36 Véase artículo 2.2.2.25.5.1. del Decreto 1074 de 2015.

37 Véase artículo 7 Ley 1581 de 2011.

38 Véase Sentencia C 748 de 2011.

está sometido requisitos exigentes que deberán ser fundamentados caso por caso³⁹.

debidamente ejecutoriadas que no estén sometidas a reserva.

2. Información pública o de dominio público:

La jurisprudencia ha definido la información pública como aquella que:

puede ser obtenida y ofrecida sin reserva alguna y sin importar si la misma sea información general, privada o personal. Por vía de ejemplo, pueden contarse los actos normativos de carácter general, los documentos públicos en los términos del artículo 74 de la Constitución, y las providencias judiciales debidamente ejecutoriadas; igualmente serán públicos, los datos sobre el estado civil de las personas o sobre la conformación de la familia. Información que puede solicitarse por cualquier persona de manera directa y sin el deber de satisfacer requisito alguno.

Así mismo, el artículo 2.2.2.25.1.3. del Decreto 1074 de 2015 define el dato público como:

el dato que no sea semiprivado, privado o sensible. Son considerados datos públicos, entre otros, los datos relativos al estado civil de las personas, a su profesión u oficio y a su calidad de comerciante o de servidor público. Por su naturaleza, los datos públicos pueden estar contenidos, entre otros, en registros públicos, documentos públicos, gacetas y boletines oficiales y sentencias judiciales

En ese sentido, tanto la jurisprudencia como el reglamento entienden la información pública en función a la naturaleza de la información en tanto es de libre acceso pues no se encuentra restringida por ninguna ley o por la constitución y cualquier sujeto puede conocer la información pública sin que sea necesario acreditar un interés directo o una afectación persona.

De otra forma, el artículo 6 de la ley 1741 de 2014 entiende esta tipología como “*toda información que un sujeto obligado genere obtenga, adquiera, o controle en su calidad de tal*”. De ese modo, son sujetos obligados a la norma en comento los siguientes respecto de la información directamente relacionada con el desempeño de su función: i) las entidades públicas de orden nacional y descentralizado por servicios o territorialmente de orden nacional, departamental, municipal y distrital, ii) los organismos y entidades estatales independientes o autónomos y de control, iii) las personas naturales y jurídicas que presten función pública o presten servicios públicos, iv) cualquier persona natural o jurídica y sus dependencias que ejerzan función pública, v) las empresas públicas creadas por ley, las empresas del Estado y sociedades en que este tenga participación, vi) Los partidos o movimientos políticos y los grupos significativos de ciudadanos, vii) Las entidades que administren instituciones parafiscales, fondos o recursos de naturaleza u origen público⁴⁰.

39 Según lo establece el artículo 2.2.2.25.2.8. del Decreto 1074 de 2015, en donde se deben cumplir los siguientes parámetros: “1. Que responda y respete el interés superior de los niños, niñas y adolescentes. 2. Que se asegure el respeto de sus derechos fundamentales. Cumplidos los anteriores requisitos, el representante legal del niño, niña o adolescente otorgará la autorización previo ejercicio del menor de su derecho a ser escuchado, opinión que será valorada teniendo en cuenta la madurez, autonomía y capacidad para entender el asunto. Todo responsable y encargado involucrado en el tratamiento de los datos personales de niños, niñas y adolescentes, deberá velar por el uso adecuado de los mismos. Para este fin deberán aplicarse los principios y obligaciones establecidos en la Ley 1581 de 2012 y el presente decreto.”.

40 Véase artículo 5 Ley 1712 de 2014.

Por lo anterior, la Ley 1712 de 2014 consagró el principio de máxima divulgación a nivel legal en su artículo segundo al indicar que: “*Toda información en posesión, bajo control o custodia de un sujeto obligado es pública y no podrá ser reservada o limitada sino por disposición constitucional o legal, de conformidad con la presente ley*”.

En ese sentido, el criterio legal parte de una calificación subjetiva, pues entiende la información pública en función del sujeto que la poseen y en consecuencia establezca que como regla general la información en poder de los sujetos obligados es de carácter público y acceso irrestricto.

Ahora bien, lo anterior no significa que la Ley 1741 de 2014 no se armonice con los postulados de las leyes en materia de protección de datos y que garantizan el derecho a la intimidad. Para lo anterior, la ley en comento creo diferentes subclasificaciones de la información pública en poder de los sujetos obligados en función del contenido de la misma y la posibilidad de exceptuar su acceso de manera motivada así⁴¹:

- a) Información pública clasificada: se refiere a aquella información que estando en poder o custodia de un sujeto obligado, pertenece al ámbito propio, particular y privado o semiprivado de una persona natural o jurídica por lo que su acceso podrá ser negado o exceptuado, siempre que se trate de las circunstancias legítimas y necesarias y los derechos particulares o privados consagrados en el artículo 18 de esta ley.

De acuerdo con la Corte Constitucional, con esta clasificación se busca proteger en principio la

información de datos personales privados, semiprivados o sensibles a los que hacen referencia las leyes estatutarias 1266 de 2008 y 1581 de 2012 explicadas en anterioridad, y cuya difusión afecta gravemente del derecho a la intimidad de las personas⁴².

Así, la norma en comento establece un límite admisible al acceso a la información pública que contenga datos personales que solo que sólo pertenecen a su titular y cuya divulgación podría afectar un derecho legítimo suyo como el derecho a la intimidad, o la divulgación de sus secretos comerciales, industriales y profesionales, cuyo acceso puede afectar el ejercicio de las libertades económicas.

En ese sentido, el artículo 18 de la ley *ibidem* establece que se podrá negar el acceso a la información pública cuya divulgación pueda causar un daño a los siguientes derechos: a) El derecho de toda persona a la intimidad, bajo las limitaciones propias que impone la condición de servidor público, b) El derecho de toda persona a la vida, la salud o la seguridad. c) Los secretos comerciales, industriales y profesionales.

En caso de que el sujeto obligado avizore que alguno de estos derechos puede verse afectado accediendo a la petición de acceso, deberá de acuerdo con jurisprudencia constitucional⁴³ motivar el acto de rechazo mencionando en él:

- Identificar las disposiciones constitucionales o legales que disponen el carácter de reservado de la información⁴⁴.
- Un examen del potencial daño que pueda generarse con la divulgación a alguno de los derechos en

41 Véase artículo 6 *ibidem*.

42 Véase Sentencia C 274 de 2013.

43 Véase sentencia T 324 de 2024 citando a la sentencia C 274 de 2013.

44 Véase artículo 2.1.1.4.3.1. del Decreto 1081 de 2015.

cuestión, en términos de **realidad** del daño (es decir que no sea apenas remota la probabilidad de daño), **especificidad** (el daño debe ser claramente determinado y no apenas expresado de manera vaga o superflua) y **probable** (es decir que no se apenas eventual su ocurrencia, sino que existan motivos y factores que acrediten su probabilidad de ocurrencia).

- Indicar el efecto sustancial del daño, pues no sería constitucional que un daño ínfimo conduzca a una restricción tan seria del derecho de acceso a la información. La determinación de qué tan sustancial es un daño se determina al sopesar si el daño causado al interés protegido

es desproporcionado ante el beneficio que se obtendría por garantizar el derecho a acceder a documentos públicos.

- Identificar el término de duración de la excepción invocada: en este caso, en vista de la colisión entre el derecho a la a la intimidad (artículo 15), frente al derecho de información (artículo 20), y de petición (artículo 23), la interpretación jurisprudencial indica que, si bien los segundos deben ceder ante el primero bajo una carga argumentativa razonada, en todo caso la limitación no puede ser ilimitada. Por lo que en cuanto al término de duración se tienen las siguientes reglas:

Tipo de derecho afectado	Duración
Afectación de intereses tales como los derechos a la vida, la salud, la seguridad personal o a la intimidad	Mientras subsistan las condiciones materiales que justifican la reserva
secreto profesional, comercial o de los secretos industriales	Secreto comercial o industrial: mientras permanezca su carácter de secreto en los términos del artículo 260 la Decisión 486 de 2000 de la CAN⁴⁵. Secreto profesional: en tanto no concurran alguna de las circunstancias para su revelación decantadas jurisprudencialmente⁴⁶.

Fuente: creación propia.

Cabe aclarar que esta excepción no aplica cuando la información solicitada fue revelada por la persona natural o jurídica implicada habiendo en la revelación de sus datos personales o privados o bien cuando es claro que la información fue entregada como parte de

aquella información que debe estar bajo un régimen de publicidad aplicable. En cuyo caso el sujeto obligado deberá revelarla bajo el principio de máxima publicidad.

45 Según la cual se entiende que permanece secreto en tanto: Sea secreta: No sea generalmente conocida ni fácilmente accesible para personas dentro de los círculos que normalmente manejan ese tipo de información. Tenga valor comercial: Debido a su carácter secreto. Haya sido objeto de medidas razonables: Por parte de su legítimo titular para mantenerla secreta.

46 Estas son: Deber legal de denuncia: En casos donde la ley obliga a denunciar ciertos delitos, como el maltrato infantil o delitos contra la seguridad pública. Prevención de un daño grave e inminente: Si la confidencialidad pone en riesgo la vida, la integridad o la salud de terceros, el profesional puede revelar la información necesaria para prevenir el daño. Orden judicial expresa: Un juez puede ordenar la revelación de información en casos específicos y bajo estrictas condiciones. Véase sentencias C 301 de 2012 y C 200 de 2012.

- b) Información pública reservada: Es aquella información que estando en poder o custodia de un sujeto obligado en su calidad de tal, es exceptuada de acceso a la ciudadanía por daño a intereses públicos y bajo cumplimiento de la totalidad de los requisitos consagrados en el artículo 19 de esta ley

El artículo 24 de la ley 1437 de 2011 (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo-CPACA) indica un primer listado de informaciones y documentos que pueden ser considerados información pública pero que tienen el carácter de reservado así:

1. *Los relacionados con la defensa o seguridad nacionales.*
2. *Las instrucciones en materia diplomática o sobre negociaciones reservadas.*
3. *Los que involucren derechos a la privacidad e intimidad de las personas, incluidas en las hojas de vida, la historia laboral y los expedientes pensionales y demás registros de personal que obren en los archivos de las instituciones públicas o privadas, así como la historia clínica.*
4. *Los relativos a las condiciones financieras de las operaciones de crédito público y tesorería que realice la nación, así como a los estudios técnicos de valoración de los activos de la nación. Estos documentos e informaciones estarán sometidos a reserva por un término de seis (6) meses contados a partir de la realización de la respectiva operación.*
5. *Los datos referentes a la información financiera y comercial, en los términos de la Ley Estatutaria 1266 de 2008.*
6. *Los protegidos por el secreto comercial o industrial, así como los planes estratégicos de las empresas públicas de servicios públicos.*
7. *Los amparados por el secreto profesional.*
8. *Los datos genéticos humanos.*

En este caso, el artículo 19 de la ley *ibidem* también permite exceptuar y rechazar la solicitud de revelación de la información con carácter de reservado, esta vez con fundamento en las potenciales afectaciones que tendría su revelación para los siguientes intereses nacionales:

- a) *La defensa y seguridad nacional;*
- b) *La seguridad pública;*
- c) *Las relaciones internacionales;*
- d) *La prevención, investigación y persecución de los delitos y las faltas disciplinarias, mientras que no se haga efectiva la medida de aseguramiento o se formule pliego de cargos, según el caso;*
- e) *El debido proceso y la igualdad de las partes en los procesos judiciales;*
- f) *La administración efectiva de la justicia;*
- g) *Los derechos de la infancia y la adolescencia;*
- h) *La estabilidad macroeconómica y financiera del país⁴⁷;*
- i) *La salud pública.*

47 Vale la pena mencionar que esta excepción fue desarrollada en el artículo 2.1.1.4.2.2 del Decreto 1081 de 2015, y señala que para su aplicación se debe demostrar las circunstancias que pueden afectar la estabilidad macroeconómica y financiera, enunciado algunas como: (1) *Pueda afectar la estabilidad de la economía o los mercados, la eficacia de la política macroeconómica y financiera o el cumplimiento de las funciones de las entidades que tienen a su cargo el diseño y la implementación de estas políticas;* o, (2) *Esté relacionada con las labores de supervisión necesarias para garantizar la estabilidad del sistema financiero y la confianza del público en el mismo.*

De este modo, se extraen las siguientes conclusiones:

- i) El listado de información reservada señalado en el CPACA incluye en sus supuestos 3,5,6 y 7 situaciones no cobijadas en la Ley 1712 de 2014 por lo que el examen de esta excepción debe realizarse de manera conjunta con las dos normas.
- ii) A diferencia de la excepción consagrada en el artículo 18, esta no se fundamenta en la existencia de datos personales que puedan menoscabar un derecho fundamental concreto, sino en las consecuencias que su revelación puede tener para las materias en comentario.

Así, el criterio jurisprudencial⁴⁸ y legal⁴⁹ indica que cuando se busque invocar esta excepción el sujeto obligado deberá en el acto que la motiva mencionar:

- Identificar las disposiciones constitucionales o legales que disponen el carácter de reservado de la información⁵⁰.
- Un examen del potencial daño que pueda generarse con la divulgación a alguno de los derechos en cuestión, en términos de **realidad** del daño (es decir que no sea apenas remota la probabilidad de daño), **especificidad** (el daño debe ser claramente determinado y no apenas expresado de manera vaga o superflua), **probable** (es decir que no se apenas eventual su ocurrencia, sino que existan motivos y factores que acrediten su probabilidad de ocurrencia), y **significancia** (es decir que

se fundamente que la afectación al interés en particular puede ser sustancial que exceda el interés público de su publicidad no apenas mínima).

- Mencionar la duración, la cual no puede exceder un periodo de 15 años de acuerdo con el artículo 22 de la ley *ibidem* contados a partir del periodo en que se generó la información⁵¹.
- Para el caso de las literales a), b) y c) listado en la ley, corresponderá exclusivamente al jefe de la dependencia o área responsable de la generación, posesión, control o custodia de la información, o funcionario o empleado del nivel directivo que, por su completo e integral conocimiento de la información pública, pueda garantizar que la calificación sea razonable y proporcionada⁵².

2.1. Reglas de divulgación total y parcial:

Según lo señalado en la jurisprudencia constitucional, reflejado posteriormente en el reglamento, la limitación al derecho al acceso a la información pública no puede ser de tal entidad que “*el secreto de un documento público no puede llevarse al extremo de mantener bajo secreto su existencia*”⁵³, así mismo la limitación en todo caso debe permitir: “*que sea posible conocer aquellos apartes no protegidos por excepciones o reservas constitucionales o legales, con lo cual se garantiza el principio de máxima divulgación*”⁵⁴.

De allí que en el artículo 21 de la Ley *ibidem* se establezca que: “*En aquellas circunstancias en que la totalidad de la*

48 Véase Sentencia C 274 de 2013.

49 Véase artículo 25 Ley 1437 de 2011.

50 Véase artículo 2.1.1.4.3.1. del Decreto *ibidem*.

51 Véase artículo 2.1.1.4.2.3. del Decreto *ibidem*.

52 Véase artículo 2.1.1.4.2.1. del Decreto 1081 de 2015.

53 Véase sentencia C 491 de 2022, citando a la sentencia T 216 de 2004.

54 Véase sentencia C 274 de 2013.

información contenida en un documento no esté protegida por una excepción contenida en la presente ley, debe hacerse una versión pública que mantenga la reserva únicamente de la parte indispensable. La información pública que no cae en ningún supuesto de excepción deberá ser entregada a la parte solicitante, así como ser de conocimiento público”.

Por tanto, bajo el artículo en comento establece la aplicación práctica del principio de máxima divulgación, de tal manera que los sujetos obligados deben crear versiones públicas de los documentos que: i) puedan ser revelados en su totalidad por no concurrir ninguna excepción a su divulgación en ellos y ii) puedan ser revelados parcialmente, pues no todo el documento contiene información que cuya revelación y divulgación pueda ser exceptuada.

En el caso de divulgaciones parciales, el sujeto obligado podrá realizar la divulgación del documento tachando, anonimizando o suprimiendo la información que no puede difundirse o creando un expediente con la información pública que si puede ser divulgada, y deberá preparar la fundamentación al interior del documento en donde señale los fundamentos constitucionales y legales por los que retiene los datos que no puede divulgar⁵⁵.

2.2. Reglas de acceso a la información pública que contenga datos personales o sensibles (ley 1581 de 2012) o datos semiprivados o privados (ley 1266 de 2008)

Según lo visto, los sujetos obligados pueden exceptuar el acceso a la información pública bajo ciertos parámetros. Sin embargo, esto no significa que en todo caso la información pública que tenga información relativa a datos personales o datos semiprivados o privados o reservada se encuentre en posibilidad de ser exceptuada y mucho menos no pueda ser accedida ni transmitida.

Se repite, la regla general es el principio de máxima divulgación, de allí que el Decreto 103 de 2015, incorporado en el Decreto único del Sector Presidencia-1081 de 2015, establezca que el acceso a esta clase de información requiere de un lado que no concurren ninguna de las circunstancias descritas en el artículo 18 de la Ley 1712 de 2014 ya mencionadas, y, de otra parte:

- d) *Respecto de la información pública clasificada*⁵⁶: se podrá acceder a ella siempre que exista alguna de las siguientes circunstancias: i) concorra alguna de las excepciones consagradas en los artículos 6° y 10 de la ley 1581 de 2012 ya explicadas; o ii) medie autorización del titular del dato; o iii) medie autorización del titular, a los datos semiprivados, privados y sensibles contenidos en documentos públicos solo podrá accederse por decisión de autoridad jurisdiccional o de autoridad pública

55 Véase artículo 2.1.1.4.3.2. del Decreto *ibidem*.

56 Véase artículos 2.1.1.4.1.1 y 2.1.1.4.1.2. del Decreto 1081 de 2015.

o administrativa competente en ejercicio de sus funciones⁵⁷.

En este sentido lo ha interpretado la Corte Constitucional al indicar que:

- e) *Respecto de la información pública que contenga información de datos personales de menores de edad*⁵⁸: se permitirá el acceso siempre que se trate de datos de naturaleza pública sobre los menores o que siendo personales o sensibles, su transmisión sea necesaria para la garantía del interés superior del menor en los términos del artículo 7 de la ley 1581 de 2012.

2.3. Entidades excepcionadas de la aplicación de la reserva legal por tratarse de información confidencial o reservada:

De manera general legislación nacional permite que las autoridades judiciales, legislativas y administrativas que sean constitucional o legalmente competentes puedan acceder a la información incluso cuando tienen el carácter de reservado⁵⁹. De ese modo, existen normas constitucionales y leyes habilitantes para que ciertas entidades (e.i. Contraloría General de la República⁶⁰) puedan acceder a la información de otros sujetos obligados incluso cuando pueda ser considerada reservada o clasificada siempre que dicha facultad se encuentre expresa en la ley.

En primer lugar, no se trata de la solicitud de cualquier autoridad, sino de aquella facultada de forma específica para ello. La aparente generalidad con que la disposición se refiere a autoridades “judiciales, legislativas y administrativas”, no lo es en realidad, toda vez que la misma norma estatutaria estipula que la solicitud de información o documentos reservados debe provenir de autoridades (i) constitucional y legalmente competentes para ello y que (ii) debe tener conexidad con el ejercicio de las funciones de estas autoridades. En otras palabras, no es que la inoponibilidad de la reserva pueda invocarse por cualquier autoridad judicial, legislativa o administrativa para cualquier asunto y sin mayor motivación; por el contrario, el levantamiento de la reserva que implica la solicitud de tales funcionarios exige que se trate de cuestiones relacionadas con sus funciones, esto es, con las competencias que ostentan y que dicha información la requieren para su debido ejercicio (Sentencia C 951 de 2014).

57 Respecto de la expresión “entidad competente en ejercicio de sus funciones”, el Consejo de Estado en concepto 2458 del 6 de mayo de 2021 mencionó que no valen expresiones genéricas o solicitudes de acceso masivo a toda clase de datos, pues en todo caso la solicitud debe ser específica y relacionarse la función concreta que pretende desarrollar la entidad con base en la información solicitada acotada a la actividad particular que pretende desempeñar: “Concluye entonces la Sala, que en ejercicio de la función preventiva la PGN no puede acceder masivamente a los datos personales (privados, semiprivados y sensibles) que reposan en una base de datos administrada por una entidad pública, o por particulares que cumplan funciones públicas, puesto que tal solicitud no corresponde a una «clara y específica competencia funcional» que le haya sido otorgada por la ley.”

58 Véase artículo 2.1.1.4.1.2. del Decreto 1081 de 2015.

59 Véase artículo 27 CPACA que establece: “Inaplicabilidad de las excepciones. El carácter reservado de una información o de determinados documentos, no será oponible a las autoridades judiciales, legislativas, ni a las autoridades administrativas que, siendo constitucional o legalmente competentes para ello, los soliciten para el debido ejercicio de sus funciones. Corresponde a dichas autoridades asegurar la reserva de las informaciones y documentos que lleguen a conocer en desarrollo de lo previsto en este artículo.”

60 Según el artículo 136 Ley 1955 de 2019: “Artículo 136. Acceso a la Información. La Contraloría General de la República para el cumplimiento de sus funciones, tendrá acceso sin restricciones a los sistemas de Información o bases de datos de las entidades públicas y privadas que dispongan o administren recursos y/o ejerzan funciones públicas. La reserva legal de información o documentos no le será oponible a la Contraloría General de la República y se entenderá extendida exclusivamente para su uso en el marco de sus funciones constitucionales y legales.”.

De esta manera, **frente al primer requisito**, se tiene que en principio las autoridades que cuentan con una competencia desde el punto de vista constitucional para acceder a la información reservada son las indicadas en el artículo 15 C.P., es decir: las autoridades tributarias (lo cual incluye a la DIAN), las que ejercen funciones judiciales y aquellas autoridades administrativas que ejercen funciones de inspección, vigilancia y control incluyendo los organismos de control⁶¹.

Ahora, **frente al segundo requisito**, se debe tratar de asuntos que tengan relación con procesos y actuaciones específicas de las que esté conociendo la autoridad en desarrollo de sus funciones y no de manera general, indeterminada o integral a todas las materias protegidas por la reserva. Por lo que la petición de información reservada debe ser realizada por la autoridad competente, y debe referirse a un asunto específico del que esté conociendo dentro de su esfera de competencia, para el cual requiere de dicha información o documentos.

En desarrollo de lo mencionado, la Superintendencia de Industria y Comercio⁶²-SIC ha conceptuado sobre el particular señalando que toda entidad pública que se encuentre excepcionada de la aplicación de las reservas consagradas en la ley 1712 de 2014 deberá:

- a) Fundamentar la solicitud de acceso en términos de necesidad y pertinencia de los datos recolectados por la entidad exceptuada para cumplir sus funciones constitucionales y legales, señalando de manera precisa la relación de medio a fin entre la información solicitada y la función legal requerida.
- b) La entidad solicitante cuente con un sistema de administración de riesgos asociados al tratamiento de datos personales reservados -sensibles, privados, semiprivados. Para lo cual puede verificarse que dicho sistema esté acorde con la “Guía para la implementación del principio de responsabilidad demostrada (Accountability)” creada por la SIC⁶³, lo anterior con el fin de garantizar que la entidad en comento mantenga la confidencialidad de la información clasificada o reservada⁶⁴.

3. Sanciones por el incumplimiento de las normas en materia de protección de datos.

Ahora bien, las normas en comento se complementan con normas sancionatorias en materia de revelación de datos personales o de supresión de información pública que ha debido ser revelada así:

61 Según lo indicó la Corte Constitucional en la sentencia C 951 de 2014: “En efecto, el artículo 15 de la Constitución consagra la inviolabilidad de los documentos privados en consonancia con el derecho a la intimidad. Al mismo tiempo, establece tres supuestos en los cuales no se puede oponer a las autoridades la reserva sobre documentos privados, cuales son, los requeridos para efectos: 1) tributarios; 2) judiciales; e 3) inspección, vigilancia e intervención del Estado. Esto significa, que constitucionalmente, las autoridades que pueden tener ese acceso privilegiado a información y documentos reservados son únicamente las autoridades tributarias, las que ejercen funciones judiciales y aquellas autoridades administrativas que ejercen funciones de inspección, vigilancia y control. Al respecto, cabe observar que la expresión “autoridades administrativas” contenida en el artículo 27 corresponde a un género dentro de la administración pública que incluye a los organismos de control.”

62 Véase Concepto 19-162799-2-0 del 29 de julio de 2019.

63 Disponible en: <https://www.sic.gov.co/noticias/guia-para-la-implementacion-del-principio-de-responsabilidad-demostrada>

64 En los términos de lo señalado en el artículo del Decreto 1081 de 2015: “Si un sujeto obligado remite o entrega información pública calificada como clasificada o reservada a otro sujeto obligado, deberá advertir tal circunstancia e incluir la motivación de la calificación, para que este último excepcione también su divulgación”.

Clase de norma violada	Consecuencia legal personas de naturaleza privada	Consecuencia legal entidades públicas	Consecuencias legales comunes
Revelación sin autorización o en violación de las obligaciones en materia de datos personales protegidos bajo Ley 1581 de 2012:	Sanciones impuestas por la Superintendencia de Industria y Comercio-SIC⁶⁵: a) <i>Multas de carácter personal e institucional hasta por el equivalente de dos mil (2.000) salarios mínimos mensuales legales vigentes al momento de la imposición de la sanción. Las multas podrán ser sucesivas mientras subsista el incumplimiento que las originó;</i> b) <i>Suspensión de las actividades relacionadas con el Tratamiento hasta por un término de seis (6) meses. En el acto de suspensión se indicarán los correctivos que se deberán adoptar;</i> c) <i>Cierre temporal de las operaciones relacionadas con el Tratamiento una vez transcurrido el término de suspensión sin que se hubieren adoptado los correctivos ordenados por la Superintendencia de Industria y Comercio;</i> d) <i>Cierre inmediato y definitivo de la operación que involucre el Tratamiento de datos sensibles;</i>	Sanciones determinadas por la Procuraduría General de la Nación-PGN en ejercicio de la función sancionadora en el marco de la Ley 1952 de 2019⁶⁶ (Código General Disciplinario) individualizadas para los servidores públicos que hayan violado la norma en materia de protección de datos personales.	Sanción impuesta por la justicia penal⁶⁷: El que, sin estar facultado para ello, con provecho propio o de un tercero, obtenga, compile, sustraiga, ofrezca, venda, intercambie, envíe, compre, intercepte, divulgue, modifique o emplee códigos personales, datos personales contenidos en ficheros, archivos, bases de datos o medios semejantes, incurrirá en pena de prisión de cuarenta y ocho (48) a noventa y seis (96) meses y en multa de 100 a 1000 salarios mínimos legales mensuales vigentes.

65 Véase artículo 23 Ley 1581 de 2012.

66 De acuerdo con el artículo 48 pueden ser: 1. Destitución e inhabilidad general de diez (10) a veinte (20) años para las faltas gravísimas dolosas. 2. Destitución e inhabilidad general de ocho (8) a diez (10) años para las faltas gravísimas realizadas con culpa gravísima. 3. Suspensión en el ejercicio del cargo de tres (3) a dieciocho (18) meses e inhabilidad especial por el mismo término para las faltas graves dolosas. 4. Suspensión en el ejercicio del cargo de uno (1) a doce (12) meses para las faltas graves culposas. 5. Multa de diez (10) a ciento ochenta (180) días del salario básico devengado para la época de los hechos para las faltas leves dolosas. 6. Amonestación escrita para las faltas leves culposas.

67 Véase artículo 269F Código Penal.

Clase de norma violada	Consecuencia legal personas de naturaleza privada	Consecuencia legal entidades públicas	Consecuencias legales comunes
Revelación sin autorización o en violación de las obligaciones en materia de datos personales comerciales, financieros o de servicios en el marco de la Ley 1266 de 2008	Sanciones impuestas por la SIC⁶⁸: <i>Multas de carácter personal e institucional hasta por el equivalente a dos mil (2.000) salarios mínimos mensuales legales vigentes al momento de la imposición de la sanción, por violación a la presente ley, normas que la reglamenten, así como por la inobservancia de las órdenes e instrucciones impartidas por dicha Superintendencia. Las multas aquí previstas podrán ser sucesivas mientras subsista el incumplimiento que las originó.</i> <i>Suspensión de las actividades del banco de datos, hasta por un término de seis (6) meses, cuando se estuviere llevando a cabo la administración de la información en violación grave de las condiciones y requisitos previstos en la presente ley, así como por la inobservancia de las órdenes e instrucciones impartidas por las Superintendencias mencionadas para corregir tales violaciones.</i> <i>Cierre o clausura de operaciones del banco de datos cuando, una vez transcurrido el término de suspensión, no hubiere adecuado su operación técnica y logística, y sus normas y procedimientos a los requisitos de ley, de conformidad con lo dispuesto en la resolución que ordenó la suspensión. Cierre inmediato y definitivo de la operación de bancos de datos que administren datos prohibidos.</i>		
Ocultamiento, destrucción o alteración de la información pública amparada bajo la Ley 1712 de 2014.	Sanción impuesta por los jueces penales⁶⁹: <i>El que destruya, suprima u oculte total o parcialmente documento público que pueda servir de prueba, incurrirá en prisión de treinta y dos (32) a ciento cuarenta y cuatro (144) meses.</i> <i>Si la conducta fuere realizada por un servidor público en ejercicio de sus funciones, se impondrá prisión de cuarenta y ocho (48) a ciento ochenta (180) meses e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas por el mismo término.</i> <i>Si se tratare de documento constitutivo de pieza procesal de carácter judicial, la pena se aumentará de una tercera parte a la mitad.</i>		

Fuente: creación propia.

68 Véase artículo 18 Ley 1266 de 2008.

69 Véase artículo 292 del Código Penal.

Téngase presente que para el caso de la información pública que ha debido ser exceptuada y fue revelada causando un perjuicio a los derechos fundamentales mencionados o a los intereses nacionales cobijados bajo la Ley 1712 de 2014 o el CPACA, podrán dar lugar no solo a las consecuencias sancionatorias mencionadas por parte de la PGN, sino a las consecuencias penales correspondiente en tanto se configure un delito (e.i. contra la seguridad nacional).

3. EFECTO DE LA LEY 1712 DE 2014 TRATAMIENTO DE LA INFORMACIÓN TRIBUTARIA

Situación previa a las leyes 1266 de 2008, 1581 de 2012, y 1712 de 2014:

En materia tributaria, la información tributaria comentada en el primer acápite encuentra una regulación en cuanto a la limitación a su acceso bastante rigurosa en el Estatuto Tributario (E.T.) de 1989. Así las normas más relevantes del estatuto en materia de información tributaria consagran que tanto las declaraciones⁷⁰ como el expediente por investigación⁷¹ en curso será reservada, y solo tendrá acceso el contribuyente o la persona expresamente autorizada por éste para acceder⁷² a él, solo consagrando algunas excepciones:

- i. Para el intercambio de información con otras entidades públicas para fines de investigación en materia de lavado de activos, con la fiscalía general de la Nación⁷³.
- ii. En el marco de procesos penales, cuando la correspondiente autoridad lo decrete como prueba en la providencia respectiva⁷⁴.
- iii. Para efectos de los tributos nacionales, departamentales o municipales se puede intercambiar información con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Ministerio De Salud y Protección Social, el Departamento Nacional de Planeación (DNP), la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), la Unidad de Gestión Pensional y de Parafiscales (UGPP) y las autoridades tributarias municipales y departamentales⁷⁵.
- iv. Para la realización de cruces en materia de cumplimiento de pago de aportes parafiscales con el Instituto de Seguros Sociales, I.S.S. (hoy en día Nueva EPS), el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, I.C.B.F., el Servicio Nacional de Aprendizaje, SENA⁷⁶.
- v. Para propósitos estadísticos y el desarrollo de encuestas económicas con el Departamento Administrativo Nacional de Estadística – DANE⁷⁷.
- vi. Para propósitos de procesos de contratación administrativa ante el Instituto Nacional de

70 Véase artículo 583 del E.T.

71 Véase artículos 693, 729 y 849–4 del E.T.

72 Véase artículo 584 del E.T.

73 Véase artículo 583 E.T.

74 Véase artículo 583 E.T.

75 Véase artículo 585 E.T.

76 Véase artículo 587 E.T.

77 Véase artículo 587–1 E.T.

Concesiones-INCO, hoy en día la Agencia Nacional de Infraestructura⁷⁸.

- vii. Por solicitud directa de gobiernos extranjeros con base en acuerdos de reciprocidad, se podrá suministrar información tributaria en el caso en que se requiera para fines de control fiscal o para obrar en procesos fiscales o penales⁷⁹.

Como se puede observar, la posibilidad de acceder a la información tributaria está restringida a los casos en mención, reflejando una tendencia de divulgación limitada en favor del derecho a la intimidad⁸⁰ de los obligados tributarios que entregan información a la DIAN. Ahora bien, la jurisprudencia constitucional ha tenido la oportunidad de evaluar las normas que regulan de manera estricta el acceso a la información tributaria por parte de terceros y otras entidades públicas y judiciales distintas a las mencionadas en anterioridad arribando a las siguientes conclusiones:

1. Las normas del estatuto solo permiten el acceso a la información tributaria en el marco de procesos judiciales siempre que se trate de un proceso penal, las demás clases de procesos no cuentan con el acceso a esta información⁸¹, puesto que corresponde al legislador establecer supuestos adicionales de revelación en el marco de su competencia constitucional⁸².
2. Todo manejo de información que realice la DIAN debe respetar el derecho al habeas data y limitado a la función puntual que misionalmente pretende desarrollar la entidad⁸³.
3. El deber de reporte de información comercial y financiera por parte de terceros requeridos por la DIAN cumple una finalidad constitucional legítima. En todo caso, los funcionarios deberán realizar un juicio de razonabilidad de la información solicitada, determinando si la información solicitada persigue una finalidad legítima y si es útil como medio para lograr la finalidad requerida⁸⁴.

78 Véase artículo *ibid*.

79 Véase artículo 693-1 del E.T.

80 Recuérdese que la reserva tributaria es una manifestación del derecho fundamental a la intimidad y al buen nombre, ya que protege la información personal y económica de los contribuyentes frente al acceso y divulgación por parte de terceros no autorizados

81 Así lo mencionó la sentencia Corte Suprema de justicia 2100 del 9 de agosto de 1990 en donde se mencionó que: “Otra cosa es que el legislador, al determinar los casos en los que es posible el registro de los papeles privados, restrinja tal posibilidad, en asuntos determinados (...) En consecuencia, restringir ese sentido probatorio al campo penal, como lo hace la norma acusada, no puede ser factor de inconstitucionalidad”

82 Véase sentencia C 489 de 1995 en donde se mencionó: “la ley podrá optar por levantar el sigilo fiscal en las causas en las que se debata la existencia de una relación laboral o de una obligación alimentaria, en cuyo caso se restringe legítimamente el alcance del derecho a la intimidad económica. Al hacerlo, respecto de los procesos penales, no se ha renunciado a ordenar legislativamente el levantamiento de la reserva en otros procesos, lo que bien podrá decidirse en el futuro”.

83 Véase sentencia C 540 de 1996 en donde se menciona: “La disposición examinada será declarada constitucional solamente bajo el entendimiento de que la tarea de recopilación de datos por parte del centro se restrinja a las informaciones financieras necesarias para la supervisión del comportamiento tributario de la persona, y de que se cumpla con los principios rectores del habeas data”.

84 Véase sentencia C1147 de 2001 en donde señaló: “La Corte no desconoce el hecho de que la DIAN debe contar con las herramientas jurídicas que le permitan cumplir con sus funciones constitucionales y legales, también, en el ámbito de Internet. Sin embargo, el desarrollo de esta facultad, que en el presente caso se concreta en la posibilidad de pedir información a los agentes materiales sobre las transacciones económicas que realizan a través de la red, debe concordar con la Constitución, de manera que cuando resulten comprometidos derechos fundamentales de los usuarios, en esta oportunidad la intimidad y el habeas data, debe analizarse si tal medida es razonable y proporcionada en términos constitucionales”.

4. La información recaudada por la DIAN de manos de particulares debe conservarse al interior de la entidad y ser utilizada por otras entidades públicas solamente en lo tocante a sus funciones de recaudación de impuestos, pues de quedar en manos de particulares se puede generar una vulneración clara al derecho al habeas data⁸⁵.
5. La autorización consagrada en el artículo 15 de la C.P. a la DIAN para acceder, tratar, recolectar y procesar datos con efectos estrictamente tributarios, es decir, de índole financiera y fiscal, es precisamente con la finalidad de determinar consecuencias tributarias, y por tanto no pueden circular por fuera del estado con fines diferentes⁸⁶.

Situación posterior a la expedición de las leyes en materia de protección de datos y acceso a la información pública:

A raíz de la expedición de las leyes 1266 de 2008, 1581 de 2012 y 1712 de 2014, la DIAN ha expedido diferentes actos administrativos en los que trata de incorporar su contenido a la relación con terceros y entidades públicas frente a la información tributaria administrada. De este modo se tienen las siguientes regulaciones vigentes:

a) Circular 1 del 25 de enero de 2019

Bajo esta circular se imprime el tratamiento de los datos personales y sensibles amparados bajo la ley 1581 de 2012 a todas las actividades en donde la DIAN en cumplimiento de sus funciones y competencias, almacene, procese, use, transmita o transfiera información que contenga, datos personales.

Así, los datos personales suministrados tanto por los titulares como por los terceros en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, aduaneras o cambiarias administradas por la DIAN, podrán ser objeto de tratamiento para el cumplimiento de las funciones de control y fiscalización que le han sido asignadas, sin necesidad de solicitar autorización previa, expresa e informada del titular.

En ese sentido, la DIAN puede desplegar las siguientes actividades sin autorización del titular de datos personales:

1. Aplicar las excepciones a la autorización previa señaladas en el artículo 10 de la ley *ibidem* para requerir a terceros que almacenen o cuenten con información respecto del titular por parte de la autoridad en ejercicio de sus funciones legales.

85 Véase sentencia C 993 de 2004: “La Corte llama la atención sobre la manera como la ley toca el tema de la caducidad del dato. Una cosa es que el dato circule al interior del Estado, entre los órganos encargados de recaudar impuestos y otra distinta es que circule por fuera del Estado, en manos de particulares y lo que es más grave que sea el Estado quien alimente con su información las bases de datos de los particulares, entregando la información que los particulares le han dado solo para efectos tributarios (...) La norma demandada, permite que los datos obtenidos por la DIAN sean divulgados a terceros sin el consentimiento del contribuyente, lo que vulnera la confianza depositada por este en la administración pública. El consentimiento del particular debe ser previo, expreso e informado”.

86 Véase sentencia C 981 de 2005: “Adicionalmente, debe distinguirse cuando el dato se pone en circulación al interior del Estado, entre las entidades encargadas de recaudar los impuestos a fin de controlar la respectiva carga impositiva, lo cual no contraría la Constitución, siempre y cuando se respete el derecho de las personas de conocer, actualizar y rectificar tales datos, pero sin que deba mediar su autorización para ello pues se trata de la colaboración armónica que debe mediar entre los diferentes órganos del Estado con el fin de proteger el patrimonio público. Datos de las personas recolectados y procesados para fines tributarios, que por lo tanto no pueden circular por fuera del Estado con fines diferentes, es decir, la administración no puede ponerlos en circulación colocándolos en manos de particulares, so pena de contrariarse la Constitución”.

2. Aplicar las excepciones a la autorización previa en materia de datos sensibles consagradas en el artículo 6 de la ley *ibidem* garantizando su aplicación íntegra.
3. Intercambiar información de datos personales con autoridades públicas, organismos de control y autoridades judiciales cuando la soliciten en ejercicio de sus funciones, o por disposiciones legales aplicables. Para el intercambio con los demás entes públicos, deberán suscribirse previamente convenios o acuerdos de intercambio de información, con sus respectivos protocolos de seguridad para garantizar el adecuado tratamiento de los datos.
4. En materia de intercambio internacional de información se indica que *en la medida en que se suscriban tratados internacionales en los cuales la República de Colombia sea parte, con fundamento en el principio, de reciprocidad, y que estos se implementen a través de la DIAN, se podrá intercambiar datos personales sin previa autorización de los titulares. En todo caso, se adelantarán conforme a la normatividad vigente para la transferencia internacional de datos y los países receptores de la información deberán garantizar los niveles adecuados de protección de datos, y de seguridad de la información transferida.*

La ausencia de autorización previa del titular relación con las funciones de carácter misional de la DIAN, no la sustraen del cumplimiento de los deberes como responsable o encargado del tratamiento, y no significa que la información personal pueda ser divulgada libremente, pues los documentos e información que involucren derechos a la privacidad e intimidad de las personas gozan de reserva de conformidad con la Constitución y la ley.

Ahora, frente a la veracidad de la información que reposa en la DIAN, se indica que asegurar la calidad, veracidad y actualización de los datos personales que conserve y administre la DIAN son responsabilidad del titular de los mismos. Por lo que en la medida en que este informe

de las novedades presentadas, la entidad realizará su modificación o actualización

Por último, en lo referente a datos sensibles, la DIAN deberá informar al titular que por tratarse de datos sensibles no está obligado a autorizar su tratamiento. Adicionalmente deberá informar de forma explícita y previa el objeto del tratamiento, su finalidad y el deber de obtener su consentimiento expreso.

b) Circular 026 del 3 de noviembre de 2020

Bajo esta regulación se busca dotar de aplicación práctica la Ley 1712 de 2014 a los distintos procesos en que se solicite acceso a la información en poder de la DIAN en calidad de sujeto obligado. Así la circular exige de los funcionarios responsables en cada proceso los siguientes deberes sin los cuales no se da cumplimiento a lo señalado en la ley *ibidem*:

1. Deber de interpretación: el funcionario responsable, en la interpretación de la solicitud que debe tramitar o responder, o al establecer los procedimientos internos para asegurar el derecho de acceso a la información, **no debe establecer requisitos o etapas previas cuyo agotamiento pueda utilizarse para dilatar de manera irrazonable o desproporcionada el ejercicio de este derecho, sino dar una respuesta en forma precisa, completa y en el menor tiempo posible.**
2. Deber de crear el registro de activos de información: la DIAN deberá crear y mantener actualizado el Registro de Activos de Información haciendo un listado de: a) Todas las categorías de información publicada por el sujeto obligado; b) Todo registro publicado; c) Todo registro disponible para ser solicitado por el público. Los listados de información reservada y clasificada publicados en el sitio de transparencia de la página web de la entidad, son indicativos y no constituyen por sí mismos fuente legal para catalogar la naturaleza de la información, tampoco exoneran al funcionario competente para fundamentar su respuesta en el marco del

procedimiento establecido en la regulación en materia de trámites de derecho de petición.

Del mismo modo, la mencionada circular establece pautas respecto de la información que la DIAN puede solicitar a otras entidades públicas aun cuando esta sea reservada por tratarse de una entidad exceptuada según se mencionó en el **acápito II** al indicar que podrá solicitar esta clase de información siempre que se argumente el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- i. *La competencia de la autoridad solicitante.*
- ii. *La naturaleza de la información solicitada, distinguiendo entre las dos categorías de información: pública y privada, en la medida que el acceso a la información pública se rige por el principio de máxima publicidad (artículo 74 de la C.P.), mientras que la información y documentos privados, no son de acceso público, en virtud de lo estipulado en el artículo 15 de la Carta Política y solo en las situaciones previstas se podrá acceder a los documentos e información, es decir, procesos o actuaciones específicas, de las que esté conociendo la autoridad en ejercicio de sus competencias.*
- iii. *Se deberá informar sobre la necesidad, finalidad y pertinencia de la información, así como las medidas de protección que adoptará para garantizar la obligación de reserva y límites a su divulgación.*

La DIAN deberá exigir el cumplimiento de estos mismos requisitos para aquellas entidades exceptuadas que soliciten el acceso a la información reservada o clasificada por parte de la DIAN.

Ahora bien, frente a la manera en la que la DIAN puede otorgar acceso a la información tributaria que sobre ella reposa, vale la pena hacer las siguientes aclaraciones frente a cada tipo de documento con base en lo señalado en la circular en comentario

- a) *Declaraciones tributarias: en la circular se indica que, por su naturaleza, las declaraciones tributarias son documentos privados elaborados por los*

contribuyentes. Así, por contener información privada financiera del contribuyente, las declaraciones gozan de reserva de conformidad con el artículo 583 del Estatuto Tributario antes citado. Igualmente, se encuentran amparadas por el artículo 15 de la C.P. que establece el derecho fundamental a la intimidad, en este caso la intimidad económica, que solo puede ser revelada para efectos tributarios y levantada exclusivamente en los casos que señala el mismo artículo (procesos penales y para fines de control de lavado de activos).

- b) *Declaraciones aduaneras: si bien no existe una reserva legal sobre la información de las declaraciones aduaneras, no debe perderse de vista que las mismas, así como la información de los obligados aduaneros pueden contener datos personales que se encuentran protegidos por el derecho a la intimidad, por lo cual para la atención de estas solicitudes se deberán observar los lineamientos generales establecidos en las Leyes Estatutarias 1266 de 2008 (información financiera y comercial), 1581 de 2012 (protección de datos personales), 1712 de 2014 (transparencia y acceso a la información pública), así como en sus decretos reglamentarios y los lineamientos establecidos en la presente circular, con el fin de prevenir un potencial daño a derechos de personas naturales o jurídicas y comprometer la responsabilidad de la entidad por el tratamiento indebido de los mismos.*
- c) *Expedientes: Los expedientes de recursos solo podrán ser examinados por el contribuyente o su apoderado, legalmente constituido, o abogados autorizados mediante memorial presentado personalmente por el contribuyente. Las investigaciones que se adelanten por el incumplimiento de las obligaciones cambiarias solo podrán ser examinadas por el interesado o su apoderado legalmente constituido. Las actuaciones y la información contenida dentro de la respectiva investigación se considerarán reservadas, salvo las excepciones consagradas en el artículo 583 del E.T. En todo caso la información suministrada debe garantizar el respeto a la intimidad, consagrado en la Constitución Política. (Artículo 8o del Decreto 2245 de 2011). Quienes tengan acceso al expediente que*

contenga una investigación administrativa cambiaria, están obligados a guardar la reserva debida sobre los documentos que allí reposen y tengan carácter reservado conforme la Constitución o la ley.

- d) Información exógena de terceros: En relación con la información exógena, la doctrina oficial de la entidad ha interpretado, que además de su carácter reservado, esta se encuentra protegida por el derecho a la intimidad financiera de sus titulares y su uso, en virtud del principio de finalidad, se restringe a la determinación de los tributos.
- e) Estados de cuenta de los contribuyentes: recibos de pago y el estado de cuenta en general tienen la protección de la reserva que rodea la información tributaria (Concepto 090058 de noviembre 26 de 1996 y Oficio 022859 del 9 de abril de 2014). Los acuerdos de pago celebrados por los contribuyentes con la DIAN gozan de la reserva contemplada en el artículo 849-4 del Estatuto Tributario (Concepto 044060 del 1 de diciembre de 1999).
- f) Información contenida en el RUT: no tiene el carácter de registro público, por lo cual su información no es de libre consulta y su contenido está limitado para los fines de su creación (artículo 555-2 del E.T.), con las excepciones que la ley impone en cuanto a su divulgación. En el RUT se registra la información relacionada con la identificación, ubicación y clasificación de los sujetos obligados de los impuestos que administra la DIAN. Por lo cual, la entidad en calidad de responsable de la información se encuentra obligada a aplicar los principios y parámetros establecidos en las Leyes Estatutarias 1266 de 2008, 1581 de 2012 y 1712 de 2014 y sus decretos reglamentarios, en relación con las restricciones al uso y divulgación. A partir del 1 de enero de 2013, para efectos fiscales del orden nacional y territorial se deberá tener como información básica de

identificación, clasificación y ubicación de los clientes, la utilizada por el Sistema Informático Electrónico Registro Único Tributario (RUT) que administra la DIAN, conservando la misma estructura y validación de datos. Para el ejercicio de las funciones públicas antes mencionadas, el artículo 63 del Decreto Ley 0019 de 2012 señaló que la información contenida en el RUT podrá ser compartida con las entidades públicas y los particulares que ejerzan funciones públicas. En relación con la información básica que puede ser compartida para el ejercicio de las anteriores funciones, la doctrina de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales contenida en el Oficio 039078 del 20 de junio de 2012, concluyó que es la relacionada con la identificación (NIT, nombres, apellidos, razón social) y la ubicación (correo electrónico, teléfono, dirección, municipio, departamento, país*), previo el cumplimiento de las formas, condiciones, reserva y requisitos para el suministro, manejo, uso y salvaguarda de la información.

En este punto, vale la pena hacer la pena mencionar que la circular no parece incluir los supuestos de divulgación contemplados en la Ley 1712 de 2014 en conexión con lo indicado en la Ley 1266 de 2008 en materia de datos personales financieros, comerciales y de servicios y en la Ley 1581 de 2012 en materia de los demás datos personales y sensibles.

Por lo anterior, se recomienda tener en cuenta que aun cuando la normativa tributaria establece un cerco restringido al acceso de la información, esta se debe armonizar con la Ley 1712 de 2014 que flexibiliza el acceso a esta información. Esto en tanto se trata de una ley posterior especial en el manejo de la información pública y debe primar en su aplicación en cada caso particular⁸⁷.

87 Véase Artículos 2 ley 153 de 1887: “La ley posterior prevalece sobre la ley anterior. En caso de que una ley posterior sea contraria a otra anterior, y ambas preexistentes al hecho que se juzga, se aplicarán la ley posterior.” Y artículo 3: “Estímese insubsistente una disposición legal por declaración expresa del legislador, o por incompatibilidad con disposiciones especiales posteriores, ó por existir una ley nueva que regula íntegramente la materia a que la anterior disposición se refería”.

En ese sentido, al aplicar la Ley 1712 de 2014 se tiene que en cada caso particular se recomienda que el funcionario deberá observar si al interior de la solicitud existen motivos para considerar que se puede dar acceso a la información dependiendo de:

- i) Si se trata de una autoridad administrativa, judicial o legislativa competente y cumple con los requisitos para la aplicación del artículo 27 del CPACA reseñado en el acápite ii.
- ii) Si se trata de una persona natural o jurídica de naturaleza privada diferente del titular del dato personal o personal financiero o comercial a la DIAN, si se encuentra incurso de alguna de las causales establecidas en el artículo 5 de la ley 1266 de 2008 para el dato personal financiero o comercial o de servicios, o en los artículos 6 y 10 para el caso de datos personales distintos a los mencionados.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

De acuerdo con lo reseñado, en principio la normativa del Estatuto Tributario se orienta en una postura pro-confidencialidad de la información tributaria, dado que regula de forma particular supuestos específicos en que la información tributaria puede ser compartida con entidades al interior del Estado y con particulares exclusivamente autorizados por el titular del dato entregado a la DIAN. Por otra parte, la normativa posterior en materia de protección de datos personales, de información financiera y revelación de información pública se orienta por establecer criterios de evaluación general que deben ser evaluados caso a caso ya sea para dar acceso a la información que contiene datos personales, o para negar acceso a la información pública por considerarse clasificada o reservada.

Como se observa, las corrientes legislativas que inspiran las normas que interactúan en materia de tratamiento e intercambio de información tributaria

se ubican en posiciones antagónicas a primera vista. Sin embargo, es necesario armonizar estas normas con el fin de salvaguardar los derechos en pugna en mayor o menor medida. Actualmente, las normas que protegen el derecho a la intimidad en Colombia admiten flexibilizaciones que no se encontraban disponibles al momento de la promulgación de las normas que protegían la intimidad tributaria, de allí que sea necesario adaptar la reglamentación interna de la DIAN con el fin de incorporar el nuevo momento legislativo y constitucional a los procedimientos y solicitudes de información.

Para lo anterior, se propone el siguiente formulario (**anexo 1**) de toma de decisiones para que los funcionarios al interior de la DIAN lo practiquen en las evaluaciones que realicen ante cada solicitud presentada de acceso a información tributaria con el fundamento legal correspondiente.

REFERENCIAS

Superintendencia de Industria y Comercio. (2015, mayo 28). *Guía para la implementación del Principio de Responsabilidad Demostrada (Accountability)*. <https://www.sic.gov.co/noticias/guia-para-la-implementacion-del-principio-de-responsabilidad-demostrada>

Nakayama, K. (2021). *Public disclosure of taxpayer information as a measure to improve tax compliance*. International

Monetary Fund. <https://doi.org/10.5089/APTBV27N03.073.CH001>

OCDE/PNUD. (2012). *Confidentiality of tax information*. Tax Inspectors Without Borders. Recuperado el 1 de octubre de 2024 de <https://www.tiwb.org/get-involved/experts/confidentiality-of-tax-information/>

Leyes

Asamblea Nacional Constituyente. (1991). *Constitución Política de Colombia*. Bogotá, Colombia.

Congreso de la República de Colombia. (2008). *Ley 1266 de 2008*, por la cual se dictan disposiciones generales sobre habeas data y se regula el manejo de la información contenida en bases de datos personales. *Diario Oficial*, No. 47.219.

Congreso de la República de Colombia. (2012). *Ley 1581 de 2012*, por la cual se dictan disposiciones generales para la protección de datos personales. *Diario Oficial*, No. 48.587.

Congreso de la República de Colombia. (2014). *Ley 1712 de 2014*, por la cual se crea la Ley de Transparencia y del

Derecho de Acceso a la Información Pública Nacional y se dictan otras disposiciones. *Diario Oficial*, No. 49.084.

Congreso de la República de Colombia. (2011). *Ley 1437 de 2011*, Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA). *Diario Oficial*, No. 47.956.

Congreso de la República de Colombia. (2000). *Ley 599 de 2000*, Código Penal. *Diario Oficial*, No. 44.097.

Congreso de la República de Colombia. (1989). *Estatuto Tributario Nacional*, Decreto 624 de 1989. *Diario Oficial*, No. 38.756.

Decretos y reglamentos

Presidencia de la República de Colombia. (2015). *Decreto 1074 de 2015*, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Comercio, Industria y Turismo. *Diario Oficial*, No. 49.523, 26 de mayo de 2015.

Presidencia de la República de Colombia. (2015). *Decreto 1081 de 2015*, por medio del cual se expide el Decreto Reglamentario Único del Sector Presidencia de la

República. *Diario Oficial*, No. 49.523, 26 de mayo de 2015.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2019, enero 25). *Circular No. 000001 de 2019*.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2020, noviembre 3). *Circular No. 000026 de 2020*.

Sentencias

Corte Constitucional de Colombia. (1995). Sentencia C-489 de 1995.

Corte Constitucional de Colombia. (1996). Sentencia C-540 de 1996.

Corte Constitucional de Colombia. (2001). Sentencia C-1147 de 2001.

Corte Constitucional de Colombia. (2004). Sentencia C-993 de 2004.

Corte Constitucional de Colombia. (2011). Sentencia C-748 de 2011.

Corte Constitucional de Colombia. (2002). Sentencia T-729 de 2002.

Corte Constitucional de Colombia. (2007). Sentencia T-559 de 2007.

Corte Constitucional de Colombia. (2008). Sentencia T-547 de 2008.

Corte Constitucional de Colombia. (2008). Sentencia T-1137 de 2008.

Corte Constitucional de Colombia. (2013). Sentencia C-274 de 2013.

Corte Constitucional de Colombia. (1992). Sentencia T-473 de 1992.

Corte Constitucional de Colombia. (1996). Sentencia T-695 de 1996.

Corte Constitucional de Colombia. (1997). Sentencia T-074 de 1997.

Corte Constitucional de Colombia. (2007). Sentencia C-491 de 2007.

Corte Constitucional de Colombia. (2007). Sentencia T-705 de 2007.

Corte Constitucional de Colombia. (2008). Sentencia C-1011 de 2008.

Corte Constitucional de Colombia. (2012). Sentencia C-301 de 2012.

Corte Constitucional de Colombia. (2012). Sentencia C-200 de 2012.

Corte Constitucional de Colombia. (2014). Sentencia C-951 de 2014.

Superintendencia de Industria y Comercio. (2014). Concepto 18039 de 2014.

Consejo de Estado de Colombia, Sección Cuarta. (2021, 6 de mayo). Concepto 2458 de 2021.

Corte Suprema de Justicia de Colombia. (1990, 9 de agosto). Sentencia 2100 de 1990.

ANEXO

Anexo 1

El siguiente cuestionario les permitirá entender cuando la solicitud es realizada por una persona exceptuada o una persona natural o jurídica y los límites al acceso a la información por parte de cada uno:

1. ¿Quién realiza la solicitud de acceso a la información?
 - a. El titular del dato solicitado
 - b. Persona autorizada por el titular del dato solicitado
 - c. Una entidad pública, entidad judicial o legislativa o persona natural o jurídica en ejercicio de una función pública.
 - d. Un tercero persona natural o jurídica de naturaleza privada sin autorización del titular del dato solicitado.

Si la respuesta es A o B, puede detenerse aquí y acceder a la entrega de la información solicitada.

Si la respuesta es C o D por favor pasar a la pregunta 2.

2. ¿de qué clase de información se trata?
 - a. Información pública: por ejemplo, solicitud de acceso a datos que señalen información que ya se encuentra disponible en otros documentos públicos como el estado civil, nombre, sexo, clase y número de documento (e.i. información general disponible en el RUT)
 - b. Información pública que contiene datos protegidos bajo las leyes 1266 de 2008 o 1581 de 2012: por ejemplo que la solicitud verse sobre acceso a documentos que pueden contener información sobre el origen racial, orientación política, convicciones religiosas, salud, vida sexual, datos biométricos que permitan identificar

plenamente a la persona, datos económicos sobre el comportamiento financiero de la persona (e.i. declaraciones tributarias, información reportada por terceros (entidades financieras) respecto del titular del dato).

- c. Información pública relacionada con alguna de las materias listadas en el artículo 19 de la ley 1712 de 2014: por ejemplo se solicita acceso a información relacionada con la estabilidad macroeconómica y financiera del país, entendida como aquella que pueda afectar la estabilidad de la economía o los mercados, la eficacia de la política macroeconómica y financiera o el cumplimiento de las funciones de las entidades que tienen a su cargo el diseño y la implementación de estas políticas; o, esté relacionada con las labores de supervisión necesarias para garantizar la estabilidad del sistema financiero y la confianza del público en el mismo. (e.i. solicitudes de información sobre la identificación de los mayores acreedores de saldos a favor en el país, su monto y fecha próxima de pago).

Si la respuesta es A, proceder a entregar la información con fundamento en los artículos 74 de la C.P. y 3 y 24 de la ley 1712 de 2014

Si la respuesta a la pregunta 1 fue C y a la pregunta 2 fue B o C, pasar a la pregunta 3.

Si la respuesta a la pregunta 1 fue D y a la pregunta 2 fue B pasar a la pregunta 8.

Si la respuesta a la pregunta 1 fue D y a la pregunta 2 fue C pasar a la pregunta 14.

3. ¿La entidad en cuestión argumenta la competencia que tiene para solicitar la información ya sea por una ley habilitante en concreto o por una norma de rango constitucional?
- Sí
 - No

Si la respuesta es Sí continuar a la siguiente pregunta, si la respuesta es No niegue el acceso a la información por encontrarse en incumplimiento de lo señalado en el artículo 27 del CPACA y la sentencia C 951 de 2014.

4. ¿la entidad identifica la función misional que pretende desempeñar y para la cual requiere el acceso a la información solicitada?
- Sí
 - No.

Si la respuesta es Si continuar a la siguiente pregunta, si la respuesta es No niegue el acceso a la información por encontrarse en incumplimiento de lo señalado en el artículo 27 del CPACA y la sentencia C 951 de 2014.

5. ¿la entidad argumenta como la información solicitada tiene relación directa con el ejercicio de las funciones de esa autoridad?
- Sí
 - No

Si la respuesta es Si continuar a la siguiente pregunta, si la respuesta es No niegue el acceso a la información por encontrarse en incumplimiento de lo señalado en el artículo 27 del CPACA y la sentencia C 951 de 2014.

6. ¿la autoridad señala las circunstancias específicas del asunto del que está conociendo dentro de su esfera de competencia que justifican el acceso a la información?
- Sí
 - No

Si la respuesta es Sí continuar a la siguiente pregunta, si la respuesta es No niegue el acceso a la información

por encontrarse en incumplimiento de lo señalado en el artículo 27 del CPACA y la sentencia C 951 de 2014.

7. ¿la autoridad acota la información solicitada está definida por criterios puntuales o es una solicitud genérica de acceso general a toda clase de información?
- Sí
 - No

Si la respuesta es Sí continuar a la siguiente pregunta, si la respuesta es No niegue el acceso a la información por encontrarse en incumplimiento de lo señalado en el artículo 27 del CPACA y la sentencia C 951 de 2014.

8. ¿la persona de derecho privado solicita acceso a qué clase de dato personal del titular del dato?
- Información financiera, comercial o de servicios.
 - Información personal o sensible.
 - Ambas.

Si la respuesta es A o C, seguir a la pregunta 9
Si la respuesta es B, seguir a la pregunta 12.

Preguntas sobre acceso a información financiera, comercial o de servicios:

9. ¿la persona de derecho privado argumenta en su solicitud que se encuentra en cumplimiento de una orden judicial?
- Sí
 - No

Si la respuesta es Si pasar a la siguiente pregunta, si la respuesta es No niegue el acceso a la información por encontrarse en incumplimiento de lo señalado en el artículo 5 de la ley 1266 de 2008.

10. ¿Con la entrega de la información se puede causar un daño a) El derecho de toda persona a la intimidad, bajo las limitaciones propias que impone la condición de servidor público, b) El derecho de toda persona a la vida, la salud o la

seguridad. c) Los secretos comerciales, industriales y profesionales?

- a. Sí
- b. No

Si la respuesta es No se puede entregar la información pues no se encuentra definida como información exceptuada por ser clasificada, si la respuesta es Sí pase a la siguiente pregunta.

11. ¿con la entrega de la información se puede causar un daño real, específico y probable?

- a. Sí
- b. No

Si la respuesta es No se puede entregar la información relacionada con datos personales financieros, comerciales y de servicios solicitados pues: i) no se encuentra definida como información exceptuada por ser clasificada, si la respuesta es Si se debe restringir el envío de la información a solamente aquella parte que no afecte el derecho fundamental señalado e indicar que las razones por las que se restringe la información y se procede a realizar una divulgación parcial en los términos de los artículos 21 y 28 de la ley 1712 de 2014.

Únicamente en caso de que la respuesta a la pregunta 8 fue C y la respuesta a la pregunta 11 fue Sí, aplicar la consecuencia correspondiente en lo relativo a esta clase de información y pasar a la pregunta 12.

Preguntas sobre acceso a información personal o sensible:

12. ¿la información solicitada es de naturaleza sensible en los términos de la ley 1581 de 2012 y la persona de derecho privado argumenta encontrarse en alguna de las siguientes causales y lo sustenta? a) El Titular haya dado su autorización explícita a dicho Tratamiento; b) El Tratamiento sea necesario para salvaguardar el interés vital del Titular y este se encuentre física o jurídicamente incapacitado. En estos eventos, los representantes legales deberán otorgar su autorización; c) El Tratamiento sea efectuado

en el curso de las actividades legítimas y con las debidas garantías por parte de una fundación, ONG, asociación o cualquier otro organismo sin ánimo de lucro, cuya finalidad sea política, filosófica, religiosa o sindical, siempre que se refieran exclusivamente a sus miembros o a las personas que mantengan contactos regulares por razón de su finalidad. En estos eventos, los datos no se podrán suministrar a terceros sin la autorización del Titular; d) El Tratamiento se refiera a datos que sean necesarios para el reconocimiento, ejercicio o defensa de un derecho en un proceso judicial; e) El Tratamiento tenga una finalidad histórica, estadística o científica. En este evento deberán adoptarse las medidas conducentes a la supresión de identidad de los Titulares.

- a. S
- b. No

Si la respuesta es Si entregar la información sensible, si la respuesta es No niegue el acceso a la información sensible por violación de lo señalado en el artículo 6 de la ley 1581 de 2012.

13. ¿la información solicitada por la persona de derecho privado no hace referencia a datos sensibles y argumenta estar en presencia de alguna de las siguientes causales y lo sustenta? a) Se encuentra en cumplimiento de una orden judicial; b) c) Casos de urgencia médica o sanitaria; d) Tratamiento de información autorizado por la ley para fines históricos, estadísticos o científicos.

Si la respuesta es Si entregar la información sensible, si la respuesta es No niegue el acceso a la información sensible por violación de lo señalado en el artículo 10 de la ley 1581 de 2012.

14. ¿se avizora que con la información solicitada por la persona de derecho privado puede causarse una afectación real, específica, probable y de significancia a alguno de los intereses protegidos legalmente?

- a. Si
- b. No

Si la respuesta es Si, negar el acceso a la información por tratarse de información reservada fundamentando en la respuesta la afectación que puede causar la divulgación de la información tributaria al interés protegido identificado en términos de realidad, especificidad, probabilidad y significancia encontrándose en violación de lo señalado en el artículo 19 de la ley 1712 de 2014. Adicionalmente, señalar el plazo por el cual la información será objeto de reserva que no puede ser superior a 15 años.

Finalmente, se recomienda revisar para los casos en donde se divulgue información tributaria con autoridades y entidades públicas establecer que dicha entidad cuente con un sistema de administración de riesgos asociados al tratamiento de datos personales reservados -sensibles, privados, semiprivados (Para lo cual puede verificarse que dicho sistema esté acorde con la “Guía para la implementación del principio de responsabilidad demostrada (Accountability)” creada por la SIC).

Inteligencia Artificial en el impuesto de enseñanza primaria: innovación para la justicia fiscal

Rodrigo Gastón Giménez-Mermot*

SINOPSIS

En Uruguay, el Impuesto de Enseñanza Primaria (IEP) financia parte del presupuesto educativo, gravando inmuebles según su clasificación: urbanos, suburbanos o rurales, basada en los valores reales definidos por la Dirección General del Catastro Nacional.

En un mundo digital, tecnologías avanzadas como el deep learning están transformando la clasificación catastral.

Mediante imágenes satelitales, es posible identificar con precisión si un padrón es urbano, rural o tiene características como piscinas, impactando su valor y clasificación fiscal.

La inteligencia artificial mejora la transparencia, reduce errores y adapta el sistema tributario a las exigencias modernas, promoviendo una distribución más justa y eficiente.

PALABRAS CLAVE: Impuesto de enseñanza primaria (IEP), Clasificación catastral, determinación de padrones urbanos y rurales, Deep learning para análisis satelital, Herramientas fiscales.

CONTENIDO

Introducción

1. Antecedentes del Impuesto de Enseñanza Primaria (IEP).
2. La identificación de piscinas como herramienta para la recatalogación y revalorización catastral

3. Importancia para determinar subvaluaciones y optimizar el Impuesto de Primaria.
4. Uso de tecnologías avanzadas para la detección de características suntuarias.

Conclusiones

Anexo Técnico

*Las opiniones vertidas en el presente trabajo son de carácter personal y no necesariamente reflejan la posición de la Administración Tributaria.

AUTOR

Licenciado en Economía y Especialista en Ciencia de Datos por la Universidad de la República, Uruguay, actualmente Candidato a Magíster en Economía Internacional en la misma institución. Desempeña funciones en el Área de Business Intelligence de la Dirección General Impositiva del Uruguay, donde se enfoca en el análisis de datos para la optimización de la gestión tributaria y la mejora en la toma de decisiones fiscales.

INTRODUCCIÓN

El Impuesto de Enseñanza Primaria (IEP) grava las propiedades inmuebles según su clasificación como urbanas, suburbanas o rurales, basándose en los valores reales definidos por la Dirección General del Catastro Nacional. Esta clasificación es esencial para garantizar una aplicación justa y eficiente del impuesto, especialmente frente a las diversas tasas y exoneraciones previstas por la normativa.

La incorporación de tecnologías avanzadas, como el *deep learning*, abre nuevas posibilidades para mejorar la precisión en la determinación de los tipos de padrones. A través del análisis de imágenes satelitales, no sólo se puede identificar si un padrón es urbano o rural, sino también detectar características específicas, como la existencia de piscinas, que pueden influir en la evaluación de su valor y su clasificación fiscal.

Estas herramientas innovadoras tienen el potencial de complementar los métodos tradicionales de clasificación catastral, reduciendo errores y aumentando la equidad en la asignación de las cargas fiscales. El uso de inteligencia artificial representa un avance significativo hacia un sistema tributario más transparente, eficiente y adaptado a las realidades modernas.

Como ya se mencionó, el presente trabajo aborda la importancia de optimizar el Impuesto de Enseñanza Primaria (IEP) mediante la integración de tecnologías avanzadas para la detección de características catastrales relevantes. En la **sección 2**, se presentan los antecedentes del IEP y su impacto en la fiscalidad. La **sección 3** detalla cómo la identificación de piscinas, como indicios de equipamientos suntuarios, puede contribuir a la recatalogación y revalorización de padrones. En la **sección 4**, se expone la relevancia económica de estas técnicas en la detección de subvaluaciones y el fortalecimiento del sistema impositivo.

La **sección 5** explora la metodología utilizada, describiendo el entrenamiento del modelo de **deep learning**, el uso de imágenes satelitales y la generación de predicciones precisas para asociarlas a padrones catastrales. Finalmente, en la **sección 6**, se presentan las conclusiones sobre la viabilidad de estas tecnologías para mejorar la transparencia y eficiencia fiscal. Un anexo técnico incluye detalles sobre el rendimiento del modelo.

1. ANTECEDENTES DEL IMPUESTO DE ENSEÑANZA PRIMARIA (IEP)

El Impuesto de Enseñanza Primaria (IEP) fue establecido como un mecanismo de financiamiento para cubrir necesidades educativas básicas y fortalecer la infraestructura escolar en Uruguay. Según el artículo 9° de la Ley N° 15.903, el impuesto comenzó a regir el 1° de julio de 1987, y su recaudación inicial estuvo a cargo del Consejo de Educación Primaria. Los fondos generados se depositaban en una cuenta especial denominada “Tesoro de Enseñanza Primaria”, administrada por la Administración Nacional de Educación Pública (ANEP).

Posteriormente, la Ley N° 19.535, vigente desde el 1° de enero de 2018, transfirió las responsabilidades de recaudación, administración y fiscalización del IEP a la Dirección General Impositiva (DGI). Este cambio también incluyó la gestión de obligaciones tributarias anteriores a la referida fecha, mientras que la ANEP conservó ciertas funciones administrativas y de gestión contenciosa relacionadas con determinaciones anteriores.

La normativa otorgó a la DGI la facultad de hacer públicos los datos vinculados al IEP, incluyendo los padrones gravados, el monto de las obligaciones tributarias y el historial de pagos. Este cambio buscó aumentar la transparencia en la administración del impuesto, asegurando una adecuada rendición de cuentas.

El destino de la recaudación se encuentra específicamente destinado a financiar créditos presupuestales de la Dirección General de Educación Inicial y Primaria, cubriendo también gastos asociados a modalidades educativas, alimentación escolar y otras necesidades esenciales. Adicionalmente, las normativas han definido procedimientos para ajustar compensaciones en caso de recaudaciones inferiores a niveles históricos, como se menciona en el artículo 10° de la Ley N° 19.333.

Estas modificaciones han sido acompañadas de reglamentaciones detalladas sobre el uso de los fondos recaudados, permitiendo al Consejo Nacional de Enseñanza Primaria y Normal ejecutar inversiones en infraestructura, equipamiento, alimentación y otros servicios necesarios para el cumplimiento de sus objetivos educativos, bajo condiciones específicas establecidas en el artículo 11°.

En síntesis, el IEP ha evolucionado desde su creación para garantizar un manejo más eficiente de los recursos destinados a la educación primaria, consolidando un sistema tributario con mayores niveles de supervisión, equidad y transparencia.

2. LA IDENTIFICACIÓN DE PISCINAS COMO HERRAMIENTA PARA LA RECATALOGACIÓN Y REVALORIZACIÓN CATASTRAL.

La detección de piscinas en padrones catastrales mediante metodologías basadas en inteligencia artificial representa un paso clave para abordar dos objetivos fundamentales:

2.1. Determinación del carácter de padrón urbano y recatalogación de padrones exonerados

En muchos casos, los padrones categorizados como rurales están exonerados del impuesto de educación primaria. Sin embargo, la presencia de piscinas y otros elementos suntuarios evidencia un uso predominantemente urbano o residencial, incompatible con la exoneración tributaria.

Identificar estos equipamientos permite recatalogar los padrones afectados, asegurando que se clasifiquen de acuerdo con su verdadero carácter y contribuyan adecuadamente al sistema tributario.

2.2. Indicio para la revalorización del padrón catastral

Las piscinas, al igual que otros bienes de lujo, incrementan significativamente el valor catastral de un inmueble. Su detección automatizada ofrece un indicio valioso para revaluar los padrones, reduciendo la brecha entre el valor fiscal y el valor real de mercado. Este proceso contribuye a una distribución más equitativa de la carga tributaria.

3. IMPORTANCIA PARA DETERMINAR SUBVALUACIONES Y OPTIMIZAR EL IMPUESTO DE ENSEÑANZA PRIMARIA

El impuesto de educación primaria es un recurso importante para garantizar ingresos destinados a la educación, dependiendo de una base catastral actualizada y justa. La subvaluación de padrones, producto de omisiones en su clasificación o en la consideración de equipamientos suntuarios, genera inequidad y pérdidas significativas en la recaudación.

3.1. Contextualización del impacto económico

Mejorar la precisión en la valoración y categorización de los padrones contribuye directamente al fortalecimiento del sistema educativo. Cada padrón correctamente clasificado y valorado representa una fuente adicional de recursos para escuelas públicas, especialmente en zonas con mayor densidad de padrones subvaluados.

3.2. Relación entre equipamientos suntuarios y el impuesto

La identificación de piscinas actúa como un indicador objetivo de la capacidad contributiva de los propietarios. Padrones que antes permanecían fuera del sistema impositivo pueden ser incorporados, mientras que los

ya registrados pueden ser ajustados para reflejar su verdadero valor.

4. USO DE TECNOLOGÍAS AVANZADAS PARA LA DETECCIÓN DE CARACTERÍSTICAS Suntuarias

La evolución tecnológica está transformando los métodos tradicionales de evaluación y clasificación fiscal de inmuebles. Hoy, el acceso a imágenes satelitales de alta resolución y el desarrollo de herramientas de inteligencia artificial (IA) permiten abordar problemas complejos con una precisión y eficiencia sin precedentes. En particular, las redes neuronales profundas (**deep learning**) destacan por su capacidad para reconocer patrones y objetos en imágenes, ofreciendo soluciones innovadoras para el análisis catastral.

En este contexto, surge la implementación de un algoritmo diseñado para detectar y mapear piscinas mediante imágenes satelitales. Este desarrollo busca identificar características suntuarias de los padrones, las cuales impactan directamente en su valor y clasificación fiscal. Este enfoque es crucial para enfrentar la subvaluación de padrones y optimizar la recaudación del Impuesto de Enseñanza Primaria (IEP). Al incorporar tecnologías avanzadas, se avanza hacia un sistema fiscal más equitativo y moderno, reduciendo discrepancias en la valoración y mejorando la eficiencia tributaria.

La solución propuesta se apoya en **Raster Vision**, una librería de código abierto desarrollada para Python que simplifica significativamente la aplicación del aprendizaje profundo en datos geoespaciales. Esta herramienta permite gestionar de forma integral todas las etapas del proceso, desde el preprocesamiento de imágenes hasta el entrenamiento de redes neuronales y la obtención de resultados.

Dentro de su ecosistema, **Raster Vision** integra una serie de paquetes especializados que aportan funcionalidades

clave para la implementación. Por ejemplo, *rastervision_pipeline* está diseñado para construir flujos de trabajo eficientes, optimizando tareas relacionadas con la visión por computadora en imágenes raster. Complementariamente, *rastervision_core* proporciona las estructuras de datos y abstracciones necesarias para manejar imágenes y etiquetas geoespaciales de manera robusta y escalable.

Para el entrenamiento de modelos, *rastervision_pytorch_learner* ofrece un soporte específico para PyTorch, una de las bibliotecas de aprendizaje profundo más utilizadas en Python, incorporando configuraciones avanzadas para optimización y aprendizaje. Este paquete se integra con *rastervision_pytorch_backend*, que actúa como un backend confiable para ejecutar y evaluar redes neuronales.

Gracias a su desarrollo en Python, Raster Vision maximiza la interoperabilidad con otras herramientas de aprendizaje automático y su diseño modular y extensible permite que la detección de características específicas en imágenes satelitales sea más eficiente, facilitando avances hacia una gestión catastral y fiscal más precisa y equitativa.

4.1. Entrenamiento del Modelo

Entrenar una red neuronal para identificar piscinas, o cualquier otro objeto de interés, es un desafío técnico que comienza con la generación de un conjunto de datos preclasificados conocido como *dataset* de entrenamiento. Este *dataset* consiste en imágenes en las que la presencia de piscinas ha sido previamente delimitada o etiquetada de forma manual, un trabajo que requiere precisión y esfuerzo humano. Estas etiquetas actúan como referencias que guían a la red neuronal en su aprendizaje, ayudándola a reconocer patrones específicos en imágenes similares.

Con un conjunto de datos etiquetado, el siguiente paso es emplearlo como entrada para una red

neuronal de segmentación de imágenes. Estas redes son sistemas computacionales que, mediante operaciones matemáticas complejas, aprenden a identificar patrones de forma, color y ubicación que corresponden a piscinas, basándose en las marcas humanas del *dataset* de entrenamiento. Este aprendizaje, llevado a cabo a través de un proceso iterativo y alimentado por una alta capacidad de procesamiento, permite que la red neuronal refine sus habilidades de detección.

El resultado de este entrenamiento es un modelo: un archivo que contiene las instrucciones necesarias para realizar las operaciones matemáticas que mejor replican la capacidad de detección aprendida. Este modelo se utiliza posteriormente para analizar nuevas imágenes, aquellas que no formaron parte del entrenamiento, generando predicciones sobre las áreas en las que existe

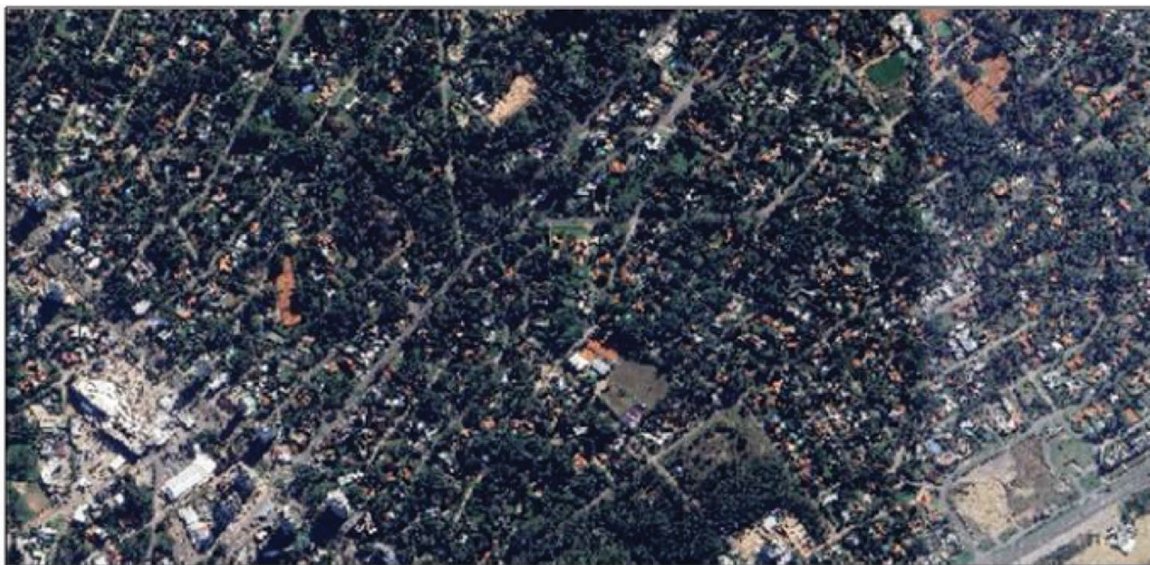
una alta probabilidad de que se encuentren piscinas a cielo abierto.

Este enfoque combina el esfuerzo humano inicial con la potencia de la inteligencia artificial, permitiendo crear soluciones eficientes para identificar elementos suntuarios en padrones. Al aplicar estos modelos en datos catastrales, es posible obtener información más precisa sobre las propiedades, contribuyendo así a una gestión fiscal más equitativa y transparente.

4.2. Obtención de imágenes satelitales

Las piscinas, en este caso, a diferencia de otros objetos a cielo abierto, son visibles en [imágenes satelitales de acceso público]¹, [Google Maps]². Elegimos la siguiente imagen, que captura parte del territorio correspondiente al departamento de Maldonado-Uruguay.

Figura 1
Imagen Satelital: Maldonado-Uruguay



Fuente: Elaboración propia

1 <https://apps.sentinel-hub.com/eo-browser/>

2 <https://www.google.com/maps/@-34.8667698,-56.1051936,7290m/data=!3m1!1e3?entry=ttu>

4.3. Generación de “anotaciones”

Para entrenar una red neuronal que identifique objetos específicos, como piscinas en imágenes satelitales, es indispensable contar con un conjunto de ejemplos que actúen como referencia. En el ámbito del _machine learning_, estos ejemplos se denominan “etiquetas” (_labels_) o “anotaciones” (_annotations_), siendo este último término el más utilizado al trabajar con imágenes. Las anotaciones son esenciales, ya que definen las áreas de interés en las imágenes y guían al algoritmo en su aprendizaje.

En algunos casos, es posible aprovechar conjuntos de datos ya etiquetados, desarrollados por terceros, lo que acelera el proceso de implementación. Sin

embargo, en la mayoría de los proyectos, la creación de estas anotaciones es un paso que recae sobre los equipos de trabajo. Esto implica analizar las imágenes y marcar manualmente las áreas de interés utilizando herramientas especializadas, como el software QGIS³. Este esfuerzo inicial de anotación, aunque demandante, es la base para que las redes neuronales aprendan a identificar patrones y ofrezcan predicciones precisas.

El proceso de etiquetado no solo requiere atención al detalle, sino también una comprensión clara de los objetivos fiscales y técnicos del proyecto, ya que su precisión impactará directamente en la efectividad de las herramientas de detección y, en última instancia, en la capacidad de optimizar la gestión tributaria.

Figura 2
Etiquetado de Piscinas: Maldonado-Uruguay



Fuente: Elaboración propia

³ <https://qgis.org/>

4.4. Definición de área de interés (AOI)

Una de las estrategias clave para optimizar el proceso de entrenamiento de algoritmos de detección de objetos, como las piscinas, es definir un área de interés (AOI, por sus siglas en inglés). Este paso implica seleccionar y demarcar una porción específica de la imagen que se va a procesar, asegurando que el algoritmo se enfoque solo en las zonas relevantes. En términos tributarios, esta decisión tiene un impacto directo en la eficiencia y efectividad de la herramienta, ya que permite centrar los esfuerzos de análisis en las áreas donde existe mayor probabilidad de encontrar características suntuarias, como piscinas.

Cuando se dispone de imágenes de gran extensión, y los objetos de interés solo se encuentran en áreas limitadas, definir un área de interés se vuelve crucial. De esta manera, se evita perder tiempo y recursos procesando superficies donde no se espera encontrar resultados

relevantes. Esto incrementa la eficiencia operativa y reduce costos. En este sentido delimitar un buffer (zona circundante) alrededor de las piscinas, con distancias que varían entre 100 y 1500 metros ha demostrado ser una práctica efectiva para garantizar que el modelo de detección funcione de manera óptima. La elección del tamaño del buffer puede ajustarse mediante *fine-tuning* en función de las características específicas de cada región y las necesidades del análisis tributario.

Este proceso de delimitación puede realizarse de manera automatizada o manual, dependiendo de la herramienta utilizada. En el caso de QGIS, por ejemplo, se pueden trazar los buffers de forma rápida y precisa, asegurando que se incluyan tanto las áreas etiquetadas (anotaciones) como sus alrededores más cercanos. Esto es crucial para obtener una evaluación más precisa del valor catastral y, por ende, de las potenciales subvaluaciones.

Figura 3

Area of Interest: Maldonado-Uruguay



Fuente: Elaboración propia

4.5. Random Windows

En el diseño del dataset de entrenamiento que alimentará al algoritmo de detección resulta fundamental elegir cuidadosamente la estrategia de muestreo de imágenes. En lugar de construir un mosaico de ventanas contiguas, que fragmenta las imágenes en una cuadrícula regular donde ningún píxel se repite entre recortes, es ampliamente recomendado⁴ emplear un muestreo aleatorio con ventanas superpuestas.

Esta técnica, aunque a primera vista pueda parecer menos intuitiva, ha demostrado generar resultados significativamente más precisos en el entrenamiento del algoritmo. Al permitir que las ventanas de muestreo compartan áreas comunes, se incrementa la redundancia en los datos procesados. Esto, a su vez, mejora la capacidad del modelo para identificar patrones consistentes que correspondan a la presencia de características de interés, como piscinas.

Desde una perspectiva tributaria, esta estrategia de entrenamiento resulta particularmente relevante, ya que permite desarrollar herramientas más eficaces para detectar elementos suntuarios en los padrones catastrales. Con ello, se facilita la identificación de posibles subvaluaciones y se promueve una gestión fiscal más equitativa y eficiente.

El muestreo aleatorio permite generar un número prácticamente ilimitado de recortes a partir de las imágenes originales, cada uno ligeramente diferente. Esta capacidad es esencial en el entrenamiento de algoritmos de *machine learning*, ya que disponer de un mayor volumen de datos mejora considerablemente el desempeño y la precisión del modelo en la identificación de características específicas, como piscinas u otros elementos suntuarios en los padrones catastrales.

No obstante, esta estrategia debe ser implementada considerando las limitaciones de hardware disponibles. Imágenes de altísima resolución, combinadas con ventanas de recorte de gran tamaño, pueden llevar a ciclos de entrenamiento prolongados e, incluso, al fallo por falta de memoria antes de completar el proceso.

Por ello, una buena práctica es equilibrar el muestreo, generando un número elevado de recortes para el entrenamiento del modelo, mientras se mantiene un volumen controlado de ejemplos reservados para validación. Este enfoque garantiza que el algoritmo se entrene con una amplia variedad de patrones y al mismo tiempo permita evaluar su rendimiento con datos no utilizados en la fase de aprendizaje.

4.6. Resultados del entrenamiento

Los datos obtenidos durante el entrenamiento de la red neuronal muestran resultados prometedores en términos de precisión y capacidad del modelo para identificar piscinas en imágenes satelitales. El entrenamiento del modelo alcanzó una alta capacidad de generalización, destacándose en la detección precisa de patrones en imágenes satelitales. En términos globales, las métricas obtenidas reflejan un desempeño robusto, con un modelo eficiente en la distinción entre fondo y piscinas.

El análisis por clase evidencia un excelente rendimiento en la identificación de áreas de fondo, mientras que para la clase “piscinas”, los resultados son igualmente sólidos, presentando un margen de mejora en la reducción de falsos positivos y negativos.

Adicionalmente se destaca que el proceso de entrenamiento y validación resultó ser eficiente en términos de tiempo. Demostrando viabilidad práctica incluso para aplicaciones con altos volúmenes de datos.

4 https://docs.rastervision.io/en/stable/usage/tutorials/sampling_training_data.html.

Nota: Las métricas y detalles específicos de los resultados se presentan en el anexo correspondiente para referencia técnica.

4.7. Detección de piscinas a través del modelo pre-entrenado

El desarrollo de un modelo de inteligencia artificial basado en redes neuronales es central en este proceso. El producto final del apartado anterior es un archivo que encapsula las instrucciones del modelo. Este archivo, alimentado con imágenes previamente desconocidas, genera **predicciones**: áreas en las imágenes donde el algoritmo detecta una alta probabilidad de presencia de piscinas.

La implementación de este enfoque no solo moderniza la gestión tributaria, sino que también permite un análisis más ágil y preciso de los datos catastrales, generando valor en términos de equidad y eficiencia fiscal.

4.8. Carga de imágenes satelitales

Para aplicar el modelo entrenado y generar predicciones se utilizaron las mismas imágenes de entrada que fueron empleadas en el proceso de entrenamiento. Debido a que la generación de etiquetado manual no abarca la completitud de las piscinas existentes en el territorio seleccionado; Estas imágenes no sólo sirven como referencia para validar el desempeño del modelo y observar cómo reconstruye las piscinas que previamente fueron identificadas por inspección humana, sino que también sirvan para generar nuevas etiquetas (piscinas).

Para trabajar con imágenes de gran tamaño, especialmente aquellas que ocupan varios gigabytes, se adopta por dividir las imágenes originales en porciones más pequeñas antes de ejecutar el modelo.

Este procedimiento asegura que cada segmento pueda ser procesado eficientemente dentro de los límites de memoria y potencia computacional disponibles.

Esta técnica no solo optimiza el uso de recursos, sino que también facilita la aplicación del modelo en imágenes de mayor escala, ampliando su utilidad para proyectos de detección en áreas extensas o complejas. Al final del proceso, las predicciones generadas para cada fragmento se integran para reconstruir el panorama completo de las áreas donde el modelo ha identificado piscinas con una alta probabilidad.

4.9. Predicción de piscinas y asociación a padrones catastrales

Una vez concluido el proceso de detección y creación de polígonos a partir de las predicciones del modelo, se procede a integrarlos con los shapes (capas) catastrales disponibles en los catálogos abiertos⁵ de padrones⁶. Este paso permite identificar de manera precisa los padrones que presentan la característica de contar con piscinas, basándose en la ubicación geográfica y los límites previamente establecidos en los datos catastrales.

Posteriormente, se realiza un cruce con bases de datos complementarias para clasificar aquellos padrones que, además de contar con piscinas, están registrados como **padrones rurales**. Este análisis posibilita una segmentación específica, orientada a caracterizar propiedades rurales con construcciones que incluyen piscinas, información clave para diversos fines tributarios y de planificación. La combinación de herramientas de detección automatizada y bases de datos públicas no sólo agiliza este proceso, sino que también incrementa la precisión en la identificación de atributos relevantes de los padrones.

5 El catálogo es gestionado por el equipo de Gobierno Abierto de AGESIC (Agencia de Gobierno Electrónico y Sociedad de la Información y del Conocimiento) en el área de Sociedad de la Información, responsable de su mantenimiento, evolución y gestión de los usuarios e incidentes.

6 <https://catalogodatos.gub.uy/dataset/direccion-nacional-de-catastro-padrones-urbanos-y-rurales>

CONCLUSIONES

El desarrollo de algoritmos para identificar características suntuarias en los padrones representa un avance clave para la modernización fiscal. En primer lugar, mejora la precisión en la determinación del carácter urbano o rural de un padrón, permitiendo recatalogaciones más justas y eliminando exoneraciones indebidas. En segundo lugar, ofrece un método eficiente y transparente para actualizar los valores reales de los inmuebles, contribuyendo a una redistribución más equitativa de las cargas tributarias.

Este enfoque basado en tecnologías avanzadas marca el inicio de una nueva era en la administración fiscal, donde la inteligencia artificial desempeña un papel crucial para fortalecer no sólo el sistema de gestión del impuesto de enseñanza primaria sino para mejorar los sistemas tributarios y mejorar la gestión catastral.

ANEXO TECNICO

A continuación, se detalla un análisis de las métricas clave y su implicancia técnica:

Rendimiento global del modelo

El entrenamiento alcanzó un total de 777 épocas, logrando una pérdida promedio (*train_loss*) de **0.0061** en el conjunto de entrenamiento y una pérdida de validación (*val_loss*) de **0.0038**, lo que indica una mejora sostenida en la capacidad del modelo para generalizar a datos no vistos previamente.

Además, las métricas globales de precisión (**0.9986**), sensibilidad (**0.9986**), y F1-score promedio (**0.9986**) reflejan un modelo altamente eficiente en la detección de patrones en las imágenes procesadas.

Evaluación por clase: fondo vs piscinas

Fondo

El modelo logra distinguir de manera excepcional las áreas no asociadas a piscinas:

Precisión: 99.93%

Sensibilidad: 99.93%

F1-score: 99.93%

Esto asegura que las áreas de fondo sean correctamente identificadas y no interfieran con la detección de piscinas, minimizando los falsos positivos.

Piscinas:

En cuanto a la clase objetivo, “piscinas”, los resultados también son destacables:

Precisión: 91.34%

Sensibilidad: 91.95%

F1-score: 91.64%

Aunque estos valores son ligeramente menores que los del fondo, muestran que el modelo tiene una sólida capacidad para identificar piscinas en las imágenes. La pequeña diferencia en precisión y sensibilidad sugiere que el modelo genera una leve proporción de falsos positivos y negativos, un área de mejora potencial.

REFERENCIAS

Chollet, F. (2021). *Deep learning with Python* (2nd ed.). Manning Publications. <https://www.manning.com/books/deep-learning-with-python-second-edition>

Dirección General Impositiva. (s.f.). *Normativa*. Gobierno de Uruguay. <https://www.gub.uy/direccion-general-impositiva/impuesto-primaria/normativa>

GDAL. (s.f.). *Tutorials*. GDAL. <https://gdal.org/en/latest/tutorials/index.html>

QGIS. (s.f.). *QGIS Hub*. QGIS. <https://www.qgis.org/resources/hub/>

Raster Vision Contributors. (s.f.). *Raster Vision documentation (stable)*. Raster Vision. <https://docs.rastervision.io/en/stable/>

Modelo Logit: caracterización y predicción de omisos en declaraciones de Renta y/o Valor Agregado

Rodrigo Gastón Giménez-Mermot*

SINOPSIS

Este estudio analiza las variables que influyen en la omisión de declaraciones de renta y/o IVA, permitiendo predecir y caracterizar a los contribuyentes omisos. Se utiliza un modelo Logit predictivo con datos de la DGI (noviembre 2019 – octubre 2020), clasificando contribuyentes en omisos y no omisos. Los resultados destacan la ubicación geográfica y ciertos indicadores generados en riesgo de 2017 como factores clave.

Mayor antigüedad y solicitud de crédito fiscal reducen la omisión, mientras que algunos sectores muestran mayor incumplimiento. El buen desempeño y aplicación del modelo profundizará el avance en la utilización de aprendizaje automático en la Administración Tributaria.

PALABRAS CLAVE: Predicción de incumplimiento tributario, Modelo Logit, Omisión de declaraciones, Impuesto a la Renta, Impuesto al valor agregado, Análisis de datos, Business Intelligence, Riesgo fiscal, Machine learning en tributación.

CONTENIDO

Introducción

1. Modelo de regresión logística múltiple
2. Construcción de la base de datos
3. Fuente de datos
4. Presentación del problema.

5. Modelos Logit Multivariante: Omisos Renta y Omisos Valor Agregado.

Conclusiones

Referencias

Anexo

*Las opiniones vertidas en el presente trabajo son de carácter personal y no necesariamente reflejan la posición de la Administración Tributaria.

AUTOR

Licenciado en Economía y Especialista en Ciencia de Datos por la Universidad de la República, Uruguay, actualmente Candidato a Magíster en Economía Internacional en la misma institución. Desempeña funciones en el Área de Business Intelligence de la Dirección General Impositiva del Uruguay, donde se enfoca en el análisis de datos para la optimización de la gestión tributaria y la mejora en la toma de decisiones fiscales.

INTRODUCCIÓN

La identificación de las variables o características que comparten los contribuyentes que incurrir en omisión de presentar la/las declaraciones juradas, es información de gran valor para la administración tributaria (AT), dado que dicho conocimiento puede ser de gran utilidad para mitigar, a través de acciones (políticas institucionales), las brechas de omisiones. Para lograr la identificación de características fundamentales, se optó por la creación de un modelo Logit que se alimenta de variables “crudas” y “calculadas”.

En relación con el modelo optado, el mismo cumple con el objetivo de poseer coeficientes estimados interpretables, y además la variable de output arroja un valor de probabilidad que permite abordar la problemática de clasificación supervisada, en este caso, Omiso o No Omiso.

Por lo tanto, se estaría adicionando a la obtención de características de los contribuyentes que a posteriori son Omisos, la posibilidad de predecir, con cierto nivel de confianza, a priori (antes de que suceda el hecho) los contribuyentes que tienen alta probabilidad de incurrir en omisión y de esta manera, poder estructurar acciones en la búsqueda de generar un cambio en su conducta.

De lo anterior se desprende como objetivo último, reducir las brechas de incumplimiento de obligaciones formales vinculadas directamente con la presentación de declaraciones juradas. A lo largo del documento se presentan las etapas que conforman la creación del modelo característico-predictivo, detallando las etapas de creación de la base utilizada, así como las pruebas de validez aplicadas. Para la estimación del modelo Logit se utilizó el software de código abierto R y el entorno de desarrollo integrado (IDE) RStudio. Por último, se presentan conclusiones y se exponen futuras propuestas para atacar el incumplimiento de las obligaciones formales.

1. MODELO DE REGRESIÓN LOGÍSTICA MÚLTIPLE

La identificación de los factores que determinan la clasificación de los contribuyentes como Omiso o NoOmiso es una tarea compleja, especialmente cuando se requiere estimar la probabilidad de este evento para datos no pre entrenados. Sin embargo, los avances actuales en Machine Learning (ML) y la capacidad computacional han hecho posible alcanzar este objetivo. En el contexto de clasificación supervisada, existen enfoques que van desde modelos complejos y de difícil interpretación (como las Redes Neuronales Artificiales, ANN) hasta modelos más sencillos y con mejor interpretabilidad (como la regresión logística).

A pesar de que los modelos más complejos ofrecen una mayor capacidad predictiva, sacrifican la interpretación de los parámetros. En este trabajo, se elige la regresión logística debido a su balance entre capacidad predictiva e interpretabilidad, lo que permite entender los factores que influyen en la clasificación de los contribuyentes y predecir eventos futuros de manera más comprensible.

Las variables utilizadas en el modelo provienen del sistema Data Warehouse y se dividen en variables “crudas” (sin transformación) y “calculadas” (que han sido transformadas previamente).

El modelo elegido es una regresión logística múltiple, que extiende la regresión logística simple permitiendo predecir una respuesta binaria en función de múltiples variables predictoras, sean estas continuas, categóricas o binarias. El modelo devuelve probabilidades entre 0 y 1, aplicando una función sigmoide (función Logit).

En los modelos de regresión, los resultados pueden variar significativamente entre modelos con un solo predictor y aquellos con múltiples predictores, especialmente si hay interacción entre ellos, lo que produce un fenómeno conocido como confusión (confounding).

En modelos lineales, este fenómeno se ajusta mediante análisis ANCOVA, mientras que en modelos Logit se maneja mediante Odds ajustados y variables de interacción. Un cambio en el signo de un coeficiente β al añadir nuevas variables sugiere que se ha capturado una relación entre predictores que antes no se identificaba⁷.

2. CONSTRUCCIÓN DE LA BASE DE DATOS

Para la confección de la base de datos utilizada en la modelización **Logit** se procedió a crear en primer lugar el universo de obligados para cada una de las gestiones. Luego se extraen los datos correspondientes a las variables independientes y por último el matcheo de las etiquetas Omiso = 1 y No Omiso = 0.

3. FUENTE DE DATOS

La base de datos utilizada se construye a partir del almacén de datos interno, que representa la principal fuente integrada y confiable de información dentro de la Administración Tributaria, diseñada específicamente para apoyar el análisis y la toma de decisiones estratégicas. De este repositorio centralizado, se extraen datos esenciales para el estudio, organizados en diversas categorías que cubren tanto información registral actual como histórica de los contribuyentes y sus actividades.

Además, incluye registros detallados de pagos y débitos, solicitudes de crédito fiscal, evaluaciones de riesgo y gestiones específicas, permitiendo una visión integral y actualizada de los perfiles de los contribuyentes. Esta estructura de datos facilita el acceso a información crítica necesaria para la formulación de políticas efectivas y una administración fiscal precisa.

Universo de obligados a presentar declaraciones juradas de Renta y/o Valor Agregado

Definir los grupos de contribuyentes obligados a tributar y declarar es una tarea compleja, ya que actualmente no existe un método directo para obtener estos universos. Para ello, se emplean documentos que establecen combinaciones de factores de obligatoriedad según el tipo de impuesto y la clasificación tributaria, diferenciando entre contribuyentes de Renta y de Valor Agregado y organizándolos en categorías de gestión específicas. En el caso de los contribuyentes obligados a tributar y declarar Renta, se generan consultas mensuales para distintos períodos contables, agrupándolos por mes de balance y tipo de contribuyente. En contraste, para los contribuyentes clasificados como de mayor tamaño económico, en el ámbito de Valor Agregado, la obligación se determina en función de su vigencia mensual, generando así un universo de obligados más estable y constante mes a mes, abarcando casi la totalidad de los contribuyentes de este segmento. Por último, en el ámbito del Valor Agregado, pero en contribuyentes catalogados de menor tamaño económico se toma el criterio utilizado para Renta.

Creación de la base de etiquetas Omiso vs NoOmiso

La generación de las etiquetas “Omiso” y “NoOmiso” se lleva a cabo mediante la identificación de los periodos de omisión, donde se emparejan los contribuyentes de estos periodos con los obligados a presentar declaraciones. Primero, se determina el periodo de omisión y se segmenta la base de contribuyentes en función de este. Los universos de obligados se dividen en diferentes grupos, cada uno asociado a distintas gestiones, dependiendo de la fecha de balance. Una vez emparejadas las bases de datos, los contribuyentes que aparecen en la base de omisos se etiquetan como

⁷ Gareth, J., Written, D., Hastie, T., Tibshirani, R., (2021): ‘An Introduction to Statistical Learning whit Application in R’

“Omiso”, mientras que aquellos fuera de esta base son etiquetados como “NoOmiso”. Este proceso se replica para los contribuyentes obligados a presentar declaraciones de IVA, diferenciando entre grupos según los formularios correspondientes, y ajustando las fechas de extracción de datos según la información de omisión o balance.

Variables independientes

Para los contribuyentes identificados en diferentes categorías, se estableció un sistema de extracción de información y asignación de indicadores, permitiendo crear un perfil detallado sobre su comportamiento fiscal. La metodología considera, para cada contribuyente, periodos específicos de acuerdo con sus obligaciones de presentar declaraciones juradas, lo que permite evaluar su comportamiento en un marco temporal de 12 meses. En el caso de ciertos contribuyentes, el periodo se ajusta al año completo desde la fecha de balance; para otros, en cambio, el periodo abarca los 11 meses anteriores y el mes correspondiente a la presentación, asegurando una revisión de 12 meses. Cuando se detecta una omisión, el periodo se calcula desde la primera ocurrencia de omisión o la fecha de balance. Para caracterizar cada contribuyente, se utilizan variables agrupadas en distintas categorías. Primero, se identifica el grupo al que pertenece cada contribuyente, lo cual es relevante para el análisis de omisión. También se considera la condición de actividad, es decir, si el contribuyente estuvo activo en todo o en parte del periodo de control.

Otro factor evaluado es el cumplimiento de obligaciones fiscales específicas, como la imposición relacionada con ciertos tributos. Además, el perfil del contribuyente se completa con datos de ubicación fiscal y de constitución, considerando su establecimiento principal en alguna de las 19 jurisdicciones (departamentos) definidas. Los tipos de balances que aplican para cada contribuyente se analizan también, priorizando aquellos correspondientes a actividades específicas como agropecuaria, otras actividades, o patrimonio.

El análisis incluye una serie de indicadores de riesgo, tales como el comportamiento asociado al RUC (Registro Único Tributario), para identificar posibles patrones de riesgo. Se evalúan además señales de evasión a través de análisis de inconsistencias, ya sea en la información propia del contribuyente o en comparación con datos de terceros, y se observa también el cumplimiento de obligaciones formales, identificando patrones que, aunque no generen deuda, pueden reflejar tendencias de riesgo.

Se consideran asimismo variables de riesgo adicionales como la capacidad de pago, precisión y puntualidad, así como el riesgo de contagio, que analiza la relación del contribuyente con otras personas vinculadas. Este indicador surge de la combinación entre el perfil propio y el de sus asociados comerciales.

Indicadores adicionales, como la materialidad del contribuyente, ayudan a determinar su importancia relativa en el contexto fiscal. Otros aspectos, como el ingreso total a los empleados en el periodo y la cantidad de empleados promedio, también se analizan, junto con agrupaciones sectoriales.

Finalmente, se incluyen características sobre la adopción de emisión de factura electrónica, la existencia y monto de solicitudes de crédito fiscal en los últimos tres años, y la cantidad de constancias activas para la impresión de documentación, lo que permite construir un perfil amplio y detallado del comportamiento fiscal y riesgos asociados de cada contribuyente.

Creación de etiquetas

Para clasificar los registros de cada contribuyente, se implementó un sistema de etiquetado que asigna a cada uno la categoría de “Omiso” o “NoOmiso”, de acuerdo con su cumplimiento en el periodo evaluado. Una vez definidos los conjuntos de datos, estos se vinculan con la base principal de administración de gestión masiva, a fin de integrar toda la información necesaria en una estructura unificada.

La integración de estas bases se realiza en varias fases. En primer lugar, se organiza la información de incumplimiento dividiéndola en dos grandes grupos, según los diferentes enfoques de gestión a los que corresponde. Posteriormente, cada grupo de datos de incumplimiento se subdivide aún más según fechas de relevancia clave en el proceso de monitoreo, lo cual permite crear una estructura que facilita el análisis de estos eventos. Esta organización, denominada “gestión simplificada de omisiones”, permite capturar los datos en forma resumida, respondiendo a la necesidad de reducir la complejidad y optimizar la estructura de consultas, simplificando la realidad para hacerla más manejable dentro del sistema.

Finalmente, tras enlazar las bases de datos correspondientes, cada registro se evalúa y se etiqueta con “Omiso” (1) si se detecta incumplimiento, o con “NoOmiso” (0) si no se observa ninguna falta. Esta metodología estandarizada permite que el sistema maneje de manera eficaz y simplificada la clasificación y análisis de cada contribuyente, integrando la información de distintos registros en un solo esquema.

4. PRESENTACIÓN DEL PROBLEMA

Para cada contribuyente, se estima la probabilidad de omisión en la presentación de la declaración jurada, lo que permite definir un umbral de probabilidad como criterio para identificar, de manera anticipada, a aquellos que probablemente incurran en incumplimiento en futuros periodos.

Metodología: modelización y particionamiento

La modelización se realiza en dos etapas, en una primera etapa se realiza la elección de las variables a incluir en el modelo de acuerdo al nivelado entre la parsimonia del modelo, el nivel explicativo de las variables y la necesidad descriptiva que da origen a la investigación. Considerando estos tres pilares es que se selecciona el modelo final obtenido en el denominado set o partición

train. El **set** de entrenamiento (train) se define como una partición de la base total de datos correspondiente al 70%, mientras el restante 30% corresponde a la denominada partición de testeo o test. La parsimonia y nivel explicativo de las variables se medirán a través de los criterios de **deviance** y de **AIC** que determinan la medida del error de ajuste.

La aplicación de los criterios se da a través de comparar valores obtenidos en cada uno de los métodos de valuación aplicados a una gama de modelos (de modelos simples vs modelos complejos) y se elige el de menor valor, determinando esto, una mejor calidad de ajuste. Cabe destacar que el comando `summary()` del paquete base de R nos proporciona ambos valores.

En una segunda etapa, se estima a través de la aplicación de la técnica **crossvalidation k-fold**, el hiper parámetro denominado **cutoff**, este determina la frontera de probabilidad que divide el espacio probabilístico en **Omiso** y **NoOmiso**. La técnica **cross-validation k-fold** particiona el grupo de datos de entrenamiento en, nuevamente un grupo de train, y en un grupo denominado validation (validación).

El tamaño del grupo validación va a depender del valor de k, en este caso se utiliza un valor de $k = 10$, por lo tanto se va a realizar una partición correspondiente al 10% a la que se le denominará validación y el restante 90% se le denominará, nuevamente entrenamiento. Con la partición de entrenamiento se estima nuevamente los parámetros correspondientes a los coeficientes del modelo **Logit** y se procede a estimar las probabilidades para el conjunto validación, esto se repite iterativamente 10 veces, con ello tendremos la estimación de las probabilidades para el total de datos considerados. Por último, se estima el parámetro **cutoff** óptimo con las estimaciones de los datos de validación obtenidos en las sucesivas iteraciones. La frontera de corte de probabilidad se obtiene maximizando alguna de las métricas de evaluación de los modelos, en particular se utiliza la maximización del accuracy o la maximización de la curva **ROC**, en este último caso

se obtiene en el punto en donde se cortan las curvas denominadas sensibilidad (**sensitivity**) y especificidad (**specificity**).

Modelos Logit Multivariable

Para captar la interacción entre las distintas variables relacionadas con los contribuyentes y extraer señales que permitan caracterizar su comportamiento, se incorporan diversas variables independientes al modelo simple.

Por otra parte, la selección de las variables para el modelo final se lleva a cabo mediante técnicas avanzadas de evaluación, que se detallarán al presentar ambos modelos: uno dirigido a la detección de omisiones en declaraciones de valor agregado y otro orientado a las declaraciones de renta.

5. MODELOS LOGIT MULTIVARIANTE: OMISOS RENTA Y OMISOS VALOR AGREGADO

Aplicados los tres pilares mencionados en un apartado anterior (parsimonia, nivel explicativo y necesidad descriptiva), se genera el modelo Logit denominado Logitfull.

Se incorporan en el modelo varias categorías de variables explicativas que influyen en la probabilidad de ocurrencia de un determinado evento, divididas de la siguiente manera:

1. **Características de grupo:** Se incluyen factores que diferencian grupos con características económicas o estructurales específicas, lo cual permite captar cómo estos atributos grupales pueden influir en la probabilidad del evento.
2. **Aspectos financieros y de deuda:** Esta categoría incluye variables que reflejan el historial financiero de los individuos, así como su estado de deuda y prácticas de pago. Estas variables permiten evaluar cómo las condiciones financieras y el

comportamiento en pagos pasados afectan el evento.

3. **Conducta observada:** Aquí se consideran variables que capturan patrones de comportamiento y cumplimiento en el tiempo, ayudando a medir la influencia de estos antecedentes conductuales sobre el evento. Estas variables representan niveles de responsabilidad y compromiso.
4. **Clasificación sectorial:** Se incluyen factores categóricos que representan los distintos sectores de actividad o industrias (como manufactura, servicios financieros o agricultura) a los que pertenecen los individuos. Cada sector económico puede presentar características únicas que impactan de forma diferenciada en la probabilidad del evento.
5. **Variables geográficas:** Esta categoría considera diferencias de comportamiento según ubicación geográfica, como el departamento fiscal o de constitución. Las particularidades locales, tales como la cultura tributaria o la economía regional, pueden influir en el resultado.
6. **Antigüedad y persistencia de actividades:** Variables que capturan el tiempo de actividad o la persistencia en ciertos patrones de comportamiento. Esto puede vincularse a la experiencia o estabilidad de los contribuyentes y cómo estos factores afectan su probabilidad de experimentar el evento en estudio.
7. **Interacciones entre variables:** Algunas interacciones consideradas permiten ver cómo ciertos factores se potencian o modifican entre sí, sugiriendo que no todos los efectos son independientes. Esto permite identificar combinaciones de factores que influyen en mayor o menor medida en el evento.

A través de estas categorías, el modelo logra evaluar una variedad de factores económicos, geográficos y conductuales. Esta estructura permite analizar de manera integral los elementos determinantes del

evento, considerando tanto factores individuales como contextuales.

Evaluación de modelos predictivos: Curvas ROC y AUC

Las curvas ROC (Receiver Operating Characteristic) son herramientas esenciales en el análisis predictivo para evaluar la precisión de un modelo al clasificar eventos en categorías, como Omisos y No Omisos en este caso. La curva ROC representa la capacidad discriminativa de un modelo, y su área bajo la curva (AUC) cuantifica la precisión predictiva. Un AUC más alto indica mejor capacidad del modelo para diferenciar entre categorías. En este análisis, el modelo renta muestra un AUC de 0.8305 mientras el modelo valor agregado muestra un AUC de 0.8414, en los datos de entrenamiento, lo que señala una capacidad predictiva alta. La validación cruzada (K-Fold) también muestra un AUC cercano de 0.8303 para el modelo renta y de 0.8404 para el modelo de valor agregado, lo cual indica que los modelos son estables y no están sobre ajustados.

Selección de puntos de corte óptimos

La definición de un punto de corte optimo (cutoff) es esencial para una clasificación precisa de eventos. En este análisis, se establecen dos puntos de corte para cada modelo: uno que maximiza la precisión general (accuracy) y otro que optimiza el balance entre sensibilidad y especificidad. Para el modelo de renta, el punto de corte en 0.56 se identificó como óptimo para la precisión general, mientras que el valor de 0.43 ofrece el mejor balance entre sensibilidad y especificidad. En el caso del modelo de valor agregado, el punto de corte óptimo para la precisión se situó en 0.35, y un valor de 0.54 equilibra de forma óptima la sensibilidad y especificidad.

Esta aproximación dual aporta flexibilidad a la clasificación, permitiendo a los responsables de políticas públicas elegir el criterio que mejor se ajuste a sus objetivos y necesidades operativas.

Prueba de eficiencia del modelo de datos nuevos

Para garantizar la robustez del modelo en situaciones reales, se evaluó su rendimiento utilizando un conjunto de datos de prueba que no fue empleado en el entrenamiento.

Esta estrategia permite medir el poder predictivo del modelo en contextos inéditos, mitigando así el riesgo de sobreajuste (overfitting). Dividiendo la base de datos en un 70% para entrenamiento y un 30% para prueba, los resultados indican que, para el modelo de renta, usando el cutoff de 0.56, el modelo alcanza una precisión (accuracy) de 0.772. Alternativamente, empleando el cutoff de 0.43 se observa un balance distinto, con una precisión de 0.755 y un aumento en especificidad. Para el modelo de valor agregado usando el cutoff de 0.54, el modelo alcanza una precisión (accuracy) de 0.793. Alternativamente, empleando el cutoff de 0.35 se observa un balance distinto, con una precisión de 0.76 y un aumento en especificidad. Esta evaluación permite a los responsables de políticas y administración tributaria adaptar el modelo para clasificaciones más precisas según el objetivo o el contexto.

Análisis de los efectos marginales promedio

Los efectos marginales promedio ofrecen una visión precisa del impacto esperado en la probabilidad de ocurrencia de la variable dependiente Y (Omiso) ante variaciones en las variables explicativas X. Este enfoque permite identificar cómo un cambio unitario en una de las variables independientes afecta, en promedio, la probabilidad de que el evento de interés ocurra, brindando una herramienta clave para la interpretación económica y la toma de decisiones informadas en modelos de probabilidad.

El modelo estima los efectos marginales, los cuales representan la variación esperada en la probabilidad de ocurrencia de la variable dependiente cuando una de las variables explicativas cambia en una unidad, manteniendo constantes las demás variables. Los

coeficientes positivos y significativos indican una relación directa entre el aumento en el valor de determinadas variables y una mayor probabilidad de que ocurra el evento en estudio. La magnitud de los coeficientes refleja el peso específico de cada factor en la probabilidad estimada, y los niveles de significancia asociados refuerzan la solidez de estas relaciones.

A grandes rasgos, algunas de las variables con mayor impacto son aquellas relacionadas con el comportamiento observado, el historial de pago, y la configuración de la deuda, todas ellas con coeficientes elevados y estadísticos-z altamente significativos, lo cual sugiere una fuerte asociación con el evento modelado. Además, factores sectoriales como los agrupados por

actividad económica (especialmente en el rubro de vehículos automotores, fabricación textil, y productos derivados del metal) también muestran coeficientes significativos, sugiriendo que la actividad económica juega un rol importante.

Finalmente, variables geográficas específicas relacionadas con la ubicación fiscal, como la pertenencia a ciertos departamentos, también tienen un impacto considerable, lo cual indica la relevancia de factores regionales en el comportamiento de la variable dependiente. Este análisis econométrico facilita la identificación de variables clave, proporcionando un marco robusto para la toma de decisiones informadas en torno a la predicción y gestión de riesgos.

CONCLUSIONES

Los efectos marginales promedio ofrecen una visión precisa del impacto esperado en la probabilidad de ocurrencia de la variable dependiente Y (Omisos) ante variaciones en las variables explicativas X. Este enfoque permite identificar cómo un cambio unitario en una de las variables independientes afecta, en promedio, la probabilidad de que el evento de interés ocurra, brindando una herramienta clave para la interpretación económica y la toma de decisiones informadas en modelos de probabilidad.

El modelo estima los efectos marginales, los cuales representan la variación esperada en la probabilidad de ocurrencia de la variable dependiente cuando una de las variables explicativas cambia en una unidad, manteniendo constantes las demás variables. Los coeficientes positivos y significativos indican una relación directa entre el aumento en el valor de determinadas variables y una mayor probabilidad de que ocurra el evento en estudio. La magnitud de los coeficientes refleja el peso específico de cada factor en la probabilidad estimada, y los niveles de significancia asociados refuerzan la solidez de estas relaciones.

A grandes rasgos, algunas de las variables con mayor impacto son aquellas relacionadas con el comportamiento observado, el historial de pago, y la

configuración de la deuda, todas ellas con coeficientes elevados y estadísticos-z altamente significativos, lo cual sugiere una fuerte asociación con el evento modelado. Además, factores sectoriales como los agrupados por actividad económica (especialmente en el rubro de vehículos automotores, fabricación textil, y productos derivados del metal) también muestran coeficientes significativos, sugiriendo que la actividad económica juega un rol importante.

Finalmente, variables geográficas específicas relacionadas con la ubicación fiscal, como la pertenencia a ciertos departamentos, también tienen un impacto considerable, lo cual indica la relevancia de factores regionales en el comportamiento de la variable dependiente.

Este análisis econométrico facilita la identificación de variables clave, proporcionando un marco robusto para la toma de decisiones informadas en torno a la predicción y gestión de riesgos. Este enfoque permite estructurar acciones preventivas dirigidas a los grupos con mayor riesgo, ofreciendo una herramienta útil para mejorar la precisión en la gestión de omisiones y optimizar el uso de los recursos de control tributario.

ANEXO

A. INTERPRETACIÓN DE LOS COEFICIENTES LOGIT

Regresión Logit: En este caso estamos modelando la probabilidad de la siguiente manera:

$$P(Y = 1|X = x) = \frac{e^{\beta_0 + \beta_1 X_i}}{1 + e^{\beta_0 + \beta_1 X_i}} \quad (7)$$

Teniendo:

$$P(Y = k|X = x) = \frac{e^{\beta_0 + \beta_1 x_1 + \beta_2 x_2 + \dots + \beta_p x_p}}{1 + e^{\beta_0 + \beta_1 x_1 + \beta_2 x_2 + \dots + \beta_p x_p}} \quad (1)$$

Reordenando factores:

$$\frac{P(Y = k|X = x)}{1 - P(Y = k|X = x)} = e^{\beta_0 + \beta_1 x_1 + \beta_2 x_2 + \dots + \beta_p x_p} \quad (2)$$

Aplicando logaritmos:

$$\ln \left(\frac{P(Y = k|X = x)}{1 - P(Y = k|X = x)} \right) = \beta_0 + \beta_1 x_1 + \beta_2 x_2 + \dots + \beta_p x_p \quad (3)$$

Utilizando la siguiente igualdad:

$$ODDs = \frac{P(Y = k|X = x)}{1 - P(Y = k|X = x)} \quad (4)$$

Sustituyendo (3) en (4):

$$\ln (ODDs) = \beta_0 + \beta_1 x_1 + \beta_2 x_2 + \dots + \beta_p x_p \quad (5)$$

En los modelos de regresión lineal múltiple se modela el valor de la variable dependiente Y en función de la variable independiente X, en contraposición la regresión logística modela la probabilidad de la variable de respuesta Y pertenezca al nivel de referencia 1 (omiso en nuestro caso) en función del valor que adquieran los predictores X, mediante el uso de LOG de los ODDs.

La parte izquierda se conoce como logaritmo de los odds (log-odds) o logit. Por lo tanto, el coeficiente β_i asociado a la variable independiente x_i de la modelización **logit** representa el impacto de cambios que se suscitan en la variable independiente sobre el log-Odds. Una forma directa y genérica de interpretar los β_i corresponde a la observación del signo asociado, es decir, si el signo asociado al β_i es positivo, entonces aumentar aumenta la probabilidad de ocurrencia del evento $Y = 1$ (omiso), en cambio, si el signo es negativo aumentar la disminuye.

modelo simple:

```
glm.simple <- glm(as.factor(omisonumerc)~as.factor(tamañoecon), family
= binomial)
```

El modelo de regresión logística simple incluye dos coeficientes clave. El intercepto representa la constante del modelo, mientras que el segundo coeficiente mide el impacto de pertenecer al grupo de interés sobre la probabilidad del evento estudiado, expresado en términos del logaritmo de la razón de probabilidades (log-odds). Ambos coeficientes muestran una alta

A.1. Modelo Logit simple, análisis de interacciones: una variable independiente

Para el análisis de interacciones, se presenta primero un modelo sencillo que evalúa el efecto de una variable independiente en un conjunto de sujetos obligados a presentar declaraciones de renta. En esta instancia, se utiliza una variable dicotómica que asume un valor positivo (uno) si el sujeto pertenece a un grupo específico de contribuyentes de gran tamaño y un valor de referencia (cero) si no pertenece a dicho grupo.

significancia estadística, indicando que los efectos observados en el modelo son robustos. Los indicadores adicionales, como la desviación nula, la desviación residual y el AIC, reflejan la calidad del ajuste del modelo, con valores que sugieren un buen nivel de adecuación para los datos analizados.

Tabla 1
Estimación de los coeficientes

Estimate	Std.Error	z value	Pr(> z)	sig.
(Intercept)	-0.2265	0.0061	-37.3722	0
granDimEco	-0.8792	0.0209	-41.9983	0

Signif. codes: 0 '***' 0.001 '**' 0.01 '*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1

Null deviance: 1.68379×10^5

Deviance: 1.66422×10^5

AIC: 1.66426×10^5

El coeficiente β_1 representa la razón de los logaritmos de probabilidad de omisión entre dos dimensiones económicas. Un valor negativo para β_1 indica que, sin la influencia de otras variables, pertenecer a la dimensión económica de mayor tamaño o relevancia

reduce la probabilidad de incurrir en omisiones. En otras palabras, hay una menor probabilidad de omisión asociada a contribuyentes con gran dimensión económica en comparación con las de menor tamaño o relevancia.

La pregunta que se surge es: ¿Se puede determinar cuál es la probabilidad de ser omiso de acuerdo a la dimensión económica?. La respuesta es simple, sí, esta probabilidad se puede calcular utilizando un modelo Logit simple con un solo regresor, que permite obtener la razón de probabilidades de ser omiso.

Para responder a la pregunta, primero se calcula la razón de ODDs, comparándola proporción de contribuyentes Omisos con la de NoOmisos dentro del mismo grupo. Luego, se calcula la razón de ODDs para el grupo de menor tamaño económico y se obtiene la razón de probabilidades (log-odds) de ser omiso en el primer grupo respecto al segundo (de media y gran dimensión económica). Al aplicar el logaritmo neperiano a esta razón, se obtiene un valor que corresponde al coeficiente del modelo.

Este análisis, sin embargo, parte de una hipótesis simplificada que asume que solo el grupo de contribuyentes es relevante para determinar si un contribuyente será omiso, lo cual en la práctica es insostenible. En la realidad, existen múltiples variables que influyen en esta determinación, por lo que es necesario incluirlas en el modelo para una mayor precisión. Sin esto, el modelo sería limitado y no permitiría desarrollar políticas efectivas más allá de la estrategia trivial de cambiar de grupo.

```
glm.two <- glm(as.factor(omiso_numeric) ~ as.factor(granDimEco) + Materialidad, family = 'binomial', data = omiso)
```

A.2. Captura de interacción, modelos Logit

En el modelo Logit con un solo regresor (grupo económico), se estima el cambio en el logaritmo de la razón de probabilidad de la variable Omiso conforme varía el nivel de tamaño económico del contribuyente. Los resultados indican que la probabilidad de omisión disminuye cuando el contribuyente pertenece al grupo de mayor dimensión económica. Sin embargo, es posible que el nivel de tamaño económico no constituya la variable explicativa fundamental y que exista una variable confusora que esté introduciendo dificultades en la interpretación de los resultados.

Modelo con dos variables independientes:

En el modelo Logit presentado previamente, se estima el cambio en el logaritmo de la razón de probabilidad de la variable Omiso conforme varía el nivel de tamaño económico del contribuyente. Los resultados indican que la probabilidad de omisión disminuye cuando el contribuyente pertenece al grupo de mayor dimensión económica. Sin embargo, es posible que el nivel de tamaño económico no constituya la variable explicativa fundamental y que exista una variable confusora que esté introduciendo dificultades en la interpretación de los resultados.

Tabla 2
Estimación de los coeficientes

	Estimate	Std. Error	z value	Pr(> z)	sig.
(Intercept)	1.4093	0.0163	86.4940	0	***
as.factor(granDimEco)1	1.4599	0.0348	42.0053	0	***
Materialidad	-0.0882	0.0008	-111.5400	0	***

Signif. codes: 0 '***' 0.001 '**' 0.01 '*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1
Null.deviance: 1.09147 × 10⁵
Deviance: 9.1706 × 10⁴
AIC: 9.1712 × 10⁴

Al incorporar una variable de dimensión económica (Materialidad) al modelo simple, el signo del coeficiente asociado a la variable de agrupación cambia de negativo a positivo. Esto sugiere que pertenecer al grupo de mayor dimensión económica tiene un efecto positivo en la probabilidad de omisión. Este cambio de signo indica que la variable de dimensión económica actúa potencialmente como una variable confusora, afectando la interpretación del efecto del grupo de contribuyente sobre la probabilidad de ser omiso.

Para abordar este problema, es necesario crear una variable de interacción que capture la relación conjunta entre el grupo de contribuyentes y el nivel de materialidad económica. De este modo, se logra una representación más precisa de la interacción entre ambas dimensiones. La variable de interacción generada, *granDimEco: Materialidad*, permite capturar adecuadamente esta dependencia entre la dimensión del contribuyente el nivel de materialidad, *granDimEco: Materialidad*⁸.

Modelo con una variable independiente simple y una variable independiente de capture de interacción:

```
glm.three <- glm(as.factor(omiso_numeric) ~ as.factor(granDimEco) + Materialidad: as.factor(granDimEco),
family = 'binomial', data = omiso)
```

Tabla 3
Estimación de los coeficientes

	Estimate	Std. Error	z value	Pr(> z)	sig.
(Intercept)	1.5392	0.0174	88.4878	0	***
as.factor(granDimEco)1	-0.8163	0.0923	-8.8444	0	***
as.factor(granDimEco)0:Materialidad	-0.0955	0.0009	-110.8954	0	***
as.factor(granDimEco)1:Materialidad	-0.0396	0.0019	-20.4430	0	***

Signif. codes: 0 '***' 0.001 '**' 0.01 '*' 0.05 '.' 0.1 ' ' 1

Null deviance: 1.09147×10^5

Deviance: 9.1088×10^4

AIC: 9.1096×10^4

A.3. Curvas ROC

El análisis de la curva ROC (Receiver Operating Characteristic Curve) es un enfoque estadístico fundamental en la evaluación de modelos predictivos, orientado a medir su precisión diagnóstica. Este análisis permite cumplir tres objetivos principales: (i) identificar el punto de corte óptimo en una escala continua, maximizando tanto la sensibilidad

como la especificidad (cutoff), (ii) evaluar la capacidad discriminativa del modelo, es decir, su habilidad para diferenciar entre Omisos y NoOmisos, y (iii) comparar la capacidad discriminativa entre múltiples modelos⁹. En este estudio, la curva ROC se utiliza para calcular el AUC (Área Bajo la Curva) a partir de las probabilidades estimadas, derivadas tanto del enfoque de validación cruzada K-Fold como del modelo completo (modelo-full).

⁸ Fox, J. (2003): Effect Displays in R for Generalised Linear Models.

⁹ Cerda, J., Cienfuentes, L. (2011): Using ROC curves in clinical investigation. Theoretical and practical issues.

Figura 1
Curve ROC del Modelo Full Renta

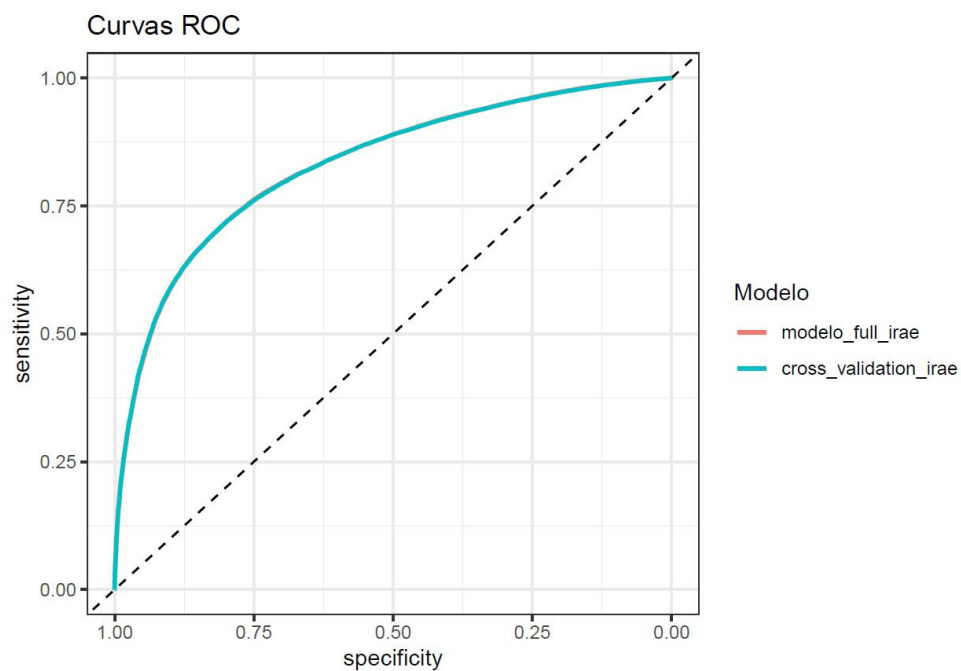
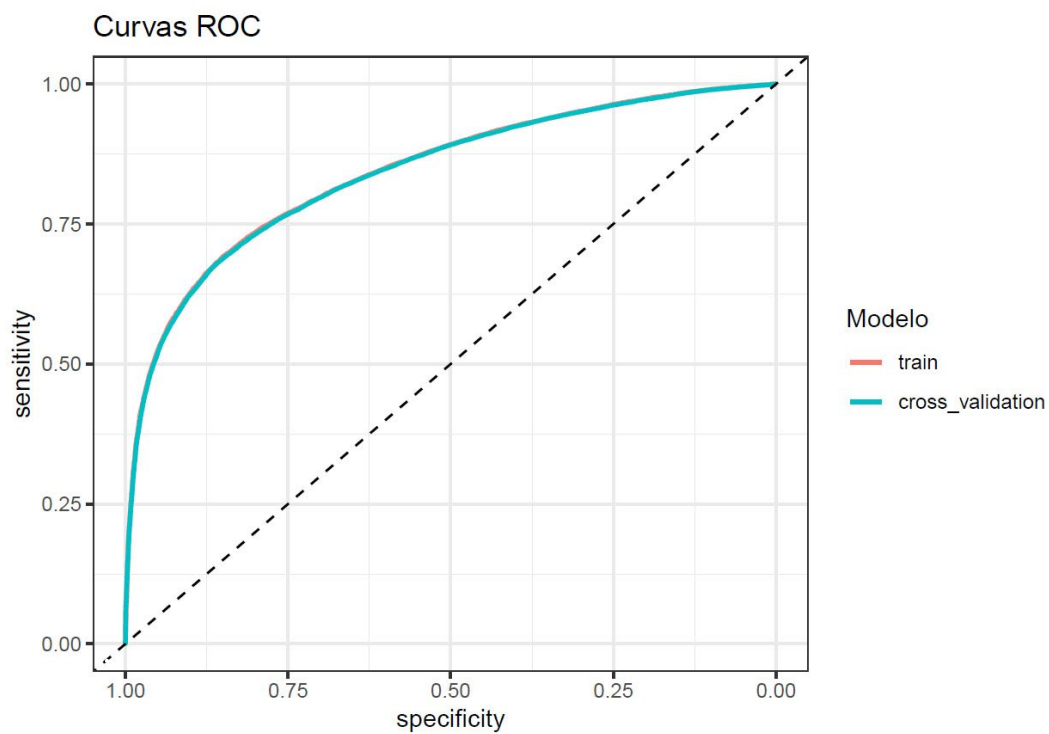


Figura 2
Curve ROC del Modelo Full Valor Agregado



La curva ROC (AUC) para el modelo de entrenamiento de renta muestra un valor de 0.8305, mientras que el modelo de valor agregado alcanza un AUC de 0.8414, indicando ambos una alta capacidad de discriminación entre clases. Al aplicar validación cruzada K-Fold, el modelo de renta presenta un AUC de 0.8303 y el modelo de valor agregado un AUC de 0.8408, lo cual confirma tanto la precisión como la estabilidad predictiva en diferentes subconjuntos de datos. La estrecha cercanía entre estos valores sugiere que los modelos no están sobreajustados y mantienen una capacidad de generalización robusta al evaluar datos no observados.

A.4. Puntos de Corte, optimización del parámetro p .

El punto de corte o cutoff es el valor umbral que separa la probabilidad de ocurrencia en dos categorías para clasificar los eventos (Omiso, NoOmiso). La elección del

corte óptimo requiere definir la métrica de evaluación que se desea maximizar y sobre qué conjunto de datos probabilísticos se efectúa la clasificación. En este análisis, se opta por establecer dos puntos de corte en las estimaciones del grupo de validación: el primero maximiza la precisión global del modelo (accuracy), mientras que el segundo optimiza el punto de corte de la curva ROC, maximizando así el equilibrio entre sensibilidad (sensitivity) y especificidad (specificity). Esta doble aproximación permite una mayor adaptabilidad del modelo a distintos criterios de clasificación.

A continuación, se grafica la evolución de diversas medidas de evaluación del modelo utilizando la metodología cross-validation:

Figura 3
Cross Validation Model Renta

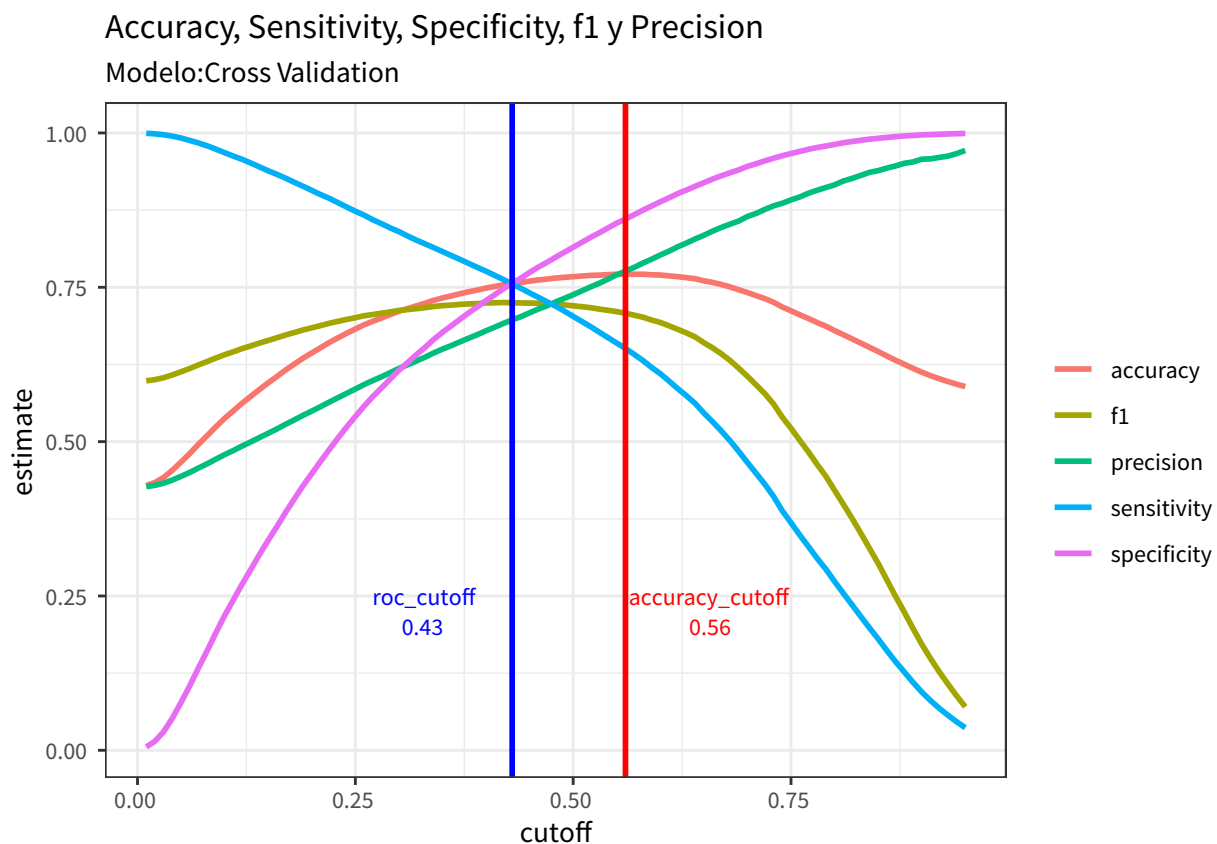
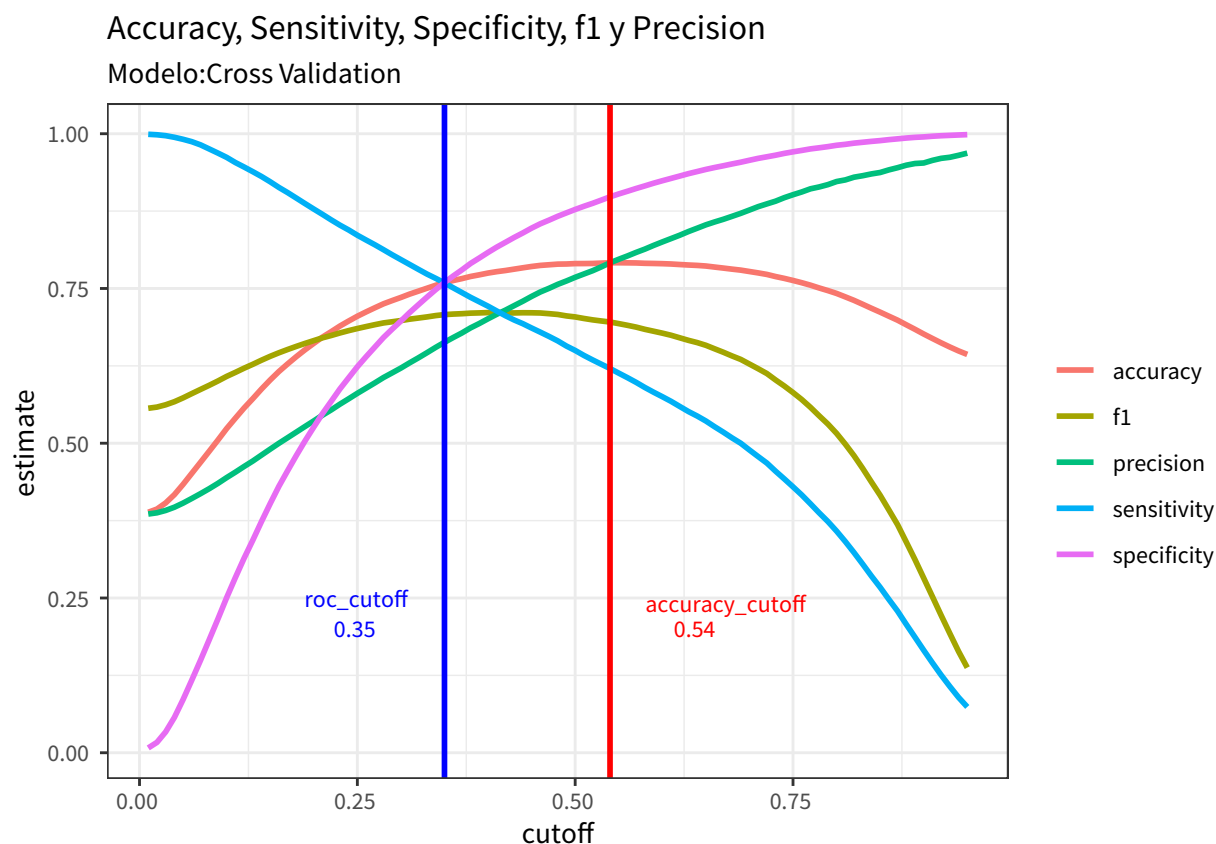


Figura 4

Cross Validation Model Valor Agregado



El punto de corte óptimo (cutoff) que maximiza la precisión (accuracy) del modelo de renta se ha identificado en 0.56, mientras que para el modelo de valor agregado es 0.54. Por otro lado, el cutoff que optimiza simultáneamente la sensibilidad y especificidad se sitúa en 0.43 para el modelo de renta y en 0.35 para el modelo de valor agregado, lo cual permite un equilibrio más adecuado entre verdaderos positivo y negativo, logrando así una clasificación más balanceada en ambos modelos econométricos.

A.5. Análisis del modelo utilizando el set test

En el presente análisis predictivo, se emplea un conjunto de datos independiente, nunca antes visto por el modelo en la fase de entrenamiento de parámetros. Este enfoque permite evaluar el poder predictivo del modelo

en un contexto donde debe manejar datos nuevos, una práctica crucial para evitar el sobre ajuste u overfitting.

El sobre ajuste se presenta cuando un modelo logra un desempeño óptimo con los datos de entrenamiento, pero falla al predecir con precisión sobre conjuntos de datos desconocidos, lo cual afecta su aplicabilidad en escenarios reales.

Para mitigar el riesgo de sobre ajuste, la base de datos se divide en dos conjuntos: el de entrenamiento (train set) y el de prueba (test set). En este estudio, se ha seguido la convención de asignar el 70% de los datos al conjunto de entrenamiento, reservando el 30% restante para el conjunto de prueba. Esta partición permite al modelo ajustar sus parámetros sobre el train set mientras retiene un conjunto independiente para la validación final.

Utilizando el punto de corte (cutoff) que maximiza la precisión (accuracy) del modelo renta, que en este caso es 0.56, se obtiene la siguiente matriz de confusión.

Tabla 4

Predicción Set Test Renta

	p. NoOmiso	p.Omiso
NoOmiso	16.828	2.744
Omiso	5.075	9.613

Valor de accuracy: 0.772 – Valor de sensibily: 0.778 – Valor de specificity: 0.768

Para el modelo de valor agregado, utilizando el punto de corte 0.54 (cutoff) que maximiza la precisión, se obtiene la siguiente matriz de confusión.

Tabla 5

Predicción Set Test Valor Agregado

	p. NoOmiso	p.Omiso
NoOmiso	13.845	1.520
Omiso	3.669	6.068

Valor de accuracy: 0.793 – Valor de sensibily: 0.8 – Valor de specificity: 0.791

Estas matrices son un recurso fundamental para evaluar el rendimiento de los modelos al clasificar correctamente entre diferentes categorías, en función del criterio seleccionado de precisión máxima.

Por otro lado, si se usa el cutoff que maximiza el valor de los métodos de evaluación sensibily y specificity, 0.43 se obtiene la siguiente matriz de confusión para el modelo renta:

Tabla 6

Predicción Set Test Valor Agregado

	p. NoOmiso	p.Omiso
NoOmiso	11.750	3.667
Omiso	2.337	7.338

Valor de accurac: 0.76 – Valor de sensibily: 0.666 – Valor de specificity: 0.834

REFERENCIAS

- Cerda, J., & Cienfuentes, L. (2011). Using ROC curves in clinical investigation: Theoretical and practical issues. *Revista Médica de Chile*, 139(1), 57–71.
- Gareth, J., Written, D., Hastie, T., & Tibshirani, R. (2021). *An introduction to statistical learning with applications in R*. Springer.
- Fawcett, T. (2006). An introduction to ROC analysis. *Pattern Recognition Letters*, 27(8).
- Fox, J. (2003). Effect displays in R for generalized linear models. *Journal of Statistical Software*, 8(15), 1–27.
- Harrell, F. E. (2015). *Regression modeling strategies: With applications to linear models, logistic and ordinal regression, and survival analysis* (2nd ed.). Springer.
- Hosmer, D. W., Lemeshow, S., & Sturdivant, R. X. (2013). *Applied logistic regression* (3rd ed.). Wiley.
- Kuhn, M., & Johnson, K. (2013). *Applied predictive modeling*. Springer.

La influencia de la cultura en la administración tributaria: un análisis comparativo de las administraciones tributarias del CIAT basado en el modelo dimensional de Hofstede



Antonio H. Lindemberg Baltazar
Juliano Brito da Justa Neves

SINOPSIS

Este artículo tiene como objetivo analizar las dimensiones culturales del modelo de Hofstede en los países miembros del CIAT y comprender cómo los rasgos culturales influyen en el comportamiento institucional de las administraciones tributarias. Utilizando una metodología comparativa, se examinan las seis dimensiones del modelo: “distancia del poder”, “aversión a la incertidumbre”, “individualismo/colectivismo”, “masculinidad/feminidad”, “orientación a

largo/corto plazo” e “indulgencia”. restricción”. Este enfoque es relevante para explorar aspectos como la moralidad tributaria, el cumplimiento tributario, la innovación en el sector público y el desarrollo de políticas sostenibles. Los resultados muestran cómo estos factores afectan a la administración tributaria en diversos contextos, lo que sugiere que una mayor adaptación cultural podría mejorar la eficacia de las políticas fiscales y administrativas.

PALABRAS CLAVE: Hofstede, Cultura organizacional, Administración tributaria, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Dimensiones culturales.

CONTENIDO

Introducción

1. La matriz cultural de hofstede
2. Análisis comparativo entre las administraciones tributarias que forman parte del CIAT
3. La matriz cultural de Hofstede y su influencia en la administración tributaria brasileña

4. Limitaciones de la investigación

Reflexiones finales y sugerencias para futuras investigaciones
Referencias

AUTORES

Antonio Henrique Lindemberg Baltazar. Doctorado en Administración Pública (Universidad de Lisboa). Máster en Derecho Constitucional y Especialista en Derecho Tributario y Finanzas Públicas (IDP), Licenciado en Derecho (FDMC). Auditor Fiscal de la Receita Federal de Brasil, ocupando el cargo de Superintendente Regional.

Juliano Brito da Justa Neves. Doctorando en Administración Pública (Universidad de Lisboa). Máster en Hacienda Pública y Administración Tributaria (IEF/UNED). Máster en Ciencias de la Computación (UFSCar). Especialista en Gestión de Proyectos y en Administración Pública (FGV) FGV. Ingeniero Informático (UFSCar). Auditor Fiscal de la Receita Federal de Brasil, ocupando el cargo de Subsecretario de Gestión Empresarial.

INTRODUCCIÓN

La cultura como objeto de estudio se ha consolidado, especialmente a partir de los años 70 del siglo pasado, como un tema importante en el ámbito de la investigación en administración pública, y sus conceptos se utilizan en una plétora de situaciones complejas, con el fin de examinar la forma en que los valores influyen en las actividades de las organizaciones públicas (MacCarthaigh y Saarniit, 2019).

Según MacCarthaigh y Saarniit (2019), los debates más fundamentales sobre la cultura en el mundo contemporáneo, desde la perspectiva de las organizaciones, se relacionan con la interacción entre culturas y subculturas en el entorno de las burocracias nacionales, la influencia de las tradiciones y estilos administrativos en los resultados de las políticas públicas, y la influencia de la cultura administrativa en el impulso o retraso de las reformas administrativas en el sector público.

Por lo tanto, teniendo en cuenta la importancia del estudio de las culturas para la comprensión de la lógica de la acción organizacional, este artículo buscará analizar las dimensiones del modelo de cultura nacional de los países que forman parte del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) de Hofstede (2003) y, a partir de este análisis comparativo, comprender la Influencia de los rasgos culturales en la acción institucional de las respectivas administraciones tributarias.

El aporte innovador de esta investigación radica en la aplicación del modelo de dimensiones culturales de Hofstede (2003) al campo de la administración tributaria, específicamente en el contexto de los países miembros del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) que cuentan con datos disponibles en la investigación de Hofstede (2003). Este enfoque presenta una nueva perspectiva que busca analizar la posibilidad de que los rasgos

culturales nacionales influyan en la identidad organizacional de las administraciones tributarias y en la moral tributaria de los contribuyentes, un tema que ha recibido poca atención en los estudios comparativos en esta área.

La relevancia de esta investigación radica en su capacidad para promover una comprensión más profunda de cómo adaptar las estrategias administrativas a las características culturales de las diferentes naciones, contribuyendo a reformas tributarias más efectivas y culturalmente sensibles. El análisis comparativo de las dimensiones de Hofstede proporciona subsidios para comprender cómo las administraciones tributarias pueden dar forma a políticas y prácticas más adecuadas a las realidades culturales locales, permitiendo así mejorar la eficiencia de las políticas tributarias y aumentar el cumplimiento tributario.

La literatura actual señala que las culturas nacionales ejercen influencia en las estructuras y modelos de gestión organizacional. Hofstede, Hofstede y Minkov (2010) afirman que las diferencias culturales moldean profundamente las interacciones organizacionales, mientras que Pollitt y Bouckaert (2017) destacan que las características culturales pueden afectar la eficiencia de las administraciones públicas, especialmente en lo que respecta a la aceptación y ejecución de políticas públicas. Alm y Torgler (2006) también enfatizan que la cultura organizacional juega un papel central en el cumplimiento tributario, influyendo en el comportamiento de los contribuyentes en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.

Así, este estudio busca contribuir al desarrollo del campo de la administración tributaria, articulando las dimensiones culturales de Hofstede con las prácticas de gestión fiscal, ofreciendo reflexiones para el desarrollo de estrategias más adaptativas y efectivas. Esto está en línea con lo que sugieren Bruce-Twum (2024) y Seno et al. (2021), cuando argumentan la necesidad de enfoques

más flexibles y cooperativos en las administraciones tributarias, especialmente en diversos contextos culturales.

1. LA MATRIZ CULTURAL DE HOFSTEDE

Para Hofstede, Hofstede y Minkov (2010), la cultura es el resultado de la dinámica de la sociedad, siendo una programación mental colectiva que termina distinguiendo a un grupo de otro. En esta línea de pensamiento, buscando establecer las dimensiones que permitieran medir los aspectos culturales de las diferentes sociedades, Hofstede (2003) realizó una investigación pionera, no dirigida específicamente al sector público, que tenía como objeto las dimensiones de la cultura nacional.

Hofstede, que fue instructor del departamento de desarrollo ejecutivo internacional de *International Business Machines Corporation* (IBM), llevó a cabo su investigación empírica con empleados de IBM de todo el mundo, con el objetivo de comprender los patrones y las diferencias de las culturas nacionales. Para Hofstede (2003), la cultura nacional influiría en los modelos de gestión, a la vista de la influencia de la historia, la política, la religión, sus tradiciones y hábitos, de manera que la cultura nacional y la cultura organizacional se inspiran mutuamente.

En las dos primeras fases de la investigación, llevadas a cabo en más de 50 países entre 1967 y 1973, se recogieron datos sobre las cuatro primeras dimensiones de Hofstede: “distancia del poder”, “individualismo/colectivismo”, masculinidad/feminidad y “aversión a la incertidumbre”. Más tarde, en la década de 1980, basándose en una encuesta realizada por Michael Harris Bond para la *Chinese Value Survey* (CVS), con 23 países asiáticos, Hofstede, replicando la encuesta con la base de datos *World Value Survey*, aumentó su modelo con una quinta dimensión, “orientación a largo plazo”. La sexta dimensión cultural de Hofstede, indulgencia/

restricción, fue concebida en una investigación reciente realizada con Michael Minkov y se relaciona con aspectos vinculados al hedonismo (Hofstede, Hofstede y Minkov, 2010).

1.1 Distancia de poder

La primera de las dimensiones observadas en la matriz cultural de Hofstede, “distancia del poder”, se refiere a la expectativa de que las clases con menor influencia social acepten que el poder se distribuye de manera desigual. En otras palabras, una cultura basada en la deferencia a la autoridad, el liderazgo formal, la jerarquía personal y organizacional, tiene una alta distancia del poder, mientras que las sociedades en las que los valores se basan en el trato igualitario de todos, permitiendo estructuras sociales y organizacionales horizontales, tienen una baja distancia del poder (Hofstede, 2003). Como señalan Pollitt y Bouckaert (2017), una gran distancia del poder trae consigo una prominente tolerancia hacia la existencia y manifestación de la desigualdad.

En las culturas con una gran distancia del poder, a menudo hay una gran distancia entre la autoridad de los funcionarios de la administración tributaria y el público en general. Esto puede llevar a una percepción de que las autoridades fiscales son distantes e inaccesibles, lo que puede disminuir la moral fiscal de los contribuyentes y su disposición a cumplir con las obligaciones fiscales (Alm y Torgler, 2006). Por otro lado, en culturas con una baja distancia de poder, las administraciones tributarias pueden verse como más accesibles y receptivas a las necesidades de los contribuyentes, fomentando un sentido de asociación y colaboración (Bruce-Twum, 2024).

Con base en la investigación de Hofstede (2003), teniendo en cuenta que la mediana de todos los países de su estudio tiene una puntuación de 62 puntos en una escala de 0 a 100, con una baja distancia del poder, destacan Austria (11 puntos), Israel (13 puntos),

Dinamarca (18 puntos), Nueva Zelanda (22 puntos) y Suiza (34 puntos), mientras que con una alta distancia del poder aparecen Rusia (93 puntos), Filipinas (94 puntos), Guatemala (95 puntos), Panamá (95 puntos) y Malasia (100 puntos).

1.2 Aversión a la incertidumbre

La segunda dimensión, llamada “aversión a la incertidumbre”, está relacionada con el malestar que tienen las personas en una sociedad determinada con relación a la ambigüedad, a lo no planificado. La aversión a la incertidumbre indica la baja capacidad para lidiar con el riesgo y lo desconocido, generando así, en sociedades donde esta dimensión es prominente, la necesidad de rodearse de reglas y normas, notables por el formalismo de las relaciones sociales.

Las administraciones tributarias de los países con una alta aversión a la incertidumbre tienden a implementar regulaciones extensas para mitigar el riesgo institucional y garantizar el cumplimiento de las leyes fiscales. Sin embargo, esto puede dar lugar a ineficiencias burocráticas y a una falta de flexibilidad a la hora de abordar las preocupaciones de los contribuyentes. Por el contrario, las administraciones tributarias en culturas con baja aversión a la incertidumbre tienden a adoptar enfoques más adaptables e innovadores para el cumplimiento tributario, lo que puede aumentar la participación y la satisfacción de los contribuyentes (Seno et al., 2021).

Teniendo en cuenta que la mediana de todos los países tiene un puntaje comparativo de 69,5 puntos, con baja aversión a la incertidumbre, destacan Singapur (8 puntos), Jamaica (13 puntos), Dinamarca (23 puntos), Suecia (29 puntos) y Hong Kong (29 puntos), mientras que Bélgica (94 puntos), Uruguay (98 puntos), Guatemala (98 puntos), Portugal (99 puntos) y Grecia (100 puntos) destacan con alta aversión a la incertidumbre.

1.3 Individualismo y colectivismo

La tercera dimensión, “individualismo y colectivismo”, se refiere a la forma en que las personas se relacionan con los demás. En las sociedades individualistas, las personas se sienten más independientes, con menos ímpetu gregario, mientras que, en las sociedades más colectivas, la dependencia es mayor, tendiendo a proporcionar mayores vínculos entre los individuos, que valoran el gregarismo y la protección mutua que se deriva de él (Pollitt y Bouckaert, 2017). En las sociedades individualistas, el espacio de protección se refiere únicamente al individuo o a su núcleo familiar más íntimo, mientras que en las sociedades donde predomina el colectivismo, el espacio de protección gana latitud, aportando aspectos de cohesión social (Hofstede, 2003).

En las culturas individualistas, los contribuyentes tienden a priorizar el beneficio personal sobre la responsabilidad colectiva, lo que puede conducir a tasas más altas de evasión fiscal. Por otro lado, las culturas colectivistas enfatizan la armonía grupal y la responsabilidad social, lo que puede aumentar la moralidad y el cumplimiento fiscal. Las investigaciones indican que las sociedades con fuertes valores colectivistas tienden a tener tasas de cumplimiento tributario más altas, ya que los individuos sienten un mayor sentido del deber al contribuir al bien común. Esta orientación cultural puede influir significativamente en la forma en que las administraciones tributarias diseñan sus programas de divulgación y educación para fomentar el cumplimiento.

Considerando la mediana de 43.5 puntos, Guatemala (6 puntos), Ecuador (8 puntos), Panamá (11 puntos), Venezuela (12 puntos) y Colombia (13 puntos) se destacan con bajo individualismo, mientras que Países Bajos (80 puntos), Hungría (80 puntos), Inglaterra (89 puntos), Australia (90 puntos) y Estados Unidos (91 puntos) se destacan con alto individualismo.

1.4 Masculinidad y feminidad

La cuarta dimensión, “masculinidad y feminidad”, tiene como enfoque central las implicaciones que las diferencias biológicas entre los sexos conllevan para las relaciones afectivas y sociales. Es importante considerar que esta dimensión no tiene efectivamente en cuenta el género en sí, sino las características atribuidas, de manera hipertrofiada, al sexo masculino y femenino.

Por ello, en las sociedades masculinas predominan valores como el asertividad, la competencia, el rendimiento y el enfoque en el éxito material, que son ampliamente valorados. Estas culturas tienden a priorizar los logros y resultados tangibles, con un mayor énfasis en la jerarquía y los logros individuales. Por otro lado, en las sociedades de mujeres destacan valores como la modestia, la generosidad, la cooperación y la búsqueda del bienestar colectivo. En estas culturas, existe una mayor valoración de las relaciones interpersonales, la solidaridad y el equilibrio social, con una orientación más centrada en el cuidado y la armonía (Hofstede, 2003; Pollitt y Bouckaert, 2017).

En el ámbito fiscal, las culturas masculinas tienden a valorar la competitividad y los logros, lo que puede traducirse en un enfoque en la maximización de la recaudación de ingresos. Esto puede conducir a una cultura institucional que tiene un énfasis en la ley y el control. Por el contrario, las culturas de las mujeres priorizan la cooperación, lo que puede dar lugar a que las administraciones tributarias adopten enfoques más favorables y educativos para el cumplimiento. Esta orientación cultural puede fomentar una relación más positiva entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, aumentando así las tasas de cumplimiento.

Teniendo en cuenta que la mediana de todos los países tiene una puntuación comparativa de 48,5, con baja masculinidad, destacan Suecia (5 puntos), Noruega (8

puntos), Letonia (9 puntos), Países Bajos (14 puntos) y Dinamarca (16 puntos), mientras que Venezuela (73 puntos), Austria (79 puntos), Hungría (88 puntos), Japón (95 puntos) y Eslovaquia (100 puntos) destacan con alta masculinidad.

1.5 Orientación a largo plazo Versus a corto plazo

La quinta dimensión, “orientación a largo plazo *versus* orientación a corto plazo”, teniendo como matriz de pensamiento la filosofía de Confucio, inserta la orientación a largo plazo en las perspectivas de persistencia, perseverancia y parsimonia dirigidas al futuro, mientras que la orientación a corto plazo se concilia con aspectos correlacionados con el presente y el pasado, con el respeto a la tradición y el cumplimiento de las obligaciones sociales como valores rectores.

La matriz de pensamiento de Confucio enfatiza la importancia de la armonía social, las relaciones jerárquicas y el respeto a la autoridad, promoviendo valores como la lealtad, la ética y la responsabilidad mutua. Confucio aboga por una orientación a largo plazo, centrándose en la perseverancia, la disciplina y el cumplimiento de las obligaciones sociales para garantizar la estabilidad y el bienestar colectivo. Esta filosofía valora la educación moral como base para el progreso individual y social. (Li y Shang, 2021)

Las administraciones tributarias en culturas orientadas al largo plazo pueden priorizar políticas fiscales sostenibles que promuevan el crecimiento económico y el bienestar social por encima de la maximización de ingresos a corto plazo. Esta perspectiva puede conducir al desarrollo de incentivos fiscales que estimulen la inversión en proyectos a largo plazo, beneficiando tanto a los contribuyentes como a la economía en general. Por otro lado, los países con una orientación a corto plazo pueden centrarse en la recaudación inmediata de ingresos, lo que podría comprometer la estabilidad económica a largo plazo.

En la investigación de Hofstede (2003), la mediana de todos los países tiene un valor comparativo de 44,5. Con baja orientación a largo plazo destacan Puerto Rico (0 puntos), Ghana (4 puntos), Egipto (7 puntos), África Occidental (9 puntos) y Trinidad y Tobago (13 puntos), mientras que con alta orientación a largo plazo aparecen Ucrania (86 puntos), China (87 puntos), Japón (88 puntos), Taiwán (93 puntos) y Corea del Sur (100).

1.6 Indulgencia Versus restricción

La última dimensión investigada por Hofstede (2003), “indulgencia *versus* restricción”, busca captar ideas contenidas en estudios recientes sobre el tema de la felicidad y se correlaciona con el impulso o control a la satisfacción de los deseos, es decir, las sociedades con alta indulgencia buscan la satisfacción de los deseos relacionados con el placer, la libertad y la felicidad, mientras que las sociedades en las que predomina la restricción están dirigidas por la necesidad de controlar la dimensión del placer mediante medio de normas sociales estrictas. Hacer lo que uno quiere, libremente, es valorado en las sociedades indulgentes. En las sociedades restringidas se siente que la vida es difícil y que el deber, más que la libertad, es el valor predominante (Hofstede, Hofstede y Minkov, 2010).

Las culturas que se inclinan hacia la indulgencia pueden tener una actitud más relajada hacia las obligaciones fiscales, considerándolas menos críticas para la felicidad y el bienestar personal. Esto puede conducir a tasas más altas de evasión e incumplimiento fiscal. Por otro lado, las culturas que enfatizan la restricción pueden fomentar un mayor sentido del deber y la responsabilidad con respecto al cumplimiento tributario, ya que las personas ven sus contribuciones como esenciales para el bienestar social.

La mediana de todos los países en la investigación de Hofstede (2003) tiene una puntuación comparativa de 43. Con baja indulgencia destacan Pakistán (0 puntos), Egipto (4 puntos), Letonia (13 puntos), Ucrania (14 puntos) y Albania (15 puntos), mientras que con alta

indulgencia aparecen Nigeria (84 puntos), El Salvador (89 puntos), Puerto Rico (90 puntos), México (97 puntos) y Venezuela (100 puntos).

2. ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS QUE FORMAN PARTE DE LA CIAT

El análisis comparativo de las dimensiones culturales de Hofstede aplicadas a las administraciones tributarias que forman parte del CIAT permite comprender cómo los aspectos culturales moldean las administraciones tributarias de diferentes naciones, permitiendo que futuras investigaciones se centren en los datos presentados, correlacionándolos con la realidad fáctica de cada país.

Este análisis es importante porque en las administraciones tributarias factores culturales como las dinámicas de poder, la tolerancia a la ambigüedad y el grado de individualismo o colectivismo influyen directamente en el comportamiento tanto de las administraciones tributarias como de los contribuyentes. Estas influencias culturales permean varios aspectos, desde la aceptación de las regulaciones fiscales hasta la interacción entre el contribuyente y el gobierno, dando forma en última instancia a las estrategias de cumplimiento e inspección.

En consecuencia, la comprensión de las influencias culturales en las administraciones tributarias permite una adaptación más efectiva de la identidad organizacional, promoviendo reformas alineadas con las características culturales únicas de cada nación. Dicha armonización cultural puede favorecer un entorno fiscal más cooperativo, menos dependiente de enfoques punitivos.

2.1 Distancia de poder

Brasil, con 69 puntos, comparte una alta distancia del poder con países como Chile (63 puntos), Portugal

(63 puntos), Perú (64 puntos), República Dominicana (65 puntos), El Salvador (66 puntos), Colombia (67 puntos), Francia (68 puntos), Marruecos (70), Paraguay (70 puntos), Kenia (70 puntos), India (77 puntos), Bolivia (78 puntos) Ecuador (78 puntos), Honduras (80 puntos), Nigeria (80), Venezuela (81 puntos), México (81 puntos), Angola (83), Surinam (85 puntos), Guatemala (95 puntos) y Panamá (95 puntos). Estos países tienden a tener administraciones tributarias centralizadas, en las que el poder de toma de decisiones se distribuye verticalmente, y los contribuyentes generalmente aceptan la autoridad formal sin muchos cuestionamientos.

Países como Costa Rica (35 puntos), Canadá (39 puntos), Países Bajos (38 puntos), Estados Unidos (40 puntos), Jamaica (45 puntos), Trinidad y Tobago (47 puntos), Argentina (49 puntos), Italia (50 puntos), España (57 puntos) y Uruguay (61 puntos), con menor distancia del poder, tiende a adoptar administraciones tributarias más horizontales, con mayor participación de los ciudadanos en la toma de decisiones y mayor transparencia, promoviendo un mayor cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes.

2.2 Aversión a la incertidumbre

Brasil, con 76 puntos, así como Italia (75 puntos), Venezuela (76 puntos), Colombia (80 puntos), México (82 puntos), Paraguay (85 puntos), Costa Rica (86 puntos), Argentina (86 puntos), Chile (86 puntos), España (86 puntos), Francia (86 puntos), Panamá (86 puntos), Bolivia (87 puntos), Perú (87 puntos), Surinam (92 puntos), El Salvador (94 puntos), Guatemala (98 puntos), Uruguay (98 puntos) y Portugal (99 puntos), comparten una marcada aversión a la incertidumbre, que tiende a dar lugar a un sistema tributario complejo, basado en reglas detalladas para minimizar el riesgo y garantizar la previsibilidad.

Por otro lado, los países con baja aversión a la incertidumbre, como Jamaica (13 puntos), India (40 puntos), República Dominicana (45 puntos), Estados

Unidos (46 puntos), Canadá (48 puntos), Kenia (50 puntos), Honduras (50 puntos), Países Bajos (53 puntos), Nigeria (55), Trinidad y Tobago (55 puntos), Angola (60), Ecuador (67 puntos) y Marruecos (68) tienden a Administraciones tributarias actuales más abiertas a la innovación y capaces de adaptarse rápidamente a los cambios del entorno económico. En estas naciones, las reformas tributarias tienden a implementarse más fácilmente, ya que tienden a tener menos resistencia cultural al cambio.

2.3 Individualismo versus colectivismo

Brasil, con 38 puntos, se presenta como una sociedad colectivista, donde el bienestar del grupo es una prioridad. Este rasgo cultural también se encuentra en países como Nigeria (0), Kenia (4 puntos), Panamá (11 puntos), Paraguay (12 puntos), Costa Rica (15 puntos), Angola (18), El Salvador (19 puntos), Perú (20 puntos), Honduras (20 puntos), Bolivia (23 puntos), India (24 puntos), Ecuador (24 puntos), Marruecos (24), Trinidad Tobago (25 puntos), Venezuela (26 puntos), Colombia (29 puntos), México (34 puntos), República Dominicana (38 puntos), Guatemala (36 puntos) y Jamaica (39 puntos). En estos países, las políticas fiscales tienden a estar orientadas hacia la redistribución de la riqueza y la promoción de la equidad social, favoreciendo la implementación de políticas fiscales progresivas, que buscan reducir las desigualdades y promover el bien común.

Países con un alto nivel de individualismo como Surinam (47 puntos), Chile (49 puntos), Argentina (51 puntos), Italia (53 puntos), Portugal (59 puntos), Uruguay (60 puntos), Estados Unidos (60 puntos), España (67 puntos), Canadá (72 puntos), Francia (74 puntos) y Países Bajos (100 puntos) tienden a enfatizar más responsabilidad individual y el papel de los impuestos como deber fundamental, pero con menos foco en la redistribución social. En estos países, las políticas fiscales tienden a centrarse más en fomentar el espíritu empresarial y la competitividad económica, en lugar de promover la cohesión social.

2.4 Masculinidad vs. feminidad

Con 49 puntos, Brasil se encuentra cerca de la media mundial en la dimensión “masculinidad”, equilibrando los valores competitivos y colaborativos. Países como Canadá (52 puntos), Marruecos (53), Argentina (56 puntos), India (56 puntos), Trinidad Tobago (58 puntos), Nigeria (60), Kenia (60 puntos), Estados Unidos (62 puntos), Ecuador (63 puntos), Colombia (64 puntos), República Dominicana (65 puntos), Jamaica (68 puntos), México (69 puntos), Italia (70 puntos) y Venezuela (73 puntos) tienden a presentar una administración tributaria más orientada hacia el rendimiento y el éxito económico, con un enfoque en la eficiencia y el crecimiento.

Por otro lado, los países con menos masculinidad, como Países Bajos (14 puntos), Angola (20), Costa Rica (21 puntos), Chile (28 puntos), Portugal (31 puntos), Uruguay (38 puntos), Guatemala (37 puntos), Surinam (37 puntos), El Salvador (40 puntos), Honduras (40 puntos), Paraguay (40 puntos), Bolivia (42 puntos), España (42 puntos), Perú (42 puntos), Panamá (44 puntos) y Francia (43 puntos), tienden a adoptar una administración tributaria más orientada a la equidad social y a la calidad de vida. Estas administraciones tienden a ser más inclusivas, centrándose en políticas fiscales que promuevan la justicia social además de la eficiencia económica.

2.5 Orientación a largo plazo frente a corto plazo

Brasil, con 44 puntos, muestra una ligera inclinación hacia la orientación de corto plazo. Otros países del CIAT con una fuerte orientación a corto plazo son Venezuela (0 puntos), Perú (5 puntos), Colombia (6 puntos), Nigeria (8), República Dominicana (11 puntos), Chile (12 puntos), Kenia (11 puntos), Angola (15), Trinidad y Tobago (17 puntos), El Salvador (20 puntos), Bolivia (21 puntos), México (23 puntos), Ecuador (24), Marruecos (25), Guatemala (25 puntos), Uruguay (28 puntos), Argentina

(29 puntos), Italia (39 puntos) y Portugal (42 puntos). Estos países suelen tener dificultades para implementar reformas tributarias y adoptar políticas con visión de largo plazo.

Por el contrario, países como España (47 puntos), Estados Unidos (50 puntos), India (51 puntos), Canadá (54 puntos), Francia (60 puntos) y Países Bajos (67 puntos) tienden a tener una orientación a largo plazo más pronunciada, lo que les permite adoptar políticas fiscales más estables orientadas al crecimiento económico sostenido, con el objetivo de garantizar la estabilidad económica para las generaciones futuras.

2.6 Indulgencia vs. restricción

Brasil, con 59 puntos, se presenta como una sociedad relativamente indulgente, donde el ocio y la satisfacción personal son importantes. Países como España (44 puntos), Bolivia (46 puntos), Perú (46 puntos), Francia (48 puntos), Uruguay (53 puntos), República Dominicana (54 puntos), Paraguay (56 puntos), Argentina (62 puntos), Canadá (68), Chile (68), Estados Unidos (68), Países Bajos (68), Trinidad y Tobago (80 puntos), Colombia (83), Costa Rica (83 puntos), Angola (83), Nigeria (84) El Salvador (89 puntos), México (97 puntos) y Venezuela (100 puntos) comparten esta característica, que puede influir en la percepción de los contribuyentes sobre el sistema tributario, llevándolos a ver el pago de impuestos como una interferencia en su estilo de vida y libertad personal.

Por el contrario, países como Marruecos (25 puntos), India (26 puntos), Italia (30 puntos) y Portugal (33 puntos) son más restrictivos, con una visión más disciplinada de la vida y una mayor aceptación de las obligaciones fiscales como deber fundamental. En estas empresas, el cumplimiento de las obligaciones fiscales suele ser más valorado y aceptado como parte de los estatutos, lo que puede facilitar el cumplimiento tributario y reducir la evasión fiscal.

3. LA MATRIZ CULTURAL DE HOFSTEDE Y SU INFLUENCIA EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA BRASILEÑA

El análisis de la administración tributaria brasileña a la luz de las dimensiones culturales de Hofstede revela la influencia de la cultura nacional en la forma en que se conciben las instituciones tributarias y en cómo sus actos son implementados y socialmente aceptados, lo que ayuda a comprender las características estructurales y de comportamiento de la administración tributaria en Brasil, así como los impactos de la política tributaria en el medio ambiente nacional.

3.1 Distancia de poder

Con 69 puntos en la dimensión “distancia del poder”, Brasil se caracteriza por ser un país con alta aceptación de las desigualdades de poder, lo que indica un consenso sobre las estructuras jerárquicas y la autoridad dentro de las organizaciones, incluidas las instituciones públicas, lo que puede reflejarse en estructuras organizativas centralizadas y jerárquicas.

En el contexto tributario, aun con los esfuerzos actuales dirigidos a implementar medios alternativos de resolución de conflictos, como la mediación y la liquidación tributaria, la alta brecha de poder puede explicar la tendencia de las autoridades tributarias a favorecer mecanismos de cumplimiento de obligaciones tributarias fuertemente basados en la coerción.

En contraste con esta tendencia coercitiva, como resultado de los esfuerzos de mayor cooperación fiscal, la transacción tributaria fue regulada en Brasil a través de la Ley n.º 13.988/2020, permitiendo la negociación directa entre las partes para resolver las deudas

tributarias, con la posibilidad de concesiones mutuas, como reducciones de multas e intereses, siempre que se respeten los límites legales y el interés público. También en este contexto, se encuentran pendientes en el Senado dos proyectos de ley complementarios (PLP 124/2022¹ y PLP 125/2022)² que prevén expresamente el uso preferente de formas alternativas de resolución de conflictos, además de establecer el uso de estos mecanismos como principio rector de la litigiosidad tributaria brasileña (artículo 4, II, PLP 125/2022).

3.2 Aversión a la incertidumbre

En la dimensión de “aversión a la incertidumbre”, Brasil tiene 76 puntos, lo que refleja una fuerte necesidad de control, estabilidad y previsibilidad, lo que indica una preferencia por entornos estructurados y reglas claras para mitigar la ambigüedad. Este rasgo cultural se manifiesta en el sector público a través de extensas regulaciones y procedimientos, que a veces pueden resultar en retrasos burocráticos e ineficiencias. La tendencia a evitar la incertidumbre también puede obstaculizar la innovación, ya que los empleados del sector público pueden ser reacios a experimentar con nuevos enfoques o tecnologías que se desvíen de las normas establecidas.

Esta característica cultural se refleja en la administración tributaria a través de un sistema legal complejo, marcado por regulaciones extensas y detalladas, que buscan reducir la ambigüedad y el riesgo en la medida de lo posible. En este sentido, la administración tributaria tiende a ser conservadora, con un entorno institucional muy estandarizado, donde la flexibilidad se ve limitada por la necesidad de asegurar el estricto cumplimiento de las normas establecidas.

1 [PLP 124/2022 – Senado Federal](#), consultado el 25 octubre de 2024.

2 [PLP 125/2022 – Senado Federal](#), consultado el 25 octubre de 2024.

Por ejemplo, desde la promulgación de la Constitución brasileña de 1988, se han emitido más de 466 mil normas relacionadas con el área tributaria, incluidas 18 enmiendas constitucionales (CNJ, 2022).³ Este escenario contribuye significativamente a la complejidad del sistema tributario. En relación con las tres esferas de gobierno, el Tribunal de Cuentas de la Unión (TCU) observa que la ausencia de un documento único que consolide todas las normas relacionadas con cada impuesto, tal como lo determina el artículo 212 del Código Tributario Nacional, dificulta mucho la gestión tributaria de los contribuyentes y, en consecuencia, el cumplimiento de las obligaciones tributarias (Sentencia TCU 1.105/2019⁴).

La plétora de regulaciones sin duda aumenta el costo de cumplimiento para los contribuyentes, aumentando la litigiosidad fiscal. Según el informe publicado por el Centro de Tributación del Insper en diciembre de 2020, en el marco de la encuesta “Observatorio de Litigios Tributarios”, el número total de disputas administrativas y judiciales en el área tributaria en Brasil en 2019 correspondió al 75% del PIB. El informe señala que, en 2013, la mediana de estas disputas en los países de la OCDE fue de 0,28% del PIB, mientras que para un grupo de países latinoamericanos fue de 0,19%. (CNJ, 2022)⁵.

3.3 Individualismo versus colectivismo

Brasil, con 38 puntos en el índice de colectivismo, demuestra un alineamiento significativo con una cultura en la que el bienestar colectivo prevalece sobre los intereses individuales. La naturaleza colectivista de la cultura brasileña puede fomentar un sentido de comunidad y responsabilidad compartida entre los empleados del sector público, lo cual es esencial para un trabajo en equipo eficaz en la administración

pública. Sin embargo, también puede generar desafíos, como el nepotismo y el favoritismo, donde las relaciones personales pueden anular las evaluaciones meritocráticas en los procesos de contratación y promoción (Martins et al., 2013).

En el contexto tributario, esta característica cultural se manifiesta en un sesgo hacia las políticas redistributivas, que apuntan a promover la equidad y la cohesión social a través de mecanismos de progresividad y beneficios fiscales. El predominio del colectivismo en Brasil se refleja en la justificación e implementación de estas políticas, que destacan la necesidad de la redistribución y el enfrentamiento de las desigualdades sociales. Sin embargo, esta orientación puede comprometer la búsqueda de la eficiencia en la administración tributaria y, en consecuencia, la recaudación de los recursos públicos necesarios para la implementación de las políticas públicas.

Además, la expansión de los beneficios fiscales, en el caso brasileño, terminó generando una distorsión económica que, en lugar de reducir las desigualdades sociales y regionales, terminó ampliándolas. En este sentido, la enmienda constitucional 132/23 trajo consigo la extinción de los beneficios fiscales otorgados por los estados, salvo los casos previstos en la propia Constitución, con el objetivo de estandarizar la tributación y reducir la competencia desleal entre los estados.

3.4 Masculinidad vs. feminidad

Con 49 puntos, Brasil se encuentra cerca de la media mundial en la dimensión de masculinidad, lo que indica un equilibrio entre los valores vinculados al asertividad y la competencia (asociados a la masculinidad) y los

3 [relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf](#), consultado el 25 octubre 2024

4 [Investigación textual | Tribunal de Cuentas de la Unión](#), consultado el 25 octubre 2024

5 [relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf](#), consultado el 25 octubre 2024

relacionados a la cooperación y la calidad de vida (asociados a la feminidad). Este perfil sugiere que la cultura brasileña tiende a valorar tanto el éxito como el logro, la armonía social y el bienestar colectivo.

Un ejemplo de esta característica es el surgimiento de programas de cooperación tributaria en la última década, que reflejan un esfuerzo de la administración tributaria brasileña por equilibrar la eficiencia en la recaudación con un trato más colaborativo e incluso entre los contribuyentes. En este sentido, de acuerdo con las reglas establecidas en la Ordenanza RFB N° 402, de fecha 7 de marzo de 2024, 20 grandes empresas fueron certificadas para la fase piloto del programa de cumplimiento tributario cooperativo – Confía.

Además, el Proyecto de Ley (PL) N° 15/2024⁶, enviado al Congreso Nacional a principios de este año, presenta una propuesta integral destinada a regular los programas de cumplimiento tributario y aduanero. La PL N° 15/2024 establece lineamientos para la operacionalización de estos programas, además de abordar la figura del deudor persistente y definir las condiciones para el otorgamiento y uso de los beneficios fiscales. La iniciativa representa un avance normativo relevante, al plantear un marco regulatorio que busca promover una mayor seguridad jurídica y eficiencia en la relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.

3.5 Orientación a largo plazo frente a corto plazo

Con 44 puntos, Brasil muestra una ligera inclinación hacia la orientación a corto plazo, lo que indica una tendencia a priorizar las soluciones inmediatas, a menudo en detrimento de las estrategias a largo plazo. Este rasgo cultural puede impactar en la formulación e implementación de políticas públicas,

en las que se pueden priorizar las ganancias a corto plazo sobre la planificación estratégica a largo plazo. Esta orientación coyuntural también contribuye a la volatilidad en la regulación de las obligaciones fiscales, caracterizada por frecuentes cambios regulatorios a nivel infra legal.

Dicha inestabilidad compromete la previsibilidad del entorno fiscal, afectando negativamente la confianza de los inversores y la seguridad jurídica de los contribuyentes. La constante adaptación a las nuevas reglas crea un escenario de incertidumbre, perjudicando la planificación financiera del país y su competitividad en el escenario internacional. Las implicaciones para la administración pública de una orientación a corto plazo son significativas, ya que dicha orientación puede conducir a una gobernanza reactiva en lugar de proactiva, lo que socava la eficacia de las iniciativas del sector público destinadas a abordar desafíos sociales complejos (Tsakumis et al., 2007).

Sin embargo, después de 40 años, el Congreso Nacional aprobó la enmienda constitucional N.º 132/2023⁷ que promulga la reforma tributaria brasileña, regulando varios aspectos de la recaudación del Impuesto sobre Bienes y Servicios (SII), la Contribución Social sobre Bienes y Servicios (CBS) y el Impuesto Selectivo (IS), que reemplazará al PIS, COFINS, ICMS, ISS y parte del IPI. El texto define los porcentajes de reducción aplicables a los diferentes sectores y productos, además de prever beneficios fiscales, tales como crédito presunto, reducciones en la base de cálculo, inmunidades, exenciones y otros incentivos fiscales. La reforma también incluyó el regreso de los impuestos a los consumidores de bajos ingresos a través de un sistema de devolución de dinero.

6 [Portal de la Cámara de Diputados](#), consultado el 25 octubre 2024

7 [Enmienda Constitucional N° 132](#), consultado el 25 octubre 2024

3.6 Indulgencia vs. restricción

Con 59 puntos en la dimensión indulgencia, Brasil se caracteriza por ser una sociedad relativamente indulgente, donde el placer y la satisfacción personal son valores prioritarios. Esta tendencia indulgente puede generar desafíos en la construcción del presupuesto estatal, donde los recursos públicos pueden dirigirse a iniciativas que prioricen la gratificación o los retornos inmediatos, en detrimento de soluciones sostenibles a largo plazo (Minkov et al., 2017). En el contexto de la administración tributaria, esta dimensión puede resultar en una menor internalización de las obligaciones tributarias como un deber fundamental (Nabais, 1998), con el pago de impuestos a menudo percibido como una restricción a la libertad individual.

Esta tendencia a la indulgencia puede alimentar una cultura de resistencia al pago de impuestos y fomentar la evasión fiscal, agravando las dificultades para implementar políticas fiscales que exigen un mayor compromiso de la población. La administración tributaria, ante este escenario, se enfrenta al reto de hacer frente a la percepción negativa del cumplimiento de las obligaciones tributarias, viéndose en muchas ocasiones obligada a recurrir a mecanismos coercitivos para asegurar el cumplimiento tributario. De esta manera, la indulgencia cultural complejiza la tarea de promover una conciencia tributaria colectiva, esencial para la sostenibilidad de las políticas públicas.

4. LIMITACIONES DE INVESTIGACIÓN

A pesar de la reconocida importancia atribuida a los estudios de los valores humanos a partir de las investigaciones sobre las culturas nacionales realizadas por Hofstede, el modelo dimensional idealizado por Hofstede (2003) ha sido cuestionado desde varios ángulos, los más destacados de los cuales se resumen a continuación.

En cuanto al enfoque metodológico, Orr y Hauser (2008), así como McSweeney (2002) dirigen su crítica al aspecto formal de la construcción del cuestionario aplicado por Hofstede (2003), especialmente porque las preguntas base se desarrollaron inicialmente para obtener información sobre la satisfacción laboral dentro de IBM, y no para evaluar valores culturales.

En cuanto al diseño de la investigación, McSweeney (2002) afirma que las conclusiones de Hofstede se basaron en muestras insuficientes, ya que, si bien se realizaron 117.000 cuestionarios, solo se utilizaron los resultados de 40 países, y de este conjunto de países, en solo seis de ellos se obtuvieron más de 1000 encuestados. En un total de 15 países, el número de encuestados es inferior a 200.

También según McSweeney (2002), la amplitud de la muestra tuvo un alcance limitado, caracterizado por la elección de ciertas categorías de IBM, excluyendo varias otras, debilitando la muestra. En el mismo sentido, Orr y Hauser (2008) afirman que cuando Hofstede realizó la investigación por primera vez, la mayoría de los empleados de IBM eran hombres, reduciendo así la perspectiva femenina en la muestra.

En otra dimensión, algunos autores postulan críticas sobre la obsolescencia de los datos originales recolectados para la investigación de Hofstede. Dado que el mundo y la cultura han cambiado tan radicalmente desde que comenzó la investigación de Hofstede, para Orr y Hauser (2008) sería difícil confiar en los datos de la encuesta para comprender la cultura nacional actual. En el mismo sentido, Holden (2002), al criticar la obsolescencia de los datos recogidos, afirma que la investigación se refiere a un mundo que ya no existe, un mundo nuevo resultado de los cambios en el entorno político, económico y cultural (fin de la guerra fría y el declive del comunismo), así como impactado por las diversas transformaciones ocurridas en el entorno laboral.

Es importante considerar que el hecho de que el mundo haya cambiado radicalmente no afecta la importancia de las reflexiones sobre los modelos administrativos y las culturas, así como el paradigma dimensional de Hofstede. Por el contrario, dichas culturas y modelos nos permiten comprender la lógica y las implicaciones que surgen de los propios cambios en el contexto social (Hofstede, 2009).

En este sentido, Beugelsdijk, Maseland y van Hoorn (2015) afirman que, en efecto, las culturas nacionales han sufrido transformaciones, con tendencia a la hipertrofia del individualismo, la expansión de la indulgencia y la reducción de la distancia al poder de manera similar en todas las naciones investigadas, permitiendo inferir sobre la vigencia actual de la investigación de Hofstede.

REFLEXIONES FINALES Y SUGERENCIAS PARA FUTURAS INVESTIGACIONES

El objetivo principal de este artículo fue analizar el modelo de dimensiones culturales propuesto por Hofstede (2003), indagando en sus elementos dominantes y, singularmente, identificando el efecto de cada una de las dimensiones en el entorno tributario, pretendiendo, con ello, posibilitar una mayor comprensión del contexto de la cultura nacional presentado y de las principales críticas ofrecidas por la literatura especializada.

En general, el análisis de las dimensiones culturales de Hofstede entre los países del CIAT, incluido Brasil, revela cómo los factores culturales tienden a influir en la forma en que operan las administraciones tributarias y en cómo las políticas tributarias son percibidas por los ciudadanos. Brasil, al igual que otros países latinoamericanos, influenciado por las tradiciones administrativas del estado de derecho de la Europa continental (cultura *Rechtsstaat*) tiene una alta distancia del poder, una aversión a la incertidumbre y una orientación colectivista, que favorece una administración tributaria centralizada, con un enfoque

en la legalidad y el control, altamente regulada y orientada a la redistribución del ingreso, pero que enfrentan desafíos relacionados con la planificación a largo plazo y la aceptación social de las obligaciones fiscales. En contraste, países con una matriz angloamericana (cultura del interés público), con menor aversión a la incertidumbre y mayor individualismo, como Canadá, Países Bajos y Estados Unidos, tienden a tener administraciones tributarias más transparentes, flexibles y orientadas al largo plazo.

A partir de los análisis realizados en este artículo, se identifican varias posibilidades para ampliar el estudio, con el objetivo de profundizar en la comprensión de la influencia de la cultura en la administración tributaria. En este sentido, emergen varias vías de investigación futura como desarrollos naturales del presente estudio.

Una línea de investigación interesante sería el análisis longitudinal de la evolución de las dimensiones culturales propuesto por Hofstede, especialmente en lo que se refiere a la distancia del poder y la aversión a la incertidumbre, en las administraciones tributarias de diferentes países a lo largo del tiempo. Este enfoque nos permitiría examinar cómo se han transformado estas dimensiones culturales en las últimas décadas y cómo estos cambios impactan las reformas tributarias y las interacciones con los contribuyentes.

Otra posible línea de investigación sería explorar cómo las diferentes dimensiones culturales (distancia del poder, individualismo versus colectivismo y aversión a la incertidumbre) influyen en el éxito o fracaso de las reformas fiscales. Los estudios comparativos entre los países miembros del CIAT podrían analizar cómo estos factores culturales moldean la aceptación social de las reformas y, en consecuencia, su efectividad.

La tercera sugerencia de investigación se centraría en la comparación entre los enfoques fiscales cooperativos y punitivos en culturas que se

distinguen por las dimensiones de la masculinidad frente a la feminidad. En culturas más “masculinas”, donde predominan valores como el asertividad y la competitividad, sería posible verificar una tendencia hacia la adopción de enfoques punitivos e inspecciones más estrictas. Por otro lado, en las culturas “femeninas”, donde se prioriza la cooperación y el bienestar colectivo, la adopción de enfoques tributarios cooperativos, como la educación tributaria y los incentivos para el cumplimiento, puede ser más frecuente. La investigación podría analizar la eficacia de estos diferentes enfoques para promover el cumplimiento voluntario de los impuestos.

Otro aspecto por investigar sería la relación entre el colectivismo predominante en ciertos países y la implementación de políticas fiscales redistributivas. Las culturas colectivistas tienden a valorar la cohesión social y la protección mutua, lo que podría favorecer la adopción de sistemas fiscales más progresivos. Al comparar países con altos niveles de colectivismo y aquellos con culturas más individualistas, sería posible identificar cómo estos rasgos culturales influyen en las estrategias de redistribución del ingreso a través de la política fiscal, así como proporcionar una base empírica para el desarrollo de sistemas tributarios más equitativos.

La dimensión cultural de la indulgencia frente a la moderación también merece ser investigada en el contexto de la evasión fiscal. Las culturas más indulgentes, que valoran la satisfacción personal y la libertad individual, pueden tener tasas más altas de evasión fiscal, ya que las obligaciones fiscales se perciben como restrictivas de la libertad. Por el contrario, las culturas con una mayor inclinación hacia la restricción pueden fomentar un mayor sentido del deber social, con una menor tolerancia a la evitación. La investigación futura podría centrarse en la identificación de estrategias efectivas para abordar la evasión fiscal en sociedades indulgentes, así como en el análisis del

impacto de la restricción cultural en el cumplimiento tributario.

La orientación a largo plazo frente a la orientación a corto plazo también ofrece una importante oportunidad de investigación. Los países con una orientación a largo plazo tienden a adoptar políticas tributarias que apuntan a la sostenibilidad económica y social a largo plazo, mientras que las culturas orientadas al corto plazo priorizan la recaudación inmediata, a menudo en detrimento de la estabilidad fiscal futura. Una línea de investigación interesante sería explorar cómo estas orientaciones temporales afectan la implementación de reformas fiscales, particularmente en los países miembros del CIAT, y cómo se puede promover la transición hacia una visión de largo plazo en culturas que tradicionalmente favorecen el corto plazo.

Finalmente, un importante aporte futuro sería la comparación entre los puntajes atribuidos por Hofstede a las dimensiones culturales de cada país y la realidad observada en las administraciones tributarias de estas naciones. Este estudio pudo verificar si las características culturales teóricas atribuidas a cada país corresponden efectivamente a las prácticas tributarias adoptadas. El análisis de las posibles discrepancias o convergencias entre los puntajes de Hofstede y la realidad administrativa de las naciones investigadas permitiría profundizar en la comprensión de la interacción entre la cultura y la administración tributaria. Esto también podría proporcionar subsidios para ajustar las prácticas fiscales a contextos culturales específicos, optimizando la eficacia de las políticas fiscales.

Estas sugerencias para futuras investigaciones ofrecen un vasto campo de posibilidades para profundizar en el estudio de las influencias culturales en las administraciones tributarias. El análisis de Hofstede sobre las dimensiones culturales en el contexto fiscal proporciona un marco teórico robusto, pero hay mucho espacio para expandir este análisis más allá de las

correlaciones teóricas, desarrollando investigaciones empíricas y comparativas que puedan contribuir a la formulación de políticas fiscales más efectivas y adaptadas a las particularidades culturales de cada país.

En conclusión, es importante destacar la fundamentalidad del estudio de la cultura en el ámbito

de la administración tanto pública como privada, así como en el campo de la antropología, asegurando que la cultura como signo nos permite entrar en un campo profundo de reflexión, es decir, el de la dimensión simbólica que estructura la forma de actuar y pensar de las organizaciones y sus formas de gestión.

REFERENCIAS

- Alm, J. y Torgler, B. (2006). Diferencias culturales y moral fiscal en Estados Unidos y en Europa. *Revista de Psicología Económica*, 27(2), 224–246. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2005.09.002>
- Beugelsdijk, S., Maseland, R., & van Hoorn, A. (2015). ¿Son estables en el tiempo las puntuaciones de las dimensiones de la cultura nacional de Hofstede? Un análisis de cohortes. *Revista de Estrategia Global*, 223–240.
- Bruce-Twum, E. y Appiah, K. O. (2024). ¿Importa la cultura en el comportamiento de las pymes en materia de recaudación tributaria? Pruebas de Ghana. *Revista de Contabilidad, Ética y Políticas Públicas*, 25(1). <https://doi.org/10.60154/jaepp.2024.v25n1p104>
- Hofstede, G. H. (2003). *Consecuencias de la cultura: comparación de valores, comportamientos, instituciones y organizaciones entre naciones*. Thousand Oaks: Salvia.
- Hofstede, G. H., Hofstede, G. J., & Minkov, M. (2010). *Culturas y organizaciones: software de la mente* (3ª ed.). Londres: McGraw-Hill.
- Holden, N. J. (2002). *Gestión Intercultural: Una Perspectiva de Gestión del Conocimiento*. Harlow: Financial Times Prentice Hall.
- MacCarthaigh, M., & Saarniit, L. (2019). Cultura Administrativa. En I. Thynne, & B. G. Peters, *Enciclopedia de la Administración Pública*. Oxford: OUP Oxford.
- McSweeney, B. (2002). El modelo de Hofstede de las diferencias culturales nacionales y sus consecuencias: un triunfo de la fe, un fracaso del análisis. *Revistas Sage*, 55(1), 89–118. <https://doi.org/10.1177/0018726702551004>
- Minkov, M., & Hofstede, G. (2010). La quinta dimensión de Hofstede: nueva evidencia de la Encuesta Mundial de Valores. *Sage Journals*, 43(1), 3–14. <https://doi.org/10.1177/0022022110388567>
- Nabais, José Casalta. *El Deber Fundamental de Pagar Impuestos: contribución a la comprensión constitucional del Estado Fiscal Contemporáneo*. Coimbra: Almedina, 1998.
- Orr, L. M., & Hauser, W. J. (2008). Una re-indagación de las dimensiones culturales de Hofstede: Un llamado para la investigación intercultural del siglo XXI. *Revista de Gestión de Marketing*, 1–19
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2017). *Reforma de la Gestión Pública*. Oxford: Oxford University Press.
- Seno, R., Hashim, H. A., Taha, R., & S, A. H. (2021). La influencia de la dimensión cultural de Hofstede en el comportamiento de cumplimiento tributario de los profesionales fiscales. *Revista Asiática de Contabilidad*, 30(1), 77–96. <https://doi.org/10.1108/ara-10-2020-0153>
- Tsakumis, G., Curatola, A., & Porcano, T. (2007). La relación entre las dimensiones culturales nacionales y la evasión fiscal. *Revista de Contabilidad, Auditoría y Tributación Internacional*, 16(2), 131–147. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2007.06.004>
- Li, X., & Shang, Y. (2021). Los valores confucianos y sus implicaciones para la gestión en la China moderna: una revisión crítica. *Revista de Ética Empresarial*, 170(1), 45–60.

Comunicación, confianza y cumplimiento tributario: un estudio de caso sobre el boletín de la Receita Estadual de Rio Grande do Sul – RS (Hacienda Pública Subnacional Brasileña)

Anderson Taironi Lippert Scheid
Marcirio Silveira Chaves

SINOPSIS

El cumplimiento voluntario es un tema fundamental en una administración tributaria moderna y eficaz. Este trabajo tiene como objetivo presentar un estudio sobre los impactos que la comunicación institucional efectiva y la confianza de los contribuyentes tienen en los niveles de cumplimiento tributario voluntario. El trabajo es original, dada la investigación de campo realizada. Además, hay contribuciones teóricas, ya que el enfoque interrelacionado de los temas es innovador y llena un vacío en la literatura.

El método utilizado fue entrevistas con empleados de la Receita Estadual de Rio Grande do Sul – RS (hacienda pública subnacional brasileña) con el fin de discutir el modelo actual de boletín de cambios legislativos adoptado por la institución, así como recoger sugerencias de mejora. El estudio encontró las implicaciones positivas que tiene la comunicación efectiva con el contribuyente y la confianza en la institución tributaria sobre el cumplimiento voluntario y la relación entre el contribuyente y la autoridad tributaria.

PALABRAS CLAVE: Cumplimiento tributario voluntario, Comunicación efectiva, Confianza, Moral tributaria, Tax Administration Diagnostic Assessment Tool (TADAT).

CONTENIDO

Introducción

1. Descripción del problema
2. Análisis de la entrevista
3. Discusión y consideraciones académicas

Conclusión

- Referencias
Apéndice

AUTORES

Anderson Taironi Lippert Scheid: Auditor Fiscal de la Receita Estadual – RS, licenciado en Administración de Empresas por la UFRGS, con maestría en innovación y nuevos servicios públicos por la PUCRS. Posee experiencia en el abordaje de la inspección y prestación de servicios a los contribuyentes según segmento económico.

Marcirio Silveira Chaves: Doctor en Informática por la Universidad de Lisboa y Magíster en Informática por la Pontificia Universidad Católica de Rio Grande do Sul (PUCRS). Es Profesor Adjunto del Programa de Posgrado en Administración – PPGAd de la Escuela de Negocios PUC-RS.

INTRODUCCIÓN

La literatura presenta estudios que abordan elementos que ayudan a generar confianza entre las Autoridades Tributarias y los contribuyentes y las consecuencias beneficiosas resultantes para ambas partes. En este sentido, los contribuyentes tendrán mayores niveles de confianza cuando crean que la información que reciben de la institución tributaria es precisa, oportuna y/o útil porque la cantidad de información reduce la vulnerabilidad (Siahaan, 2012).

También hay estudios que relatan cómo ciertas actitudes de la autoridad tributaria impulsan ciertos tipos de cumplimiento tributario por parte de los contribuyentes. Las medidas de poder basadas en el control y el castigo dan como resultado un cumplimiento obligatorio, mientras que las medidas de fomento de la confianza deberían conducir a una cooperación voluntaria (Kirchler, Kogler y Muehlbacher, 2014).

Desde una perspectiva de comunicación con los contribuyentes, existen diversos estudios que sugieren el uso de herramientas de tecnologías de la información (TIC). Por ejemplo, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico sostiene que el uso de herramientas innovadoras permite aumentar la personalización de los servicios de comunicación y autoservicio disponibles para los contribuyentes, incluso en tiempo real (OCDE, 2019).

Sin embargo, falta en la literatura un enfoque que relacione los temas “comunicación, confianza y cumplimiento tributario” en un mismo estudio. Por lo tanto, el presente trabajo explora esta brecha respecto de los impactos que una comunicación institucional efectiva tiene en los niveles de cumplimiento tributario voluntario al aumentar el sentimiento de confianza del contribuyente en la institución tributaria. Además, nuestro objetivo es recoger sugerencias de mejora del flujo actual del boletín, a través de entrevistas, para agregar valor al servicio de la institución tributaria e impactar positivamente nuestros niveles de cumplimiento voluntario

y realizar discusiones y consideraciones académicas sobre los temas tratados.

1. DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA

Esencialmente, la Receita Estadual – RS vigila el debido cumplimiento de las normas jurídicas relativas a la ocurrencia de hechos desencadenantes cometidos por los contribuyentes (empresas y personas físicas), así como sus consecuencias en relación al cálculo de los impuestos y a la recaudación. Así, para lograr este propósito, mucho más allá del simple uso del poder coercitivo que le confiere constitucionalmente, la institución también establece numerosas formas y canales de comunicación con los contribuyentes.

En este escenario, la comunicación se realiza en un flujo bidireccional: (i) los contribuyentes reportan sus operaciones y cálculos tributarios a través de declaraciones de impuestos, brindan la información solicitada mediante citación, informar cambios corporativos, etc.; y (ii) la Autoridad Tributaria solicita aclaraciones de información, comunica innovaciones en los sistemas y, principalmente, informa sobre cambios realizados en la legislación tributaria.

En su calidad de emisor del mensaje, la comunicación de los cambios legislativos por parte de las Autoridades Tributarias a los contribuyentes se produce, fundamentalmente, a través de la publicación en el Boletín Oficial del Estado (DOE). También existe un boletín sobre cambios legislativos que se envía a los correos electrónicos registrados voluntariamente por los contribuyentes, ver ejemplo en el Anexo II. Sin embargo, este proceso de comunicación actual es incompleto y presenta oportunidades de mejora.

La publicación a través del DOE es obligatoria por ley. Si bien todas las partes interesadas pueden acceder a él de forma gratuita, el instrumento tiene, en la práctica, un alcance limitado, ya que cada día se publica un gran número de actos gubernamentales, lo que hace

compleja la búsqueda de información selectiva de interés específico para cada contribuyente. El exceso de información contamina el contexto y trunca la comunicación.

El actual proceso de comunicación vía boletín es incompleto, ya que no cubre a todos los contribuyentes que deben ser informados de las actualizaciones legislativas, considerando que el registro de correos electrónicos lo realizan los propios contribuyentes de forma opcional y voluntaria. Además, el sistema, al igual que la comunicación a través del DOE, también envía información excesiva (todos los cambios legislativos de todos los sectores económicos a todos los correos electrónicos registrados).

De esta manera, el flujo de comunicación actual no brinda la oportunidad de conocer información relevante para cada contribuyente específico (por segmento, por categoría económica, por régimen tributario, por tamaño), lo que caracteriza un vacío de información y potencialmente reduce el cumplimiento tributario voluntario, entendida como la acción espontánea del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, sin esfuerzo por parte de la inspección.

Este hecho fue verificado por TADAT (*Tax Administration Diagnostic Assessment Tool*), entidad internacional que evalúa buenas prácticas aplicables a las administraciones tributarias, ver D02. En la evaluación realizada en agosto de 2021, la Receita Estadual – RS recibió solo una calificación de “C” en la dimensión “A3-8-2 – En qué medida está actualizada la información en relación con las leyes y políticas tributarias”, de el indicador “A3- 8 – Integralidad, oportunidad y accesibilidad de la información”, en “ARD 3 – apoyo al cumplimiento tributario”, en el que se evaluó, entre otros, el siguiente ítem:

¿Cómo se informa a los contribuyentes sobre los cambios en las leyes que les afectan?

Así, identificada la oportunidad, el presente trabajo tiene como objetivo discutir los temas “comunicación, confianza y cumplimiento tributario” abordados de manera interrelacionada, llenando así el vacío identificado en la literatura, además de recopilar sugerencias de mejora respecto al flujo actual de comunicación con el contribuyente.

Literatura

Comunicación, confianza y cumplimiento tributario.

La cantidad y, especialmente, la calidad de la información proporcionada por la autoridad tributaria se asocia con mayores niveles de confianza del contribuyente en la institución. Y cuanto mayor sea este nivel de confianza, mayor será el cumplimiento tributario voluntario.

Los contribuyentes tendrán mayores niveles de confianza cuando creen que la información que reciben de la institución tributaria es precisa, oportuna y/o útil porque la cantidad de información reduce la vulnerabilidad (Siahaan, 2012). La cantidad de información o la idoneidad de la información se refiere a si los contribuyentes se sienten adecuadamente informados. Por tanto, estos argumentos sugieren que existe una fuerte relación entre comunicación y confianza.

Si hay una creciente sensación de incapacidad o falta de voluntad por parte de las autoridades tributarias para sancionar a los evasores de impuestos, el sentimiento resultante de injusticia tiende a resultar en niveles más bajos de cumplimiento voluntario y, en consecuencia, en una menor recaudación de impuestos. Esta cuestión es especialmente apremiante en los países de América Latina y el Caribe, donde a menudo más de la mitad de la fuerza laboral trabaja en la economía informal. Las instituciones son importantes en todos los países, pero son especialmente decisivas en los países en desarrollo, donde su calidad es generalmente menor que en los países desarrollados. Debido al papel crucial

de dichas instituciones, mejorar el cumplimiento tributario requiere centrarse principalmente en mejorar las instituciones sociales, especialmente la norma social de cumplimiento (o moral tributaria) y la propia administración tributaria (Alm y Martínez-Vázquez, 2007).

Se supone que las medidas de fomento del poder y la confianza estimulan diferentes motivaciones en los contribuyentes para pagar impuestos. Las medidas de poder basadas en el control y el castigo dan como resultado un cumplimiento obligatorio, mientras que las medidas de fomento de la confianza deberían conducir a una cooperación voluntaria. Además, el poder y la confianza en las autoridades son indicadores del clima interactivo que prevalece entre los contribuyentes y las autoridades. Un clima sinérgico se caracteriza por una alta confianza mutua entre los dos, en el que los contribuyentes están dispuestos a cumplir y la administración tributaria brinda servicios orientados al cliente. De esta manera, se enfatiza la importancia de la confianza como condición previa para la cooperación voluntaria. También es digno de mención que la regulación tributaria se produce en un suelo resbaladizo y las autoridades se ven obligadas a encontrar el equilibrio adecuado entre ofrecer servicios de apoyo al contribuyente y una gestión con mano de hierro (Kirchler, Kogler y Muehlbacher, 2014).

De esta manera, la comunicación puede ser una poderosa herramienta de cumplimiento tributario disponible para los líderes de las instituciones tributarias, ya que aumenta el grado de confianza de los contribuyentes en las Autoridades Tributarias. Después de todo, los contribuyentes que ven, escuchan y comprenden los planes de recaudación tributaria tienen más probabilidades de pagar impuestos voluntariamente (Siahaan, 2012).

En una encuesta realizada con grandes empresas globales, se encontró que se están implementando varios enfoques que aumentan los canales de

comunicación disponibles entre los contribuyentes y las administraciones tributarias, así como mejorar los canales existentes. Estos enfoques van desde la participación en el momento del desarrollo de la política tributaria hasta la mejora de las solicitudes de información durante las auditorías. Tienen un interés común en facilitar una comunicación más efectiva y reducir las disputas (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE, 2022).

En este sentido, la posibilidad de enviar notificaciones a la dirección electrónica del contribuyente es una nueva oportunidad para seguir avanzando en un ámbito en el que el interés de la administración tributaria por mejorar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias coincide plenamente con el interés del contribuyente por incurrir en los menores costes posibles en cumpliendo con dichas obligaciones (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, 2020).

Además, la creación de un Buzón Electrónico o una Dirección Electrónica habilitada en la oficina virtual de la administración tributaria constituye una opción tecnológicamente sencilla que garantiza al contribuyente el conocimiento de los actos administrativos y permite una mayor celeridad administrativa, junto con una importante reducción de costos para la entidad pública. (Sánchez, 2019).

Por lo tanto, es fundamental que la autoridad tributaria cuente con la identificación de los contribuyentes y su debido registro, culminando con la creación de una base de datos registral completa, oportuna, confiable y basada en la realidad. Este registro, combinado con la creación del Buzón Electrónico (o Domicilio Fiscal Electrónico (DT-e)), permite enviar notificaciones a los contribuyentes.

Así, el modelo ideal de Código Tributario sugerido por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, entidad internacional que estudia y reúne las

mejores prácticas del sector, destaca la obligación de la administración tributaria de notificar a los contribuyentes las resoluciones y leyes que afecten sus derechos e intereses, ya que la efectividad de sus leyes está condicionada a la emisión de estas notificaciones (CIAT, 2020).

Por supuesto, el cumplimiento voluntario puede verse fuertemente afectado por elementos fuera del control de la administración tributaria, como la situación económica de la empresa o del país, cambios en el entorno de presentación de informes (por ejemplo, un cambio del trabajo asalariado al autoempleo) y la la percepción de equidad de la política fiscal, entre otras cosas. Sin embargo, hay varias áreas en las que las administraciones tributarias pueden actuar para apoyar el cumplimiento voluntario, como la educación y comunicación de las normas sociales y la prestación de servicios eficaces a los contribuyentes.

Por lo tanto, cabe señalar que el uso de herramientas innovadoras permite una mayor personalización de los servicios de comunicación y autoservicio puestos a disposición de los contribuyentes, incluso en tiempo real (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos – OCDE, 2019).

La viabilidad económica de implementar herramientas de tecnologías de la información (TIC) aplicadas a las administraciones tributarias ya ha sido estudiada en varios países, como Eslovenia, Italia y Rumanía. La inversión en TIC no puede tratarse como una inversión única a largo plazo, ya que los cambios constantes en el mundo de la tecnología de la información requieren una actualización, adaptación y desarrollo constantes.

Esto significa que la relación costo-beneficio general no es necesariamente la mejor y las TIC no pueden recomendarse como herramienta para el desempeño del gobierno cuando se las considera en términos puramente financieros (Dečman, Stare y Klun, 2010).

Por lo tanto, se destaca que los costos de las TIC pueden ser mayores que los ahorros (reducción de costos) si no se consideran beneficios no financieros o difíciles de medir financieramente. Por otro lado, los beneficios no financieros son elevados (mayor satisfacción, mejor transparencia, control más fácil y mejor procesamiento de datos, etc.) y pueden compensar los costos de las TIC y mantener su papel como herramienta importante para un mejor desempeño del gobierno.

Método

Realizar entrevistas con empleados de la Receita Estadual – RS que utilizan el boletín y que potencialmente estarían involucrados en el rediseño del proceso. El protocolo de la entrevista se incluye en el Apéndice I.

Las entrevistas tendrán como objetivo verificar los impactos de la comunicación en el cumplimiento tributario, además de recoger sugerencias para mejorar el flujo actual del boletín.

Unidad de análisis: Flujo de comunicación de cambios legislativos a los contribuyentes – boletín.

Unidad de observación: Integrantes de los grupos y divisiones presentados en la Tabla 1.

Tabla 1

Perfil de los entrevistados

Entrevista	Posición	Sector	Experiencia en el puesto (años)
E01	AFRE	Grupo Especializado Sectorial – GES	7
E02	AFRE	Grupo Especializado Sectorial – GES	37
E03	AFRE	División de Fiscalización – DF	7
E04	TTRE	División de Consultas Tributarias – DCT	3
E05	AFRE	División de Fiscalización – DF	7
E06	AFRE	División de Relacionamento con el Contribuyente – DRC	7
E07	AFRE	División de Fiscalización – DF	13
E08	AFRE	División de Relacionamento con el Contribuyente – DRC	13
E09	AFRE	División de Tecnología e Información Fiscal – DTIF	16
E10	AFRE	Delegado Regional Adjunto – DRE	26

Fuente: autores

Técnicas de recogida de datos: Documentos y entrevistas.

Tabla 2

Lista de documentos

Documento	Tipo	Fuente	Contenido	Fecha
D01	E-mail	División de Consultas Tributarias – DCT	Número de correos electrónicos registrados en el Boletín.	19/09/2023
D02	Informe	TADAT	Informe de evaluación TADAT – RS.	Janeiro/2022

Fuente: autores

Análisis de datos: análisis de contenido

2. ANÁLISIS DE LA ENTREVISTA

Base de registro

Las entrevistas fueron útiles para diagnosticar la importancia de la base catastral para el trabajo realizado por la Receita Estadual – RS en varios frentes. En este sentido, como se destaca en E07, “*el registro es la primera parte de la inspección*”. Además, la base de registro actual se considera bastante amplia, incluyendo datos de productores rurales. E05 destaca que “*aún falta incluir datos sobre Microempresarios Individuales (MEI), pero este proyecto ya está en desarrollo*”.

Conscientes de la importancia que tiene el registro para la institución, los entrevistados señalaron sus debilidades actuales y las mejoras que podrían implementarse para fortalecerlo. En este sentido, una de las debilidades es la obligación del contribuyente de registrarse, además de la Receita Estadual – RS, en varios otros organismos públicos, como el Servicio de Ingresos Federales, la Cámara de Comercio y los ayuntamientos, por ejemplo. Existe un flujo establecido de intercambio y sincronización de esta información entre instituciones a través de Redesim. Con él “*se pudo verificar que el registro de Receita Estadual – RS no siempre está actualizado, pues ocasionalmente existen*

discrepancias en la información entre los registros”, como se señala en E08. Respecto a estas divergencias, E07 añade que “esto se traduce en cierta falta de credibilidad en la información cruzada en los registros”.

Respecto a este aspecto, una posible solución sería que la Receita Estadual – RS exija al contribuyente sólo la información que “posee”, es decir, que gestiona. Según E06, *“de esta manera, el resto de la información sería extraída directamente de las bases de datos de otras instituciones”.* Este procedimiento requeriría una mayor integración de la que se observa actualmente entre los distintos organismos públicos implicados, pero facilitaría mucho el día a día de los contribuyentes, ya que tendrían que informar menos datos de cada una de las instituciones que mantienen las bases registrales.

Otro punto planteado fue que, si bien la base registral ha mejorado mucho en los últimos años, *“su principal debilidad es que depende de la información proporcionada por los contribuyentes”*, destaca E03. Así, una dirección de correo electrónico incorrectamente cumplimentada sería suficiente, por ejemplo, para dificultar la comunicación entre las Autoridades Tributarias y el contribuyente. Esta misma característica también fue mencionada en E07, destacando que *“otro problema es que la información proporcionada por el contribuyente o el contador no siempre es correcta. Por ejemplo, por desconocimiento o mala fe, la Clasificación Nacional de Actividad Económica (CNAE) reportada puede ser distinta a la realmente operada por la empresa”.*

Como alternativa, para corregir esta discrepancia entre la CNAE informada y la CNAE real, se mencionó el proyecto CNAE Virtual, en el que el sistema considera las operaciones realizadas por la empresa, a través de los documentos tributarios emitidos por ésta y la inteligencia artificial, para determinar la CNAE correcta. *“Este proyecto está en marcha, pero no está terminado, ya que todavía hay problemas en algunos sectores”*, destaca E07.

Finalmente, se sugirió realizar periódicamente una “inspección registral”, práctica que consiste en identificar a los contribuyentes que no están registrados, pero

que deberían estar registrados; contribuyentes que están registrados pero no reflejan la situación real; y contribuyentes que están registrados, pero que no deberían estar registrados. *“Esta práctica es una directriz de TADAT y podría llevarse a cabo utilizando fuentes de información externas, según lo prescrito por las buenas prácticas de administración tributaria”*, destaca E09.

Segmentación sectorial

La Receita Estadual – RS utiliza la CNAE informada por el contribuyente en el registro para realizar la segmentación sectorial. Según las entrevistas, el modelo especializado por segmento ha demostrado ser bastante útil y adecuado, *“ya que facilita el trabajo ya que nos permite crear redes tributarias específicas para cada sector y tratar de la misma manera a todos los contribuyentes de un mismo sector, buscando justicia fiscal”*, señala E01. Un argumento similar se expresa en E02: *“cuando se tiene una segmentación, se puede hacer una comparación de iguales, de un sector, de una división. Sin esto, no habría manera de dar el mismo trato”.*

Además, se destacaron las ventajas del modelo especializado en relación con el modelo regionalizado – utilizado hasta 2019 –, en el que los contribuyentes podrían eventualmente recibir tratamientos diferentes debido a diferencias en la programación de trabajo de las comisarías regionales, reafirmando la importancia de la justicia fiscal. En este sentido, *“el cambio a la especialización fue un gran avance, un camino muy exitoso, y hoy los sectores de inspección, seguimiento, facturación y servicios trabajan considerando este paradigma”*, destaca E08.

En el modelo actual, los contribuyentes que representan el 95% de la recaudación del ICMS en Rio Grande do Sul están bajo el paraguas de un grupo sectorial especializado (GES), *“generando importantes impactos en el trabajo de inspección y en la especialización de los auditores, tanto en términos de rapidez como de calidad”*, según E05.

Un punto de advertencia planteado por los entrevistados fue la calidad de la segmentación sectorial, ya que depende de la calidad de la información (CNAE) proporcionada por el contribuyente. En este sentido,

según E02, *“si la segmentación sectorial no se acerca mucho a la realidad, esto comprometerá el análisis y el modelo”*.

Así, la verificación de registros y el proyecto CNAE Virtual, mencionados en E10 y E09, respectivamente, cobran relevancia como posibles soluciones a este desafío.

Además, se sugirió la creación de subcapas dentro de la segmentación actual, con el fin de facilitar la comunicación con contribuyentes de nichos aún más específicos.

Efectividad del domicilio fiscal electrónico

La creación del Domicilio Fiscal Electrónico (DT-e) por parte de la Receita Estadual – RS como medio de comunicación con los contribuyentes fue considerada por los entrevistados como un gran avance en relación al modelo anterior, que dependía en gran medida de los envíos postales, además de estar más alineado con los deseos propios de la institución de ser una “Receita Digital”.

Sin embargo, la efectividad de la comunicación a través de la DT-e fue ampliamente cuestionada, especialmente en relación con los pequeños contribuyentes, dadas las dificultades que enfrentan para acceder al sistema y la baja frecuencia con la que lo hacen. De esta manera, la mayor parte de la comunicación termina científicándose en un período de tiempo, como se destaca en E02: *“hay varios contribuyentes que ya analicé, que revisé su DT-e y vi que tienen grandes cantidades de documentos que les fueron enviados y no fueron leídos. Entonces, esa ciencia tácita de los 10 días entra en vigor”*.

Conscientes de esta dificultad, algunos de los entrevistados informaron que realizan contacto adicional con el contribuyente, vía telefónica o correo electrónico, con el fin de aumentar el conocimiento de los documentos enviados por la DT-e, especialmente aquellos de mayor importancia, como se destaca en el E01: *“para aumentar la efectividad, suelo notificar al contribuyente por teléfono o correo electrónico que hay un nuevo documento en su buzón electrónico, solicitando reconocimiento”*.

Otros aspectos destacados que comprometen la eficacia de la comunicación por DT-e son el elevado número de mensajes, no todos importantes, enviados por este método,

además de que se *“considera una novedad a la que la sociedad aún se está adaptando”*, según E10. En este sentido, hubo varias sugerencias de mejora, como el uso de DT-e en una aplicación de celular; el uso de la plataforma GOV.BR como forma de acceso para quienes no cuentan con certificado digital, generalmente pequeños contribuyentes; y envío de mensajes vía SMS o WhatsApp. Como se destacó en E09, *“DT-e es bueno, pero, para ser más efectivo, debería combinarse con otras herramientas de información”*.

Impactos de la comunicación institucional en el cumplimiento tributario

Las entrevistas mostraron que la comunicación institucional tiene una fuerte influencia en el cumplimiento tributario, tanto voluntario como represivo. Respecto al primero, *“ayuda mucho, sobre todo cuando se trata de los niveles 1 y 2 de la base de la pirámide de cumplimiento, que son contribuyentes que desconocen la legislación, que no están estructurados para defraudar”*, destaca E05. En este aspecto, la relación respetuosa entre las autoridades tributarias y los contribuyentes es fundamental para el cumplimiento tributario voluntario, lo que nos lleva al concepto de moral tributaria. *“Si las autoridades tributarias tienen una buena imagen y una buena comunicación, esto ciertamente influye positivamente en el cumplimiento voluntario”*, destaca E09.

Se sugirieron algunas mejoras para la comunicación institucional. Por ejemplo, *“cuando haya un cambio importante en la legislación, como la llegada de la sustitución del impuesto (ST), se podría realizar un evento presencial en el FIERGS con entidades de los sectores afectados y contadores para explicar y resolver dudas, en el modelo de un seminario”*, sugiere E07. Además, la comunicación requiere confianza en que la posición de la Receita Estadual – RS no cambiará pronto, es decir, requiere seguridad jurídica en esa posición. *“Cambiar la interpretación de algo todo el tiempo es sumamente perjudicial para la relación entre el contribuyente y la autoridad tributaria”. Es malo no tener orientación, pero es peor cambiarla todo el tiempo”*, destaca E10.

En relación con el cumplimiento tributario represivo, la difusión de noticias, en los principales medios de

comunicación y en el propio sitio web de la institución, sobre operaciones represivas realizadas por la Receita Estadual – RS aumenta la percepción de riesgo entre los contribuyentes. Según E03, *“el hecho de que tengan, a cierto nivel, información de que la Receita Estadual está operando en ese segmento o en esas operaciones, tiene un efecto positivo en el cumplimiento, en el sentido de “empujarlos” a actuar correctamente”*.

Eficacia del flujo actual del boletín

Los entrevistados fueron unánimes en cuanto a la falta de eficacia del actual flujo del boletín de cambios legislativos desde el punto de vista de la especialización sectorial, en particular debido a su carácter genérico. Según E03, *“en cuanto a la efectividad sectorial, no veo que eso suceda, porque nuestro boletín es general, no está dividido en segmentos. El socio que tiene una empresa de calzado está recibiendo cambios legislativos en el sector de la medicina, por ejemplo”*.

Así, parece que si bien la segmentación sectorial de los contribuyentes existe en la base de datos de registro, no se utiliza como herramienta para aumentar la efectividad de la comunicación, como se destaca en E07: *“Hoy estamos enviando todo a todos. Así, el contribuyente recibirá mucha información que no le interesa al no ser específica de su sector. La especialización sectorial que tenemos en el registro no sirve para mejorar la comunicación con los contribuyentes”*.

La consecuencia de este modelo genérico es una creciente infrautilización de la herramienta, al considerar que *“termina no incentivando al contribuyente a seguir visualizando el servicio si recibe varias comunicaciones que no son de su sector”*, como se destaca en E10. Este razonamiento se corrobora en E01: *“debido a la gran cantidad y generalidad de la comunicación, puede generar desinterés por parte del contribuyente”*.

Fortalezas y mejoras sugeridas para el flujo actual del boletín

La principal fortaleza del flujo actual destacada por los entrevistados fue la existencia misma de la

herramienta de actualización legislativa disponible para los contribuyentes de forma gratuita, especialmente en comparación con otras autoridades tributarias.

“Parece poca cosa, pero hay que verlo como un punto fuerte. Debe haber algún estado del país que no cuente con este flujo o boletín, por lo que el contribuyente queda solo para mantenerse actualizado a través del Diario Oficial”, resalta E07. En línea con este argumento, E10 destaca que *“peor que verlo todo es no ver nada. Al menos, actualmente contamos con esta herramienta para difundir información. Estamos rápidamente actualizados, en muy poco tiempo”*. Además, se destacó la facilidad con la que los contribuyentes se registran en la herramienta, como *“un sistema que funciona”*, señala E04.

En cuanto a las mejoras sugeridas, la más destacada fue permitir el envío selectivo de cambios legislativos a los sectores específicos afectados por los mismos, con el fin de aumentar el grado de eficacia en la comunicación. Este cambio requeriría una mayor asertividad en la segmentación sectorial de los contribuyentes en la base registral a través de la CNAE, como destaca E03: *“tener una base registral bien segmentada para que sea posible dirigir el contenido de estos cambios legislativos a quienes están realmente interesados en ello, es decir, crear una especialización sectorial dentro del boletín”*. Además, sería necesario permitir a los contribuyentes, *“al registrarse, elegir sobre qué temas o sectores quieren estar informados”*, destaca E04.

Además de esta separación por sectores, se sugirió separar los mensajes entre los dirigidos al socio y al contador, según su contenido. Además, *“el texto podría estar mejor organizado, separado en apartados por tipo de norma (decreto, reglamento, instrucción normativa), por tipo de obligación (principal o accesoria) y por categoría (General o Nacional Simple)”*, señala E07.

En relación al público interno de la Receita Estadual – RS, se sugirió que todos se registren oficialmente en la herramienta, algo que actualmente no ocurre, por ser opcional. Según E10, *“la legislación es una herramienta de trabajo, por eso el boletín debería ser obligatorio para*

todos los compañeros. Todos deberían estar registrados oficialmente para recibirlo”.

Si se implementan estas mejoras, los entrevistados señalaron que habrá numerosos beneficios institucionales y sociales, con énfasis en un mayor cumplimiento tributario voluntario. *“Aquellos contribuyentes interesados en trabajar correctamente estarían al tanto de los cambios y podrían cumplir con la legislación, corregir los errores cometidos y permanecer en la base de la pirámide de cumplimiento”*, destaca E02. En la misma línea, E07 señala que *“en consecuencia, tienden a reducirse los errores que podría cometer el contribuyente por desconocimiento de la legislación. Y eso es lo que queremos. Informarlos para que puedan cumplir correctamente, aumentando el cumplimiento tributario”*.

En este aspecto, cabe señalar que uno de los pilares del programa institucional de Receita Estadual – RS denominado “Receita 2030+” es precisamente el cumplimiento voluntario. Sin embargo, no necesariamente significa recaudar más, porque, como resalta E03, *“la idea principal es el cumplimiento tributario y no recaudar más o menos. Corresponde al contribuyente cumplir con la legislación, que es muy compleja, por lo que no siempre es fácil cumplirla”*.

Además, otras ganancias destacadas fueron la reducción de los litigios y la mejora de la imagen institucional y, por tanto, de la moral fiscal. *“En el aspecto institucional, mejorará la imagen de la Receita Estadual – RS ante el contribuyente. Generará valor, porque el contribuyente estará siempre actualizado con la información que aplica a su negocio. Y esta mejora en la relación entre las Autoridades Tributarias y el contribuyente reducirá la necesidad de litigios, ya que el contribuyente será consciente de sus obligaciones”*, sugiere E01.

Curiosamente, se encontró que no todos los entrevistados conocían el boletín, lo que sugiere la necesidad de una mayor difusión de esta herramienta a audiencias internas y externas.

3. DISCUSIÓN Y CONSIDERACIONES ACADÉMICAS

La literatura se expresa al relacionar la cantidad y calidad de la información proporcionada por la administración tributaria con la confianza que el contribuyente tiene en esa institución, lo que, como consecuencia práctica, interferirá con los niveles de cumplimiento tributario voluntario. Tales argumentos tuvieron eco en las entrevistas, para las cuales *“la comunicación tiende a ayudar en los niveles 1 y 2 de la pirámide de cumplimiento”*, recordándose el concepto de moral tributaria como un elemento fundamental en la búsqueda del cumplimiento tributario.

Además, la fuerte relación entre comunicación y confianza destacada en la literatura de Siahann (2012) se expresó en las entrevistas a través de la necesidad de seguridad jurídica respecto del contenido informado por la Receita Estadual – RS, como *“cambiar la interpretación de algo todo el tiempo es sumamente perjudicial para la relación entre el contribuyente y la autoridad tributaria.”*

En relación al cumplimiento tributario forzoso (o represivo), las entrevistas también eligieron la comunicación como una herramienta importante para lograrlo, dado el impacto que la divulgación de operaciones represivas realizadas por la Receita Estadual – RS tiene sobre la percepción de riesgo de los contribuyentes.

El uso de las tecnologías de la información (TIC) por parte de las administraciones tributarias es ampliamente estudiado en la literatura, por lo que la creación de un Buzón Electrónico para comunicar actos administrativos al contribuyente es fuertemente defendida por Sánchez (2019) y la OCDE (2019). En el mismo sentido, CIAT (2020) defiende la necesidad de que la administración tributaria notifique a los contribuyentes las resoluciones y leyes que afecten sus derechos e intereses. Si bien Dečman, Stare y Klun (2010) relativizan la evaluación estricta de costo-beneficio de las TIC, los mismos autores entienden que resultan, a largo plazo, en importantes beneficios no financieros

para los contribuyentes y las autoridades tributarias, lo que justifica la inversión.

Las entrevistas corroboraron la tesis de la literatura al señalar que la creación del Domicilio Fiscal Electrónico (DT-e) por la Receita Estadual – RS fue un gran avance en la forma de educar a los contribuyentes sobre los documentos de su interés, especialmente en el contexto de “Receita Digital” en el que opera actualmente la institución. Sin embargo, el grado de efectividad de las comunicaciones a través de este medio fue fuertemente cuestionado por los entrevistados, dado el alto índice de ciencia tácita (debido al paso del tiempo) observado, especialmente en el caso de los contribuyentes más pequeños.

Conscientes de esta insuficiencia, los entrevistados sugirieron formas de hacer más efectiva la comunicación, muchos de ellos ampliándola a través de nuevas formas, como aplicaciones institucionales y WhatsApp. Sin embargo, en esta comunicación se recordó fuertemente la base registral como un punto crucial, cobrando relevancia la implementación de medidas para aumentar la confiabilidad, oportunidad y usabilidad de la información contenida en el registro, especialmente si la CNAE informada en el mismo corresponde a la Actividad empresarial de hecho cometida por el contribuyente. Por tanto, cuanto mejor sea la base de registro, mejor será la comunicación institucional a través de la DT-e.

En el ámbito relacional entre comunicación y confianza, se incluye el boletín de actualidad de cambios legislativos proporcionado por la Receita Estadual – RS a los contribuyentes. En este sentido, los entrevistados señalaron como un punto positivo la existencia del servicio, siendo una forma para que, en teoría, el contribuyente se mantenga actualizado, si desea darse de alta en el servicio. Según encuesta realizada por la División de Consultas Tributarias (DCT), actualmente hay más de 41.000 correos electrónicos registrados para recibir el boletín, ver D01.

Sin embargo, también se cuestionó la efectividad de la comunicación a través del modelo actual, sobre todo porque no hay envío directo a los contribuyentes dependiendo del segmento económico, es decir, “*todos*

los cambios legislativos se envían a todos los contribuyentes registrados”. Para los entrevistados, este modelo generalista suele generar desinterés por parte de los contribuyentes por seguir siendo fans del boletín, ya que recibirán mucha información que no será de su interés.

Por lo anterior, se sugirieron mejoras al proceso actual, incluyendo (i) el uso de la base de datos de registro para el envío segmentado de información; (ii) la mejor disposición del contenido, con separación por tipo de norma legislativa modificada y por régimen tributario (General y Simple Nacional); (iii) además de hacer obligatorio el registro en la herramienta para el público interno de la Receita Estadual – RS. Los entrevistados señalaron que, si las sugerencias son implementadas, las ganancias esperadas son la mejora de la imagen institucional de la Receita Estadual – RS y la reducción de los errores cometidos por los contribuyentes, por lo tanto, el aumento del cumplimiento voluntario.

En este sentido, reestructurar un proceso puede tener un impacto positivo en la generación de valor de la organización. Este concepto concuerda con la sugerencia de los entrevistados de hacer más efectivo el actual boletín sobre cambios legislativos desde el punto de vista de la comunicación sectorial, ya que, como resultado, se espera agregar valor al servicio brindado por la Receita Estadual – RS a el contribuyente.

De esta manera, este trabajo ofrece **aportes teóricos** al complementar los estudios de Siahaan (2012), de Kirchler, Kogler y Muehlbacher (2014), del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT, 2020), de Dečman, Stare y Klun. (2010) y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, 2019), al interrelacionar los temas de comunicación, confianza y cumplimiento tributario, con la inserción de herramientas de tecnologías de la información (TIC) en el contexto estudiado.

Además, también ofrece **aportes prácticos** a la institución fiscal en el sentido de que se sugieren mejoras al flujo actual de boletines, con el fin de agregar valor al servicio.

CONCLUSIÓN

La literatura relaciona fuertemente la confianza que los contribuyentes tienen en las autoridades tributarias con los niveles de cumplimiento espontáneo. Una relación ética, transparente y abierta al diálogo entre las Autoridades Tributarias y los contribuyentes tendería a influir positivamente en su disposición a transferir voluntariamente recursos a las arcas públicas. Así, la noción de moralidad tributaria gana importancia y se vuelve fundamental para las aspiraciones de una administración tributaria que aspira a ser exitosa.

Si la confianza tiene la talla de aumentar el cumplimiento voluntario deseado, ¿cómo podrían las instituciones tributarias mejorar su moral tributaria y, en consecuencia, aumentar los niveles de confianza de los contribuyentes? Este estudio concluye que la comunicación institucional puede ser un buen camino. Comunicar, de forma adecuada y oportuna, los contenidos necesarios al destinatario concreto puede reducir en gran medida los errores tributarios cometidos por los contribuyentes, además de mejorar la imagen de la institución en la sociedad.

Este estudio describió la relación entre comunicación, confianza y cumplimiento tributario, así como recogió sugerencias de mejora respecto del flujo actual del boletín, a partir de opiniones recogidas en entrevistas a 10 (diez) servidores públicos que laboran en diferentes sectores de la Receita Estadual – RS. Por lo tanto, considerando las limitaciones de la muestra, no es posible extender los resultados obtenidos a la institución en su conjunto, ni a otras administraciones tributarias. Además, esta no es una posición oficial de la Receita Estadual – RS, teniendo en cuenta que las autoridades de la institución no fueron entrevistadas.

De esta manera, el alcance del trabajo futuro podría ampliarse mediante la recopilación de entrevistas (i) con los contribuyentes y/o sus entidades representativas, (ii) con altas autoridades de la Receita Estadual – RS y del Departamento del Tesoro – RS, y (iii) con administraciones tributarias de otras Unidades Federadas. Además, se podrían realizar más estudios sobre otros aspectos que potencialmente también influyen en el cumplimiento tributario voluntario, como se indica en la literatura.

REFERENCIAS

- Alm, J.; Martinez-Vazquez, J. (2007). Tax Morale and Tax Evasion in Latin America. *International Studies Program. Georgia State University*. Disponible en <https://icepp.gsu.edu/files/2015/03/ispwp0732.pdf>
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT (2020). Las TIC como herramienta estratégica para potenciar la eficiencia de las Administraciones Tributarias. *Serie Documentos de Trabajo, CIAT*. <https://www.ciat.org/las-tic-como-herramienta-estrategica-para-potenciar-la-eficiencia-de-las-administraciones-tributarias/>
- Dečman, M.; Stare, J.; Klun, M. (2010). E-Government and Cost-Effectiveness: E-Taxation in Slovenia. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, N°. 31E, 48–57.
- Kirchler, E.; Kogler, C.; Muehlbacher, S. (2014). Cooperative Tax Compliance: From Deterrence to Deference. *Current Directions in Psychological Science*, V. 23, N. 02, 87–92.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos–OCDE (2019). Tax Administration 2019 – Comparative Information on OECD And Other Advanced and Emerging Economies. *OECD Publishing, Paris*. <https://doi.org/10.1787/74d162b6-en>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos – OCDE (2022). Tax Morale II: Building Trust between Tax Administrations and Large Businesses. *OECD Publishing, Paris*. <https://www.oecd.org/tax/tax-morale-ii-7587f25c-en.htm>
- Sánchez, J. F. R (2019). Sistema de Notificaciones Electrónicas – Experiencias em América Latina y España. *Serie Documentos de Trabajo, CIAT*. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2019/DT_01_2019_Redondo.pdf
- Siahaan, F. O. P. (2012) The Influence of Tax Fairness and Communication on Voluntary Compliance: Trust as an Intervening Variable. *International Journal of Business and Social Science*, V. 3, N 21, 191–198.

1. PROTOCOLO DE ENTREVISTA

Contextualización:

Se trata de un Proyecto de Finalización de Curso de Postgrado Aplicado, que tiene como objetivo discutir el modelo actual de comunicación de los cambios legislativos a los contribuyentes.

Buscando obtener mayores niveles de cumplimiento tributario, además de un mejor cumplimiento de los preceptos de TADAT (*Tax Administration Diagnostic Assessment Tool*), en el indicador “*En qué medida se actualiza la información en relación con las leyes y políticas tributarias*”, se propone discutir el rediseño del actual flujo de comunicación con los contribuyentes, permitiendo la segregación y envío de información segmentada por actividad/sector.

En este sentido cuento con su colaboración en esta entrevista.

Preguntas:

1. ¿Cuál es su opinión sobre la base de registro y segmentación sectorial de los contribuyentes utilizada en la Receita Estadual – RS, en términos de forma y utilidad práctica?
2. ¿Cuál es su opinión sobre el uso del Domicilio Fiscal Electrónico (DT-e) por parte de la Receita

Estadual – RS, en cuanto a la eficacia en la comunicación con el contribuyente?

3. En su opinión, ¿qué impactos tiene la comunicación institucional con los contribuyentes en el cumplimiento tributario?
 - 3.1 ¿Conoce el boletín sobre cambios legislativos?
¿Sabes cómo funciona?
 - 3.2 ¿Sabes dónde registrarte para recibir el boletín?
4. ¿Cuál es su opinión sobre el flujo actual de comunicación de los cambios legislativos (newsletter) a los contribuyentes, en cuanto a efectividad desde el punto de vista de la especialización sectorial?
5. ¿Cuáles son los puntos fuertes del flujo actual?
6. ¿Qué mejoras sugieres al flujo actual?
7. Si se implementan estas mejoras sugeridas, ¿cuáles son los beneficios institucionales y sociales esperados?

Cierre:

Agradezco su colaboración con mi trabajo final de posgrado, así como con la posibilidad de hacer que la Receita Estadual – RS sea cada vez más eficaz en su misión institucional.

2. EJEMPLO DEL BOLETÍN ACTUAL



► 04/10/2023 - DECRETO 57.236/2023

MODIFICAÇÃO NO REGULAMENTO DO ICMS (RICMS)

Implementação de Convênios a seguir relacionados, aprovado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, na legislação estadual.

Art. 1º: Conv. ICMS 188/17:

Alt. 6178 - Revoga redução de base de cálculo de ICMS, a partir de 01/01/24, nas saídas internas de querosene de aviação destinadas ao abastecimento de aeronaves de empresa prestadora de serviço aeroviário regular de passageiros que opere rota que atenda município do interior do Rio Grande do Sul. (Lv. I, art. 23, LXVII, "caput", nota 03, e "a")

Art. 2º: Convs. ICMS 188/17, 126/22 e 49/23:

Alt. 6179 - Concede isenção de ICMS, no período de 01/01/24 a 31/12/25, nas saídas internas decorrentes de venda de querosene de aviação destinadas a companhia aérea que opere Centro Internacional de Conexões de Voos - HUB, em aeroporto internacional localizado neste Estado, conforme específica. (Lv. I, art. 9º, CCXXV)

Alt. 6180 - Concede redução de base de cálculo de ICMS, no período de 01/01/24 a 31/12/25, nas saídas internas decorrentes de venda de querosene de aviação destinadas a companhia aérea que opere Centro Internacional de Conexões de Voos - HUB, em aeroporto internacional localizado neste Estado, conforme específica. (Lv. I, art. 23, XCIV)

Alt. 6181 - Concede benefício do não estorno às entradas de mercadorias cuja operação subsequente seja beneficiada com a isenção prevista no art. 9º, CCXXV ou com a redução de base de cálculo prevista no art. 23, XCIV. (Lv. I, art. 35, IV, "a" e "b")

(Publicado no D.O.E. de 04/10/23, 3ª ed., pág. 4)

[Clique para consultar a norma em nosso Portal de Legislação](#)

► 04/10/2023 - DECRETO 57.235/2023

MODIFICAÇÃO NO REGULAMENTO DO ICMS (RICMS)

Alt. 6175 - Conv. ICMS 128/94 - Exclui a restrição que limita a redução da base de cálculo do ICMS nas saídas internas das mercadorias que compõem a cesta básica de alimentos do Estado do Rio Grande do Sul, em relação à carne e produtos comestíveis, inclusive salgados, resfriados ou congelados, resultantes do abate de frangos, às mercadorias industrializadas neste Estado. (Ap. IV, item VI, nota)

Alt. 6176 - Conv. ICMS 89/05 - Exclui a restrição que limita a redução de base de cálculo do ICMS nas saídas internas de carne e demais produtos comestíveis temperados, resultantes do abate de aves, às mercadorias industrializadas neste Estado. (Lv. I, art. 23, LXIX, nota 02)

(Publicado no D.O.E. de 04/10/23, 3ª ed., pág. 4)

[Clique para consultar a norma em nosso Portal de Legislação](#)

[Clique aqui para acessar o Portal de Legislação](#)

[Clique aqui para remover este e-mail da lista de recebimento de alterações na legislação](#)

Democratizando el derecho tributario con IA: mejorando la accesibilidad para los ciudadanos y la eficiencia para las administraciones tributarias



Antonio Lopo Martínez

SINOPSIS

Este artículo explora cómo la Inteligencia Artificial (IA) puede democratizar el derecho tributario haciéndolo accesible a personas no especializadas y mejorar la eficiencia de las administraciones tributarias. Aprovechando el procesamiento del lenguaje natural para traducir jerga legal compleja a un lenguaje sencillo, creando contenido educativo personalizado como infografías interactivas y simulaciones prácticas, y desplegando chatbots inteligentes para respuestas inmediatas y

simplificadas a consultas fiscales comunes, la IA juega un papel fundamental en la mejora de la alfabetización fiscal y el cumplimiento. El estudio destaca los beneficios para las autoridades tributarias, incluida una mayor transparencia, una mejor participación de los contribuyentes y procesos de comunicación simplificados. También se discuten consideraciones éticas como garantizar la precisión de la información y proteger los datos del usuario al implementar estas tecnologías.

PALABRAS CLAVE: Inteligencia artificial, Derecho tributario, iniciación tributaria, Administración tributaria, Tecnología jurídica.

CONTENIDO

Introducción

1. La IA como solución para democratizar la información fiscal.
2. Tecnologías de IA en educación fiscal.
3. Aplicaciones prácticas y casos de éxito.

4. Desafíos éticos y técnicos.
5. Impacto en la transparencia fiscal y empoderamiento ciudadano.

Conclusión

Referencias.

AUTOR

Auditor Fiscal del Servicio Federal de Ingresos de Brasil con Doctorado en Derecho por la Universidad de Coímbra en Portugal y la Universidad de Salamanca en España.

INTRODUCCIÓN

El derecho tributario ha sido reconocido durante mucho tiempo por su complejidad, lo que plantea desafíos significativos tanto para las personas como para las empresas a la hora de comprender y cumplir con sus responsabilidades fiscales.¹ Esta intrincada red de regulaciones no solo dificulta el cumplimiento, sino que también exacerba las desigualdades sociales, ya que aquellos con menos recursos luchan por navegar por sistemas tributarios enrevesados. La proliferación de intrincados códigos tributarios y la constante evolución de las políticas fiscales crean barreras que pueden conducir al incumplimiento involuntario y ampliar la brecha entre los diferentes grupos socioeconómicos.

La Inteligencia Artificial (IA) surge como una herramienta transformadora capaz de desmitificar la legislación tributaria y promover una mayor accesibilidad. Al aprovechar las tecnologías de inteligencia artificial, es posible simplificar conceptos impositivos complejos, brindar educación personalizada y mejorar la transparencia fiscal. Por ejemplo, la IA puede procesar grandes cantidades de textos legales e interpretar regulaciones complejas, lo que facilita que los contribuyentes comprendan sus obligaciones.

Además, la capacidad de la IA para aprender y adaptarse la convierte en un activo invaluable en el ámbito de la administración tributaria. Los algoritmos de aprendizaje automático pueden predecir resultados en la legislación tributaria, ayudando tanto a las

autoridades fiscales como a los contribuyentes a tomar decisiones informadas.² Esta automatización no solo agiliza las operaciones para las autoridades fiscales, sino que también minimiza la carga de cumplimiento para los contribuyentes. En el sistema judicial, la IA puede mejorar la eficiencia al analizar documentos legales y ayudar en los procesos de toma de decisiones, contribuyendo en última instancia a un entorno fiscal más equitativo y transparente.

No obstante, la implementación de IA en la legislación fiscal enfrenta diversos desafíos.³ Surgen preocupaciones con respecto al posible desplazamiento de profesionales de impuestos humanos y si las habilidades y calificaciones tradicionales podrían volverse obsoletas en un entorno impulsado por IA. Además, existe el riesgo de que los sistemas de IA, si no se diseñan y supervisan adecuadamente, puedan reforzar involuntariamente las desigualdades existentes al favorecer a ciertos grupos sobre otros debido a sesgos en los datos o algoritmos. (Roshanaei et al., 2023). Las consideraciones éticas, los problemas de privacidad de los datos y la necesidad de que los profesionales se adapten desarrollando nuevas habilidades para trabajar junto con las tecnologías de IA presentan obstáculos significativos (Carvalho & Aquino, 2023).

Las preocupaciones sobre la protección de datos y la privacidad son particularmente importantes. La utilización de la IA en la administración tributaria requiere el procesamiento de grandes cantidades de datos personales

- 1 Para obtener una descripción general de las complejidades involucradas en el cumplimiento tributario y el impacto en los diferentes grupos socioeconómicos, consulte el informe de la OCDE sobre cumplimiento tributario: <https://www.oecd.org/tax/administration/tax-compliance-by-design-9789264223219-en.htm>.
- 2 El papel del análisis predictivo para mejorar el cumplimiento tributario se detalla en el artículo de CNBC sobre el impacto de la IA en la tributación: <https://www.cnbc.com/technology/ai-impact-on-taxation-the-hype-and-realities-tax-compliance-deep-learning-and-natural-language-processing-19410701.htm>
- 3 Las preocupaciones éticas, los problemas de privacidad de los datos y los posibles sesgos en los sistemas de IA son desafíos críticos, como se describe en los principios de ética de la IA de la OCDE.: <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/artificial-intelligence.html>

y financieros, lo que genera problemas sobre violaciones de datos y acceso no autorizado. Es fundamental cumplir con las normativas de protección de datos para asegurar que las aplicaciones de IA no vulneren la privacidad de los contribuyentes. Abordar estas preocupaciones requiere un enfoque multidisciplinario que involucre experiencia legal, técnica y ética.

Además, es crucial abordar las desigualdades sistémicas que las tecnologías de IA podrían perpetuar inadvertidamente. Los sistemas de IA deben diseñarse para que resuenen con los diversos matices de la población contribuyente, asegurando que no refuercen las disparidades socioeconómicas existentes. Las políticas deben impulsar la ideación e integración de herramientas de IA que estén en sintonía con las variaciones socioeconómicas, de género y culturales, trabajando activamente para cerrar estas brechas.

A pesar de estas complejidades, los beneficios potenciales de democratizar la información fiscal a través de la IA son sustanciales, ya que ofrecen vías para reducir errores, mejorar el cumplimiento y empoderar a los ciudadanos con una mejor comprensión de sus derechos y responsabilidades fiscales. Al adoptar las tecnologías de IA, las administraciones tributarias pueden mejorar la eficiencia, la transparencia y la equidad en el sistema tributario (Mazur, 2021).

En este artículo, exploramos el papel transformador de la Inteligencia Artificial (IA) en la democratización del derecho tributario. El documento está estructurado de la siguiente manera: La sección 2 analiza la IA como una solución para democratizar la información tributaria, destacando cómo las tecnologías de IA simplifican conceptos fiscales complejos y mejoran la transparencia fiscal. La sección 3 profundiza en las tecnologías de inteligencia artificial en la educación

tributaria, examinando herramientas como el procesamiento del lenguaje natural y el aprendizaje automático que hacen que las leyes tributarias sean más accesibles. La sección 4 presenta aplicaciones prácticas y casos de éxito de varios países, demostrando el impacto de la IA en el cumplimiento y la administración tributaria. La sección 5 aborda los desafíos éticos y técnicos asociados con la integración de la IA, incluida la privacidad de los datos y el sesgo algorítmico. Finalmente, la sección 6 considera el impacto de la IA en la transparencia tributaria y el empoderamiento ciudadano, enfatizando cómo estas tecnologías fomentan la confianza y el compromiso entre los contribuyentes y las administraciones tributarias. El artículo concluye con un resumen de los hallazgos y referencias para una mayor exploración.

1. LA IA COMO SOLUCIÓN PARA DEMOCRATIZAR LA INFORMACIÓN TRIBUTARIA

La Inteligencia artificial (IA) tiene el potencial de revolucionar la difusión y comprensión de la información fiscal, haciendo que las leyes tributarias complejas sean más accesibles para individuos y empresas por igual. Al simplificar los conceptos tributarios, brindar educación personalizada y promover la transparencia fiscal, la IA puede cerrar efectivamente la brecha entre los contribuyentes y el intrincado mundo del derecho tributario.

Simplificación de conceptos tributarios

La complejidad de los conceptos y regulaciones tributarias plantea una barrera significativa para el cumplimiento de muchos contribuyentes. Las tecnologías de IA pueden procesar grandes cantidades de datos fiscales y textos legales, destilando regulaciones intrincadas en un lenguaje comprensible

para el contribuyente promedio.⁴ Las herramientas impulsadas por IA que utilizan el Procesamiento del Lenguaje Natural (PLN) pueden analizar documentos legales y extraer información pertinente, simplificando la interpretación de las obligaciones fiscales. (Buriak & Streicher, 2023).

Por ejemplo, la administración tributaria italiana aprovechó Big Data e IA para analizar datos de diversas fuentes, incluidas declaraciones de impuestos y registros públicos. Se comunicaron proactivamente con los contribuyentes sobre posibles errores en sus declaraciones de impuestos sobre la renta, invitándolos a corregir o justificar su información (Serrano Antón, 2021). Este enfoque no solo simplificó el proceso de cumplimiento tributario, sino que también resultó en pagos significativos de los contribuyentes para rectificar sus declaraciones, demostrando cómo la IA puede mejorar las interacciones entre las autoridades tributarias y los contribuyentes.

Además, la IA puede ayudar en el modelado predictivo para identificar posibles áreas de incumplimiento. Al analizar patrones y anomalías en los datos tributarios, los sistemas de inteligencia artificial pueden detectar discrepancias e impulsar una intervención temprana, evitando así costosas auditorías y fomentando una base de contribuyentes más compatible. En Japón, por ejemplo, la IA se ha empleado para detectar comportamientos de evasión fiscal mediante el análisis de varios puntos de datos y características de los contribuyentes (Górski et al., 2024).

Educación personalizada

La IA permite la creación de plataformas educativas personalizadas que se adaptan a las necesidades específicas de los contribuyentes individuales (Roshanaei et al., 2023). Al aprovechar los algoritmos de aprendizaje automático, los sistemas de IA pueden identificar áreas en las que un contribuyente puede carecer de comprensión y proporcionar contenido educativo personalizado para abordar estas brechas (Maghsudi et al., 2021). Los chatbots y asistentes virtuales impulsados por IA pueden interactuar con los contribuyentes en lenguaje natural, respondiendo consultas y brindando orientación sobre asuntos fiscales en tiempo real. Estas herramientas no solo educan, sino que también involucran a los usuarios de una manera más interactiva y accesible.

Además, la IA puede simular escenarios fiscales basados en las circunstancias únicas de un contribuyente, ayudándole a tomar decisiones informadas. El análisis predictivo puede pronosticar las obligaciones tributarias en diferentes condiciones, lo que permite a los contribuyentes planificar de manera efectiva y comprender las implicaciones de sus elecciones financieras. (Marino & Monaca, 2023). Este enfoque personalizado desmitifica los conceptos tributarios y empodera a las personas con el conocimiento para administrar sus asuntos tributarios con confianza.

4 Para obtener más información sobre cómo la IA simplifica los conceptos tributarios mediante el Procesamiento del Lenguaje Natural, consulte el artículo de Springer sobre cómo aprovechar la IA en los sistemas tributarios: <https://link.springer.com/article/10.1007/s00146-024-01885-4>.

Fomento de la transparencia tributaria

La IA puede mejorar significativamente la transparencia fiscal al hacer que la información sea más accesible y los procesos más transparentes.⁵ En Francia, por ejemplo, las autoridades fiscales implementaron sistemas de inteligencia artificial para recopilar y analizar datos disponibles públicamente de plataformas en línea, con el objetivo de detectar el fraude fiscal y garantizar el cumplimiento. Este uso de IA fomenta un entorno fiscal más transparente en el que los contribuyentes son conscientes del escrutinio y la importancia de informar con precisión (Kuznetsova et al., 2023).

Además, la capacidad de la IA para manejar grandes conjuntos de datos y realizar análisis complejos permite el desarrollo de matrices de toma de decisiones que pueden ayudar en la formulación e implementación de políticas. Dichos sistemas pueden ayudar en la visualización de datos fiscales, ayudando tanto a los responsables políticos como al público a comprender las políticas fiscales y sus impactos con mayor claridad (Akhila et al., 2024).

La IA también desempeña un papel en la mejora de la comunicación entre las administraciones tributarias y los contribuyentes. Al automatizar las comunicaciones rutinarias y proporcionar información clara basada en datos, la IA respalda un diálogo más transparente sobre las obligaciones y políticas fiscales. Esta apertura fomenta el cumplimiento y genera confianza en el sistema tributario, ya que los contribuyentes se sienten más informados y comprometidos con los asuntos fiscales.

2. TECNOLOGÍAS DE AI EN EDUCACIÓN TRIBUTARIA

La Inteligencia Artificial (IA) está revolucionando la educación fiscal al introducir herramientas innovadoras que mejoran la comprensión y el compromiso. Mediante el empleo de tecnologías avanzadas como **Procesamiento del Lenguaje Natural (PNL)**, **Aprendizaje Automático**, y **Chatbots impulsados por IA**, las administraciones tributarias y las instituciones educativas están haciendo que las leyes y obligaciones tributarias sean más accesibles y comprensibles.

Procesamiento del lenguaje natural (PLN) y aprendizaje automático

La PNL combina IA y lingüística para permitir que las máquinas interpreten y generen lenguaje humano.⁶ En educación tributaria, la PNL procesa grandes cantidades de textos legales y regulaciones tributarias, simplificando información compleja para los contribuyentes. El aprendizaje automático mejora los sistemas de PNL al permitir una mejora continua a través de la exposición a más datos, lo que permite que los algoritmos aprendan y tomen decisiones informadas. El aprendizaje automático, un subconjunto de IA que se enfoca en el desarrollo de algoritmos que pueden aprender de los datos y tomar decisiones basadas en ellos, mejora las capacidades de los sistemas de PNL al permitirles mejorar con el tiempo a través de la exposición a más datos. (Nay, 2021).

Estas tecnologías facilitan el análisis y la agrupación de documentos legales, lo que ayuda a identificar patrones y similitudes en vastos conjuntos de datos. Por ejemplo, la agrupación por similitud de documentos

5 Para una discusión sobre cómo la IA mejora la transparencia tributaria, consulte el artículo del MDDP sobre el impacto de la IA en las autoridades tributarias: <https://www.mddp.pl/how-ai-is-changing-the-work-of-tax-authorities/>

6 Para obtener una descripción general completa de cómo el PLN y el aprendizaje automático están transformando la legislación fiscal, consulte el artículo sobre el impacto de la IA en el cumplimiento fiscal: <https://tax.thomsonreuters.com/blog/use-ai-to-stay-on-top-of-tax-regulations-and-legislation/>

legales utilizando técnicas de PNL puede ayudar a los profesionales y educadores de impuestos a categorizar y resumir las leyes fiscales de manera eficiente. Los modelos avanzados como BERT (Representaciones de Codificadores Bidireccionales de Transformadores) han mejorado significativamente la comprensión del contexto y la semántica en los textos legales,⁷ proporcionar interpretaciones y resúmenes más precisos. Esto ayuda a los profesionales de impuestos y educadores a resumir y difundir de manera eficiente las leyes tributarias.

Además, la PNL y el Aprendizaje automático permiten el modelado predictivo en el cumplimiento fiscal. Al analizar datos históricos, los sistemas de IA pueden predecir posibles áreas de incumplimiento, lo que permite a las autoridades fiscales tomar medidas proactivas. En Italia, la administración tributaria utilizó Big Data e IA para analizar datos de diversas fuentes para detectar posibles errores en las declaraciones de impuestos sobre la renta, demostrando la aplicación práctica de estas tecnologías para mejorar el cumplimiento tributario (Serrano Antón, 2021).

Chatbots y asistentes virtuales impulsados por IA

Los chatbots y asistentes virtuales impulsados por IA están transformando la interacción de los contribuyentes con la información y los servicios fiscales.⁸ Utilizando PNL, estas herramientas comprenden y responden a las consultas de los usuarios en lenguaje natural, brindando asistencia inmediata y personalizada. Los chatbots manejan consultas de

rutina, ayudan a presentar declaraciones de impuestos y ofrecen información sobre obligaciones y beneficios fiscales, lo que hace que la información fiscal sea más accesible y reduce la necesidad de interacción directa con los funcionarios fiscales (Baliyan et al., 2024).

En entornos educativos, los chatbots pueden servir como tutores virtuales, ayudando a los estudiantes a comprender conceptos tributarios complejos y a mantenerse comprometidos con el material de aprendizaje. Se adaptan a los estilos y ritmos de aprendizaje individuales, brindando apoyo personalizado que mejora la experiencia educativa general. El uso de chatbots promueve el aprendizaje continuo, ya que están disponibles en cualquier momento para responder preguntas y brindar recursos.

Un ejemplo de esta tecnología en la práctica es la Autoridad Fiscal Interna de Singapur “Pregúntale a Jamie”,⁹ un chatbot avanzado que utiliza PNL y análisis de datos para comprender y responder con precisión las preguntas de los contribuyentes. Al aprovechar el análisis predictivo, “Pregúntele a Jamie” identifica de manera eficiente la información que necesitan los contribuyentes, abordando de manera efectiva los problemas relacionados con los impuestos. Estos chatbots impulsados por IA ayudan a los contribuyentes a comprender temas complejos y facilitan la resolución eficiente de problemas relacionados con los impuestos (Baliyan et al., 2024).

La integración de asistentes virtuales impulsados por IA también mejora la eficiencia y reduce los costos operativos en la administración tributaria. Al

7 El uso de BERT en el análisis de textos legales se explora en detalle en el artículo de Springer sobre el papel de la IA en la tecnología legal: <https://link.springer.com/article/10.1007/s10506-024-09395-w>

8 Para obtener información sobre cómo los chatbots están mejorando los servicios a los contribuyentes, consulte el artículo sobre el impacto de la IA en las autoridades fiscales: <https://www.vatcalc.com/artificial-intelligence/tax-authorities-adopt-ai-for-tax-fraud-and-efficiencies/>

9 Ask Jamie es un asistente virtual impulsado por IA desarrollado por la Agencia Gubernamental de Tecnología de Singapur (GovTech) para mejorar la prestación de servicios públicos, incluidas las consultas relacionadas con impuestos.

automatizar las tareas rutinarias, estos asistentes liberan recursos humanos para concentrarse en problemas más complejos que requieren un juicio experto. Además, los chatbots impulsados por IA contribuyen a fomentar la transparencia fiscal al facilitar una comunicación clara entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, generando confianza en el sistema tributario.

3. APLICACIONES PRÁCTICAS Y CASOS DE ÉXITO

La integración de la Inteligencia Artificial (IA) en la administración tributaria ha revolucionado la forma en que operan las autoridades tributarias, lo que ha resultado en mejoras significativas en el cumplimiento tributario, la reducción de errores y la optimización de procesos. Varios países han sido pioneros en la adopción de tecnologías de IA, demostrando éxitos tangibles que subrayan el potencial de la IA para transformar los sistemas tributarios.

Ejemplos internacionales

En **Francia**, las autoridades fiscales han aprovechado los sistemas de inteligencia artificial para recopilar y analizar datos disponibles públicamente de plataformas en línea para detectar el fraude fiscal y garantizar el cumplimiento.¹⁰ Al emplear análisis de datos avanzados y algoritmos de inteligencia artificial, monitorean de manera eficiente las actividades de los contribuyentes, identificando posibles comportamientos fraudulentos

de manera más efectiva que los métodos tradicionales. Este enfoque proactivo mejora la precisión de las evaluaciones fiscales y disuade la evasión fiscal al aumentar el riesgo percibido de detección.

En **Italia** la administración tributaria ha logrado avances sustanciales al utilizar Big Data e IA para analizar información de diversas fuentes,¹¹ incluyendo declaraciones de impuestos, registros públicos y datos de terceros. Implementaron un programa en el que se contactaba proactivamente a los contribuyentes y se les advertía de posibles errores en sus declaraciones de impuestos sobre la renta. Esta iniciativa invitó a los contribuyentes a corregir o justificar la información proporcionada, simplificando el proceso de cumplimiento y fomentando una relación de cooperación entre contribuyentes y autoridades. Sorprendentemente, este enfoque condujo a pagos por valor de 1.300 millones de euros en 2017, ya que los contribuyentes rectificaron sus declaraciones voluntariamente, lo que demuestra la eficacia de la IA para mejorar el cumplimiento y la recaudación de ingresos. (Serrano Antón, 2021).

En **España**, la agencia tributaria lanzó “Hermes”, un sistema impulsado por IA diseñado para la gestión del cumplimiento.¹² Hermes optimiza el uso de fuentes de información internacionales y se adapta a los riesgos emergentes incorporando nuevos conjuntos de datos. Mejora la efectividad de las campañas fiscales al proporcionar información inmediata que puede usarse para evaluar y corregir riesgos en cuestión de días. Este sistema ágil permite a la agencia tributaria responder

10 Para obtener más información sobre el uso de la IA en Francia en la administración tributaria, consulte un artículo de Connexion France que analiza cómo los funcionarios tributarios franceses están utilizando la IA para rastrear el fraude: <https://www.connexionfrance.com/practical/how-french-tax-officials-are-using-ai-to-track-fraud/609238>

11 Los detalles sobre la implementación de IA en Italia en el cumplimiento fiscal se pueden encontrar en el sitio web de la Agencia Tributaria Italiana: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/english>

12 La información sobre el sistema “Hermes” de España está disponible en el sitio oficial de la Agencia Tributaria española: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/en_gb/gobierno-abierto/transparencia/informacion-institucional-organizativa-planificacion/inteligencia-artificial.html

rápidamente a posibles problemas de cumplimiento, reduciendo el tiempo entre la ocurrencia de un hecho imponible y las intervenciones necesarias.

En el **Estados Unidos**, el Servicio de Impuestos Internos (IRS) ha estado incorporando activamente tecnologías de inteligencia artificial para mejorar sus capacidades de administración tributaria. El IRS utiliza algoritmos de aprendizaje automático y análisis avanzados para mejorar la detección de fraudes, agilizar las auditorías y brindar mejores servicios a los contribuyentes. Además, el IRS ha implementado chatbots y asistentes virtuales para brindar a los contribuyentes asistencia las 24 horas del día, los 7 días de la semana para consultas comunes.¹³

El uso de tecnologías de inteligencia artificial por parte del IRS está mejorando la accesibilidad de la información tributaria, capacitando a los ciudadanos para comprender mejor sus obligaciones y derechos tributarios.¹⁴ Al implementar herramientas impulsadas por inteligencia artificial y aprendizaje automático, el IRS tiene como objetivo simplificar conceptos tributarios complejos y mejorar la transparencia en la comunicación de los contribuyentes. Este enfoque ayuda a reducir el incumplimiento involuntario y fomenta una relación más transparente entre los contribuyentes y la autoridad fiscal.

Reducción de errores en declaraciones de impuestos

Las tecnologías de IA desempeñan un papel crucial en la reducción de errores en las declaraciones de impuestos al procesar y analizar grandes volúmenes de datos para detectar inconsistencias y anomalías en

las declaraciones de impuestos. Por ejemplo, el uso de IA por parte de la administración tributaria italiana para analizar declaraciones de impuestos y comunicar posibles errores a los contribuyentes no solo aumentó la precisión de la declaración de impuestos, sino que también mejoró el cumplimiento voluntario. Esta detección proactiva de errores evita costosas auditorías y sanciones, beneficiando tanto a los contribuyentes como a las autoridades fiscales.

Además, los chatbots y asistentes virtuales impulsados por IA, como el *TaxBot* en **India**, demostrar el potencial para mejorar la asistencia al contribuyente.¹⁵ TaxBot utiliza el Procesamiento del Lenguaje Natural (PNL) para comprender y responder a las consultas de los usuarios sobre cuestiones de doble imposición, proporcionando una orientación personalizada y precisa. Esto no solo agiliza el cumplimiento tributario, sino que también promueve prácticas tributarias justas al hacer que la información sea más accesible para individuos y empresas (Baliyan et al., 2024).

Mejorar el cumplimiento tributario y la eficiencia administrativa

La adopción de IA en la administración tributaria también ha llevado a una mayor eficiencia y a una reducción de los costos operativos. Al automatizar las tareas rutinarias y emplear IA para la evaluación de riesgos, las autoridades fiscales pueden asignar recursos de manera más efectiva y enfocarse en problemas complejos que requieren experiencia humana. Por ejemplo, la Agencia Tributaria de Canadá utiliza soluciones basadas en IA para mejorar los procesos

13 El IRS está utilizando robots de voz y chatbots habilitados para IA para mejorar los servicios a los contribuyentes, aunque se necesitan mejoras. Esto se discute en un informe de FedScoop: <https://fedscoop.com/irs-ai-chatbot-voicebot-taxpayer-service/>.

14 Para una discusión sobre cómo el IRS está expandiendo su uso de chatbots impulsados por IA para mejorar la asistencia al contribuyente, consulte: <https://insightfulaccountant.com/tax-practice-news/irs-expands-ai-powered-chatbot-capabilities/>.

15 Para obtener información sobre TaxBot de India, consulte la página del producto Atriina que detalla sus características y aplicaciones: <https://atriina.com/business-solutions/taxbot/>.

tributarios, lo que permite una mejor asignación de recursos y una mejor prestación de servicios.¹⁶

Además, la IA ayuda en la gestión de riesgos al permitir predicciones previas de incumplimiento de los contribuyentes. El análisis avanzado de datos y los algoritmos de IA permiten a las administraciones tributarias realizar verificaciones simultáneas y tomar decisiones informadas basadas en datos en tiempo real. Este cambio de las auditorías tradicionales posteriores al evento a estrategias proactivas de cumplimiento mejora la efectividad general de la administración tributaria y promueve el cumplimiento voluntario entre los contribuyentes.

4. DESAFÍOS ÉTICOS Y TÉCNICOS

Si bien la integración de la Inteligencia Artificial (IA) en la legislación fiscal ofrece beneficios significativos para democratizar la información fiscal, también plantea desafíos éticos y técnicos sustanciales que deben abordarse cuidadosamente. Las preocupaciones clave incluyen garantizar la precisión y la puntualidad de la información generada por IA, salvaguardar la protección de datos y la privacidad, mitigar los sesgos dentro de los sistemas de IA y superar las limitaciones técnicas y de infraestructura. (Zafar, 2024).

Garantizar la exactitud y actualización de la información

La naturaleza dinámica de las leyes tributarias, que con frecuencia evolucionan debido a nuevas leyes y ajustes

de políticas, presenta un desafío considerable para los sistemas de IA encargados de proporcionar información precisa y actualizada.¹⁷ Los modelos de IA deben actualizarse y supervisarse continuamente para reflejar estos cambios, evitando la difusión de orientaciones tributarias obsoletas o incorrectas. Como se enfatizó, “cuanto mejor sea la calidad de los datos utilizados, mejor será el resultado de la IA”. Establecer un gobierno integral de los datos, incluida la creación de diccionarios de metadatos corporativos, garantiza la claridad semántica y la integración de la información en toda la organización. (Shaw, 2022).

Además, los sistemas de IA necesitan mecanismos robustos para incorporar actualizaciones legislativas de manera rápida y precisa. No mantener la información actualizada puede tener consecuencias no deseadas, como informar mal a los contribuyentes y aumentar el riesgo de incumplimiento. Las auditorías periódicas y los procesos de validación son esenciales para garantizar la fiabilidad del asesoramiento fiscal generado por IA.

Sesgo y equidad en los sistemas de IA

Otra preocupación ética crítica es la posibilidad de que los sistemas de IA exhiban sesgos o cometan errores que los expertos humanos podrían no cometer,¹⁸ especialmente en interpretaciones legales complejas. Los algoritmos de IA, si no se supervisan y entrenan adecuadamente en diversos conjuntos de datos, podrían discriminar o dañar involuntariamente a ciertos grupos de contribuyentes. Por ejemplo, los sesgos en los datos o algoritmos pueden reforzar las desigualdades existentes,

16 El uso de la IA en Canadá en la administración tributaria se analiza en el blog Devi sobre la herramienta AI Tax Chat de la CRA: <https://ddevi.com/en/blog/cra-ai-tax-chat-canada-ai-tax-filing>

17 Para obtener más información sobre la importancia de la precisión de los datos y la gobernanza en los sistemas de IA, consulte la discusión de la American Bar Association sobre los desafíos de la IA en la formulación de políticas fiscales: <https://www.americanbar.org/news/abanews/aba-news-archives/2024/05/challenges-of-ai-tax-policy-making/>

18 El artículo de KPMG analiza los marcos para garantizar la equidad y la rendición de cuentas en los sistemas de IA: <https://responsibletax.kpmg.com/article/how-to-create-an-ethical-framework-for-ai-in-tax>

ya que los sistemas de IA pueden favorecer a ciertos grupos sobre otros.

Implementar marcos sólidos de gobernanza ética de la IA es crucial para mitigar estos riesgos. Esto incluye la adopción de un enfoque de “humano en el circuito”, donde la supervisión humana complementa los procesos de toma de decisiones de IA para garantizar la equidad y la equidad (Zafar, 2024). El monitoreo continuo y las auditorías periódicas de los sistemas de IA pueden ayudar a identificar y corregir sesgos, promoviendo aplicaciones de IA transparentes y responsables en la legislación fiscal.

Preocupaciones sobre la protección de datos y la privacidad

El despliegue de la IA en la administración tributaria requiere procesar cantidades significativas de datos personales y financieros, lo que aumenta las preocupaciones sobre la protección de datos y la privacidad. Los sistemas de IA requieren acceso a información confidencial de los contribuyentes, lo que aumenta el riesgo de violaciones de datos y acceso no autorizado. El cumplimiento de las regulaciones de protección de datos, como el Reglamento General de Protección de Datos (GDPR) en la Unión Europea, es imperativo. Estas regulaciones exigen un estricto cumplimiento de la forma en que se recopilan, procesan y almacenan los datos personales.¹⁹

Las administraciones tributarias y los desarrolladores de IA deben diseñar sistemas de IA con privacidad por defecto y por principios de diseño, incorporando cifrado sólido, controles de acceso y técnicas de anonimización cuando corresponda. La transparencia en el manejo de

datos también es vital; los contribuyentes deben estar informados sobre cómo los sistemas de IA utilizan sus datos, y los mecanismos deben permitirles controlar su información personal.

Abordar estas preocupaciones requiere un enfoque multidisciplinario que involucre experiencia legal, técnica y ética. Establecer protocolos de seguridad rigurosos y cumplir con los estándares legales no es negociable para salvaguardar efectivamente los datos de los contribuyentes. La supervisión continua, las auditorías periódicas y las evaluaciones de impacto son necesarias para identificar y mitigar los riesgos potenciales asociados con el manejo de datos en los sistemas de IA.

Limitaciones técnicas y de infraestructura

La implementación de tecnologías de IA en la administración tributaria también enfrenta desafíos técnicos y de infraestructura.²⁰ La integración de la IA requiere una infraestructura tecnológica robusta, incluidos recursos informáticos avanzados y capacidades de almacenamiento de datos. Tales requisitos pueden plantear obstáculos significativos, especialmente para las administraciones tributarias de los países en desarrollo, donde los recursos pueden ser limitados.

Además, existe la necesidad de experiencia técnica para administrar y mantener los sistemas de IA de manera efectiva. La capacitación del personal y la actualización de los sistemas exigen tiempo e inversión, lo que podría agotar los recursos de las administraciones tributarias.

Las colaboraciones entre gobiernos, proveedores de tecnología e instituciones educativas pueden ayudar

19 Explore las implicaciones éticas de la IA en el derecho fiscal, incluidas las cuestiones de privacidad de datos, en LawCyborg: <https://lawcyborg.com/knowledge-base/exploring-the-ethical-implications-of-ai-in-tax-law-and-accounting>

20 El artículo de Digi-Con proporciona información sobre los desafíos técnicos que enfrentan las administraciones tributarias que utilizan IA: <https://digi-con.org/good-administration-in-the-ai-era-the-case-of-tax-administrations/>

a aliviar estos desafíos fomentando el desarrollo de habilidades y compartiendo las mejores prácticas.

Marcos jurídicos y normativos

La evolución del panorama jurídico y normativo en torno a la aplicación de la IA en los sistemas tributarios agregan otra capa de complejidad. Se necesitan marcos legales claros y completos para gobernar el uso de la IA, que cubran aspectos como el uso de datos, los procesos de toma de decisiones de la IA y el estado legal de las determinaciones generadas por la IA. El desarrollo y la actualización continuos de estos marcos son esenciales para mantenerse al día con los avances tecnológicos y garantizar el cumplimiento ético y legal. (Marino & Monaca, 2023).

5. IMPACTO EN LA TRANSPARENCIA FISCAL Y EL EMPODERAMIENTO CIUDADANO

La integración de la Inteligencia Artificial (IA) en la administración tributaria está transformando el panorama de la transparencia fiscal y el empoderamiento ciudadano. Al aprovechar las tecnologías de IA, las autoridades tributarias pueden mejorar la comunicación con los contribuyentes, promover una mejor comprensión de las obligaciones tributarias y facilitar la participación directa en asuntos tributarios. Estos avances contribuyen a un sistema fiscal más equitativo y transparente, fomentando la confianza y el compromiso entre los ciudadanos y las administraciones tributarias (Pislaru et al., 2024).

Mejorando la transparencia tributaria con IA

La IA mejora significativamente la transparencia fiscal al hacer que la información fiscal sea más accesible

y los procesos más transparentes. Por ejemplo, las autoridades tributarias francesas han implementado sistemas de inteligencia artificial para recopilar y analizar datos disponibles públicamente de plataformas en línea, con el objetivo de detectar el fraude fiscal y garantizar el cumplimiento.²¹ Este uso proactivo de la IA no solo mejora la aplicación de la ley tributaria, sino que también fomenta un entorno fiscal transparente en el que los contribuyentes son conscientes del escrutinio y la importancia de informar con precisión.

Además, la capacidad de la IA para procesar grandes cantidades de datos permite visualizar las políticas tributarias y sus impactos, lo que ayuda tanto a los responsables políticos como al público a comprender los asuntos tributarios con mayor claridad. Al proporcionar información sobre cómo se utilizan los ingresos fiscales y cómo las políticas fiscales afectan a los diferentes grupos socioeconómicos, las herramientas de IA promueven la rendición de cuentas y la transparencia en la gobernanza tributaria.

Información tributaria más accesible para los ciudadanos

La IA empodera a los ciudadanos al proporcionar herramientas avanzadas y asistencia personalizada para navegar por normativas tributarias complejas. Las aplicaciones impulsadas por IA, como los chatbots y los asistentes virtuales, ofrecen soporte en tiempo real, responden consultas y guían a los contribuyentes a través de los procesos de presentación de declaraciones.

Estas herramientas no solo simplifican los conceptos tributarios, sino que también permiten a los contribuyentes tomar decisiones informadas. El análisis predictivo puede pronosticar pasivos tributarios en diferentes escenarios, lo que permite a las personas

21 Para obtener más información sobre el uso de la IA en Francia en la administración tributaria, consulte: <https://taxnatives.com/france-targets-corporate-tax-evasion-with-new-ai-tools/>

planificar de manera efectiva y comprender las implicaciones de sus elecciones financieras. Este enfoque personalizado desmitifica las obligaciones tributarias y empodera a los contribuyentes con el conocimiento para administrar sus asuntos tributarios con confianza.

Facilitar la participación ciudadana en materia fiscal

Las tecnologías de IA facilitan una mayor participación ciudadana en asuntos fiscales al promover un compromiso transparente e interactivo entre los contribuyentes y las autoridades tributarias. Los sistemas de IA pueden proporcionar plataformas para que los ciudadanos ofrezcan comentarios sobre las políticas tributarias, participen en debates y contribuyan a los procesos de toma de decisiones tributarias. Al incorporar las perspectivas de los ciudadanos y garantizar la transparencia en las aplicaciones de IA, las administraciones tributarias pueden fomentar una formulación de políticas tributarias más democrática e inclusiva.²²

Además, la adopción de prácticas éticas de IA, como la integración de la privacidad por diseño y la garantía de la protección de datos, mejora la confianza en los sistemas de IA. Abordar las preocupaciones sobre la protección de datos y la privacidad es esencial, ya que es más probable

que los contribuyentes se involucren con los servicios impulsados por IA cuando confían en que su información personal está segura. Las políticas transparentes de gobernanza de datos y el uso ético de la IA refuerzan la legitimidad de las administraciones tributarias y fomentan la participación ciudadana activa.

Superar los desafíos para maximizar el impacto

Si bien la IA ofrece beneficios significativos, es crucial abordar los desafíos éticos y técnicos para maximizar su impacto positivo en la transparencia tributaria y el empoderamiento ciudadano. Garantizar la exactitud y la actualización de la información en los sistemas de IA es vital, ya que los datos obsoletos o incorrectos pueden desinformar a los contribuyentes. La implementación de marcos sólidos de gobernanza ética de la IA puede mitigar los riesgos asociados con los prejuicios y el trato injusto, promoviendo equidad y justicia en la administración tributaria.

Al abordar de manera proactiva estos desafíos, las administraciones tributarias pueden aprovechar al máximo el potencial de las tecnologías de IA para mejorar la transparencia, empoderar a los ciudadanos y construir un sistema tributario más equitativo.

22 Para obtener información sobre cómo la IA mejora la participación ciudadana en asuntos fiscales, consulte el artículo de IBM sobre IA responsable para agencias tributarias: <https://www.ibm.com/think/topics/ai-for-tax-agencies>

CONCLUSIÓN

La Inteligencia Artificial (IA) está a la vanguardia de la transformación de la administración tributaria al ofrecer soluciones innovadoras a los retos que se plantean desde hace tiempo en el cumplimiento y la aplicación de las normas tributarias. La integración de tecnologías de inteligencia artificial, como el análisis de datos, el aprendizaje automático y el procesamiento del lenguaje natural, permite a las administraciones tributarias procesar grandes cantidades de información de manera eficiente, mejorando su capacidad para detectar la evasión fiscal y mejorar los servicios a los contribuyentes.

Las administraciones tributarias de todo el mundo se basan cada vez más en los datos y utilizan la IA para transformar los datos brutos en información práctica. Los algoritmos de IA permiten identificar riesgos fiscales y segmentar a los contribuyentes, facilitando estrategias de cumplimiento más específicas y eficaces. Países como Canadá y España ejemplifican esta transformación; la Agencia Tributaria de Canadá emplea soluciones basadas en inteligencia artificial para mejorar los procesos fiscales y la prestación de servicios, mientras que la Agencia Tributaria de España ha desarrollado el sistema “Hermes” para optimizar el uso de la información fiscal internacional y responder rápidamente a los problemas de cumplimiento.

Sin embargo, la implementación de la IA en la administración tributaria genera consideraciones críticas con respecto a la transparencia, la equidad y los derechos de los contribuyentes. La complejidad de los algoritmos de IA requiere medidas para garantizar que los contribuyentes comprendan cómo se toman las decisiones, salvaguardando sus derechos de defensa y debido proceso. Esto puede implicar una auditoría externa de algoritmos o una certificación ex post para validar la imparcialidad y precisión de las evaluaciones impulsadas por IA.

De cara al futuro, la adopción de la IA presenta una vía prometedora para crear sistemas fiscales más eficientes, justos y transparentes. Se alienta a los responsables políticos a desarrollar estrategias que aprovechen las capacidades de la IA al tiempo que abordan los desafíos éticos, legales y técnicos asociados con su integración. Esto incluye garantizar la precisión y la actualidad de los sistemas de IA, mitigar los sesgos, salvaguardar la protección de datos y la privacidad, y superar las limitaciones técnicas.

Al fomentar un sector público impulsado por los datos y adoptar la transformación digital, las administraciones tributarias pueden mejorar su efectividad en la prestación de servicios, el cumplimiento y la formulación de políticas. Las tecnologías de IA no solo agilizan las operaciones, sino que también empoderan a los ciudadanos con una mejor comprensión de sus derechos y responsabilidades fiscales. Facilitar un compromiso transparente e interactivo entre los contribuyentes y las autoridades tributarias fortalece la confianza en el sistema tributario y promueve el cumplimiento voluntario.

En conclusión, la IA tiene un potencial transformador para la administración tributaria al mejorar la eficiencia, mejorar el cumplimiento y fomentar la transparencia. A medida que las administraciones tributarias continúan aprovechando las tecnologías de IA, es imperativo equilibrar la innovación con la protección de los derechos de los contribuyentes y el mantenimiento de la confianza en el sistema tributario. A través de una planificación cuidadosa, consideraciones éticas y una gobernanza eficaz, la IA puede ser una herramienta poderosa para dar forma al futuro de la administración tributaria.

REFERENCIAS

- Akhila, N., Bansal, A., Mohammed, N. Q., Al-Khuzai, M. Y., Almulla, A. A., & Agarwal, S. (2024). An automatic instinctive optimizing technique for tax filing via AI-driven based compilation system. *2024 4th International Conference on Advance Computing and Innovative Technologies in Engineering (ICACITE)*, 973–977. <https://doi.org/10.1109/ICACITE60783.2024.10616697>
- Baliyan, P., Arora, B., & Kavita. (2024). TaxBot: An AI-driven chatbot for resolving double taxation queries in India. *2024 IEEE 1st Karachi Section Humanitarian Technology Conference (KHI-HTC)*, 1–6. <https://doi.org/10.1109/KHI-HTC60760.2024.10481983>
- Buriak, S., & Streicher, A. (Eds.). (2023). *Tax and technology*. Linde.
- Carvalho, L. de L., & Aquino, A. do V. (2023). AI and the future of in-house tax professionals. *Tax Notes International*.
- Górski, Ł., Kuźniacki, B., Almada, M., Tyliński, K., Calvo, M., Asnaghi, P. M., Almada, L., Iñiguez, H., Rubianes, F., Pera, O., & Nigrelli, J. I. (2024). Exploring explainable AI in the tax domain. *Artificial Intelligence and Law*. <https://doi.org/10.1007/s10506-024-09395-w>
- Kuznetsova, L. N., Koroleva, N. Y., Porollo, E. V., Verzhbitskaya, I. V., & Zoricheva, S. S. (2023). Increasing the transparency of tax administration and accounting and analytical system of management based on AI and IT technologies in support of unshadowing of business. In E. G. Popkova & B. S. Sergi (Eds.), *Anti-crisis approach to the provision of the environmental sustainability of economy* (pp. 223–233). Springer Nature. https://doi.org/10.1007/978-981-99-2198-0_24
- Maghsudi, S., Lan, A., Xu, J., & Van Der Schaar, M. (2021). Personalized education in the artificial intelligence era: What to expect next. *IEEE Signal Processing Magazine*, 38(3), 37–50. <https://doi.org/10.1109/MSP.2021.3055032>
- Marino, D., & Monaca, M. (Eds.). (2023). *Artificial intelligence and economics: The key to the future* (Vol. 523). Springer International Publishing. <https://doi.org/10.1007/978-3-031-14605-3>
- Mazur, O. (2021). Can blockchain revolutionize tax administration? *Penn State Law Review*, 115–170. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3841785>
- Nay, J. J. (2021). Natural language processing for legal texts. In D. M. Katz, R. Dolin, & M. J. Bommarito (Eds.), *Legal informatics* (1st ed., pp. 99–113). Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/9781316529683.011>
- Pislaru, M., Vlad, C. S., Ivascu, L., & Mircea, I. I. (2024). Citizen-centric governance: Enhancing citizen engagement through artificial intelligence tools. *Sustainability*, 16(7), Article 7. <https://doi.org/10.3390/su16072686>
- Roshanaei, M., Olivares, H., & Lopez, R. R. (2023). Harnessing AI to foster equity in education: Opportunities, challenges, and emerging strategies. *Journal of Intelligent Learning Systems and Applications*, 15(4), 123–143. <https://doi.org/10.4236/jilsa.2023.154009>
- Serrano Antón, F. (2021). Artificial intelligence and tax administration: Strategy, applications and implications, with special reference to the tax inspection procedure. *World Tax Journal*, 13(4). <https://doi.org/10.59403/bcs8j9>
- Shaw, P. (2022). Ethics. In *Artificial intelligence* (pp. 398–421). Edward Elgar Publishing. <https://www.elgaronline.com/display/edcoll/9781800371712/9781800371712.00034.xml>
- Zafar, A. (2024). Balancing the scale: Navigating ethical and practical challenges of artificial intelligence (AI) integration in legal practices. *Discover Artificial Intelligence*, 4(1), 27. <https://doi.org/10.1007/s44163-024-00121-8>



El cumplimiento tributario cooperativo: un enfoque comparativo

Alessandra Helen Magacho Vieira

SINOPSIS

Este artículo explora el cambio hacia iniciativas tributarias cooperativas, enfatizando la confianza, la transparencia y la certeza entre los contribuyentes y las autoridades tributarias. Destaca el papel de las directrices de la OCDE y los puntos de referencia internacionales para fomentar el cumplimiento a través de programas de colaboración y medidas de simplificación.

Un análisis comparativo del Programa CONFÍA de Brasil y el Proceso de Garantía de Cumplimiento (CAP) de EE. UU. ilustra la transición de los modelos antagónicos a los marcos basados en la confianza. Ambos programas muestran herramientas modernas de cumplimiento destinadas a minimizar controversias materiales, reducir costos y fomentar la colaboración, ofreciendo información valiosa para avanzar en estrategias cooperativas y mejorar la gobernanza fiscal.

PALABRAS CLAVE: Cumplimiento tributario cooperativo, Gobernanza tributaria, Directrices de la OCDE, Programa RFB CONFÍA, Proceso de Garantía de Cumplimiento del IRS (CAP).

CONTENIDO

Introducción

1. Cumplimiento tributario: de los enfoques tradicionales a los conceptos modernos.
2. las directrices de la OCDE sobre cumplimiento tributario cooperativo.
3. Iniciativas brasileñas y el programa RFB CONFÍA.

4. Las iniciativas de los Estados Unidos y el proceso de garantía de cumplimiento del IRS (CAP).
 5. Discusión comparativa.
- Conclusión.
Referencias.

AUTOR

Auditor fiscal de la Receita Federal de Brasil. L. LM maestría en Regulación, Sostenibilidad y Cumplimiento de la Facultad de Derecho de la Universidad de Illinois en Urbana-Champaign, EE. UU. Posgrado en Derecho de la UE y Derecho Mercantil Mundial por la Universidad de Estocolmo, Suecia. Posgrados en Gestión Tributaria (Darcy Ribeiro) y Derecho Tributario (Enap). Fundador y presidente de la Asociación de Cumplimiento y Derecho Tributario en Illinois, EE. UU.

INTRODUCCIÓN

El cumplimiento tributario cooperativo es un concepto que ha venido remodelando la relación entre los contribuyentes y las agencias tributarias hacia normas de confianza mutua, previsibilidad, transparencia y certeza. Los beneficios potenciales del modelo cooperativo, como la reducción de los costos de cumplimiento y los litigios, han motivado a muchas administraciones tributarias a apartarse de las acciones de “mando y control”.

Aunque se centran en resultados similares en el cumplimiento tributario, las agencias tributarias llevan a cabo diferentes políticas que deben tenerse en cuenta cuando se formulan enfoques de cumplimiento cooperativo. Además de eso, la complejidad de las estructuras tributarias representa un desafío para la gestión de los acuerdos de iniciativas colaborativas. Los contribuyentes han explorado en gran medida las lagunas, los problemas materiales complejos, las regulaciones poco claras y las interpretaciones controvertidas en las normas tributarias, especialmente cuando varios sistemas están interconectados.

En este panorama, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha desarrollado informes y lineamientos que recomiendan estrategias para facilitar el establecimiento de proposiciones colaborativas en diferentes estructuras tributarias. Además, los programas internacionales implementados en todo el mundo, aunque moldeados naturalmente según varias prácticas y culturas administrativas, han sido puntos de referencia para los nuevos programas de cumplimiento.

Este artículo presenta una comparación de iniciativas de cumplimiento relevantes empleadas por la Receita Federal de Brasil (RFB) y el Servicio de Rentas Internas de los Estados Unidos (IRS) en los últimos años. El análisis se enfoca en las acciones cooperativas de cumplimiento tributario y la correlación entre el Programa RFB CONFÍA y el Proceso de Aseguramiento del Cumplimiento del IRS (CAP).

1. CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO: DE LOS ENFOQUES TRADICIONALES A LOS CONCEPTOS MODERNOS

Tradicionalmente, las administraciones de la mayoría de los países han ido orientando sus actuaciones fiscales a través de un modelo disuasorio. En este enfoque, las estrategias para lograr el cumplimiento tributario se basan principalmente en procedimientos de mando y control que ignoran la participación de los contribuyentes. A lo largo de décadas, el modelo de disuasión se ha considerado una forma valiosa de disuadir la mala conducta fiscal y hacer cumplir directamente la legislación.

Sin embargo, muchos artículos recientes han sostenido que este enfoque no funciona correctamente. Como señalaron Youde y Lim (2019), un enfoque regulatorio que se centra en sanciones y multas para reprender la mala conducta ha desencadenado un entorno de desconfianza entre los contribuyentes y las administraciones tributarias. En este contexto adverso, los contribuyentes demostraron resistencia a cooperar y habían invertido para desarrollar interpretaciones independientes de transacciones fiscales cuestionables.

Además de eso, el riesgo que implica incorrecciones en las declaraciones de impuestos se ha equilibrado rutinariamente con bajas tasas de detección y multas (Kirchler et al., 2014). Un hecho crucial es que las administraciones tributarias generalmente no tienen recursos suficientes para auditar toda la información sensible reportada en las declaraciones de impuestos, especialmente en lo que respecta a los documentos complejos de grandes entidades. Además, incluso si la mala conducta se audita oportunamente, las defensas en litigios de penalidades pueden eximir las imposiciones correlacionadas (Slemrod y Bakija, 2017).

En este sentido, las administraciones tributarias han ido reconociendo las deficiencias en el enfoque disuasorio y han comenzado a incorporar iniciativas de cumplimiento que podrían aumentar el cumplimiento tributario voluntario. La cooperación voluntaria se correlaciona

con la confianza en la administración tributaria, donde los contribuyentes experimentan la obligación de contribuir honestamente con el sistema tributario en lugar de sentirse presionados por posibles detecciones y multas (Holmes, 2011).

Las acciones administrativas de cumplimiento tributario abarcan todos los mecanismos (como prácticas educativas, avisos de coincidencia de sistemas e iniciativas de cooperación) que implementan las autoridades tributarias para promover el cumplimiento de los contribuyentes con la legislación tributaria al pagar su parte de manera oportuna y precisa (Youde y Lim, 2019).

Las prácticas educativas, como las cartas informativas y las conferencias instructivas, son iniciativas de cumplimiento que brindan información general sobre la responsabilidad tributaria. A su vez, los avisos de concordancia del sistema (matching notices) son procedimientos empleados en gran medida para reportar inconsistencias detectadas a través del análisis de datos informáticos que tienen como objetivo ofrecer al contribuyente una oportunidad de autorregulación antes de proceder a un examen ordinario (Meng, 2017).

A diferencia de las prácticas educativas generales y de los avisos de concordancia de sistemas, que son básicamente acciones unilaterales realizadas por las administraciones tributarias, las iniciativas de cumplimiento tributario cooperativo se estructuran hacia una relación preventiva y colaborativa entre las autoridades tributarias y los contribuyentes. La perspectiva cooperativa se basa en la transparencia y la previsibilidad para involucrar a los contribuyentes en un equipo de fuerza laboral colaborativa con la administración tributaria (Ventry, 2008).

Las cuestiones materiales emergentes relacionadas con partidas impositivas inciertas se discuten en diálogos abiertos en tiempo real para convertir el secretismo por certeza antes de completar la declaración de impuestos (Ventry, 2008). El proceso proporciona orientación inmediata y crea incentivos positivos para los contribuyentes que cumplen, como un

coordinador asignado como contacto principal dentro de la administración tributaria y el compromiso de las autoridades para evitar que los problemas acordados se incluyan en los exámenes posteriores a la presentación de las declaraciones tributarias (Holmes, 2011).

Las iniciativas cooperativas también implican confianza mutua y un compromiso particular en las rutinas de gestión de riesgos. Los planes estratégicos para implementar acciones cooperativas se centran en el perfil de riesgo del contribuyente y la ratificación de un marco de gestión de riesgos de cumplimiento que legitime las buenas políticas de gobernanza fiscal corporativa (OCDE, 2013).

Los marcos modernos de gestión de riesgos combinan herramientas de gobernanza para garantizar el cumplimiento voluntario y oportuno de las obligaciones tributarias por parte de las empresas e indican la necesidad de medidas de cumplimiento de las conductas de incumplimiento. El proceso de gestión de riesgos debe permitir ampliamente a la corporación identificar, escalar, mitigar y monitorear los riesgos fiscales, así como establecer una divulgación efectiva a las partes interesadas internas y externas (OCDE, 2013).

Evidentemente, los programas implementados bajo los conceptos actuales de cumplimiento tributario cooperativo consisten en acciones de cumplimiento que maximizan un alejamiento de los puntos de vista disuasorios (Kirchler et al., 2014). En oposición a un sistema tributario que se enfoca en medidas reactivas, la visión colaborativa permite a los contribuyentes conocer de antemano las posiciones de las autoridades con respecto a cuestiones tributarias materiales sensibles (Ventry, 2008).

Como resultado del trabajo conjunto con los contribuyentes que desean cumplir las disposiciones legales fiscales antes de que comiencen los problemas de cumplimiento, los organismos de recaudación pueden restringir las medidas coercitivas que requieren mucho trabajo a aquellos contribuyentes que deciden tratar de evitar las rutinas de detección y subvertir el sistema fiscal

(Wallace, 2022). Por lo tanto, la adopción de acciones cooperativas de cumplimiento tributario permite a las administraciones tributarias, generalmente con poco personal, ajustar los recursos, optimizar el tiempo y, en última instancia, reducir los costos de cumplimiento.

Otro beneficio directo notable es que un enfoque basado en diálogos y acuerdos potencialmente disminuye las representaciones erróneas y las costosas litigaciones correlacionadas. El entorno cooperativo de cumplimiento tributario privilegia la resolución simplificada de divergencias entre los contribuyentes y los organismos recaudadores a través de discusiones abiertas (Holmes, 2011).

2. LAS DIRECTRICES DE LA OCDE SOBRE CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO COOPERATIVO

En particular, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha estado desarrollando informes para facilitar la implementación y promover la convergencia de los programas de cumplimiento tributario cooperativo internacional. Desde 2004, el Foro de la OCDE sobre Administración Tributaria (FTA), compuesto por Comisionados y funcionarios de la administración tributaria de países de la OCDE y no pertenecientes a la OCDE (incluidos Brasil y los Estados Unidos), ha estado debatiendo las prioridades de gestión de riesgos relacionadas con las preocupaciones tributarias emergentes.

En 2008, estos debates dieron como resultado el informe de la OCDE *Estudio sobre el papel de los Intermediarios Fiscales*, lo que enfatizó la importancia de alentar a las corporaciones a divulgar información voluntariamente para respaldar los procesos de gestión de riesgos. El informe introdujo el concepto de cumplimiento tributario cooperativo y abogó por el establecimiento de una “relación mejorada” basada en la confianza mutua entre las autoridades tributarias y los grandes contribuyentes.

En 2013, las propuestas de la OCDE incluyeron el proyecto *Erosión de la Base Imponible y Traslado de*

Beneficios (BEPS) y el informe *Cumplimiento Tributario Cooperativo: Un Marco. De Una Relación Mejorada al Cumplimiento Cooperativo*. El BEPS consistió en un examen multilateral del G20 y la OCDE sobre el problema del traslado de ganancias a jurisdicciones de poca imposición y la erosión de la base impositiva de los países (OCDE, 2013).

El informe *Cumplimiento Tributario Cooperativo: Un Marco. De una Relación Mejorada al Cumplimiento Cooperativo* sostuvo que la terminología “cumplimiento tributario cooperativo” era más apropiada que la anterior “relación mejorada” para correlacionar los estándares de cooperación tributaria con el panorama de cumplimiento. Además, este informe defendía dos elementos para calificar una confianza justificada: el Marco de Control Fiscal (MCF) y la divulgación de transacciones tributarias controvertidas (OCDE, 2013).

El Marco de Control Fiscal consiste en un sistema de control interno diseñado para garantizar la integridad de la información que las sociedades presentan a las administraciones tributarias. Cuando se asocia con el compromiso del contribuyente con los requisitos de divulgación y transparencia, un sistema de control bien desarrollado proporciona mayores niveles de certeza de que los riesgos fiscales relevantes están bien manejados (OCDE, 2016).

Tras estos informes, la OCDE presentó los proyectos piloto del Programa Internacional de Garantía de Cumplimiento (ICAP) en 2018 y 2019. El propósito del ICAP fue principalmente brindar certeza jurídica a la aplicación de diferentes reglas de precios de transferencia para grupos multinacionales que operan en varios países. El ICAP ha sido un ejemplo útil para mostrar la implementación de la gestión del riesgo de cumplimiento en asuntos de alta complejidad que involucran a varias agencias tributarias y requieren el establecimiento de una relación de cooperación multilateral.

Las recomendaciones de la OCDE han ido influyendo las acciones cooperativas internacionales de acuerdo con la política y el entorno legislativo de cada sistema

tributario. Por lo tanto, sus informes y estas propuestas son herramientas relevantes para comparaciones entre programas y para el desarrollo de nuevas estrategias de cumplimiento cooperativo.

3. INICIATIVAS BRASILEÑAS Y EL PROGRAMA RFB CONFÍA

En consonancia con el escenario internacional, la Secretaría Especial de la Receita Federal de Brasil (RFB) viene aplicando instrumentos de cumplimiento que facilitan la regularización fiscal voluntaria. Las acciones educativas de cumplimiento tributario de la RFB se ejecutan principalmente dentro de un programa especial llamado Programa Educativo Tributario Nacional (PNEF). Las acciones del PNEF están orientadas a involucrar a los contribuyentes en la gestión tributaria y el propósito socioeconómico de los impuestos (Meng, 2017).

Otras acciones de cumplimiento de la RFB se realizan a través de declaraciones fiscales prellenadas electrónicamente, reuniones de cumplimiento y concordancias informáticas sistemáticas que detectan e informan sobre posibles irregularidades, como el Sistema de concordancia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Sistema de concordancia del Impuesto sobre Sociedades y el Sistema de Alerta para Empresas incluido en el Programa Simples (Meng, 2017).

Estas acciones de cumplimiento involucran a los contribuyentes solo en el sentido de que tienen la oportunidad de elegir la regularidad en función de las recomendaciones de la administración. En estas acciones, los contribuyentes no participan activamente en las interpretaciones prescritas en el modelo de cumplimiento cooperativo.

Las iniciativas unilaterales con frecuencia han dado lugar a interpretaciones contradictorias y no contribuyen a mejorar la relación entre los contribuyentes y las autoridades tributarias. Por lo tanto, la RFB comenzó a buscar alternativas en acciones cooperativas que pudieran lograr efectivamente beneficios esenciales

de cumplimiento y responder a las estrategias institucionales (RFB, 2021).

Apropiadamente, el esquema de cumplimiento cooperativo ha prescrito que los problemas emergentes deben ser atendidos con interpretaciones fácilmente disponibles dentro de una relación respetuosa que motive a los contribuyentes cumplidores. Siguiendo estos principios, los primeros esfuerzos brasileños hacia un modelo de cumplimiento cooperativo han considerado la Herramienta de Evaluación Diagnóstica de la Administración Tributaria (TADAT).

El TADAT es un método de diagnóstico que evalúa la relación de la administración tributaria con los contribuyentes y contribuye a determinar la estabilidad de un sistema tributario. Además, las directrices elaboradas por organizaciones internacionales, como los informes de la OCDE, influyeron en las decisiones de la administración para adoptar conceptos de colaboración en la relación con los contribuyentes.

En 2018, el Servicio de Rentas Internas de Brasil planeó lanzar un programa de cumplimiento tributario de naturaleza cooperativa denominado Programa Pro-Cumplimiento. La autorregulación sería fomentada por contribuyentes con un perfil de bajo riesgo al brindar beneficios como avisos previos por posibles irregularidades.

Por otro lado, los contribuyentes que expresaran mayores riesgos para el cumplimiento estarían sujetos principalmente a la aplicación directa de medidas coercitivas. Sin embargo, después de considerar los comentarios públicos sobre la propuesta, el programa no se implementó.

Actualmente, las iniciativas brasileñas de cumplimiento tributario cooperativo están dirigidas al desarrollo del Programa RFB CONFÍA. La propuesta RFB CONFÍA se originó en 2021 y se enfoca en mejorar la relación entre los contribuyentes y las autoridades tributarias para facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Posteriormente, los debates en colaboración dieron lugar a un documento que recopila orientaciones generales, los contribuyentes metas, las principales características del programa, y los fundamentos, referencias internacionales, logros y retos. Al trabajar continuamente en conjunto con los contribuyentes, el Servicio de Rentas Federales de Brasil tiene como objetivo reducir los litigios tributarios, aumentar los ingresos y lograr una mayor eficiencia en la administración tributaria a través de los próximos pasos (RFB, 2021).

Además, el Programa RFB CONFÍA se ha planificado de acuerdo con las recomendaciones de la OCDE y las perspectivas modernas de los programas internacionales de cumplimiento. Incorpora el concepto de gestión de riesgos de cumplimiento para tratar a los contribuyentes de acuerdo con un perfil de riesgo que se deriva del historial de cumplimiento y de la estructura general de control tributario.

La interacción entre la administración tributaria y los contribuyentes ha sido diseñada para llevarse a cabo *antes* la ocurrencia de eventos desencadenantes que conducen a la obligación tributaria. Para el tratamiento de una transacción cuestionable, el contribuyente está facultado para participar en el proceso y acceder a la interpretación de la autoridad tributaria antes de que ocurra la transacción. Se espera que esta mayor interacción establezca un entorno de confianza mutua, transparencia y seguridad jurídica que reduzca los costos de cumplimiento en un corto período.

Hay tres pilares principales para la construcción del programa CONFÍA de la RFB: el Modelo CONFÍA, el Código de Mejores Prácticas Tributarias (CBPT) y el Marco de Control Fiscal (MCF). El Modelo CONFÍA define los criterios de elegibilidad, los métodos de evaluación de riesgos y los beneficios disponibles.

El Código de Mejores Prácticas proporciona principios, pautas y compromisos básicos. Por su parte, el MCF engloba métodos para certificar que la corporación implementó un adecuado sistema de gestión de riesgos en un marco de gobernanza fiscal corporativa responsable (RFB, 2021).

Siguiendo las directrices internacionales, la Receita Federal de Brasil optó por fundamentar estos pilares escuchando los intereses de las grandes empresas en un Foro de Diálogo multilateral. Consiste en un canal permanente de comunicación que recientemente ha albergado un debate sistemático para el desarrollo colaborativo del Programa RFB CONFÍA.

4. LAS INICIATIVAS DE LOS ESTADOS UNIDOS Y EL PROCESO DE GARANTÍA DE CUMPLIMIENTO DEL IRS (CAP)

Las acciones de cumplimiento implementadas en los Estados Unidos cumplen con la misión del IRS que incluye el establecimiento de un servicio de alta calidad al ayudar a los contribuyentes a cumplir con sus responsabilidades tributarias. Estas iniciativas van desde acciones que no requieren que el IRS revise libros y registros hasta exámenes más extensos (Manual de Impuestos Internos [IRM]).

Según Wallace (2022), el enfoque se ha centrado en proporcionar herramientas y servicios que los contribuyentes puedan necesitar para evitar declaraciones inexactas. El IRS determina qué procedimiento aplicar midiendo el beneficio de la herramienta de cumplimiento y la carga generada al contribuyente en cada situación. La razón para elegir entre acciones es optimizar los recursos e imponer la carga mínima necesaria para lograr el cumplimiento.

Por un lado, las auditorías por correspondencia, los exámenes en persona y las investigaciones penales son acciones de cumplimiento posteriores a la cumplimentación exigentes y que requieren mucho tiempo. En estos enfoques, los documentos tributarios de los contribuyentes son revisados por pares para garantizar la conformidad durante investigaciones complejas. Por lo tanto, los costos de cumplimiento de estos procedimientos suelen ser elevados tanto para el contribuyente como para la administración tributaria (Holmes, 2011).

Por otro lado, las herramientas básicas de cumplimiento son menos onerosas y no exigen auditorías de libros

y registros. El IRS adopta cartas blandas ordinarias y cartas educativas para indicar o explicar una circunstancia que podría afectar las obligaciones tributarias. Las estrategias básicas de cumplimiento también incluyen el Programa Automatizado de fallas (AUR), los Procedimientos Generales de Errores Matemáticos, el Programa Automatizado de Sustitución de Devolución (ASFR) y los Controles de Cumplimiento de Idoneidad y Seguimiento. En estos programas, el IRS informa a los contribuyentes sobre posibles inconsistencias detectadas a través de coincidencias de sistemas informáticos para brindar la oportunidad de abordar un problema que podría evitar procedimientos de examen adicionales (Manual de Impuestos Internos [IRM]).

En el área específica del cumplimiento cooperativo, el IRS ha sostenido sustancialmente los principios de regulación tributaria colaborativa con los grandes contribuyentes corporativos. El Fallo de Carta Privada (PLR, Private Letter Ruling en inglés), el Acuerdo Previo a la Presentación (PFA) y el Programa de Garantía de Cumplimiento (CAP) describieron el interés en aumentar los niveles de certeza con respecto a una transacción. A través de estos programas de llenado previo, el IRS enfatiza los beneficios de trabajar junto con los contribuyentes para resolver problemas tributarios antes de que surjan los hechos que determinan la responsabilidad tributaria para reducir el costo y la carga relacionados con el examen posterior a la presentación (Holmes, 2011).

La Resolución de Carta Privada (PLR) es una declaración escrita que interpreta y aplica las leyes tributarias en respuesta a la solicitud de una contribuyente formulada para un conjunto específico de hechos antes de completar una declaración. Existen algunas limitaciones en cuanto al grado de aceptación de estas solicitudes por parte de la AT (Internal Revenue Service, 2020). Las interpretaciones solo se emitirán a solicitudes fácticas relacionadas con transacciones prospectivas definidas que pertenezcan a regulaciones, estatutos u orientación publicados aplicables. Por lo general, no se proporcionará una PLR si la respuesta no se puede

obtener sin la promulgación de un reglamento u otra guía publicada. Otra limitación relevante es que algunos temas, como la fiscalidad internacional, no se aceptan mediante PLR.

El Programa de Acuerdos Previos a la Presentación (PFA, Pre-Filing Agreement Program) es una estrategia relativamente reciente. Se volvió permanente después de un piloto implementado en 2000. De manera análoga a la Decisión de la Carta Privada, el Programa de Acuerdo Previo a la Presentación permite solicitudes para abordar posibles disputas y controversias antes de presentar la declaración de impuestos. Sin embargo, a diferencia de las resoluciones por carta, las solicitudes calificadas del Programa de Acuerdo Previo a la Presentación deben estar relacionadas con una transacción que ya está completa. Además, aunque no todos los problemas son elegibles para su consideración, el proceso de la PFA incluye una lista de algunos problemas internacionales (Manual de Impuestos Internos [IRM]).

Ampliando el alcance de los programas de cumplimiento anteriores, el Proceso de Garantía de Cumplimiento del IRS (CAP- Compliance Assurance Process) comenzó como piloto en 2005 y se volvió permanente en 2011. El programa CAP del IRS ha operado de año en año y ha sido considerado el programa más innovador que el IRS desarrolló dentro de la administración tributaria de grandes empresas (Osofsky, 2012).

En el marco del programa CAP del IRS, los contribuyentes colaboran con un equipo del IRS para resolver simultáneamente todas las cuestiones importantes antes de presentar la declaración de renta cada año y lograr la seguridad fiscal más fácilmente que mediante los exámenes convencionales. Desde su implementación, el IRS y los contribuyentes han reconocido una gran cantidad de ventajas al avanzar en el proceso de verificación de la declaración federal de impuestos sobre la renta a través del programa (Oppen, 2011).

Para ser elegible para el programa CAP del IRS, el contribuyente debe ser una corporación pública de los EE. UU. con activos de \$10 millones o más. Los criterios

de elegibilidad excluyen a los contribuyentes bajo investigación o litigio con el IRS o cualquier otra agencia gubernamental que restrinja el acceso a los registros tributarios actuales. Además, el contribuyente no debe tener abierta más de una declaración presentada y una declaración sin presentar si se somete al examen del IRS (Manual de Impuestos Internos [IRM]).

Además de eso, el contribuyente debe cumplir con los requisitos de idoneidad. Incluye demostrar un comportamiento transparente y cooperativo a través de la divulgación consistente de toda la información relevante de manera oportuna y una rutina regular para respuestas adecuadas a las solicitudes de información. También requiere la adhesión al Memorando de Entendimiento (MOU) de CAP que establece las expectativas y requisitos tanto para los contribuyentes como para el IRS. Los contribuyentes pueden ser dados de baja del programa CAP del IRS si no se ajustan al Memorandum de Entendimiento (Internal Revenue Manual [IRM]).

Los participantes inscritos se vinculan inmediatamente a un Coordinador de Cuentas (AC) asignado como el contacto principal del contribuyente con el IRS. El coordinador administrará y revisará los asuntos materiales designados por el contribuyente de acuerdo con las prácticas de negocio relacionadas. Si es necesario, el Coordinador de Cuentas accederá a personal y asesores especializados del IRS para resolver los problemas del contribuyente (Manual de Impuestos Internos [IRM]).

El Programa CAP del IRS está estructurado en tres fases: la Fase CAP, la Fase de Mantenimiento del Cumplimiento y la Fase Puente. En la fase CAP, el IRS y el contribuyente trabajan de forma transparente y en colaboración antes de presentar una declaración de impuestos, con el fin de alcanzar posiciones fiscales en tiempo real para las cuestiones materiales reveladas (Internal Revenue Manual [IRM]).

En resumen, en la fase CAP, la revisión previa a la presentación pretende garantizar un nivel aceptable de exactitud de la declaración de la renta. Se espera que

el contribuyente presente una lista con divulgaciones completas y actualizadas de los problemas materiales que se incluirán en el proceso de desarrollo del problema. El IRS y el contribuyente inscrito deben reconocer que se han proporcionado todos los hechos relevantes. Después de llenar la declaración, el contribuyente proporciona una Representación Posterior a la Presentación que establece que la declaración es consistente con los acuerdos previos a la presentación.

Si todos los problemas bajo consideración se han resuelto en el período previo a la presentación, el IRS emite una Carta de Aceptación Completa que confirma que la declaración se aceptará tal como se presentó para los problemas materiales previamente divulgados, resueltos e informados según lo acordado. A cambio, con los posibles problemas tributarios resueltos en gran medida antes de la presentación, los contribuyentes participantes pueden minimizar o eliminar la necesidad de ajustes o exámenes posteriores a la presentación.

Si no es posible llegar a un acuerdo para algunos asuntos, o si el IRS determina que el participante no reveló todos los problemas materiales, el IRS publica una Carta de Aceptación Parcial. Los asuntos controvertidos restantes son elegibles para el Programa de Liquidación Acelerada (FTS, *Fast track settlement* en inglés), que es un proceso de negociación no vinculante que cuenta con la asistencia de un funcionario de Apelaciones, en un proceso más rápido que una apelación tradicional. El Programa de Liquidación Acelerada está diseñado resolver problemas tributarios en la etapa más temprana con habilidades de mediación y autoridad de liquidación que reduzcan la carga del contribuyente.

La Fase de Mantenimiento del Cumplimiento comprende ajustes en función del número y la complejidad de los problemas para un contribuyente que sigue cumpliendo los requisitos y que completó al menos una fase del CAP. Esta fase se basa en los mismos criterios y mecanismos que se aplican a la Fase CAP. En tercer lugar, la Fase Puente está diseñada para los contribuyentes

que demostraron riesgos de incumplimiento que no respaldan la continuación del mismo proceso de revisión para garantizar cualquier problema.

Para los contribuyentes, las ventajas de participar en el programa CAP del IRS incluyen certeza temprana con respecto a las posiciones de la declaración de impuestos, estabilidad del plan tributario, evitar tener que establecer reservas de estados financieros, la oportunidad de desarrollar un diseño de mejores prácticas con el equipo CAP del IRS, resolución abreviada de asuntos materiales y reducción de exámenes posteriores a la presentación que consumen mucho tiempo y son costosos (Oppen, 2011). Para el IRS, los resultados positivos del CAP abarcan un nivel aceptable de precisión de las declaraciones fiscales, una estructura de gestión de riesgos que muestra la probabilidad de incumplimiento y una asignación más eficiente de los recursos centrada en los contribuyentes que presentan mayores riesgos (Osofsky, 2012).

A pesar de las ventajas, se han planteado algunos problemas en relación con la aplicación del CAP del IRS, como la reducción de la rendición de cuentas, la falta de sanciones significativas en caso de incumplimiento de la obligación de informar y posibles problemas de sesgo de autoselección. No obstante, al mismo tiempo, se han elaborado varias soluciones que incluyen estándares de gestión de riesgos y doctrina de administración tributaria receptiva para ofrecer un camino razonable y exitoso hacia adelante (Osofsky, 2012).

5. DISCUSIÓN COMPARATIVA

La Hacienda Federal de Brasil (RFB) y el Servicio de Rentas Internas de los Estados Unidos (IRS) han estado invirtiendo expresamente en programas de cumplimiento en los últimos años. Ambas administraciones tributarias han gestionado una transición de un modelo disuasorio a un enfoque colaborativo de acuerdo con las directrices de la OCDE y los fundamentos de los programas de cumplimiento tributario cooperativo internacional ya experimentados en otros países.

Aunque inmersos en diferentes políticas y procedimientos administrativos, la RFB y el IRS han presentado iniciativas de cumplimiento similares a las prácticas educativas y los avisos de correspondencia del sistema. Junto a estas acciones, han surgido propuestas cooperativas en ambos países de manera más sustancial bajo el Programa RFB CONFÍA y el Proceso de Garantía de Cumplimiento del IRS (CAP).

En la categoría de prácticas educativas, las instrucciones publicadas en los sitios web gubernamentales de Brasil y Estados Unidos han informado ampliamente a los contribuyentes para reforzar el significado socioeconómico de los impuestos, los conceptos de recursos públicos tributarios y los fundamentos del control social. Además de eso, si bien los esfuerzos adicionales de cumplimiento educativo de Brasil se han concentrado en las acciones del Programa Nacional de Educación Fiscal (PNEF), otros problemas de instrucción en los Estados Unidos se han abordado significativamente a través de correspondencias oficiales, como las cartas informativas, para brindar orientación especializada a los contribuyentes (Servicio de Impuestos Internos, 2020).

También se han aplicado avisos del sistema de concordancia en ambos organismos tributarios para proporcionar información relevante y direcciones específicas para alentar la autorregulación de los contribuyentes. Estos avisos señalan posibles inconsistencias verificadas en el análisis electrónico que combina informes informativos proporcionados por terceros, como empleadores, que participan en el proceso de recaudación de impuestos. Suelen ser comunicaciones emitidas unilaterales posteriores al envío de declaraciones que permiten un período en el que el contribuyente puede regularizar las incorrecciones antes de que se lleve a cabo un examen a posteriori (Slemrod & Bakija, 2017).

Los sistemas más comunes de notificación de sistemas de concordancias (matching) que apuntan a la autorregulación en Brasil se han realizado en el marco del Sistema de concordancia del Impuesto sobre la Renta

de las Personas Físicas, el Sistema de concordancia del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades, las Reuniones de Cumplimiento y el Sistema de Alerta para Empresas que componen el Programa Nacional de Simples.

En Estados Unidos, como se mencionó anteriormente, las principales iniciativas unilaterales de autorregulación se han ejecutado a través del Programa Automatizado de detección de estimaciones insuficientes (AUR), los Procedimientos Generales de Errores Matemáticos, el Programa Automatizado de Sustitución de Devoluciones (ASFR) y las Verificaciones de Cumplimiento de Idoneidad y Monitoreo.

Otra similitud significativa es la percepción de que las herramientas de cumplimiento brindan beneficios duraderos, como la posibilidad de racionalizar recursos y reducir litigios que el modelo de disuasión no pudo brindar. Se esfuerza por limitar los costosos procedimientos de examen coercitivo a los contribuyentes que intencionalmente se resisten al cumplimiento de las regulaciones tributarias (Holmes, 2011). También legitima los esfuerzos de ambos países para construir sofisticados métodos de cumplimiento cooperativo que corroboren estas ventajas esperadas.

Estados Unidos ha invertido en cambiar de técnicas de ejecución adversarial a un mayor servicio que enfatice la imparcialidad procesal. El IRS ha promovido esquemas de cooperación para el cumplimiento de las obligaciones fiscales a través del Private Letter Ruling (PLR), el Pre-Filing Agreement (PFA) y el Compliance Assurance Program (CAP). Entre estos programas colaborativos, el tope del IRS es el que mejor representa la estructura cooperativa de cumplimiento tributario (Oppen, 2011).

Brasil se encuentra en una etapa avanzada para implementar el programa RFB CONFÍA en la perspectiva cooperativa. El programa RFB CONFÍA se ha estructurado sobre la base de la gestión de riesgos, el historial de cumplimiento y los marcos de control fiscal (RFB, 2021).

Su base en la relación basada en la cooperación con contribuyentes seleccionados de grandes empresas se asemeja al Programa CAP del IRS. Por lo tanto, reducir los contrastes en estos dos programas cooperativos (IRS CAP y RFB CONFÍA) no solo podría aportar una perspectiva internacional para concluir el marco de CONFÍA, sino también generar mejoras que podrían considerarse en la estructura del IRS CAP.

Desde este punto de vista, los principales puntos a discutir que podrían ser útiles para establecer la estrategia de la RFB CONFÍA comprenden los criterios de elegibilidad e idoneidad, la consolidación de un contacto primario con el organismo de ingresos, el flujo de trabajo para resolver preguntas complejas y la posibilidad de reglas de transición en caso de que no se alcance el consenso.

a) Criterios de elegibilidad e idoneidad que restringen los programas a grandes contribuyentes.

El programa RFB CONFÍA en Brasil, así como el programa CAP del IRS en los Estados Unidos, consideran de antemano que solo las grandes corporaciones son elegibles. Los activos mínimos que debe tener una corporación para aplicar al programa se ajustarán a las peculiaridades domésticas y la capacidad del equipo de administración tributaria para operar adecuadamente con problemas complejos de los contribuyentes.

En ese momento, las críticas han involucrado preocupaciones de equidad con esta restricción de los programas cooperativos a las grandes corporaciones solamente. Algunos sostienen que estos programas deberían estar disponibles para todos los contribuyentes. Sin embargo, para la mayoría de las administraciones tributarias, incluidos Brasil y Estados Unidos, no es realista tratar a todos los contribuyentes a la vez en un programa cooperativo y probablemente tampoco sería racional.

Para Slemrod & Bakija (2017), algunas de las principales razones de la restricción relativa a la inclusión de los

contribuyentes son los recursos limitados, combinados con el impacto de las grandes empresas en la recaudación total de ingresos y la complejidad de las cuestiones a las que es más probable que se enfrenten las grandes empresas. Primero, las agencias de ingresos generalmente tienen recursos escasos para responder a las demandas previas y posteriores al llenado. Probablemente no sería logísticamente posible manejar a todos los contribuyentes al mismo tiempo en una relación cercana.

En segundo lugar, las grandes empresas comerciales suelen reflejar más de la mitad de los ingresos totales recaudados cada año. Por lo tanto, es posible tratar una cantidad significativa de los ingresos centrándose en unas pocas grandes corporaciones. En tercer lugar, las grandes corporaciones empresariales son los contribuyentes más probables que enfrentan problemas desconcertantes que no pueden resolverse solo refiriéndose directamente a las reglas y regulaciones existentes.

Uno de los propósitos cooperativos es tratar directamente con los contribuyentes en asuntos legislativos complejos que normalmente no pueden ser tratados unilateralmente por ellos mismos o por intermediarios sin representar un alto riesgo de incorrecciones que reduzcan significativamente la recaudación tributaria (OCDE, 2013). Los procesos de cobranza pueden obtener razonablemente resultados expresivos para la comunidad al dirigir acciones de cumplimiento cooperativo a los grandes contribuyentes y evitar declaraciones erróneas que podrían costar millones a la sociedad si no se revisan adecuadamente.

Por lo tanto, concentrar la fuerza laboral en los asuntos de las grandes corporaciones es la alternativa para administrar por adelantado gran parte de los ingresos con recursos limitados y asociarse para la sostenibilidad de todo el proceso de recaudación. Además, tratar adecuadamente las partes relevantes de los ingresos genera potencialmente una sensación moral de que la

mayoría de los ingresos se controlan junto con el posible efecto secundario de alentar a otros contribuyentes a cumplir con su parte justa en el sistema tributario (Slemrod y Bakija, 2017).

Además, los requisitos de elegibilidad deben coordinarse acumulativamente con los criterios de idoneidad. La subsistencia de los programas cooperativos se basa en el compromiso de los contribuyentes con la transparencia en una especie de secreto comercial por certeza. Por esa razón, entre otros compromisos, el programa CAP del IRS requiere un compromiso continuo con el Memorando de Entendimiento (MOU) para asegurar la participación de los contribuyentes (Manual de Impuestos Internos [IRM]). El programa RFB CONFÍA también aboga por el compromiso de los contribuyentes con las expectativas y requisitos del programa mediante la adhesión al Código de Mejores Prácticas Tributarias (CBPT) y al Marco de Control Fiscal (MCF) (RFB, 2021).

b) Contacto primario con la administración tributaria y el flujo de trabajo en la resolución de problemas.

La asignación de un Coordinador de Cuentas (AC) al contribuyente inscrito es otro atributo que el Programa RFB CONFÍA podría desarrollar en paralelo al Programa CAP del IRS. El papel del coordinador como punto de contacto del contribuyente con el organismo recaudador se enfrenta a frecuentes reclamaciones sobre las adversidades para acceder al organismo recaudador. También alivia las dudas sobre la capacidad de la administración fiscal para responder rápidamente a los problemas en un plazo ajustado.

En el CAP del IRS, el Coordinador de Cuentas concilia la discusión en la fase del CAP centrándose en la participación directa del contribuyente en una relación amplia basada en la cooperación (Internal Revenue Manual [IRM]). En este contexto, el Programa RFB CONFÍA también podría armonizar el rol del coordinador e incluir fundamentos de notificación y comentarios para guiar las interpretaciones cooperativas.

En su flujo de trabajo, junto con la fase CAP donde se desarrollan los procedimientos principales, el IRS CAP presenta una Fase de Mantenimiento del Cumplimiento y una Fase Puente que el Programa RFB CONFÍA también podría contemplar como técnicas de gestión con respecto a los participantes en diferentes circunstancias. Monitorear a los contribuyentes en categorías podría ser útil para sistematizar la estructura cooperativa, integrar los resultados al marco de gestión de riesgos y evaluar la capacidad de la RFB de absorber nuevos solicitantes en el programa.

c) Reglas de transición cuando un consenso no es posible.

Incluso considerando todos los esfuerzos para llegar a un acuerdo de cooperación, es posible que el contribuyente finalmente no esté de acuerdo con la interpretación alcanzada. Eso plantea la pregunta sobre cómo mantener la relación de cooperación en situaciones de desacuerdo.

En la rutina del CAP del IRS, cuando el contribuyente y el Coordinador de Cuentas discrepan en la resolución de algunas cuestiones, el programa identifica los puntos restantes susceptibles de ser resueltos a través de los procesos ordinarios de examen. El IRS emite una Carta de Aceptación Parcial para indicar que no se resolvieron todos los problemas materiales identificados. Además, las cuestiones no resueltas pueden someterse al proceso de solución rápida (Fast Track Settlement, FTS) moderado por un mediador de recursos independiente, sin que ello suponga la retirada de ninguno de los derechos de recurso del contribuyente que sigan siendo válidos para cualquier examen convencional que pueda realizarse (Internal Revenue Manual [IRM]).

En el sistema tributario brasileño, los ajustes para disputas que involucran asuntos pendientes también podrían considerar un tratamiento colateral en la estructura del juicio administrativo. Se trata de una alternativa para tener en cuenta, todavía que

las cuestiones no resueltas ya se habrían debatido ampliamente en el marco del procedimiento RFB CONFIA.

Además de eso, los registros que contienen los comentarios y las posiciones divergentes contribuirían a un proceso acelerado para resolver las divergencias. En consecuencia, sería una ventaja significativa tanto para los contribuyentes como para la RFB porque un proceso tradicional requeriría mucho más tiempo y costo.

Si posteriormente se llega a un acuerdo por estos asuntos restantes, el contribuyente seguiría los procedimientos acordados y la declaración de impuestos sería aprobada en el proceso CONFÍA. Sin embargo, en caso de que las partes no puedan llegar a un acuerdo, de la misma manera que en el programa de límites máximos del IRS, el contribuyente conserva todos los recursos originales disponibles para las disputas tradicionales. También se deben considerar tasas de penalización más bajas en caso de disputas tradicionales si se siguieron todos los pasos cooperativos de antemano.

La modulación de los desacuerdos en una relación de cooperación también podría incluir el desarrollo de un sistema de seguimiento de la información declarada en una declaración de renta según el estado de las cuestiones relacionadas. Este sistema de seguimiento podría desarrollarse de manera análoga a algunos procedimientos aduaneros en los que se siguen patrones verdes, rojos y amarillos de acuerdo con circunstancias predefinidas. En el contexto de cumplimiento tributario cooperativo, la información verde propuesta correspondería a los asuntos en los que se había llegado a un acuerdo, la información roja representaría los asuntos en los que no se logró un acuerdo y la información amarilla se correlacionaría con situaciones especiales en las que el contribuyente no pudo ponerse de acuerdo con el comienzo del proceso de colaboración, pero acordó discutir el tema en una etapa administrativa especial de liquidación.

CONCLUSIÓN

Sorprendentemente, el cumplimiento tributario cooperativo integra perspectivas de transparencia y certeza para determinar un entorno de cooperación entre las autoridades tributarias y los contribuyentes. Los desafíos para alcanzar acuerdos de cooperación están ampliamente relacionados con la necesidad de resolver aspectos cuestionables, inciertos y controvertidos inmersos en la complejidad de los sistemas tributarios (OCDE, 2013).

Los resultados positivos de las agencias tributarias que ya desarrollaron programas tributarios cooperativos han sido valiosos para implementar nuevas estrategias que faciliten el cumplimiento voluntario de las leyes y regulaciones tributarias. En este contexto, las acciones cooperativas experimentadas en todo el mundo en relación con las directrices internacionales y los procedimientos de simplificación desempeñan un papel importante en el apoyo a los sistemas tributarios que tienen como objetivo facilitar el cumplimiento de los contribuyentes conscientes (Slemrod y Bakija, 2017).

La Receita Federal de Brasil (RFB) y el Servicio de Rentas Internas de los Estados Unidos (IRS) son buenos ejemplos para examinar las relaciones tributarias construidas a partir de un paradigma de mando y control contradictorio hacia un entorno de confianza mutua. En consecuencia, el enfoque de comparación con respecto a las acciones cooperativas elaborado en Brasil y en los Estados Unidos, especialmente dentro del Programa CONFÍA de la RFB y el Proceso de Garantía de Cumplimiento del IRS, mejora la alineación de las iniciativas de colaboración internacional.

En conclusión, en los últimos años Brasil y Estados Unidos han estado invirtiendo de manera similar en herramientas modernas de cumplimiento y han estado incorporando la perspectiva cooperativa en sus sistemas tributarios. Por lo tanto, el enfoque comparativo presentado en este documento contribuye con la RFB y el IRS al analizar propuestas recientes y explorar prácticas calificadas, que potencialmente reducen cuestiones tributarias controvertidas importantes, costos de cumplimiento y litigios tributarios.

REFERENCIAS

- Holmes, R. (2011). Forcing cooperation: A strategy for improving tax compliance. *University of Cincinnati Law Review*, 79, 1415. <https://scholarship.law.uc.edu/uclr/vol79/iss4/4>
- Internal Revenue Manual [IRM]. 4.51. <https://www.irs.gov/irm/part4>
- Internal Revenue Service [IRS]. (2020). Rev. Proc. 2020-1, §2.04, 2020 I.R.B. 1. https://www.irs.gov/irb/2020-01_IRB#REV-PROC-2020-1
- Kirchler, E., Kogler, C., & Muehlbacher, S. (2014). Cooperative tax compliance: From deterrence to deference. *Current Directions in Psychological Science*, 23(2), 87-92. <https://doi.org/10.1177/0963721413516975>
- Meng, M. C. (2017). *A autorregularização e a Receita Federal do Brasil: Uma perspectiva sobre a eficiência da administração tributária e a redução da litigiosidade por meio do incentivo à busca da conformidade tributária pelos contribuintes*. Fundação Getúlio Vargas.
- Opper, L. M. (2011). Compliance Assurance Process. *The Tax Executive*, 63(5), 413.
- Osofsky, L. (2012). Some realism about responsive tax administration. *Tax Law Review*, 66(1), 121.
- Organization for Economic Co-operation and Development [OECD]. (2013). *Co-operative compliance: A framework: From enhanced relationship to co-operative compliance*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264200852-en>
- Organization for Economic Co-operation and Development [OECD]. (2016). *Co-operative tax compliance: Building better tax control frameworks*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264253384-en>
- Receita Federal do Brasil [RFB]. (2021). *Conformidade Cooperativa Fiscal – Receita Federal*. https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/outros-materiais-confia/copy_of_CartilhaConformidadeCooperativaverso finalaprovada.pdf
- Slemrod, J., & Bakija, J. (2017). *Taxing ourselves: A citizen's guide to the debate over taxes* (5th ed.). MIT Press.
- Ventry, D. (2008). Cooperative tax regulation. *Connecticut Law Review*, 41(2), 431-500.
- Wallace, C. (2022). IRS looking to avoid compliance problems before they start. *Tax Notes Federal*, 177, 1294.
- Youde, S., & Lim, S. (2019). Tax compliance. In A. Farazmand (Ed.), *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance*. Springer. https://doi.org/10.1007/978-3-319-31816-5_3828-1

Comparativo internacional del régimen tributario de las Compañías Foráneas Controladas (CFC)



Marlon Manya Orellana

SINOPSIS

Este artículo tiene como objetivo desarrollar un análisis del régimen CFC, explorando su conceptualización, los alcances específicos en distintas legislaciones, y sus aplicaciones en escenarios internacionales. A través de una revisión comparativa, se evaluarán las variaciones en la implementación del régimen CFC entre jurisdicciones y su impacto en las estrategias de planificación fiscal de

las empresas. Este estudio también investigará la manera en que las disposiciones funcionan como mecanismos de control para limitar la evasión fiscal, alineando el régimen CFC con las acciones propuestas por el Plan BEPS para fortalecer la transparencia y la cooperación internacional en materia tributaria.

PALABRAS CLAVE: OCDE, BEPS, CFC, ECE, Anti-Elusión

CONTENIDO

Introducción

1. Marco teórico
2. Comparativo internacional

3. Estudio de caso
- Conclusión
Referencias

AUTOR

Doctor en Derecho y Ciencias Sociales UNED España. Economista Máster en Relaciones Internacionales Aplicadas, Máster en Hacienda Pública y Administración Financiera. 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 y Manya Consulting. Subgerente General Empresa Pública Municipal de Tránsito y Movilidad. Coordinador Institucional y Director Financiero de la Fundación Terminal Terrestre. Pertenencia: Escuela Superior Politécnica ESPOL. Facultad de Ciencias Sociales y Humanísticas. Campus Gustavo Galindo. Guayaquil, Ecuador.

INTRODUCCIÓN

El régimen tributario de las Compañías Foráneas Controladas (CFC) constituye un conjunto de normativas orientadas a contrarrestar la transferencia de rentas hacia entidades controladas en jurisdicciones con baja o nula tributación. Estas normas se enfocan en asignar los ingresos atribuibles a la entidad matriz en su país de residencia, integrándolos en su base imponible con el propósito de evitar la erosión de dicha base. El objetivo central del régimen es restringir el desvío artificial de beneficios y así reforzar la integridad fiscal del país en la que reside la empresa matriz.

La definición de una CFC suele aplicarse a cualquier entidad ubicada fuera de la jurisdicción de la matriz, pero bajo su control o influencia significativa, utilizada con frecuencia para reducir las cargas impositivas. Este control habitualmente implica una participación directa o indirecta que otorga al accionista matriz un dominio considerable sobre la toma de decisiones de la entidad extranjera. El concepto de control es regulado mediante marcos legales nacionales y supranacionales, como los promovidos por la OCDE y la Unión Europea, que establecen límites específicos de participación accionaria y directrices sobre la atribución de ingresos.

La finalidad de estas normativas es resguardar la base imponible de los Estados frente a la pérdida de ingresos fiscales generada por estrategias de planificación fiscal agresiva en empresas multinacionales. En este contexto, los ingresos pasivos representan una fuente considerable de desvío fiscal para los países donde las multinacionales centralizan sus operaciones. La falta de recaudación sobre estos ingresos deslocalizados impone una doble barrera para los Estados: se reduce su capacidad de financiamiento público y se crea un entorno de competencia fiscal desequilibrada, en el que las empresas locales carecen de los mecanismos internacionales de optimización fiscal disponibles para las multinacionales.

Así, el régimen CFC busca recuperar esos ingresos para el sistema impositivo nacional, integrando las rentas que, por su naturaleza económica, corresponden al país de residencia de la matriz, incluso cuando hayan sido trasladadas a filiales extranjeras. Esta situación contribuye a una mayor equidad tributaria, disminuyendo la carga fiscal que recae sobre empresas locales y pequeñas y medianas empresas sin acceso a este tipo de estructuras.

Además, desde una perspectiva económica las normas CFC desincentivan estructuras que distorsionan la asignación global de recursos. En ausencia de reglas CFC, las multinacionales podrían basar sus decisiones de inversión en consideraciones puramente fiscales, orientando el capital y los beneficios hacia jurisdicciones que ofrecen ahorros fiscales sin valor productivo.

En este marco de acción, los países promueven una cooperación conjunta en la lucha contra la evasión fiscal y el fortalecimiento de sus sistemas tributarios. Esta coordinación permite a los Estados limitar el uso de vacíos normativos por parte de las multinacionales y fomentar un sistema tributario alineado con los principios de equidad y eficiencia económica.

1. MARCO TEÓRICO

Pascuali (2015) sostiene que, en general, las rentas generadas en el extranjero están sujetas a impuestos una vez percibidas, es decir, al momento en que el contribuyente las recibe y las transfiere al país de residencia. Este tratamiento se fundamenta en el principio de renta mundial, ampliamente adoptado por los Estados para gravar los ingresos de sus residentes.

Debido a esta regla, que impone la tributación de rentas extranjeras solo cuando son percibidas, existe la posibilidad de diferir la carga tributaria al mantener dichas rentas fuera del país. Esto se logra mediante la

creación de empresas subsidiarias en jurisdicciones de baja o nula imposición, donde las ganancias permanecen sin ser gravadas en el país de origen del contribuyente. Para contrarrestar esta estrategia de elusión, muchas jurisdicciones han implementado regulaciones específicas, conocidas a nivel internacional como normas CFC (Controlled Foreign Corporation Rules).

Según Pascuali, las normas CFC se aplican en función de:

- a) **Control o nivel de participación:** La mayoría de los sistemas tributarios exigen que el contribuyente residente posea al menos un 50% de participación en la empresa extranjera para calificarla como CFC. Sin embargo, existen excepciones. Algunas jurisdicciones también reconocen el control de facto o una participación significativa, considerando en algunos casos una participación menor al 50% si un residente posee, por ejemplo, un mínimo del 40%.
- b) **Naturaleza jurídica de la CFC:** Por lo general, la entidad extranjera debe ser una corporación con personalidad jurídica independiente, creada bajo las leyes del país en el que está domiciliada. En términos generales, los regímenes CFC no abarcan entidades como trusts o establecimientos permanentes en el extranjero.
- c) **Métodos para determinar las rentas sujetas al régimen CFC:** Existen dos enfoques principales.
 - El enfoque transaccional grava únicamente las rentas pasivas generadas por la CFC, independientemente de la jurisdicción en la que se obtengan.
 - Por otro lado, el enfoque jurisdiccional, o de localización, aplica las normas CFC a todas las rentas de subsidiarias domiciliadas en paraísos

fiscales o jurisdicciones de baja tributación. Este último enfoque suele utilizar listas de jurisdicciones no cooperantes o define límites mínimos de tasas impositivas para establecer su alcance.

Por su parte, Mozule y Rezevska (2016) analizan el impacto de las normas CFC en la estructura de capital de multinacionales europeas, observando una disminución en el apalancamiento financiero de las filiales debido a la limitación de préstamos internos como estrategia de traslado de beneficios. Esto evidencia que las normas CFC afectan directamente las decisiones corporativas de financiamiento, reduciendo las ventajas de estructuras complejas en el extranjero.

A nivel de la Unión Europea, Moser (2017) examina la regulación planteada por la Directiva Anti-Elusión Fiscal (ATAD), que establece un marco común en materia de normas CFC para los Estados miembros. Este marco normativo se basa en la legislación CFC de Alemania, una de las más consolidadas y estrictas en Europa. Las normas ATAD armonizan las políticas Anti-Elusión en la Unión Europea, estableciendo estándares que refuerzan la transparencia fiscal y limitan los desplazamientos de rentas hacia territorios con imposición reducida.

Canè (2017) destaca la relevancia de las normas CFC en la preservación de la base tributaria nacional, al evitar el diferimiento de impuestos sobre ingresos deslocalizados. Sin embargo, sugiere que la coordinación de estas reglas mediante tratados internacionales podría reducir conflictos fiscales y prevenir efectos adversos en las políticas de inversión extranjera, planteando el uso de disposiciones multilaterales que integren el tratamiento de entidades CFC como entidades transparentes en ciertos casos.

Khoruzhy et al. (2020) exploran la relación entre el marco CFC y la localización de inversiones,

identificando un coeficiente de correlación negativo entre la base imponible y la reducción de las tasas fiscales. Para las entidades CFC reguladas bajo legislación extranjera, el efecto económico de una menor tasa efectiva de imposición se asocia con una reducción significativa en las inversiones, mientras que aquellas CFC sujetas a regulación nacional muestran una correlación positiva, caracterizando una tendencia hacia el ajuste de sus estrategias de inversión en función de la política fiscal.

Savostyanova y Kuznetsov (2021) examinan el impacto de un impuesto fijo en las ganancias de las CFC en Rusia, señalando que, aunque exime a las entidades controladoras de presentar informes financieros, implica un gravamen independiente de los resultados financieros de la entidad. Este impuesto, sin posibilidad de compensación de pérdidas, permite a las autoridades fiscales solicitar reportes después de la fecha límite, destacando una estructura impositiva que restringe las deducciones y los créditos por impuestos extranjeros, lo que genera tanto ventajas como desventajas para los contribuyentes.

Finalmente, Beebeejaun (2023) enfatiza los desafíos asociados con la implementación acelerada de las normas CFC, que pueden llevar a problemas de interpretación y a un posible impacto negativo en la competitividad de la economía local frente a multinacionales. Su estudio recomienda ampliar las exenciones fiscales en los primeros años de aplicación, así como desarrollar directrices claras para la determinación de los ingresos CFC y su atribución tributaria, a fin de equilibrar la recaudación fiscal con el estímulo de la inversión extranjera directa.

Estos estudios reflejan los múltiples enfoques y desafíos que enfrentan los países al aplicar normas CFC, destacando su relevancia en la protección de las bases tributarias nacionales y en la lucha contra la elusión fiscal internacional.

2. COMPARATIVO INTERNACIONAL

Este artículo analiza las características fundamentales del régimen CFC basándose en diversas fuentes de información de alta relevancia. Uno de los principales recursos empleados es la base de datos del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT, 2024), que monitorea el avance de la implementación del Plan BEPS en los países de América Latina y el Caribe. En particular, se centra en la Acción 3, orientada a fortalecer la normativa sobre CFC. Este compendio de información incluye un análisis de las legislaciones de Argentina, Chile, Colombia, Ecuador, España, México y Portugal, proporcionando una visión amplia sobre el desarrollo y aplicación de las normas CFC en la región.

Asimismo, se incorpora el estudio comparativo de Pascuali (2015), el cual examina las legislaciones más consolidadas en materia de CFC, particularmente en países pioneros como Estados Unidos y Reino Unido. Este análisis permite contextualizar las diferencias en el diseño y aplicación de las normas CFC en países con tradición en políticas contra la erosión de bases fiscales, enriqueciendo el enfoque comparativo con experiencias históricas y contrastes legislativos entre países de larga trayectoria y aquellos de reciente adopción de este régimen tributario.

2.1 Estados Unidos

La regulación de las CFC en Estados Unidos está contemplada en las secciones 951 a 965 del Internal Revenue Code (IRC), dentro de la normativa conocida como Subpart F, siendo el primer país en regular las CFC y establecer la tributación de rentas pasivas de subsidiarias en el extranjero.

Este régimen impone una limitación al diferimiento fiscal sobre ciertos tipos de rentas obtenidas por entidades CFC, obligando a los contribuyentes estadounidenses a incluir en su renta imponible la porción proporcional de los ingresos generados por la CFC durante el ejercicio fiscal correspondiente. Este tratamiento busca reducir

la posibilidad de que se posponga indefinidamente la tributación de rentas pasivas acumuladas en jurisdicciones extranjeras.

Definición de CFC según la legislación

Para calificar como CFC bajo el derecho tributario estadounidense, una entidad extranjera debe cumplir con requisitos específicos de control por parte de accionistas estadounidenses. Se considera una CFC si:

- La entidad es una compañía extranjera en la cual accionistas estadounidenses poseen, directa o indirectamente, al menos un 10% de las acciones con derecho a voto.
- Los accionistas estadounidenses, en conjunto, poseen más del 50% de los derechos de voto o de la propiedad de las acciones.
- Este umbral de control puede ajustarse en circunstancias particulares, como en el caso de compañías de seguros extranjeras, donde los requisitos son menos estrictos para adaptarse a las peculiaridades del sector asegurador.

Ámbito de aplicación

La Subpart F se aplica a las CFC situadas en cualquier jurisdicción, aunque impone reglas más rigurosas para aquellas ubicadas en países clasificados como países sancionados, donde el tratamiento tributario es aún más restrictivo. Esta diferenciación refleja un enfoque tanto tributario como político, lo que permite a la normativa responder a consideraciones de política exterior además de objetivos fiscales.

Tipos de rentas

El régimen de Subpart F adopta un enfoque híbrido que combina criterios transaccionales y jurisdiccionales para definir las rentas sujetas a imputación. En términos generales, las rentas pasivas son las principales

afectadas por estas reglas. Estas incluyen: Dividendos, intereses, regalías, y otros ingresos de naturaleza pasiva, tales como ciertos tipos de rentas de seguros.

Además, Subpart F regula rentas específicas de naturaleza política más que fiscal, como los ingresos provenientes de ciertos países o los pagos ilícitos realizados a gobiernos extranjeros.

Exenciones y beneficios en la distribución de rentas

Para evitar la doble imposición, el régimen de Subpart F permite ciertos beneficios y exenciones que aplican cuando las rentas previamente imputadas al contribuyente en Estados Unidos son distribuidas efectivamente por la empresa extranjera. Estas rentas, al ser distribuidas, quedan exentas de tributo adicional en el momento de la distribución, por lo que se excluyen de la renta bruta del accionista estadounidense. Este beneficio garantiza que las rentas atribuibles bajo Subpart F, una vez sujetas a imposición inicial, no se graven nuevamente, favoreciendo la equidad fiscal y la eficiencia del sistema de imputación.

2.2 Reino Unido

El régimen CFC en el Reino Unido ha experimentado revisiones significativas en años recientes, reforzando su aplicabilidad y alcance. La normativa se aplica cuando una entidad residente en el extranjero está sujeta a control efectivo desde el Reino Unido. Este control se presume cuando los accionistas de la compañía extranjera pueden garantizar que sus operaciones se desarrollen conforme a los intereses y deseos de un residente en el Reino Unido. Esta definición de control es amplia y permite a las autoridades fiscales una evaluación flexible, considerando la influencia real del accionista residente en el Reino Unido sobre las decisiones y la gestión de la entidad extranjera.

Imputación de rentas CFC y exenciones

En términos generales, todas las rentas generadas por la entidad CFC domiciliada en el extranjero

estarían sujetas a tributación en el Reino Unido, salvo que cumplan con una de las numerosas exenciones establecidas en la normativa. Este enfoque se centra en someter a imposición las rentas pasivas, mientras que las rentas de carácter comercial suelen estar exentas. Por ejemplo, los ingresos generados por actividades comerciales activas de la CFC no requieren declaración en el Reino Unido.

No obstante, si los ingresos pasivos se consideran parte integral de una operación comercial, también podrán beneficiarse de la exención, al igual que aquellos casos en los que se demuestre que, pese a existir control efectivo, la administración de la entidad extranjera se lleva a cabo de manera independiente y autónoma en el país de origen de la CFC.

Flexibilidad y poder discrecional de la administración tributaria

La estructura de este régimen permite una mayor flexibilidad para los contribuyentes británicos interesados en desarrollar operaciones comerciales en el extranjero, al ofrecer un marco que distingue entre rentas pasivas y activas, y al eximir de tributación a aquellas que se gestionen de forma independiente. No obstante, el régimen también otorga a la Administración Tributaria amplias facultades para aplicar las normas CFC de manera rigurosa. Si se establece evidencia de una intención de diferir o eludir impuestos mediante el uso de una entidad extranjera controlada, el organismo de control cuenta con herramientas para someter a tributación las rentas atribuidas, facilitando la imputación fiscal directa al contribuyente británico.

Esta normativa, con su enfoque flexible y excepciones amplias, busca equilibrar el estímulo de operaciones legítimas en el extranjero con un control robusto contra prácticas de elusión fiscal, asegurando que las estructuras internacionales utilizadas por residentes en el Reino Unido se sometan a una evaluación exhaustiva de sus rentas, en línea con los principios

de transparencia y control fiscal del sistema tributario británico.

2.3 Argentina

La normativa de CFC en Argentina, introducida en la Ley del Impuesto a las Ganancias como parte de la reforma al régimen de transparencia fiscal internacional, se alinea con las recomendaciones de la Acción 3 de BEPS para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Este régimen atribuye las rentas generadas por las CFC al residente argentino en el ejercicio fiscal en que finaliza el periodo contable de la entidad extranjera, independientemente de la distribución efectiva de los ingresos.

Las rentas generadas por una entidad extranjera se asignan al residente en proporción a su participación en el resultado o patrimonio de dicha entidad. Sin embargo, en casos donde el residente controla un fideicomiso, trust o fundación que administra activos en el exterior, la totalidad de las rentas de estos entes se atribuye al residente argentino. Esta atribución opera bajo el principio de transparencia fiscal, considerando al beneficiario efectivo como sujeto pasivo de la obligación tributaria en el país.

Para aplicar el régimen CFC, se considera que el residente ejerce control sobre entidades extranjeras cuando estas tributan un impuesto análogo inferior al 75% del que correspondería en Argentina. Este umbral del 75% se presume cuando la entidad se encuentra en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación, eliminando la necesidad de probar específicamente esta diferencia fiscal.

En situaciones donde el impuesto ingresado por la entidad extranjera en su jurisdicción de constitución es inferior al 75% del impuesto que se aplicaría en Argentina, y sus ingresos derivan de rentas pasivas, de actividades sin sustancia económica, o generan gastos deducibles para entidades vinculadas en Argentina, se considera que esta condición resulta evidente cuando

la entidad está domiciliada en jurisdicciones de baja tributación.

La imputación de las rentas extranjeras en el país se realiza como si el residente hubiera obtenido directamente dichas rentas, aplicando las normas de determinación de renta neta, conversión de moneda y alícuotas locales que corresponden a cada categoría de ingreso. Esto asegura que las rentas sean gravadas en igualdad de condiciones a las generadas en Argentina.

Para que las rentas de una entidad extranjera sean atribuibles al residente, deben cumplirse las siguientes condiciones simultáneas:

- **Tratamiento fiscal especial previo:** Las rentas no deben haber sido sujetas a otro tratamiento preferencial dentro de la Ley del Impuesto a las Ganancias.
- **Control o vinculación significativa:** El residente argentino debe poseer, de forma individual o conjunta con otras personas (incluidos familiares), al menos el 50% del capital o de los derechos de voto en la entidad extranjera.
- **Inexistencia de sustancia económica o generación de rentas pasivas:** La entidad extranjera debe carecer de infraestructura y personal suficientes para realizar su actividad principal, o al menos el 50% de sus ingresos debe provenir de rentas pasivas. Adicionalmente, se considera cuando estos ingresos generen gastos deducibles para vinculados en Argentina.
- **Impuesto efectivo en el extranjero inferior al 75%:** La carga fiscal sobre los ingresos pasivos en la entidad extranjera debe ser menor al 75% del impuesto que se aplicaría en Argentina. Esta condición se presume automáticamente para

entidades en jurisdicciones no cooperantes o de baja tributación, sin posibilidad de prueba en contrario.

Este régimen también abarca participaciones indirectas en entidades extranjeras, aplicando las mismas condiciones y asegurando que se atribuyan las rentas de manera transparente y equitativa al residente argentino, con el objetivo de limitar el traslado de ingresos a estructuras internacionales diseñadas para minimizar la carga tributaria.

2.4 Chile

En el marco normativo de las CFC en Chile, las disposiciones de control no incluyen a aquellos contribuyentes residentes que actúen de forma coordinada o concertada, lo cual excluye a los partícipes indirectos o no vinculados. Asimismo, la norma de relación omite cualquier controlador que sea una entidad no residente en Chile y que tampoco se encuentre bajo el control de una entidad chilena. Además, las normas chilenas carecen de disposiciones Anti-híbridas que regulen los pagos intragrupo hacia entidades extranjeras controladas, de modo que estos pagos no influyen en el cálculo de la renta imponible sujeta al régimen de Transparencia Fiscal Internacional (TFI).

Definición y clasificación de rentas sujetas al régimen de TFI

Las rentas sujetas a TFI se definen bajo una clasificación que distingue entre rentas activas y pasivas. Las rentas pasivas incluyen utilidades, intereses, regalías, ganancias de capital, rentas derivadas de arrendamiento de bienes inmuebles, cesión de derechos de uso, y aquellas obtenidas de operaciones con contribuyentes chilenos, siempre que se cumplan ciertos requisitos. Es importante destacar que las rentas derivadas de seguros no se consideran pasivas en esta clasificación, lo cual representa una excepción específica en la normativa chilena.

Excepciones a la aplicación de las normas CFC

El régimen CFC en Chile establece ciertos umbrales y condiciones bajo los cuales las rentas de entidades controladas no estarán sujetas a la normativa CFC. Estos umbrales son:

- **Umbral de rentas pasivas:** Las normas CFC no se aplicarán si las rentas pasivas de la entidad controlada no exceden el 10% de sus ingresos totales durante el ejercicio fiscal correspondiente.
- **Umbral de activos generadores de rentas pasivas:** No se aplicará la normativa si los activos de la entidad susceptibles de producir rentas pasivas representan menos del 20% del valor total de sus activos, determinado proporcionalmente de acuerdo con el tiempo de permanencia en el ejercicio.
- **Tasa impositiva en la jurisdicción de la CFC:** Si las rentas pasivas de la entidad se han sometido a una tasa efectiva de imposición sobre la renta igual o superior al 30% en la jurisdicción donde la entidad está domiciliada, establecida o constituida, estas rentas quedarán excluidas del régimen CFC.

Imputación de rentas pasivas

Las rentas pasivas que perciben o devengan las entidades controladas se atribuyen directamente a sus propietarios residentes en Chile, al cierre del ejercicio fiscal respectivo. Esta atribución se realiza en proporción a la participación directa o indirecta que cada propietario posea en la entidad controlada. Para determinar el monto imponible de estas rentas pasivas en Chile, se aplican las normas locales sobre la base imponible, garantizando que los ingresos devengados en el extranjero se integren en el sistema fiscal chileno de acuerdo con la normativa vigente.

Este esquema asegura que las rentas pasivas generadas en el exterior contribuyan a la base tributaria nacional, limitando las oportunidades de deslocalización de ingresos y permitiendo un control más eficiente sobre las estructuras de planificación fiscal transfronteriza.

2.5 Colombia

El régimen de Entidad Controlada Extranjera (ECE), correspondiente al régimen CFC en Colombia, se basa en la noción de control establecida por el criterio de subordinación, el cual se evalúa conforme a los lineamientos de vinculación del régimen de precios de transferencia. Este enfoque permite que la normatividad ECE abarque entidades extranjeras en las que los contribuyentes colombianos mantienen un control sustancial a través de su participación accionaria o influencia en la toma de decisiones de la entidad.

Ausencia de requisitos Anti-Elusión y umbrales de imposición

El régimen ECE en Colombia no establece requisitos Anti-Elusión específicos ni prevé una exención basada en la carga tributaria en la jurisdicción de la entidad controlada. Asimismo, el régimen no impone un umbral mínimo de tributación efectiva en el extranjero, lo que significa que cualquier ingreso pasivo generado por la ECE, independientemente de su nivel de gravamen en la jurisdicción extranjera, podrá ser objeto de imputación fiscal en Colombia.

Esta ausencia de un umbral impositivo refuerza el alcance del régimen, asegurando que las rentas obtenidas en el extranjero no se beneficien de cargas fiscales reducidas en el exterior.

Clasificación de ingresos pasivos sujetos al régimen ECE

La normativa del régimen ECE especifica que ciertos tipos de ingresos pasivos generados por la entidad

controlada son atribuibles al contribuyente colombiano, siendo estos principalmente:

- **Dividendos:** Distribuciones de utilidades obtenidas de la participación accionaria en la entidad controlada extranjera.
- **Rendimientos financieros:** Ingresos derivados de inversiones financieras o instrumentos de deuda mantenidos por la ECE.
- **Ingresos por enajenación o cesión de activos generadores de rentas pasivas:** Comprende las ganancias obtenidas por la venta o cesión de derechos sobre activos que producen ingresos pasivos.
- **Enajenación o arrendamiento de bienes inmuebles:** Incluye los ingresos derivados de la venta o renta de bienes inmuebles de propiedad de la ECE.
- **Ingresos por compra de bienes corporales:** Estos ingresos serán atribuibles cuando cumplan con requisitos específicos de transacción, generalmente relacionados con operaciones entre partes vinculadas o cuando la adquisición de bienes corporales por la ECE esté vinculada a la generación de rentas pasivas.

La clasificación detallada de estos ingresos permite que el régimen ECE en Colombia tenga un enfoque exhaustivo y riguroso sobre las rentas pasivas, reduciendo las oportunidades de diferimiento fiscal mediante la deslocalización de ingresos. Esta estructura normativa fortalece el control fiscal sobre los ingresos obtenidos por entidades extranjeras en las que el contribuyente colombiano ejerce un control efectivo, alineando el régimen con los objetivos de transparencia y de lucha contra la erosión de bases fiscales.

2.6 Ecuador

La normativa tributaria del Ecuador incorporó el régimen CFC en diciembre del 2023, lo que resulta vigente a partir del periodo fiscal 2024. En este sentido su aplicación práctica se podría evidenciar en el año 2025, periodo en el que los sujetos alcanzados deben cumplir con las obligaciones regulares de declaraciones de impuestos y otras particulares previstas en el nuevo régimen.

Según lo indicado en el Artículo 51.1 literal b) de la Ley de Régimen Tributario Interno una sociedad se considerará CFC cuando al menos un beneficiario final, residente fiscal en Ecuador, posea directa o indirectamente una participación efectiva igual o superior al 25% del capital, derechos de voto, distribución de dividendos, utilidades, beneficios, remanentes de liquidación u otros derechos económicos similares.

Este umbral de control garantiza que las entidades extranjeras con vinculación sustancial a un residente ecuatoriano queden sujetas a las disposiciones de transparencia fiscal.

Determinación de la base imponible

La base imponible de las rentas atribuibles de una CFC se calcula sobre la utilidad neta generada, tomando como referencia el fin del ejercicio fiscal aplicable en la jurisdicción donde la CFC tiene su residencia fiscal, un establecimiento permanente (EP), o su constitución formal. En los casos en que la jurisdicción de la CFC no establezca un ejercicio fiscal específico, se tomará como fin de ejercicio el 31 de diciembre del año correspondiente.

La base imponible, una vez calculada, se considera ingreso gravado para el beneficiario final residente en Ecuador. Las pérdidas tributarias de la CFC únicamente pueden compensarse con rentas positivas en ejercicios fiscales posteriores, siempre que correspondan a la misma CFC, sin posibilidad de aplicarse contra otras rentas.

Crédito tributario por impuestos pagados en el extranjero

Los contribuyentes pueden utilizar como crédito tributario en Ecuador el impuesto de naturaleza similar o análoga efectivamente pagado en el extranjero por la CFC, en proporción a las utilidades o ingresos gravados por el contribuyente. El crédito tributario está condicionado a que el pago haya sido efectuado de forma definitiva y sin derecho a reembolso en la jurisdicción extranjera. En ningún caso este crédito puede superar el impuesto causado en Ecuador sobre las rentas de la CFC, asegurando así una alineación con la carga fiscal ecuatoriana.

Criterio de tasa efectiva para definir una CFC

Adicionalmente, para la clasificación de una entidad como CFC, la Ley de Régimen Tributario Interno en su Artículo 51.1 literal c) establece que la sociedad debe estar sujeta a una tasa efectiva de impuesto sobre la renta (o impuestos análogos) inferior al 60% de la tasa aplicable en Ecuador, o a una tasa desconocida. Este criterio de tasa mínima asegura que las entidades en jurisdicciones de baja imposición no eludan las obligaciones fiscales mediante la aplicación de tasas reducidas en sus ingresos.

Clasificación de rentas pasivas atribuibles

El régimen CFC en Ecuador clasifica como rentas pasivas aquellas derivadas de ganancias de capital, explotación de propiedad inmobiliaria, dividendos, rendimientos financieros, regalías, así como ingresos provenientes de comisiones, márgenes de intermediación y servicios técnicos, administrativos o de consultoría, siempre que se originen, directa o indirectamente, en Ecuador. Esta clasificación permite a la Administración Tributaria identificar y atribuir las rentas de origen ecuatoriano generadas por entidades extranjeras controladas.

Atribución y obligación del beneficiario final

Las rentas pasivas generadas por la CFC se atribuyen al beneficiario final residente en Ecuador, en proporción a su participación efectiva en la sociedad extranjera. Dicho beneficiario final es considerado el contribuyente del impuesto a la renta en Ecuador y, como tal, debe incluir estas rentas en su declaración global de impuesto a la renta, en la proporción correspondiente a su participación en la CFC. Esta atribución directa asegura que las rentas de fuente extranjera se incluyan en la base imponible ecuatoriana, garantizando una adecuada transparencia y control fiscal.

2.7 España

En el marco normativo español de las CFC se implementa un régimen de imputación total de rentas que opera en aquellos casos donde la entidad controlada en el extranjero no disponga de medios materiales y humanos suficientes para llevar a cabo su actividad principal. Esta presunción permite a la Administración Tributaria imputar la totalidad de las rentas generadas por la CFC a su entidad matriz residente en España, salvo que el contribuyente aporte pruebas en contrario que demuestren la existencia de sustancia económica en la entidad foránea.

La normativa española establece una clasificación específica de rentas pasivas que serán consideradas como rentas imputables bajo el régimen CFC. Estas rentas incluyen, entre otras, ingresos por dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital, y otros ingresos que no se generen de una actividad económica sustancial.

Tras la adaptación de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio, esta clasificación de rentas pasivas está sujeta a ampliación, de modo que se incluirán nuevas categorías de ingresos pasivos que quedarán sujetos al régimen CFC. Esta modificación fortalece el control fiscal sobre

estructuras internacionales y reduce las posibilidades de deslocalización de beneficios a entidades con limitada actividad económica real. Con estas disposiciones, la normativa CFC en España busca limitar las oportunidades de elusión fiscal mediante el uso de entidades extranjeras que no cuenten con una estructura económica adecuada y, al mismo tiempo, alinea la normativa nacional con los estándares de la Unión Europea, garantizando una mayor consistencia y equidad en el sistema tributario transfronterizo.

2.8 México

La legislación tributaria en México ha reformado su normativa para definir un marco integral de control efectivo sobre las entidades extranjeras bajo el régimen CFC. Esta legislación incorpora diversas modalidades de control, incluyendo el control jurídico, económico, de facto y por consolidación, así como el nivel de participación del contribuyente sobre la entidad controlada. Estas disposiciones aseguran una cobertura exhaustiva de las estructuras de control, alineando la normativa con estándares internacionales.

Determinación de la participación y resultado fiscal

La norma detalla el método para calcular la proporción de participación del contribuyente en la entidad extranjera controlada, estableciendo que los ingresos generados por la CFC serán atribuibles al contribuyente residente en México en proporción a su participación, ya sea directa o indirecta. Estos ingresos se consideran sujetos a regímenes fiscales preferentes si no están gravados en el extranjero o si la carga fiscal es inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se generaría en México conforme a los Títulos II o IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Para determinar esta proporción, no se consideran los impuestos sobre dividendos mencionados en el artículo 140 y la fracción V del artículo 142, el ajuste anual por inflación, ni las ganancias o pérdidas cambiarias

derivadas de la fluctuación de divisas frente a la moneda nacional.

Tipos de Ingresos incluidos en el cálculo

Los ingresos de las CFC incluyen aquellos generados en efectivo, bienes, servicios, crédito, o los determinados presuntamente por las autoridades fiscales. Una vez que se determina el resultado fiscal de la entidad extranjera, el contribuyente deberá calcular su proporción en función de su participación en la CFC de acuerdo con los siguientes criterios específicos, establecidos en el artículo 176 de la Ley del Impuesto sobre la Renta:

- **Control directo o indirecto diario (Fracción I o Apartado A del Artículo 176):** Se considerará el promedio diario de la participación directa o indirecta del contribuyente en la CFC durante el ejercicio correspondiente.
- **Participación sobre activos y utilidades en casos de reducción de capital o liquidación (Fracción II o Apartado B del Artículo 176):** Aquí se considera la participación directa o indirecta en los activos y utilidades de la CFC. Si la proporción varía a lo largo del año, se tomará el porcentaje más alto alcanzado.
- **Suma de participaciones en modalidades combinadas de control (Fracciones I o II, Apartados A o B):** Si el control se ejerce a través de una combinación de modalidades, el contribuyente deberá sumar las participaciones calculadas conforme a las fracciones I y II, aun cuando alguna de estas no genere control efectivo.
- **Participación según normas contables (Fracción IV o Apartado C del Artículo 176):** La participación se determinará según las normas contables aplicables en caso de control efectivo sobre la CFC.

- **Participación en caso de acuerdos o títulos distintos a las acciones (Fracción V del Artículo 176):** La participación promedio diaria, junto con la proporción sobre activos y utilidades en casos de reducción de capital o liquidación, se calculará si el control se establece mediante acuerdos o títulos valores distintos a las acciones.

Si el contribuyente cumple con más de uno de estos supuestos, deberá considerar la proporción de participación más alta entre las aplicables, asegurando que la imputación de ingresos corresponda al control efectivo real ejercido sobre la CFC. Este esquema normativo fortalece el control fiscal sobre las estructuras internacionales de las empresas y alinea los resultados fiscales de las CFC con la normativa mexicana, limitando las oportunidades de elusión mediante la deslocalización de ingresos en jurisdicciones de baja imposición.

2.9 Portugal

La Ley 32/2019, de 3 de mayo, incorporó en la legislación portuguesa las disposiciones sobre CFC en conformidad con la Directiva Anti-elusión Fiscal (ATAD) de la Unión Europea. Esta transposición establece un marco específico para la tributación de rentas de filiales extranjeras controladas por entidades residentes en Portugal, con el objetivo de minimizar prácticas de planificación fiscal agresiva y deslocalización de beneficios hacia jurisdicciones de baja imposición.

La reforma del artículo 66 del Código del Impuesto sobre Sociedades (CIRC) en Portugal permite la imputación a la sociedad matriz residente de las rentas obtenidas por una filial controlada que esté sujeta a una baja carga tributaria. Este mecanismo reasigna las rentas de la filial al nivel de la matriz, con el fin de integrar en la base imponible portuguesa aquellos ingresos generados en jurisdicciones que apliquen

una tributación inferior a los estándares fiscales de Portugal.

Esta normativa incluye específicamente las rentas pasivas, como dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital, y otros ingresos de naturaleza similar, los cuales son considerados como ingresos sujetos a un régimen de baja imposición cuando la tasa efectiva del impuesto sobre la renta en la jurisdicción de la filial controlada es inferior al 50% de la tasa corporativa aplicable en Portugal. Al retribuir estas rentas a la matriz, se garantiza que no existan ventajas fiscales derivadas de la ubicación geográfica de las ganancias, asegurando un tratamiento equitativo de los ingresos internacionales dentro del sistema tributario portugués.

Estas disposiciones refuerzan el control fiscal sobre estructuras internacionales, alineando las normas portuguesas con los principios de transparencia y equidad fiscal promovidos por la ATAD y el marco normativo de la Unión Europea.

3. ESTUDIO DE CASO

La empresa multinacional MANANTIAL, con sede en el País A, realiza transacciones mediante una estructura que incluye filiales en jurisdicciones de baja tributación. La matriz ubicada en el País A, ha experimentado pérdidas fiscales significativas debido a la transferencia de ingresos hacia sus subsidiarias en el extranjero. Este caso explora cómo el régimen CFC aplicado en el País A, puede contrarrestar esta erosión de la base imponible, asegurando que las rentas pasivas obtenidas en el extranjero tributen en el país de residencia.

MANANTIAL(casa matriz) una compañía tecnológica con ventas anuales de \$1.200 millones, ha estructurado sus operaciones internacionales a través de dos filiales principales: MANANTIAL I en Bahamas y MANANTIAL II en Irlanda. Las rentas pasivas generadas en estas filiales

incluyen ingresos por regalías de patentes y servicios de financiamiento intragrupo, que ascienden a \$400 millones. Ambas filiales están ubicadas en jurisdicciones de baja imposición: En Bahamas tienen una tasa de impuesto sobre la renta de 0% y en Irlanda se aplica una tasa reducida del 12,5%.

La estructura fiscal de MANANTIAL (casa matriz) está diseñada para optimizar su carga tributaria mediante

la transferencia de rentas pasivas hacia estas filiales. Esto se traduce en una reducción de la base fiscal en el País A, y una menor tributación en las jurisdicciones extranjeras. El esquema ha permitido a MANANTIAL II diferir el pago de impuestos en el País A y beneficiarse de una carga tributaria total efectiva de solo el 7% sobre sus ingresos globales, tal como se observa en el Cuadro No. 1.

Cuadro 1
Estructura fiscal de MANANTIAL (casa matriz)

Filial	Ingresos pasivos (millones \$)	País	Tasa impositiva (%)	Impuesto pagado (millones \$)	Impuesto en el País A. (millones \$) Aplicando CFC (30%)
MANANTIAL I	200	Bahamas	0%	0	60
MANANTIAL II	200	Irlanda	12,5%	25	35
Total	400			25	95

Fuente: Elaboración propia.

Con el esquema actual, las pérdidas fiscales en el País A se han acumulado en \$70 millones anuales, debido al desplazamiento de ingresos hacia las filiales extranjeras. Sin embargo, al aplicarse el régimen CFC, se distribuyen las rentas pasivas a la base imponible en el País A, permitiendo que las autoridades fiscales graven estos ingresos a la tasa del 30%.

El régimen CFC en el País A establece que toda entidad extranjera bajo el control de un residente en dicho país será considerada una CFC si:

- El control de la filial supera el 50%, directa o indirectamente, por parte de la matriz en el País A.
- Las rentas pasivas representan al menos el 10% de los ingresos totales de la entidad extranjera.
- La entidad está ubicada en una jurisdicción de baja tributación (definida como una tasa efectiva inferior al 75% de la tasa corporativa del País A).

Dado que MANANTIAL tiene control total sobre MANANTIAL I y II, y ambos cumplen con los criterios de rentas pasivas y baja tributación, el régimen CFC del País A se aplica. Esto significa que las rentas pasivas generadas en estas filiales serán imputadas a la matriz en dicho país.

Cálculo del efecto fiscal con el régimen CFC:

Al aplicar el régimen CFC, los \$400 millones en ingresos pasivos de las filiales extranjeras son distribuidos a la matriz en el País A. Esto significa que, en lugar de ser gravadas en las jurisdicciones de baja imposición, las rentas tributarán en el País A, evitando la erosión de la base fiscal y garantizando una carga fiscal más justa.

Impuestos totales a pagar:

- **Sin CFC:** Se pagaría solo \$25 millones en impuestos sobre los ingresos pasivos, resultando en una tasa efectiva del 7%.

- **Con CFC:** Se incrementa la tributación en \$70 millones adicionales, alcanzando un total de \$95 millones en impuestos y una tasa efectiva de 23,75%.

Al gravarse estos ingresos en el País A, el régimen CFC:

- Fortalece la recaudación fiscal nacional al evitar pérdidas de ingresos por deslocalización de beneficios.
- Fomenta la transparencia tributaria al requerir la declaración completa de ingresos en el exterior.
- Reduce la competencia desleal entre multinacionales y empresas locales que no pueden beneficiarse de estructuras fiscales internacionales.

CONCLUSIONES

- Los resultados del análisis comparativo sobre el régimen CFC evidencian que estas normativas son necesarias para mitigar la erosión de bases fiscales y el traslado de beneficios. Los regímenes CFC constituyen un mecanismo en la protección de los ingresos nacionales, asegurando que las rentas generadas en el extranjero por entidades bajo control efectivo de residentes fiscales no queden fuera del alcance impositivo.
- El estudio confirma que, aunque cada jurisdicción aplica criterios específicos para definir el control y la naturaleza de las rentas gravables, existen patrones comunes, como la sujeción de rentas pasivas a imputación fiscal y la clasificación de jurisdicciones según sus niveles de tributación. La aplicación de estos criterios responde a la importancia de una competencia fiscal equilibrada, limitando la utilización de filiales en territorios de baja o nula imposición para fines de diferimiento tributario.
- El análisis también destaca la influencia de las normativas internacionales, como la Directiva Anti-Elusión Fiscal de la Unión Europea y las recomendaciones de la OCDE bajo el marco BEPS, en la armonización de las políticas CFC. Estas directrices internacionales han impulsado a numerosos países a establecer umbrales de participación accionaria, tasas mínimas efectivas de tributación y listados de jurisdicciones no cooperantes. Esta convergencia normativa favorece la consistencia en la aplicación de las reglas CFC, reduciendo la posibilidad de arbitrajes fiscales y promoviendo la transparencia en los flujos financieros globales.
- En términos de eficiencia económica estas normas contribuyen a una asignación de recursos más alineada con la actividad productiva, al reducir los incentivos para estructurar las operaciones en función de los beneficios fiscales. Al gravar rentas pasivas sin sustancia económica, estos regímenes desincentivan prácticas de planificación fiscal orientadas exclusivamente al ahorro impositivo, reforzando la integridad del sistema tributario.
- Para fortalecer aún más el impacto del régimen CFC, se recomienda un monitoreo continuo de las transacciones internacionales donde la Administración Tributaria debe mantener una supervisión constante sobre las transacciones intragrupo y el uso de filiales en paraísos fiscales para identificar patrones de elusión.
- Así también resulta necesaria la actualización de jurisdicciones no cooperantes cuya lista de países de baja tributación debe revisarse y actualizarse regularmente para asegurar la efectividad del régimen.
- Finalmente, una guía sobre el tratamiento de rentas pasivas y el cálculo de créditos fiscales, a fin de facilitar el cumplimiento y la transparencia en las declaraciones fiscales de los contribuyentes.

REFERENCIAS

- Beebeejaun, A. (2023). An analysis of controlled foreign company (CFC) rules of Mauritius; a comparative study with the UK and US. *International Journal of Law and Management*, 65(6), 586–599. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-06-2023-0145>
- Canè, D. (2017). *Controlled foreign corporations as fiscally transparent entities. The application of CFC rules in tax treaties*. *World Tax Journal*, 521.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). (s.f.). *Base de datos Monitoreo BEPS. Acción 3. Refuerzo de la normativa fiscal sobre CFC*. <https://ciat.org/base-de-datos-monitoreo-beps/>
- Khoruzhy, L. I., Karabasheva, M. R., Hajiyeu, H. A., Zhadobina, N. N., Alekhina, N. A., & Shichiyakh, R. A. (2020). Controlled foreign companies: Influence on the sovereignty of the national tax base. *Entrepreneurship and Sustainability Issues*, 8(2), 33–50. [https://doi.org/10.9770/jesi.2020.8.2\(2\)](https://doi.org/10.9770/jesi.2020.8.2(2))
- Moser, T. (2017). The provisions of the EU Anti-Tax Avoidance Directive regarding controlled foreign company rules: A critical review based on the experience with the German CFC legislation. *Intertax*, 45(10), 606–623. <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/45.10/TAXI2017052>
- Mozule, L., & Rezevska, L. (2016). *Development and effectiveness of controlled-foreign-company rules: Empirical evidence from European multinational companies* (Master's thesis).
- Pascuali, M. (2015). *Corporaciones extranjeras controladas*. *Derecho Público Iberoamericano*, 6, 221–235.
- Savostyanova, S. A., & Kuznetsov, I. A. (2021). Problems of legal regulation of controlled foreign companies in the Russian Federation. *Economic Problems and Legal Practice*, 17(3), 262–268. <https://journals.eco-vector.com/2541-8025/article/view/532339>



Cumplimiento cooperativo y el compliance tributario como nuevo esquema de cumplimiento tributario voluntario con enfoque peruano

Sonia Jackeline Miranda Ávalos

SINOPSIS

El objetivo del presente artículo es explorar como ha venido dándose el compliance tributario y el cumplimiento cooperativo en otros ámbitos fuera del Perú. El método es de enfoque cualitativo bajo la técnica análisis documental.

Los resultados muestran que España es uno de los países pioneros en aplicar modelos de compliance tributario

a través de la Norma UNE 19602. Australia, Reino Unido y los Países Bajos han liderado el nuevo esquema de relacionamiento a través del cumplimiento cooperativo.

En América Latina los modelos cumplimiento cooperativo tiene sus inicios en Brasil, Ecuador y Perú con estudios preliminares.

PALABRAS CLAVE: Compliance tributario, Cumplimiento cooperativo, LATAM

CONTENIDO

- Introducción

 1. Bases teóricas
 2. Cumplimiento cooperativo
 3. Cumplimiento cooperativo en el contexto de los países en desarrollo
 4. Compliance tributario y cumplimiento cooperativo en el Perú
5. Método
 6. Resultados

Conclusiones

Referencias

AUTOR

Magister en Política Fiscal y Sistema Tributario, con mención en Auditoría Tributaria; Profesor Universitaria de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos- Facultad de Ciencias Contables- Escuela de Gestión Tributaria y Contabilidad.

INTRODUCCIÓN

En los últimos años, algunos sistemas jurídicos han estado implementando enfoques en los que la relación entre la administración tributaria y las empresas, especialmente las multinacionales, se basa más en la cooperación y la confianza mutua que en la confrontación. Este enfoque busca mejorar las cifras de recaudación y disminuir la litigiosidad tributaria, previniendo conflictos a través de la colaboración. Estas fórmulas se han dado en denominar Enhanced Relationship y, últimamente Co-operative Compliance.¹

El cumplimiento cooperativo es un programa implementado por las administraciones tributarias bajo la relación de cooperación mutua o reciproca basada en la transparencia y la colaboración a su vez proporciona mayor seguridad a los contribuyentes conllevando a la reducción de costos de cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

El primer país en Latinoamérica en aplicar este programa de cumplimiento cooperativo es Brasil con su programa CONFIA y en Europa están siendo aplicados en España, Países Bajos, Australia, Reino Unido, Italia, entre otras (CIAT, 2022), que se detallará en la investigación sobre todo en la aplicación de sus procedimientos y modelos con este tipo de nueva relación horizontal dejando de lado la coercitividad entre administraciones tributarias y contribuyente.

Constituyéndose en un desafío para las administraciones tributarias en especial las de América Latina teniendo como unos de los fines primordiales disminuir la litigiosidad tributaria.

Por el lado de compliance tributario debemos partir que el termino tax compliance significa cumplimiento tributario y tiene como objetivo evitar que una empresa incurra en sanciones, delitos o situaciones que pudieran comprometer la viabilidad futura de la compañía (UNIR, 2023).

Por lo expuesto el compliance tributario es el conjunto de prácticas y acciones que se realiza para garantizar el debido cumplimiento de todas las obligaciones fiscales de acuerdo con la normativa tributaria aplicable. Incluyendo pago de impuestos, la presentación de declaraciones tributarias, el cumplimiento de la normativa fiscal y el control y mitigación de los riesgos fiscales que puedan afectar a la organización. El modelo a considerar de esta buena práctica es España que cuentan con la Norma UNE 19602 que establece los elementos clave que debe tener en cuenta una organización para implantar un sistema de compliance tributario (Fernández, 2023).

El sistema de compliance tributario es aplicado por los contribuyentes a través de la identificación de los riesgos fiscales mediante la elaboración de ser necesario de matrices de gestión de riesgos tributarios; en otros países las empresas vienen incorporando sus marcos de controles fiscales (MCF) que tiene como antecedente los marcos del control interno en materia de auditoría interna bajo el enfoque contable.

Los programas de compliance tributario es aplicado por los contribuyentes para poder tener identificados sus riesgos fiscales a través de un marco de control fiscal como primer paso para poder aplicar a los programas de cumplimiento cooperativo con las administraciones tributarias.

1 Rosas, José: Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español”, Doc. N° 6/2016, p.5. Instituto de Estudios Fiscales, (https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2016_06.pdf) .

Este es un tema muy novedoso para Perú, tomando como iniciativa el comenzar a conocer las ventajas y procedimientos a detalle que se vienen aplicando en otras jurisdicciones para tomar como referencia y buenas prácticas para su aplicación a raíz de la iniciativa BID- SUNAT ya realizada, por lo tanto, es un tema que tendrá que ser aplicado en el corto periodo de tiempo he allí la relevancia de la investigación.

El presente artículo se estructura en cuatro partes, desarrollo del tema a través de las bases teóricas, método, resultados y las conclusiones.

1. BASES TEÓRICAS

1.1 La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)

En el año 2006 la OCDE desarrolló un foro sobre administraciones tributarias donde se aprobó la declaración de Seúl, esta declaración fomenta a las grandes empresas y su alta dirección mayor responsabilidad e interés es sus estrategias fiscales además de ampliar las directrices del buen gobierno corporativo entre la relación de los tributos y el concepto de buen gobierno corporativo.

Luego en el año 2008 en la ciudad de Cabo bridan el siguiente comunicado: *“Se ha analizado explorar las opciones para aplicar los principios del gobierno corporativo de la OCDE al área fiscal, compartiendo experiencias, y el dialogo con las compañías que cotizan en bolsa en relación con el enfoque de gestión de riesgos fiscales”* (González, y otros, 2021).

En el año 2011 OCDE propone sus directrices para las empresas multinacionales en su capítulo XI, principios de actuación iniciales a lo que hoy se conoce como compliance tributario enfocándose en tres pilares: 1. Interpretación de las normas tributarias bajo el espíritu de la norma 2. Transparencia y cooperación con la administración tributaria, 3. La responsabilidad en las

empresas a través de su consejo de administración en la gestión de riesgos fiscales (González, y otros, 2021).

La OCDE fue pionera en la promulgación del Marco de Control Fiscal permitiendo a los contribuyentes que entreguen a la administración tributaria evidencia verificable de la información que entrega es completa y correcta en base la aplicación de técnicas de auditoría. Definiendo y dividiendo el Marco de Control Fiscal en seis componentes:

1. Estrategia fiscal definida
2. Aplicado de forma integral a toda la organización (ámbito de aplicación)
3. Roles y responsabilidades adecuadamente asignados
4. Gobierno documentado
5. Adecuadamente testado
6. Sujeto a auditoría por parte de terceras personas

Estos seis componentes tienen como finalidad garantizar que los riesgos fiscales estén controlados y el cumplimiento tributario sea el correcto y adecuado (González, y otros, 2021).

En relación al cumplimiento cooperativo en el 2013 OCDE en su informe acuño este nuevo termino para denominar a la relación administración tributaria- contribuyente que abarca la relación de cooperación y el cumplimiento tributario; haciéndose imprescindible el uso de los Marcos de Control Fiscal definiéndose como el control interno de todos los proceso y transacciones con incidencia fiscal.

En el 2016 en el foro organizado por OCDE se hizo pública la guía de Marco de Control Fiscal, constituyéndose como una exigencia básica para el modelo del cumplimiento cooperativo tributario (González, y otros, 2021).

Asimismo, identificó cinco principios que deben guiar la actuación de las administraciones tributarias para una cooperación exitosa. Además, agrego un principio más el cual consiste en que las empresas deben tener un modelo de control tributario interno (compliance tributario).

Este modelo de compliance tributario cumple un papel muy importante para el concepto de cumplimiento cooperativo debido a que el contribuyente proporciona información sobre sus riesgos fiscales de manera voluntaria generándose transparencia para el órgano fiscal, así como la confianza en la información presentada por el contribuyente.

La vigilancia y control de parte de la administración tributaria se reduciría considerablemente, proponiendo tres modelos para facilitar la cooperación tales como el monitoreo, control de riesgos tributarios y cumplimiento por diseño basándose en confianza de los contribuyentes (Melgar, 2023).

1.2 Compliance tributario

El compliance es el correcto cumplimiento de las normas y en el ámbito empresarial se ha convertido en una herramienta importante para mejorar mediante la prevención en todos los aspectos de una empresa tales como de carácter reputacional, de organización, financiero, comercial y cultural.

Implícitamente relacionado con el buen gobierno corporativo, conllevando a que la aplicación de compliance dentro de las compañías sea un factor clave en sostenibilidad y rentabilidad que inciden en los grupos de interés tales como proveedores, clientes, empleados, etc; por consiguiente la aplicación de compliance ayuda a la reputación de las empresas debido a que representa ante sus grupos de interés un alto nivel de compromiso a través de la aplicación de valores tales como honestidad, ética, cumplimiento normativo (Fernández, 2019). En esa línea de ideas; Merino (2021) señala que el compliance fiscal es

una herramienta que previene y controla los riesgos fiscales.

Elementos del compliance tributario:

a) Diagnóstico de riesgo; donde se debe definir el alcance y para ello se debe identificar todas las normas tributarias que afectan a la empresa o contribuyente. En las normativas de compliance no existe un modelo de diagnóstico a elaborar, sin embargo, se ha tomado como referencia metodologías del ámbito de gestión de control interno a través del análisis de la evaluación de riesgos, mediante parámetros de probabilidad, ocurrencia e impacto representados gráficamente a través de mapas o matrices de riesgos.

Debiendo contar con un plan de acciones a corto, mediano, largo plazo.

b) Monitorización; no existe un procedimiento concreto señalado en la normativa española correspondiente, sin embargo, hay entidades certificadoras que realizan auditorías con un plazo mayor de 3 años, en base a una auditoría inicial y luego realización de auditorías anuales.

c) Órgano de Control; desde un *Chief Compliance Officer* (de las grandes corporaciones, dedicación completa), comité de compliance y comité de ética.

d) La comunicación de irregularidades y sistema disciplinario (Lacunza, y otros, 2021).

Está conformado por cuatro pilares fundamentales:

1. Política fiscal corporativa que detalle la estrategia fiscal del grupo: se detalla la estrategia fiscal, constituyendo la política marco donde se sustentará el sistema de gestión y control de riesgos fiscales, estableciéndose objetivos, estrategias, reglas de actuación y buenas prácticas tributarias del grupo para que cumpla su estrategia fiscal. El documento

donde se sustente la política fiscal corporativa debe contener las siguientes reglas:

- De obligatorio cumplimiento
- Difusión dentro y fuera de la organización
- Libre de planteamiento de cualquier consulta en relación a la política fiscal corporativa por cualquier miembro de la empresa.
- Denunciar cualquier incumplimiento.

2. Marco de Gestión y control de riesgos fiscales: debe estar alineado con todas las herramientas de gestión de riesgos fiscales del grupo tales como: sistema de control interno sobre la información financiera de la entidades cotizadas (SCIIF), *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*, *los que deben contener un engranaje que abarque la vertiente fiscal.*

Se debe considerar todas las características del grupo empresarial, sector, cantidad de empleados, países en lo que opera, líneas de negocio, perfil tributario (que tributos esta afecto, beneficios y regímenes fiscales especiales); datos que servirán para el sistema de control y gestión de riesgos fiscales.

Finalmente se debe testear periódicamente la eficacia del marco de gestión y control de riesgos fiscales a través de auditorías internas.

3. Procedimientos de liquidación y presentación de tributos. Se debe introducir controles periódicos de la eficacia de la liquidación y presentación de los tributos en todas las jurisdicciones donde opera el grupo.
4. Herramientas tecnologías que mejoren la gestión fiscal y automatizen los controles. Buscar que todos los procedimientos de gestión tributaria estén automatizados con todos los recursos que

proporciona el uso de la tecnología, ejemplo inteligencia artificial, descarga masiva y automática de distintos reportes, data analítica, etc. (Gutiérrez, y otros, 2021).

Ventajas del compliance tributario

1. Eximir o atenuar la responsabilidad penal por la comisión del delito tributario.
2. Evidencia el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y en la prevención de infracciones tributarias.
3. Su reputación se incrementaría como ventaja en relación a otras empresas o contribuyentes.
4. Disminución de conflictos con la administración tributaria conllevaría un aumento de la seguridad jurídica.
5. Mayor eficiencia en la gestión interna de la organización.
6. La certificación por el cumplimiento de la normativa propia de compliance fiscal.
7. Evita la responsabilidad solidaria y subsidiaria sobre las deudas tributarias.
8. Genera una ventaja para postular a proyecto de inversión en las licitaciones públicas de proyectos europeos.
9. Aumenta sus ventas y con ello el valor de la compañía (Lacunza, y otros, 2021).

Los primeros trabajos en conjunto entre administraciones tributarias de los países de Australia, Canadá, España, Italia, Japón, Países Bajos, Reino Unido y EE.UU y entre 8 empresas multinacionales residentes en cada país señalado se dio en el año 2018 mediante el programa piloto "Internacional Compliance Assurance

Programme pilot²”, se dieron los primeros diseños del programa de compliance fiscal. En el planeta Australia es el que lidera en el desarrollo de políticas de compliance tributario, y en el escenario europeo tenemos a Reino Unido y Países Bajos los que han liderado (Lacunza, y otros, 2021).

En las políticas de compliance tributario principalmente se identifican, analizan y evalúan los riesgos lo que permite planificar las acciones para tratar los riesgos que son necesarios para prevenir o reducir los efectos, las mismas que deben ser comunicadas a todas las partes interesadas. Se requiere nombrar a un *tax compliance officer* (oficial de cumplimiento) como el responsable del cumplimiento tributario las que tomará decisiones en materia fiscal junto con el representante legal (Carrasco, y otros, 2021).

El compliance tributario nos permite la incorporación de una matriz de riesgos fiscales que contablemente se encontraba en la rama de la auditoría interna y que ahora se transmuta en el aspecto fiscal.

1.3 De un Marco de Control Interno (MCI) hacia un Marco de Control Fiscal (MCF)

La efectividad de un MCI tiene como base los valores éticos y morales de los directivos de una organización y la forma como estos velan por la aplicación de estos valores en la práctica diaria dentro de las cuales se encuentra el MCF como elemento esencial. Materializando este MCF a través de la declaración de información sobre los riesgos fiscales los que constituyen mayor transparencia y revelación de la información la misma que se encuentra relacionado con un MCI sólido (OCDE, 2013).

Las administraciones tributarias se apoyan en los contribuyentes que cuentan con un buen gobierno corporativo que implica que cuenten con MCI lo que conlleva que cuenten con un sistema de control interno, de los cuales tres países tales como Australia, Reino Unido y los Países Bajos; según información de OCDE han declarado que los tributos constituyen un objeto explícito de las normas de gobierno corporativo. Las declaraciones de riesgos fiscales en algunos países son obligatorias en otros voluntarios y en otros a través de un programa de cumplimiento cooperativo.

Marco de Control Fiscal (MCF)

Los contribuyentes que se acojan a un Programa de Cumplimiento Colaborativo y/o Cooperativo (PCC) deben tener estructurado de preferencia un MCF sólido que contenga informes y auditorías fiables. El MCF debe detectar riesgos de ejecución, identificar cambios claves en el entorno operativo de una empresa y la forma en que se han detectado, documentado y comunicado.

Los países que han formalizado un MCF son Austria, Australia, China, Alemania, Italia, Polonia, y Rusia. El común de estos países es que varios componentes del MCF están relacionados con el modelo de Marco Integrado de Control Interno COSO³ para la gestión de riesgos empresarial (GRE).

En consecuencia, las revisiones de MCF por parte de las administraciones tributarias constituye un marco de garantía y seguridad para poder confiar en las declaraciones de impuestos presentadas por los contribuyentes que forman parte de un PCC (OCDE, 2013).

2 Programa piloto de garantía de cumplimiento internacional.

3 Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

2. CUMPLIMIENTO COOPERATIVO

El cumplimiento cooperativo tributario tuvo su origen en países bajos por el año 2005 y su primer estudio concertado en marzo 2015 por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias en adelante CIAT, siendo los primeros países en aplicar este enfoque Australia, España, Estados Unidos, Reino Unido y Holanda.

Owens y Leigh (2021) señalan que el cumplimiento cooperativo actualmente es practicado por seis de cada diez administraciones tributarias en el mundo.

El termino relación cooperativa fue iniciado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico en adelante OCDE en el año 2008 esta relación tiene como objetivo fundamental un mayor nivel de cumplimiento voluntario a través de la cooperación mutua, sin embargo, el termino relación confundía como si fuera una relación de privilegios con hacienda es por ello que se cambió por cumplimiento cooperativo.

OCDE (2013) sostiene que el objetivo del cumplimiento cooperativo es garantizar la transparencia y la comunicación de información por las partes tanto del contribuyente como de la administración tributaria, reduciendo las incertidumbres de las posiciones fiscales de las empresas en formas más efectivas y eficientes, garantizando el pago de los impuestos correctos en su debido momento.

Para llevar a cabo el cumplimiento cooperativo se requiere que los contribuyentes cuenten con un buen gobierno fiscal que implica que cuenten con un sistema de control de la gestión de riesgos fiscales o llamado marco de control fiscal (Tax Control Framework). En ese sentido los contribuyentes que aplican cumplimiento cooperativo son contribuyentes más importantes de acuerdo a su tamaño y complejidad en términos peruanos serían los mega contribuyentes o grandes contribuyentes. Es importante precisar que los países bajos es el único país que aplica una relación cooperativa que incluye a las pymes.

Los contribuyentes dentro del cumplimiento cooperativo deben brindar comunicación e información tales como: acceder a la contabilidad de la empresa a sus sistemas de información, a documentos de carácter estratégico de los principales cambios con incidencia en la gestión tributaria con énfasis en precios de transferencias y acuerdos con las autoridades tributarias extranjeras de tenerlas (OCDE, 2013).

Requisitos del cumplimiento cooperativo

Para Quiñones et al. (2022) la administración tributaria debe realizar tres acciones concretas:

i. Promover el cumplimiento voluntario facilitando los medios para el contribuyente, ii. Prevenir el incumplimiento interviniendo en el punto de la transacción y iii. Responder de manera robusta al incumplimiento de parte de aquéllos que evaden o eluden a propósito. (p. 27).

Beneficios del cumplimiento cooperativo

- Rapidez en las respuestas a consultas tributarias
- Incertidumbre de las posiciones fiscales resueltas, antes de ser informadas
- Menos fiscalizaciones tributarias de larga duración, menos fiscalizaciones definitivas que pueden durar de uno a dos años en casos de fiscalización por precios de transferencias.
- Mayor previsibilidad y seguridad jurídica
- Reducción de costos para ambas partes tanto para la Administración en fiscalizar y por el lado del contribuyente en cumplir (Owens, y otros, 2021).

En consecuencia, lo que busca el Cumplimiento Cooperativo es cambiar la relación vertical administración tributaria contribuyente a una relación horizontal donde prima la confianza, transparencia y seguridad jurídica; ya no sería un accionar unilateral

como en los procedimientos de fiscalización sino una relación donde se apuesta por la iniciativa de cumplimiento voluntario en un actuar de socios entre los implicados.

Tabla 1
Países que presentan la declaración de los riesgos fiscales bajo cumplimiento cooperativo

Bajo cumplimiento cooperativo
Australia, Austria, Irlanda, Los Países Bajos
Nueva Zelanda, Singapur, Sudáfrica

Nota: Datos tomados del BID. Adaptación de BID, 2021

Tabla 2
Países que presentan la declaración de los riesgos fiscales bajo cumplimiento cooperativo de manera obligatoria

Régimen obligatorio de declaración de información.
Canadá
Irlanda
Sudáfrica
EEUU: Declaración de posiciones inciertas (FIN 48)
Reino Unido; presenta el Marco de Gestión de los Riesgos asociados con el Cumplimiento Fiscal (TMRC) y las Disclosure of Tax Avoidance Schemes (DOTAS), o de revelación de operaciones elusivas.
Australia; Declaración de posiciones inciertas (FIN 48)

Nota: Datos tomados del BID. Adaptación de BID, 2021

3. CUMPLIMIENTO COOPERATIVO EN EL CONTEXTO DE LOS PAÍSES EN DESARROLLO

Están en fase de implementación y el que lo lidera es Brasil, continua Ecuador que ya tiene cronograma de implementación y Perú que está en fase de investigación y propuesta de implementación.

Ventajas y riesgos potenciales:

Entre las ventajas tenemos la reducción de la litigiosidad, al tener un sistema tributario muy dinámico, las normas son cambiadas constantemente lo cual hace complejo la aplicación de los regímenes tributarios, en consecuencia, el cumplimiento cooperativo otorgará mayor certeza a través de acuerdos de interpretación legal.

Es interesante la posición de los autores Quiñones et al. (2022) cuando señalan que a la vez es un riesgo tener un sistema tributario complejo o muy cambiante las normativas debido a que puede generar desconfianza por parte del contribuyente de seguir con el programa de cumplimiento cooperativo ya iniciado; para ello señalan que una vez firmado los programas de cumplimiento cooperativo la administración tributaria necesita tomar la iniciativa para trabajar con los encargadas de las políticas fiscales para reducir el ritmo de notificación normativa para conservar lo atractivo del programa.

Desafíos

La cultura que trae el cumplimiento cooperativo es la identificación y mitigación de los riesgos tributarios, implica cambiar de cultura de aprendizaje ya ganado de una cultura de confrontación, de fiscalización de periodos nos prescritos, de sancionar y determinar la correcta obligación tributaria, a una cultura de proactividad, de alianza, de soporte de ayuda y de trabajo en conjunto con el contribuyente para que evite contingencias tributarias de parte de las administraciones tributarias y por el lado del contribuyente se convierten en proactivos del rol de cumplimiento voluntario en base a identificación de riesgos fiscales y comenzar a ver a la administración tributaria como aliada y no como adversaria.

Otro de los desafíos más importantes para el cumplimiento cooperativo son los altos índices de corrupción además de los altos índices de desigualdad ha conllevado a tener una postura errónea por algunos contribuyentes; que señalan que el modelo

de cumplimiento cooperativo es un trato preferencial, presentado una violación al principio de trato igualitario ante la ley, percepciones que deben ser corregidas (Quiñones et al, 2022).

Vilela (2020) sostiene que por el lado de las administraciones tributarias recomiendan la estructuración de alguna áreas y actividades para fines de la implementación del programa de cumplimiento cooperativo tales como:

- Cambio mental y/o cultural tanto de las administraciones tributarias como de los contribuyentes implicando la formación y capacitación para la incorporación de nuevas herramientas y habilidades tales como trabajo en equipo, negociación, comunicación, etc; en esta nueva forma de relación horizontal.
- Cambio de conducta y comunicación, en esta nueva forma de relación bajo el cumplimiento cooperativo, los cambios son estructurales y conductuales más que darle al énfasis el cambio legislativo, dándole prioridad a los foros de diálogos y a los programas de capacitación. Además de distinguir a las empresas vía divulgación en las páginas web de las administraciones tributarias que se adscriban a esta nueva relación de cumplimiento cooperativo.
- Medidas de gobierno interno de la administración tributaria; el autor propone un funcionario exclusivo para el contribuyente que se acogió a esta nueva relación de cumplimiento cooperativo donde exista una relación abierta primando la transparencia en base a la realidad empresarial del contribuyente, mismo que debe incorporar mecanismos de control interno.
- Modelo de evaluación de resultados y remuneración de los funcionarios; en base a la identificación de indicadores que demuestren la eficacia de la gestión tributaria impactando el cambio de comportamiento del contribuyente a través de

su cumplimiento tributario voluntario mismo que estarán relacionados con la remuneración de los funcionarios por los indicadores alienados al nuevo modelo (Vilela, 2020).

4. COMPLIANCE TRIBUTARIO Y CUMPLIMIENTO COOPERATIVO EN EL PERÚ

4.1 Problemática en el ordenamiento jurídico peruano

Las relaciones administración tributaria- contribuyente han sido principalmente de coerción. Los contribuyentes mantienen un concepto de rigidez y jerarquía vertical frente a las acciones de la administración tributaria principalmente de los grandes contribuyentes donde se concentra el nivel más alto de recaudación al tal punto que son fiscalizados constantemente por la importancia para el país.

Siendo la única relación existente hasta la fecha, excepto las acciones de control de la administración tributaria peruana vía verificaciones e inducciones a través de cartas inductivas y esquelas de citación donde la principal labor es el cumplimiento voluntario debido a que su población son los micro, pequeños y medianos contribuyentes (MEPECOS) donde el nivel de recaudación es muy bajo.

Podríamos señalar incluso que la única relación horizontal que se ha presentado normativamente es la correspondiente a los acuerdos anticipados de precios en los Precios de Transferencias, tipificado en el Art. 32-A inciso f) de la Ley del Impuesto a la Renta conjuntos con el Art. 118° de Reglamento de la citada norma, sin embargo a la fecha no se han firmado ninguno acuerdo anticipado de precios justamente por la desconfianza principalmente entre otras causas entre administración tributaria – contribuyente en consecuencia no tenemos una relación amigable entre fisco y contribuyente.

Aunado a ello tenemos el accionar contencioso tanto en vía administrativa o judicial por parte del contribuyente cuando no está de acuerdo con lo determinado por

la administración tributaria a tal punto que un caso en vía judicial por controversia fiscal demoró 20 años culminándose este pasado abril del 2024 tal como el caso telefónico que acaba de ser resuelto a favor del fisco peruano.

Por lo expuesto señalamos que los métodos tradicionales de solución de conflictos tributarios (administrativo y judicial) han resultado ser poco efectivos, esto se ve reflejado adicionalmente en el elevado número de casos que se encuentran pendientes por resolver; el incremento del índice de litigiosidad tributaria que mantienen los órganos resolutores, quienes generalmente presentan una postura unilateral.

Dándose paso a un desafío y revolución a su vez con los primeros avances que ha implementado nuestro país con relación al cumplimiento cooperativo a través del evento realizado el 22 de junio de 2023 organizado por SUNAT y el BID.

El Super Intendente de la administración tributaria, Luis Enrique Vera Castillo señaló: El actual modelo de gestión la aplicación tributaria en nuestro país se basa en el control posterior, lo cual ha generado numerosas situaciones de incertidumbre jurídica, aumento de litigiosidad y sobre costos para el contribuyente.

En la actualidad se requiere que la administración tributaria se modernice y exista mayor comunicación y cercanía entre la administración tributaria y el administrado. Esto permitirá mejores relaciones entre ambos. El cumplimiento colaborativo tributario, como se ha renombrado en el Perú a este modelo, se basa en dos aspectos fundamentales, en la confianza y en la transparencia.

Este modelo demanda un cambio en la cultura organizacional transformando la forma de ver, pensar y de hacer las cosas. El desafío más importante es virar hacia una administración tributaria preventiva que, a través del cumplimiento colaborativo tributario, reduce sus costos operativos, fortalece la confianza con los

contribuyentes, aumenta la seguridad jurídica y reduce la litigiosidad, antes y durante la realización de las transacciones económicas de los contribuyentes.

Esta confianza sobre la que se basa no es ni debe ser dada a ciegas, la confianza se gana, y para que el modelo funcione se debe mantener a lo largo del tiempo.

La Administración Tributaria se compromete a brindar servicios de calidad, uniformizando criterios jurídicos y cuidar los datos de los contribuyentes para evitar su divulgación y mala utilización. Por otro lado, las grandes empresas están invitadas a transparentar su información para que sean auditadas en el proceso de operaciones comerciales garantizando así el cumplimiento voluntario y oportuno.

En este mismo evento desarrollado el 23 de junio de 2023, también se presentaron propuestas por parte del sector privado, representado por el abogado Walker Villanueva (2023), quien entre otros temas señaló que:

La construcción de la confianza para ingresar al programa de cumplimiento colaborativo en Perú debe ser gradual y se debe tener en consideración que la relación que existe hoy entre la Administración Tributaria y el contribuyente es antagónica. Desde la formulación de normas tributarias, la interpretación de estas y las fiscalizaciones es conocido que existe un enfoque conflictivo; por lo que, el contribuyente durante las fiscalizaciones ofrece lo mínimo e indispensable para sustentar sus operaciones económicas y la administración tributaria generalmente mantiene una desconfianza de las operaciones de los contribuyentes.

El que conoce el negocio es el contribuyente, pero muchas veces no hay la apertura necesaria para que este explique sus actividades económicas, no en todas las ocasiones dependiendo del equipo fiscalización. Las fiscalizaciones están orientadas a la prueba fehaciente y no a temas de fondo, este

tipo de fricciones son las que se deben abordar, esa desconfianza recíproca, en la que normalmente el fisco termina presumiendo la mala fe.

A pesar de que la Ley de Procedimiento Administrativo General señala lo contrario. Se debería llegar a acuerdos sobre los hechos en una fiscalización, no en el derecho porque siempre habrá formas de interpretar las normas; por ejemplo, en Alemania existe la determinación por adhesión o en Italia en el concordato, en dichos acuerdos la Administración Tributaria y el contribuyente se ponen de acuerdo sobre las zonas de incertidumbre.

La experiencia en Chile, donde existe la posibilidad de condonar intereses y multas en la etapa de fiscalización, en la etapa de litigio administrativo y en la etapa judicial; además, mantienen la figura de una conciliación obligatoria, en la etapa de litigio administrativo existe la posibilidad de llegar a un acuerdo, muchas veces en el caso chileno se cierra los litigios enormes sobre la base de un acuerdo entre el fisco y el contribuyente. Con relación a las opiniones vinculantes hoy esta únicamente abierto a los gremios, porque no abrir a los colegios profesionales o las universidades, para así tener una mayor apertura para solicitar consultas de la interpretación de la ley.

Por ejemplo, las opiniones vinculantes particulares en el portal de SUNAT solo hay una y la norma está vigente desde el año 2015. Finalmente, la percepción de los contribuyentes hacia la Administración Tributaria es que hoy tenemos un fisco mucho más cerrado y menos flexible, no es abierto al diálogo, presume la mala fe desconfía del contribuyente; además, desde hace varios años se eliminó la figura del sectorista, quien era el que administraba a algunos contribuyentes de manera específica.

Al observar las posiciones respecto al nuevo programa de cumplimiento cooperativo que se quiere implementar en el Perú, podemos

reconocer que uno de los principales obstáculos será la confianza. Esto debido a que el mencionado programa requiere que exista confianza entre la Administración Tributaria y el contribuyente; sin embargo, en la actualidad al a relación entre ambos, al menos en el Perú es lo contrario (SUNAT, 2023).

4.2 Legislación

En el Perú, el Cumplimiento Cooperativo Tributario, ha sido renombrado como “Cumplimiento Tributario Colaborativo”, el cual ha sido incorporado al Plan Estratégico Institucional (2024–2027) como Acción Estratégica Institucional (AEI), dentro del Objetivo Estratégico Institucional 01: Mejorar el cumplimiento tributario y aduanero de los administrados. Es importante precisar que recién está en etapa de implementación y no tenemos legislación formal alguna.

4.3 Doctrina

Esta iniciativa es una estrategia de la Administración Tributaria en la promoción del cumplimiento basado en tres pilares, transparencia, seguridad jurídica y sobre todo la confianza mutua, principalmente está enfocado en los grandes contribuyentes como primer impacto, mismas que deben comenzar a implementar un marco de control fiscal que conlleva identificar y evaluar sus riesgos tributarios.

En relación a los riesgos tributarios la administración tributaria ha implementado los catálogos de alto riesgo fiscal además de reuniones gremiales para discutir modalidades de elusión fiscal además se busca la creación de una unidad de evaluación de riesgos de operaciones transfronterizas (BID, 2023).

4.4 Propuesta para el caso peruano

Implementar el programa “cumplimiento colaborativo tributario” presentado por la SUNAT en junio del 2023 según las recomendaciones del Manual de Cumplimiento Cooperativo difundido del BID, en lo que corresponde a la identificación de los criterios de acceso o afiliación al

programa, la normatividad modelo, las especificaciones de un marco de control fiscal requerido y los métodos para cuantificar los costos y beneficios del programa de cumplimiento cooperativo.

En la primera etapa de Implementación del programa de “Cumplimiento Colaborativo Tributario se recomienda recoger la posición del empresariado respecto a lo que significaría para ellos medidas que fortalezcan la confianza en la administración tributaria, lo cual demostraría un cambio real de actitud hacia el contribuyente, sobre todo en temas como normatividad compleja y poco clara, ausencia de unidad de criterio en instancias judiciales, herramientas tecnológicas insuficientes, inaplicación de criterios del tribunal fiscal si no han sido aprobados por jurisprudencia de observancia obligatoria, entre otros.

Seguidamente impulsar el desarrollo de un proyecto piloto que abarque a un grupo reducido de grandes contribuyentes con quienes se valide los detalles de una fase inicial, capacitando en el trayecto al personal que se encargaría directamente de la gestión del programa, estableciendo indicadores claros.

Tomar como referencia el programa de cumplimiento cooperativo de los países donde se aplicado exitosamente adaptándola a la realidad peruana además tomar como referencia el programa de cumplimiento cooperativo versión aduanas que se desarrolla a través del programa Operador Económico Autorizado (OEA) de la SUNAT.

El OEA brinda una serie de beneficios a los operadores de comercio exterior que hayan logrado certificarse ante la administración tributaria, previo cumplimiento de estándares mínimos como un adecuado sistema de registros contables y logísticos, demostrada solvencia financiera y un nivel de seguridad adecuado; convirtiéndose en un operador de confianza para la administración aduanera con lo cual se simplifica sus controles y trámites. De allí su importancia de tomarlo como modelo.

A manera de aporte complementario a la implementación del PCC debemos tener en cuenta los siguiente:

1. **Los criterios de identificación para el acceso al cumplimiento cooperativo;** antes de que se admita el PCC, el contribuyente debe contar con un MCF y compromiso del respeto y cumplimiento de las normas correspondientes. El PCC debe ser voluntario tanto el ingreso como el retiro, la administración tributaria debe determinar los criterios de admisión al PCC, siendo públicos, además de señalar que tributos comprende el PCC.
2. **Legislación modelo para facilitar los programas de Cumplimiento Cooperativo.** Se recomienda implementar los PCC por medio de acciones administrativas tomando como base que es iniciativa de la administración tributaria y en su facultad discrecional que cuenta, en lugar de implementación de una normativa legal.

Sin embargo si se debe tener en cuenta la regulación de los siguiente elementos: la competencia de la administración tributaria, decisiones y umbrales de participación entre la administración tributaria y el contribuyente, la reserva tributaria de la información entregada por el contribuyente, el carácter vinculante de las decisiones de la administración tributaria y la posibilidad de impugnación vía tribunal fiscal y el uso de la información entregada por el contribuyente una vez culminada el PCC.

Además, se recomienda 4 elementos claves que debe contener el PCC tales como: los objetivos, compromisos basados en la transparencia, el trato justo, la imparcialidad, la confianza mutua, certidumbre y la menor carga administrativa; la duración del PCC y el reconocimiento en las interpretaciones de la legislación tributaria sin perder la esencia del PCC.

3. **Los MCF deben contar con una garantía vía informe de auditoría presentado por el contribuyente:** las declaraciones y el suministro de información dadas por los contribuyentes en aras del PCC deben estar en una declaración de control fiscal emitida por la alta dirección de la empresa respaldada por una auditoría externa.

4. **Metodología para evaluar costos y beneficios del PCC;** teniendo en cuenta los siguientes aspectos:

... la estabilidad del sistema tributario, la certidumbre fiscal, los costos operativos, el marco de acción a largo plazo, los canales de resolución de conflictos, la necesidad de que la administración tributaria oriente a los grandes contribuyentes y el reconocimiento de la confianza legítima como concepto jurídico (Owens y Leigh-Pemberton, 2021, p. 38).

Considerar como medición la totalidad de impuestos pagados por los que accedieron al PCC menos los que son objeto de controversia.

5. **Obtener la confianza de la sociedad a través de la difusión de los PCC;** a través de las divulgaciones periódicas de su impacto en la administración tributaria, fomentar habilidades de comunicación y relación entre las funciones de la administración tributaria y el conocimiento de controles fiscales y gestión de riesgos en base a la utilización por parte de los contribuyentes de los MCF.

Así como la inversión en investigaciones experimentales que los PCC son eficaces y pueden beneficiar a la sociedad en general con ello se deja abierta la investigación a través de la implementación de PCC a individuos de alto poder adquisitivo, ampliar el cumplimiento cooperativo a las mypes así como PCC multilaterales (Owens, y otros, 2021).

5. MÉTODO

El Presente investigación es básica ya que se enfoca en el desarrollo de un nuevo conocimiento (Fernández, y otros, 2015) mediante el análisis comparado de la legislación internacional comunitaria sobre el compliance tributario y el cumplimiento cooperativo.

La investigación se desarrolló bajo el enfoque cualitativo. Vara (2010) sostiene que la investigación cualitativa tiene como fundamento la profundidad y comprensión de un tema a través de la síntesis y esquematización. Recurriendo a reflexiones discursivas a raíz de las informaciones obtenidas (Campos, 2017).

El nivel de la investigación es exploratorio porque actualmente no se encuentran estudios específicos para comprender el objeto de estudio. El diseño de la investigación es bibliográfico o documental teniendo como característica principal la fidelidad de la información (Vara, 2010). La investigación bibliográfica parte preeminentemente la consulta de fuentes de información ya sea impresa o virtual siendo fundamental ya que en todo tipo de investigación se consultan fuentes bibliográficas (Fernández, y otros, 2016).

El instrumento ha sido la revisión documentaria, utilizando fuentes secundarias tales como fuentes publicadas a nivel nacional e internacional que incluyen obras, documentos legislativos, fallos judiciales, documentos técnicos de organismos nacionales e internacionales, artículos de investigación que abordan el tema de estudio (Martinovich, 2022).

6. RESULTADOS

A continuación, se presentan los resultados del modelo de compliance tributario bajo el modelo de España detallada en la Figura 1 además de los modelos de cumplimiento cooperativo pioneros en el mundo señaladas la Figura 2, en la Figura 3 se muestra los países pioneros del programa de cumplimiento cooperativo en América Latina.

Figura 1
Compliance Tributario- Modelo elegido España



Nota: La figura muestra las actividades desarrolladas por España en la implementación formal de su modelo de compliance fiscal.

Figura 2
Países pioneros programa de cumplimiento cooperativo en Europa

PAISES BAJOS	“Monitoreo horizontal”- grandes contribuyentes, medianos, pequeños empresas y personas naturales con alto patrimonio. (2005). Bajo una Política de administración tributaria- contri busca certeza fiscal anticipada.- CONTRATO TRIBUTARIO-indefinido-contri- AT. Firma de un “Acuerdo Individual de Cumplimiento (AIC)- TOP, GRANDES, MEDIANAS Y OTRAS. Voluntario
AUSTRALIA	Plan de gestión de confianza “Acuerdo de cumplimiento anual”- ACA(2001).- obligatorio, contri proced de control de riesgo fiscal. Contri debe tener prácticas sólidas de gobierno corporativo tributario. La ATO también espera que las empresas establezcan, operen y acrediten la existencia de un marco de gobernanza fiscal y gestión de riesgos, que debe ir más allá del riesgo técnico fiscal y considerar cuestiones más amplias: personas, procesos y tecnologías de la información.
REINO UNIDO	“Calificación de riesgos de cumplimiento”- grandes contribuyentes-2008 Bajo una Política de administración tributaria, bajo riesgo 3 años. (2019) -Marco de Revisión del Riesgo Empresarial Mejorada (REM)
ESPAÑA	“Foro de grandes empresas”- 2009- 27 empresas adheridas “Código de buenas practicas tributarias-2009”- CBPT- 2011-180 empresas adheridas; Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, Foro de Pequeñas y Medianas Empresas (pymes) y Foro de Autónomos. Voluntario
ESTADOS UNIDOS	“Proceso de garantía de cumplimiento”-CAP- 2005-Permanente 2012- Tener activos de US\$10 millones o más, cotiza en bolsa en USA; proporcionar al IRS los estados financieros trimestrales y los estados financieros anuales auditados por la entidad que fue aceptada en el programa, Memorando de Entendimiento del CAP.

Nota: La figura muestra lo principales aportes del programa de cumplimiento cooperativo en base a una selección de 5 países europeos: Países Bajos, Australia, Reino Unido, España y Estados Unidos.

Figura 3

Países pioneros programa de cumplimiento cooperativo América Latina

Description	Brasil	Ecuador	Chile	Perú
F/ PCC	04/2021-CONFIA (único programa formal)	Programa piloto 2022-2025	2021- Acuerdo de Colaboración Tributaria (ACT). Las empresas no participan directamente, sino de manera indirecta a través de la asociación gremial a la que pertenecen	PCC, ha sido renombrado como “Cumplimiento tributario colaborativo” Programa piloto 2023-2025
ETAPA	1. ALIENACIÓN: concluida 2. DISEÑO DEL PROGRAMA: en marcha . 3. PROBAR: pendiente 4. IMPLEMENTAR: pendiente 5. EXPANDIR: pendiente	Etapas de consolidación-fase de Desarrollo.	Etapas inicial de implementación.	Fase de implementación
Condición	Obligatorio	Voluntario	Voluntario	Voluntario

Nota: La figura muestra los principales aportes del programa de cumplimiento cooperativo correspondiente a los países pioneros de iniciación en América Latina: Brasil, Ecuador, Chile y Perú.

CONCLUSIONES

1. Muchos países europeos y Latinoamérica no cuenta con una normativa expresa tal como ocurre en España del compliance tributario, por su parte Perú tampoco cuenta con una normativa expresa de compliance tributario; sin embargo, los contribuyentes cuentan con la norma base que es el Código Tributario donde se señala sus obligaciones tributarias y las sanciones a las mismas por incumplimiento, complementadas con regulaciones vía normas de rango inferior tales como los reglamentos y las resoluciones de superintendencias.

2. Para poder implementar adecuadamente el compliance tributario las empresas deben elaborar un reglamento de acuerdo con sus necesidades, en base a sus actividades, organigrama; definiendo funciones y responsabilidades de los que intervienen en la gestión tributaria, así como las medidas de prevención de riesgos.

3. El programa de cumplimiento cooperativo tributario es un medio importante por el cual las administraciones tributarias vienen logrando un acercamiento con el contribuyente a fin de mejorar sus relaciones y el cumplimiento tributario voluntario.

Este programa ha contribuido a dar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, a tener criterios más claros y precisos en la aplicación de las normas tributarias y sobre todo ha permitido que el contribuyente se sienta parte de este nuevo enfoque participando activamente en los foros, debates y dando alternativas que coadyuven a un mejor funcionamiento del sistema tributario.

Al establecer una relación de cooperación entre el fisco y el contribuyente reduce la incertidumbre y la necesidad de provisionar para hacer frente a posibles deudas tributarias, además de reducir el riesgo de pagos en exceso de impuestos.

4. De resultados analizados podemos señalar que inicialmente se han tenido iniciativas de relaciones de cumplimiento entre administraciones tributarias y contribuyente tal es así que el CIAT tuvo su primer estudio en el año 2015, luego conforme avanzaban estas relaciones se atribuyó una ventaja a los grandes contribuyentes pudiendo verse afectada el principio de igualdad ante la Ley; tal es así que se trabajó en adelante el modelo de cooperativismo fiscal bajo una relación de cumplimiento tributario colaborativo administración tributaria – contribuyente horizontal, en aras de promover la confianza y transparencia.

Apareciendo herramientas para aplicar esta nueva metodología en base al uso de las teorías de control interno bajo el marco de control interno COSO al marco de control fiscal haciendo más rico la aplicación de estos nuevos enfoques de cumplimiento tributario.

5. Según estudios del BID (2022) se han reportado programas de cumplimiento cooperativo formalmente aplicadas en los países de Reino Unido, Dinamarca, Irlanda, Finlandia, Bélgica, Italia, Austria, Ghana, Rusia, países Bajos, España, Chile, Brasil, Ecuador y Perú.

Es curioso mencionar que el segundo país pionero en este modelo de cumplimiento cooperativo a parte de los países bajos es Australia sin embargo no lo tiene formalmente aplicado o no cuentan con un modelo de programa de cumplimiento cooperativo le siguen Sudáfrica, Canadá, Nueva Zelanda, Noruega.

6. El programa de cumplimiento cooperativo es una novedad para América Latina, mientras que en los países del mundo europeo se ha venido aplicando desde los años noventa lo que denota que debemos estar cada vez a la vanguardia y copiar buenas prácticas mundiales tales como la que hemos dado a conocer en la presente investigación.

7. El programa de cumplimiento cooperativo constituye un reto para las administraciones tributarias de América Latina y en especial de Perú que ha tenido el apoyo del BID y de la Universidad de Viena, para comenzar el Piloto de cumplimiento cooperativo, teniendo como objetivo de aplicación a los grandes contribuyentes como lo vienen aplicando los países del mundo.

Lo interesante es la aplicabilidad de controles internos hacia controles internos fiscales partir de un enfoque de control interno para gestionar riesgos empresariales a gestionar riesgos fiscales a través del marco de control fiscal (MCF), sin duda estos desafíos colocan al contador desde todas sus aristas al enfoque tributario basado en el control de riesgos tributarios.

8. Se identificó que el cumplimiento colaborativo en el Perú será un programa que ayudará a prevenir el conflicto tributario a través de la confianza y la transparencia entre el contribuyente y la administración tributaria, sobre todo en conflictos con los grandes contribuyentes, quienes son los que aportan la mayor cantidad de tributos al Estado.

REFERENCIAS

- BID. (2022, marzo 2). *Programas de cumplimiento tributario cooperativo: Una gran oportunidad para América Latina y el Caribe*. Recuperado el 8 de septiembre de 2023, de <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/es/programas-de-cumplimiento-tributario-cooperativo-una-gran-oportunidad-para-america-latina-y-el-caribe/>
- BID. (2023, mayo 2). *Fomentando el cumplimiento tributario cooperativo en América Latina: Conoce nuestro nuevo manual*. Recuperado el 8 de septiembre de 2023, de <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/es/manual-de-cumplimiento-tributario-cooperativo/>
- Campos, M. (2017). *Métodos de investigación académica: Fundamentos de investigación bibliográfica*. Universidad de Costa Rica. Recuperado el 22 de agosto de 2024.
- Carrasco, R., & Erazo, J. (2021). *Compliance tributario como herramienta de gestión para la identificación, prevención y detección de contingencias fiscales*. Ecuador, 366–392. Recuperado el 3 de junio de 2024.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). (2022, mayo 9). *El cumplimiento cooperativo y el programa CONFIA*. Recuperado el 8 de marzo de 2024, de <https://www.ciat.org/el-cumplimiento-cooperativo-y-el-programa-confia/>
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). (2022, marzo 7). *Programas de cumplimiento tributario cooperativo: Una gran oportunidad para América Latina y el Caribe*. Recuperado el 14 de septiembre de 2023, de <https://www.ciat.org/ciatblog-programas-de-cumplimiento-tributario-cooperativo-una-gran-oportunidad-para-america-latina-y-el-caribe/>
- Fernández, J. (2023, noviembre 16). *Compliance tributario: ¿Qué es y por qué te interesa implantarlo en tu empresa?*. España. Recuperado el 8 de marzo de 2024, de <https://www.fiscal-impuestos.com/compliance-tributario-que-es-por-que-interesa-implantarlo-empresa>
- Fernández, M., & Del Valle, J. (2016). *Cómo iniciarse en la investigación académica: Una guía práctica*. Fondo Editorial PUCP. Recuperado el 22 de agosto de 2024.
- Fernández, M., Urteaga, P., & Verona, A. (2015). *Guía de investigación en derecho*. Pontificia Universidad Católica del Perú. Recuperado el 22 de agosto de 2024.
- Fernández, Ó. (2019). *Los beneficios del compliance y la necesidad de su conocimiento por el empresario*. Tirant lo Blanch. Recuperado el 7 de abril de 2024, de <https://palestra.tirantonline.com/latam/bibliotecaVirtual/ebookInfo?id=9788413134574>
- González, F., & Gónzales, M. d. (2021). *Cumplimiento tributario y sostenibilidad*. En I. Merino (Ed.), *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance fiscal* (pp. 347–362). Wolters Kluwer. Recuperado el 18 de abril de 2024, de <https://elibro.net/es/ereader/sunat/176187>
- Gónzales, F., & Rodríguez, C. (2021). *El mapa de riesgos en el compliance tributario*. En I. Merino (Ed.), *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario* (pp. 99–113). Wolters Kluwer. Recuperado el 15 de abril de 2024, de <https://elibro.net/es/ereader/sunat/176187>
- Gutiérrez, M., Girola, J., Medina, A., & Romero, S. (2021). *El diseño de un programa de tax compliance (adaptado a cada empresa)*. En I. Merino (Ed.), *El control de los riesgos fiscales en la empresa a través del compliance tributario* (pp. 133–152). Wolters Kluwer. Recuperado el 15 de abril de 2024, de <https://elibro.net/es/ereader/sunat/176187>
- Lacunza, J., & Zarraonandia, I. (2021). *La cultura del compliance general a la empresa. La llegada del Tax Compliance*. Wolters Kluwer. Recuperado el 7 de abril de 2024, de <https://elibro.net/es/ereader/sunat/176187>
- Martinovich, V. (2022). *Búsqueda bibliográfica: Cómo repensar las formas de buscar, recopilar y analizar la producción científica escrita*. Remedios de Escalada. Recuperado el 22 de agosto de 2024.
- Melgar, P. (2023). *El cumplimiento (compliance) tributario, la planeación agresiva y la evasión*. En M. López (Ed.), *Compliance* (pp. 113–127). Tirant lo Blanch. Recuperado el 18 de abril de 2024, de <https://palestra.tirantonline.com/latam/bibliotecaVirtual/ebookInfo?id=9788411477468>
- OCDE. (2013). *La relación cooperativa un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*. Recuperado el 10 de septiembre de 2023, de https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/la-relacion-cooperativa-un-marco-de-referencia_9789264207547-es#page5
- Owens, J., & Leigh-Pemberton, J. (2021). *Cumplimiento cooperativo: Un enfoque para la fiscalidad sostenible y con múltiples partes interesadas*. Wolters Kluwer. Recuperado el 6 de mayo de 2024,

de <https://publications.iadb.org/es/publications/spanish/viewer/Cumplimiento-cooperativo-un-enfoque-para-la-fiscalidad-sostenible-y-con-multiples-partes%E2%80%80interesadas.pdf>

Quiñones, D., Mosquera, I., & Huiskers-Stoop, E. (2022, noviembre). *Iniciativas de cumplimiento cooperativo como mecanismo preventivo*. Recuperado el 14 de mayo de 2024.

Receita Federal. (2022, 11 de noviembre). *Confia conquista o primeiro lugar na 21ª edição do Prêmio Criatividade e Inovação da Receita Federal do Brasil*. Brasil. Recuperado el 8 de septiembre de 2023, de <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/confia-conquista-o-primeiro-lugar-na-21a-edicao-do-premio-criatividade-e-inovacao-da-receita-federal-do-brasil-1/view>

Servicio de Rentas Internas [SRI]. (2022). *Programa cooperativo de cumplimiento fiscal*. Ecuador. Recuperado el 8 de septiembre de 2023, de <https://www.sri.gob.ec/>

[ec/programa-cooperativo-de-cumplimiento-fiscal/#%C2%BFqu%C3%A9-es](https://www.sunat.gob.pe/ec/programa-cooperativo-de-cumplimiento-fiscal/#%C2%BFqu%C3%A9-es)

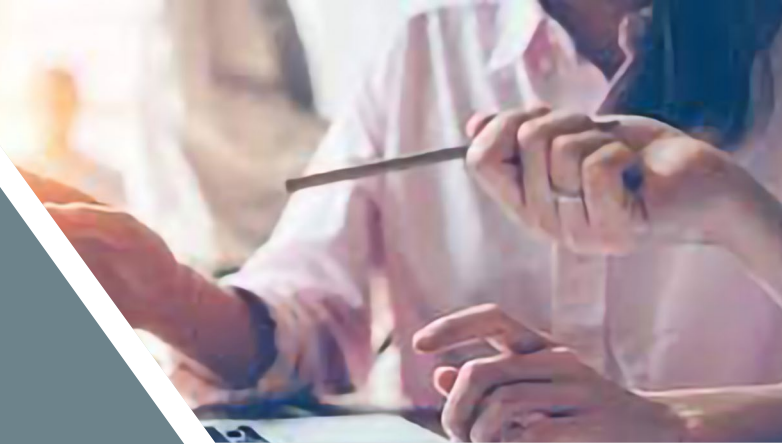
Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria [SUNAT]. (2023, 22-23 de junio). *Cumplimiento tributario colaborativo*. Lima. Recuperado el 6 de mayo de 2024.

Universidad Internacional de La Rioja [UNIR]. (2023, 2 de febrero). *¿Qué es el compliance en una empresa y qué tipos hay?* España. Recuperado el 8 de marzo de 2024, de <https://www.unir.net/derecho/revista/que-es-compliance-empresa/#::~:~:text=El%20t%C3%A9rmino%20compliance%2C%20que%20se,estricto%20cumplimiento%20de%20la%20legalidad>

Vara, A. (2010). *7 pasos para hacer una tesis exitosa. Desde la idea inicial hasta la sustentación*. Lima. Recuperado el 22 de agosto de 2024.

Vilela, F. (2020). *El cumplimiento cooperativo en Brasil: Un análisis comparado*. Madrid, España, Brasil. Recuperado el 4 de junio de 2024.

Analizando el impacto del COVID-19 en la presión tributaria: Un ejercicio para los países de LATAM que forman parte de la OCDE y los que se encuentran en adhesión



Manuel Palmi
Sergio Pérez

SINOPSIS

El presente documento analiza los cambios en la presión tributaria de los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) que forman parte de América Latina (LATAM) y de aquellos que se encuentran en proceso de adhesión al citado organismo, el estudio compara las proyecciones anteriores al COVID-19 con los efectos reales de la pandemia. Utilizando un modelo de regresión lineal basado en las expectativas de

crecimiento del WEO del Fondo Monetario Internacional (FMI), se incorporan y evalúan las medidas transitorias y permanentes que alteraron la trayectoria esperada de los ingresos tributarios. Los resultados evidencian cómo la pandemia modificó la presión tributaria y de qué manera, a través de diversas políticas, algunos países lograron mitigar sus efectos.

PALABRAS CLAVE: OCDE, Presión tributaria, COVID-19, Regresión, WEO.

CONTENIDO

Introducción

1. Revisión de la literatura
2. Metodología

3. Discusión de los resultados
- Conclusiones y agenda pendiente
Anexo

AUTORES

Manuel Palmi. MA in Economist por Georgetown University. Magíster en Finanzas y Economista por la Universidad Nacional del Callao. Especialista en Inteligencia Económica del Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. Docente de Pregrado y Posgrado de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas.

Sergio Pérez. Mag. (c). en Economía con Mención en Gestión y Políticas Públicas por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Licenciado en Economía. Estudios de especialización en política fiscal y tributaria. Especialista en Inteligencia Económica del Ministerio de Economía y Finanzas del Perú.

INTRODUCCIÓN

La pandemia afectó de manera significativa las economías emergentes de LATAM, particularmente a aquellas que forman parte de la OCDE (Chile, Colombia, Costa Rica y México), y a las que se encuentran en adhesión (Argentina, Brasil, y Perú). La ralentización económica, inicialmente visto como una consecuencia temporal de las medidas de distanciamiento social, restricciones de ciertas actividades de servicios, restricciones a la movilidad, entre otras, se vieron constantemente prolongadas en muchos casos debido a las nuevas olas de contagio y la falta de capacidad instalada para la prestación de servicios de salud tanto a nivel público como privado para afrontar dichos escenarios, profundizando de esta manera la crisis sanitaria. Esta afectación a nivel general en familias y empresas llevaron a muchos agentes económicos en diversos sectores a enfrentar dificultades financieras por la falta de capacidad de pago, la poca generación de ingresos, problemas de productividad, incidencias negativas en la mano de obra directa, entre otros.; así, de acuerdo con la OCDE¹ se observaba el impacto de la crisis en la actividad económica y la situación social particularmente grave con una reducción del crecimiento económico en el 2020 que resultó en grandes retrocesos en términos del PIB per cápita. Varias organizaciones internacionales estimaron un crecimiento negativo anual del Producto Bruto Interno (PBI) en América Latina y el

Caribe para el 2020, representando una caída de entre 7% y 9% (FMI, 2020)² (CEPAL, 2020)³.

En este contexto, la presión tributaria⁴ emerge como un indicador crucial para evaluar cómo los países de Latinoamérica, particularmente a aquellos que forman parte de la OCDE (Chile, Colombia, Costa Rica y México), y a los que se encuentran en adhesión (Argentina, Brasil, y Perú), han enfrentado los desafíos fiscales⁵ derivados de la pandemia. Este análisis busca aportar evidencia sobre las variaciones en las trayectorias de presión tributaria durante y después de este evento disruptivo.

Dado que los Ingresos Tributarios del Gobierno Central (ITGC) están estrechamente anclados al desempeño económico, capturado por el Producto Bruto Interno (PBI), resulta fundamental explorar cómo estas relaciones se han visto alteradas por la pandemia. Este enfoque exploratorio no solo destaca las brechas fiscales generadas, sino que también ofrece una visión preliminar para el diseño de políticas públicas a partir de lo observado en los últimos años.

En línea con lo anterior, se plantea como hipótesis que la pandemia de COVID-19 generó cambios significativos en las trayectorias de presión tributaria en los países de LATAM miembros de la OCDE o en proceso de adhesión. Esto habría provocado brechas fiscales entre las proyecciones realizadas antes de la pandemia y las ajustadas posteriormente, afectando la sostenibilidad

- 1 Véase el documento: COVID-19 en América Latina y el Caribe: consecuencias socioeconómicas y prioridades de política.
- 2 FMI (2020), Regional Economic Outlook for Western Hemisphere (October).
- 3 CEPAL (2020), Balance Preliminar de las Economías de América Latina y el Caribe.
- 4 Se define como la proporción de los ingresos tributarios del gobierno central en relación al Producto Bruto Interno (PBI). Este indicador permite evaluar la capacidad recaudatoria del gobierno central y su efectividad en la implementación de políticas tributarias. Para este análisis, se considera exclusivamente la carga fiscal derivada de los impuestos, sin incluir las contribuciones sociales.
- 5 El gasto público aumentó de manera considerable en respuesta a la necesidad de fortalecer los sistemas de salud, adquirir equipos de protección, financiar subsidios al desempleo y apoyar a sectores afectados. Este incremento en el gasto generó déficits presupuestarios para la mayoría de los países, impulsando a algunos gobiernos, a aprobar medidas que temporalmente suspendieron los límites fiscales establecidos.

fiscal y el desempeño de las políticas tributarias en la región⁶.

El presente documento se estructura en cinco secciones principales. En primer lugar, se presenta la revisión de la literatura, que contextualiza el impacto de crisis económicas en la presión tributaria. En segundo lugar, la metodología detalla el enfoque utilizado para estimar las brechas fiscales a partir de las proyecciones del WEO⁷ del FMI⁸. Posteriormente, se discuten los resultados obtenidos y sus implicancias. Finalmente, se presentan las conclusiones, acompañadas de una agenda pendiente para futuros estudios.

1. REVISIÓN DE LA LITERATURA

La presión tributaria es un indicador cuantitativo que relaciona los ingresos tributarios de una economía y el Producto Bruto Interno (PBI), en la literatura económica también se le suele denominar presión fiscal, este indicador se calcula dividiendo los ingresos recaudados entre el PBI⁹. Dicho indicador es relevante al momento de analizar el comportamiento de los ingresos tributarios y el posible alcance recaudatoria que se pudiera tener, además de comparar el esfuerzo fiscal de un país respecto de otros.

Por un lado, el Observatorio Fiscal de Latinoamérica y el Caribe (OFILAC) define a los ingresos fiscales como aquellos que recauda el Estado para financiar las

actividades del sector público, tales como impuestos, derechos, productos y aprovechamientos. De éstos, los impuestos constituyen la mayor parte de los recursos fiscales de que dispone el Estado para financiar sus erogaciones. Los impuestos pueden gravar directamente los ingresos, la riqueza o la propiedad (imposición directa) o gravar el consumo (imposición indirecta). Si bien los impuestos tienen la finalidad de financiar los servicios proveídos por el sector público y servir como instrumento de política fiscal, también pueden tener fines extra-fiscales como corregir fallos de mercado. Mientras que el Producto Bruto Interno (PBI) es el valor monetario de todos los bienes y servicios finales producidos por un país en un período determinado, usualmente, un trimestre o un año; y cuenta todo el producto generado dentro del país, se contabiliza sólo el valor de los bienes y servicios finales o el valor agregado, porque incluir los bienes y servicios finales y los intermedios conllevaría a contabilizar dos veces un mismo producto.

Para el presente estudio se utiliza las cifras del Informe de Perspectivas de la Economía Mundial del Fondo Monetario Internacional (WEO por sus siglas en inglés), y es una encuesta de perspectivas y políticas realizada por el personal técnico del FMI, que generalmente se publica dos veces al año, con actualizaciones intermedias. Presenta análisis y proyecciones de la economía mundial a corto y mediano plazo, que son elementos integrales de la supervisión que realiza el FMI de la evolución y

6 En contextos de crisis económicas, es común observar presiones sobre la recaudación fiscal debido a la contracción económica. En el caso de la pandemia de COVID-19, este efecto podría haber acentuado la dependencia de los ingresos tributarios para sostener el gasto público y apoyar la recuperación económica, especialmente en países de la región con altos niveles de deuda pública preexistente (ver Anexo N° 01 y N° 02).

7 El WEO (World Economic Outlook o Perspectivas de la Economía Mundial, en español) es un informe elaborado y publicado por el FMI. Se presenta dos veces al año, en abril y octubre. Este informe ofrece un panorama detallado de la economía mundial a corto y mediano plazo, acompañado de una base de datos que incluye proyecciones de indicadores macroeconómicos clave como el PBI, inflación, deuda pública, balanza de cuenta corriente, entre otros.

8 Fondo Monetario Internacional.

9 Dependiendo de que tipo o nivel de ingresos se esté evaluando se considerará el tipo o nivel de presión tributaria, ya que en algunos países existen niveles de gobierno con diferentes niveles de ingresos, por ejemplo.

las políticas económicas de sus países miembros y del sistema económico mundial. Consideran cuestiones que afectan a las economías avanzadas, emergentes y en desarrollo, y abordan temas de interés actual apremiante (FMI 2024).

Ahora bien, se debe de tener en cuenta que la disciplina fiscal requiere de cuentas fiscales sólidas que fomenten la estabilidad macroeconómica y el crecimiento económico sostenible, permitiendo a los gobiernos hacer frente a choques inesperados que afectan la economía en el mediano plazo y a presiones anticipadas en el largo plazo (como por envejecimiento de la población), así como evitar una acumulación excesiva de deuda pública (Hageman, 2011).

Cuentas fiscales con una posición prudente y sostenible promueven el crecimiento económico, ya que dadas las menores necesidades de financiamiento del gasto público¹⁰, las tasas de inflación en países con déficits fiscales bajos suelen ser menores, déficits bajos que además, por un lado, aumentan la disponibilidad de ahorros para mayores niveles de inversión, y que, por otro lado, reducen la probabilidad de crisis económicas producto de preocupaciones asociadas con la capacidad de pago de la deuda pública, promoviendo el crecimiento económico (FMI, 2002).

Por ejemplo, en el Perú se han tenido resaltantes cifras macroeconómicas en comparación a otros países de la región; así, el buen desempeño económico del Perú en las casi tres últimas décadas puede explicarse por la firme estabilización macroeconómica, por lo que una etapa más avanzada de desarrollo requiere, necesariamente, preservar la estabilidad macroeconómica y profundizar las reformas estructurales a fin de alcanzar y sostener niveles elevados de crecimiento en el futuro (Werner y Santos, 2015). Los sólidos fundamentos macroeconómicos y el

compromiso del Perú con la responsabilidad fiscal han permitido al país registrar el menor nivel de riesgo en la región y acceder a financiamiento a costos competitivos y razonables.

Por el lado de generación de los ingresos mediante la captación de impuestos se tiene que los mismos deben ser estructuralmente estables y crecientes en el tiempo (por lo general relacionado con el crecimiento de la actividad económica) con el fin de poder afrontar el gasto público, en esa línea, muchos países apuntan a su incremento, sin embargo, por diversos factores, incluidos los políticos se observa la dación de una serie de beneficios tributarios, que muchas veces carecen de un sustento técnico para su implementación y una medición y evaluación en el tiempo a efectos de poder medir el impacto que tuvieron los mismos.

Se define a los gastos tributarios como una transferencia de recursos públicos llevada a cabo mediante la reducción de las obligaciones tributarias con respecto a un impuesto de referencia (benchmark), más que por la vía del gasto directo. Una de las principales dificultades a la hora de definir e identificar los gastos tributarios dentro de una legislación particular radica, justamente, en convenir una norma o impuesto de referencia contra el cual se puedan contrastar las disposiciones de la legislación tributaria (OCDE, 2004). Mientras que el CIAT define los gastos tributarios como recursos a los que el Estado renuncia debido a la existencia de incentivos o beneficios que reducen la carga tributaria directa o indirecta de determinados contribuyentes, en relación con un sistema tributario de referencia, para lograr ciertos objetivos económicos y sociales (CIAT, 2011).

Dicho esto, y materia de análisis del presente documento, se debe de tener en cuenta las posiciones de reformas transitorias dadas durante el COVID-19 como una medida de contención de la pandemia, así

10 A través de la creación de dinero.

Cuadro 1

América Latina y el Caribe: medidas tributarias anunciadas para abordar la crisis de la enfermedad por coronavirus (COVID-19)

Instrumento	Atención de la crisis sanitaria	Provisión de liquidez a hogares y empresas							
		Postergación y facilidades de pago				Devolucio- nes acelera- das	Tratamiento preferencial		
		Hogares	Empresas				Hogares	Empresas	
			Total	Sector específico	Pymes			Total	Pymes
Impuesto sobre la renta	Bolivia (Estado Plurinacional de) Guyana	Argentina	Argentina	Colombia	Chile Pan-	Belice Chile	Venezuela (República Bolivariana de)	Bolivia	Bolivia
		Brasil	Brasil	El Salvador	amá Perú	Perú Trinidad		(Estado	(Estado
		El Salvador	Bolivia (Estado	Honduras	Paraguay	y Tabago		Plurinacio-	Plurina-
		Guatemala	Plurinacional de)	República				nal de) Chile	cional de)
		Guyana	Chile Colombia	Domini-				Honduras	Honduras
		Panamá	Costa Rica El	cana				Saint Kitts y	Panamá
		Paraguay Perú	Salvador					Nevis Santa	
		República	Granada					Lucía	
		Dominicana	Guatemala Guy-						
		San Vicente y	ana Honduras						
		las Granadi-	Panamá						
		nas	Paraguay Perú						
		Santa Lucia	República Do-						
			minicana						
			Santa Lucía						
Contribucio- nes sociales o paraestatales			Argentina Brasil Barbados Colombia Uruguay	Argentina Colombia	Argentina Uruguay			Argentina Brasil	
Impuesto sobre bienes y servicios	Argentina Bolivia (Estado Plurinacional de) Brasil Colombia El Salvador Guatemala Guyana Honduras Jamaica Panamá Paraguay Perú Saint Kitts y Nevis San Vicente y las Granadinas Venezuela (Repúbli- ca Bolivariana de)		Brasil Chile Colombia Costa Rica Ecuador Honduras Paraguay República Dominicana Uruguay	Colombia	Chile	Belice Perú Trinidad y Tabago	Dominica Guyana San Vicente y las Grana- dinas	Colombia Costa Rica Dominica	Bolivia (Estado Plurina- cional de) Colombia
Otros impues- tos		Chile	Brasil Chile Colombia Granada Guatemala Guyana	Ecuador San Vicente y las Grana- dinas	Brasil Colombia		Brasil Chile	Brasil Chile Colombia	

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) sobre la base de datos oficiales.

Nota: Se difiere el pago de impuestos de forma general.

que (EUROSOCIAL, 2022) señala que estas medidas han de estar orientadas principalmente a distribuir el coste social de la crisis y a financiar las medidas que permitan activar la recuperación económica. Estas medidas demandan un esfuerzo especial a los patrimonios y a las rentas más elevadas no solo por motivos de equidad, sino que, en el caso del patrimonio, al tratarse de ingresos acumulados en periodos anteriores, el efecto sobre el consumo sería menor, consiguiéndose además un cierto efecto sobre la reducción de la desigualdad. Deben tener un carácter transitorio y, para favorecer su aceptación social, debería formularse explícitamente el vínculo de estos recargos con los gastos extraordinarios derivados de la pandemia: aumento del gasto sanitario, programas de cobertura social, ayudas públicas a empresas, programas generales y sectoriales dirigidos a la reactivación de la economía, y otras partidas afectadas por las normas de distanciamiento social. Para evitar efectos indeseables sobre la recuperación económica su introducción debe ser gradual, según vayan apareciendo los indicadores adelantados del comportamiento macroeconómico (consumo, PIB, empleo, inflación, y los sectoriales relevantes).

Es así que muchos países brindaron una serie de incentivos y beneficios tributarios a fin salvaguarda la estabilidad económica futura, apoyar a la liquidez empresarial y coadyuvar a las familias más necesitadas, de esta forma se observaron los siguientes beneficios por países:

Por lo general, la estrategia más adecuada para pronosticar los ingresos públicos dependerá del país y, en la práctica, de la disponibilidad de datos. Parece claro que el método de pronóstico más común —el uso de la capacidad de reacción tributaria agregada— probablemente dé lugar a un sesgo en los resultados.

Este sesgo llevará a menudo, aunque no siempre, a una sobrestimación de los ingresos, por lo que las estrategias para medir los ingresos podrían diversificarse y no solo tomar una, sino también combinarlas (FMI, 2021).

2. METODOLOGÍA

2.1. Justificación del enfoque y modelamiento

2.1.1. Relación entre el ITGC y el PBI

Este estudio analiza la relación entre el ITGC y el PBI en países de Latinoamérica que son miembros de la OCDE o están en proceso de adhesión. Así, la presión tributaria, definida como la proporción del ITGC sobre el PBI, se presenta como un indicador clave para evaluar tanto la sostenibilidad fiscal como la efectividad de las políticas tributarias a mediano y largo plazo, en un contexto que incluye los períodos previos y posteriores a la pandemia del COVID-19.

En esa línea, el PBI puede calcularse de tres maneras: enfoque del gasto, del valor agregado y del ingreso¹¹. El presente documento, abordará este último enfoque, bajo el cual, el PBI se descompone por los factores de producción en la economía teniendo como resultado la siguiente ecuación estándar:

$$PBI = R + CKF + Ipm + EE \quad (1)$$

Donde:

R: Remuneraciones a los asalariados (salarios y beneficios).

CKF: Consumo de capital fijo.

Ipm: Impuestos netos sobre la producción e importaciones.

EE: Excedente de explotación.

11 INEI (s.f.), “Metodología de Cálculo del Producto Bruto Interno Anual”.

Ver más en: <https://www.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/metodologias/pbi02.pdf>

En esta relación, el ITGC está vinculado a los componentes del PBI que constituyen bases fiscales gravables, contribuyendo a la recaudación tributaria según las tasas impositivas efectivas (τ):

- a. Remuneraciones (R):
 - Gravadas mediante impuestos sobre la renta personal y contribuciones sociales.
 - Aportación al ITGC: $\tau_R \cdot R$.
- b. Consumo de Capital Fijo (CKF):
 - Por lo general, este componente no está sujeto a impuestos en la mayoría de los países. Por lo tanto, su contribución al ingreso tributario es marginal o nula y puede excluirse del análisis.
- c. Impuesto a la Producción e Importaciones (lpm):
 - Incluyen impuestos al consumo interno (IVA¹²/IGV¹³) y aranceles sobre importaciones.
 - Aportación al ITGC: $\tau_{lpm} \cdot lpm$.
- d. Excedente de explotación (EE):
 - Gravado mediante impuestos corporativos y sobre rendimientos del capital.
 - Aportación al ITGC: $\tau_{EE} \cdot EE$.

De esta manera, la relación general entre el ITGC y el PBI se expresaría como:

$$ITGC = \tau_R \cdot R + \tau_{lpm} \cdot lpm + \tau_{EE} \cdot EE \quad (2)$$

2.1.2. Modelamiento Tributario Simplificado

Para simplificar el análisis y capturar de manera compacta el efecto combinado de las bases tributarias,

se condensan en una tasa impositiva efectiva promedio quedando de la siguiente forma:

$$ITGC = \tau_{promedio} \cdot PBI \quad (3)$$

Luego, se explora la relación contemporánea entre el ITGC y el PBI mediante un modelo econométrico estático¹⁴ estimado por mínimos cuadrados ordinarios (MCO):

$$ITGC = \beta_0 + \beta_1 \cdot PBI + \mu \quad (4)$$

Donde:

β_0 : Representa ingresos no relacionados directamente con el PBI (por ejemplo, ingresos no recurrentes o transferencias externas).

β_1 : Captura la relación entre el ITGC y el PBI, interpretada como la tasa impositiva efectiva promedio estimada.

μ : Término de error que representa aquellos factores no explicados por el modelo.

Una vez obtenido los parámetros estimados y $\hat{\beta}_0, \hat{\beta}_1$ se proyecta el ITGC a partir de los valores del PBI proyectados por el FMI para cada país:

$$ITGC_{proyectado} = \hat{\beta}_0 + \hat{\beta}_1 \cdot PBI_{proyectado} \quad (5)$$

Esto permite obtener una estimación de los ingresos tributarios futuros con expectativas de pre y post pandemia.

Finalmente, para la presión tributaria (PT) esta se calcula como:

$$PT = \frac{ITGC_{proyectado}}{PBI_{proyectado}} \quad (6)$$

12 Impuesto al Valor Agregado.

13 Impuesto General a las Ventas.

14 Dado el enfoque exploratorio y las limitaciones en la cantidad de datos disponibles, el análisis se restringe a una relación contemporánea, asumiendo que el PBI impacta de forma directa en el ITGC del mismo período (se omite el análisis de estacionariedad, cointegración, entre otros).

Este ejercicio permite evaluar la trayectoria de la sostenibilidad fiscal y el desempeño de las políticas tributarias en un contexto que incluye períodos previos y posteriores a la pandemia de COVID-19. Asimismo, se complementa con las proyecciones del Fondo Monetario Internacional (FMI) sobre el PBI, a través del World Economic Outlook (WEO), proporcionando así un horizonte analítico tanto histórico como proyectivo.

2.2. Objetivos y ejecución del análisis¹⁵:

El objetivo principal es analizar cómo la pandemia de COVID-19 alteró las trayectorias proyectadas de presión tributaria en países de Latinoamérica seleccionados, combinando datos históricos y proyecciones del FMI haciendo uso del WEO.

El análisis se desarrolla en tres etapas:

2.2.1. Estimación de la presión tributaria

Se recopila toda la información histórica disponible del ITGC y PBI de las Administradoras Tributarias, Bancos Centrales, y Ministerios de Economía y Hacienda de los países de Latinoamérica que son miembros de la OCDE o están en proceso de adhesión, para luego calcular su PT.

Después, se calcula la PT para los tramos:

- WEO octubre 2019: Proyecciones hasta el 2024 a partir de expectativas prepandemia.
- WEO octubre 2024: Cálculos a partir de datos observados luego de la pandemia y proyecciones ajustadas con la última información disponible del FMI.

2.2.2. Identificación de brechas tributarias

Se calculan los gaps entre las proyecciones de presión tributaria pre y post pandemia:

$$Gap_{2024-2020} = PT_{WEO2024} + PT_{WEO2019} \quad (7)$$

2.2.3. Cambios en la trayectoria

Las tendencias de presión tributaria se presentan en gráficos que ilustran la evolución histórica y las proyecciones futuras, complementadas con tablas que resumen las brechas entre los escenarios pre y post pandemia. Este enfoque facilita la identificación de variaciones significativas, dejando abierta la interpretación para un análisis más detallado según las necesidades específicas de cada caso.

3. DISCUSIÓN DE LOS RESULTADOS

El análisis de la presión tributaria en los países de estudio muestra cómo la pandemia de COVID-19 alteró la trayectoria de los ingresos tributarios, afectando las expectativas previas a la crisis. Las comparaciones entre los valores observados en 2019 y las proyecciones realizadas a partir del WEO del FMI (2019-2024) revelan ajustes significativos en la recaudación, lo que refleja la magnitud del impacto económico generado por la pandemia.

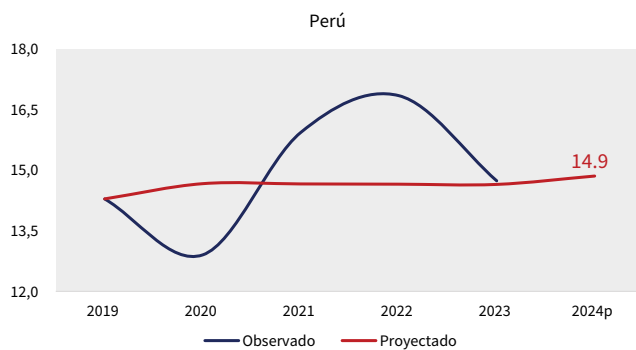
3.1. Brechas en la presión tributaria

Los resultados muestran un descenso generalizado en la presión tributaria en 2020 en comparación con las proyecciones realizadas antes del COVID-19,

15 Las limitaciones del análisis se derivan principalmente de la disponibilidad de los datos, ya que el rango de observaciones es muy variable, y va de 14 a 44 años por país. Esto justifica el uso de un enfoque exploratorio basado en regresiones simples. Además, el impacto temporal del COVID-19 refleja alteraciones inmediatas que podrían no capturar dinámicas de largo plazo. En el futuro, adicionar mayores series de tiempo e incorporar variables adicionales como políticas tributarias específicas podría enriquecer el análisis.

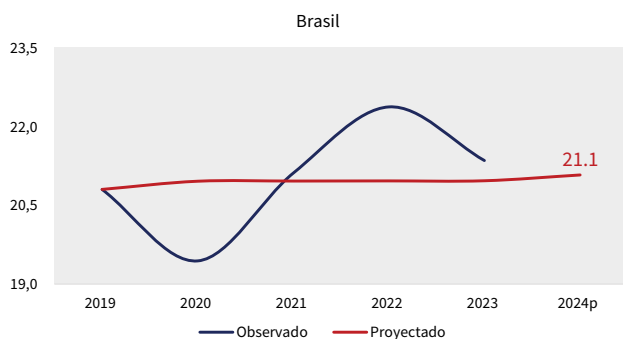
especialmente en países como Perú, Brasil y Chile. El shock económico de la pandemia, junto con las medidas tributarias adoptadas, contribuyó a una disminución en los ingresos tributarios y a un ajuste en la recaudación en estos países.

- Perú experimentó una caída significativa en la PT observada en 2020 (12,9%) frente a la proyección de 14,7%, aunque logró una leve recuperación en 2021, alcanzando un 16,0%. Las proyecciones para 2024 sitúan la PT en 14,9%, lo que muestra que el país está en camino de restaurar su nivel de recaudación fiscal.



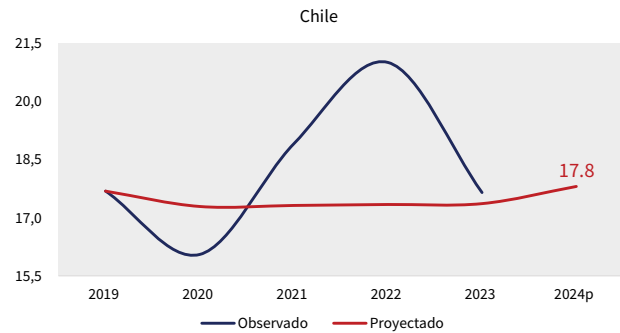
Fuente: Administradora Tributaria, Ministerio de Economía y FMI. Elaboración de los autores

- Brasil también registró una brecha representativa, con una caída en la PT observada en 2020 (19,4%) frente a la proyección prepandemia (21,0%). La recuperación de la presión tributaria se proyecta para 2024 en 21,1%, logrando superar los niveles de recaudación previos a la crisis.



Fuente: Administradora Tributaria, Ministerio de Economía y FMI. Elaboración de los autores

- Para el caso chileno, la PT de 2020 fue de 16,1%, y de acuerdo a los cálculos realizados, se esperaba un ratio de 17,3%. Así, a partir de los datos del FMI, para el 2024 se proyecta que la recaudación debería estar representando el 17,8% del PBI.



Fuente: Administradora Tributaria, Ministerio de Economía y FMI. Elaboración de los autores

3.2. Tendencias regionales y avances en la presión tributaria respecto al 2019

La comparación entre los niveles de presión tributaria observados en 2019 y 2023 revela diferencias significativas entre los países en proceso de adhesión y los miembros de la OCDE. Países como Colombia (con un aumento de 2,9 pp.) y México (1,5 pp.) lograron avances notables en la recuperación fiscal, mientras que Chile mostró una disminución leve (-0,1 pp.).

En los países en proceso de adhesión, el aumento de la presión tributaria fue más moderado, como se observa en Perú y Brasil (0,4 y 0,6 pp., respectivamente). Estos cambios reflejan la limitada capacidad de implementar reformas estructurales que amplíen la base tributaria y reduzcan la evasión fiscal.

En términos proyectados, la presión tributaria para 2024 podría mostrar avances adicionales, con aumentos esperados en países como México (1 pp.) y Argentina (0,6 pp.); no obstante, las cifras sugieren que algunos países todavía estarían rezagados respecto a los niveles de presión tributaria necesarios para alcanzar una sostenibilidad fiscal robusta.

Avances de la Presión Tributaria: 2019 vs. 2023 y 2019 vs. 2024

Países		Observado		2019 vs. 2023 (% PBI)	Proyectado	2019 vs. 2024 (% PBI)
		2019	2023		WEO 2019–2024	
En proceso de Adhesión	Perú	14,3	14,7	0,4	14,9	0,6
	Brasil	20,8	21,4	0,6	21,1	0,3
	Argentina	15,3	16,1	0,8	15,9	0,6
OCDE	Chile	17,7	17,6	−0,1	17,8	0,1
	Colombia	14,8	17,7	2,9	15,2	0,3
	Costa Rica	12,9	13,6	0,7	13,1	0,2
	México	12,9	14,2	1,5	13,7	1,0

Fuente: Administradora Tributaria, Ministerio de Economía y FMI.
Elaboración de los autores

Nota:

p: proyectado.

3.3. Perspectivas de recuperación y ajuste fiscal

Los datos proyectados para 2024 indican una recuperación gradual de la presión tributaria en la mayoría de los países analizados. Entre los países en proceso de adhesión, Brasil muestra la mayor proyección (21,1% del PBI), mientras que Argentina y Perú presentan incrementos más modestos, alcanzando un 15,9% y un 14,9% del PBI, respectivamente. Este último, tendría el menor nivel de servicio de la deuda en la región y de la muestra de estudio.

Por otro lado, los países miembros de la OCDE, como Chile (17,8% del PBI) y Colombia (15,2% del PBI), destacan por mantener un ritmo estable de recuperación fiscal; sin embargo, la dependencia de impuestos indirectos y los desafíos relacionados con la equidad fiscal limitan el impacto redistributivo de estas recaudaciones.

En general, el ajuste fiscal dependerá de la implementación de reformas efectivas que reduzcan las exenciones, simplifiquen los sistemas tributarios y aumenten la progresividad fiscal. De hecho, los países analizados han enfrentado desafíos significativos en la gestión de sus déficits fiscales. Durante el período 2020–2023, varios países presentaron desequilibrios marcados en sus finanzas públicas debido a los altos niveles de gasto para enfrentar la pandemia y las dificultades para recuperar ingresos tributarios.

De cara a 2024, se proyecta una mejora general en la consolidación fiscal, destacando a Argentina, que podría alcanzar un déficit fiscal cercano al 0%, según las estimaciones, gracias a sus esfuerzos por contener el gasto público y mejorar la eficiencia en la recaudación. Este caso contrasta con otros países de la región que todavía enfrentan retos en la reducción de sus déficits, lo que subraya la necesidad de priorizar reformas estructurales y avanzar hacia una mayor sostenibilidad fiscal.

CONCLUSIONES Y AGENDA PENDIENTE

El análisis de la presión tributaria en los países de LATAM que forman parte de la OCDE o están en proceso de adhesión pone de manifiesto que las crisis, como la desencadenada por el COVID-19, son una constante en el desarrollo económico. Si bien la pandemia representó un choque sin precedentes, también resalta la importancia de contar con sistemas tributarios resilientes y adaptables para enfrentar escenarios adversos. Las trayectorias observadas y las proyecciones a partir de los datos del WEO 2019 al 2024 muestran que, aunque los niveles de presión tributaria se están acercando a los valores previos a la pandemia, la región ha atravesado un período de estancamiento de aproximadamente cinco años. Este retraso subraya la necesidad de fortalecer las instituciones públicas para reducir los impactos de futuras crisis.

A pesar de las dificultades, la recuperación de la presión tributaria hacia 2024 es un indicio positivo para algunos países, como Chile y México, que han mostrado avances sostenidos gracias a reformas específicas y ajustes en sus políticas fiscales. Por su parte, Argentina destaca por sus esfuerzos para mitigar el déficit fiscal, proyectando alcanzar un equilibrio presupuestario cercano al 0% en 2024, sin comprometer la estabilidad de su presión tributaria. Este caso resalta la importancia de políticas focalizadas en la contención del gasto público y la mejora en la eficiencia recaudatoria. En contraste, Perú enfrenta retos estructurales significativos, como su alta informalidad y limitada capacidad de implementar reformas fiscales integrales; no obstante, cuenta con el menor servicio de la deuda en toda la

región, lo que le otorga un margen de maniobra para fortalecer sus políticas fiscales. Estas disparidades entre países destacan la importancia de aprovechar herramientas como el WEO del FMI, no solo para medir la recuperación, sino también para tener un *outlook* de la trayectoria de las variables de la región y proponer políticas que respondan a las necesidades de desarrollo económico y social a largo plazo.

En términos generales, el estancamiento observado durante 2020–2023 refleja no solo los impactos inmediatos de la pandemia, sino también las debilidades estructurales preexistentes en los sistemas fiscales de LATAM. La dependencia de ingresos transitorios, la informalidad elevada y la limitada progresividad fiscal son barreras que deben abordarse con urgencia. La trayectoria hacia 2024 sugiere que la región se encuentra en una etapa de ajuste lento, lo que hace fundamental priorizar reformas que amplíen la base tributaria, fortalezcan la progresividad y reduzcan las brechas fiscales.

Como agenda pendiente, este documento propone avanzar en el diseño de políticas públicas que incorporen la sostenibilidad fiscal como eje central del desarrollo económico. Además, resulta crucial mejorar la calidad y accesibilidad de los datos de las administradoras tributarias para facilitar análisis más robustos y oportunos. Finalmente, este estudio resalta la necesidad de construir sistemas tributarios más sólidos y resilientes, capaces de responder no solo a las crisis actuales, sino también de sentar las bases para un crecimiento inclusivo y sostenible en el futuro.

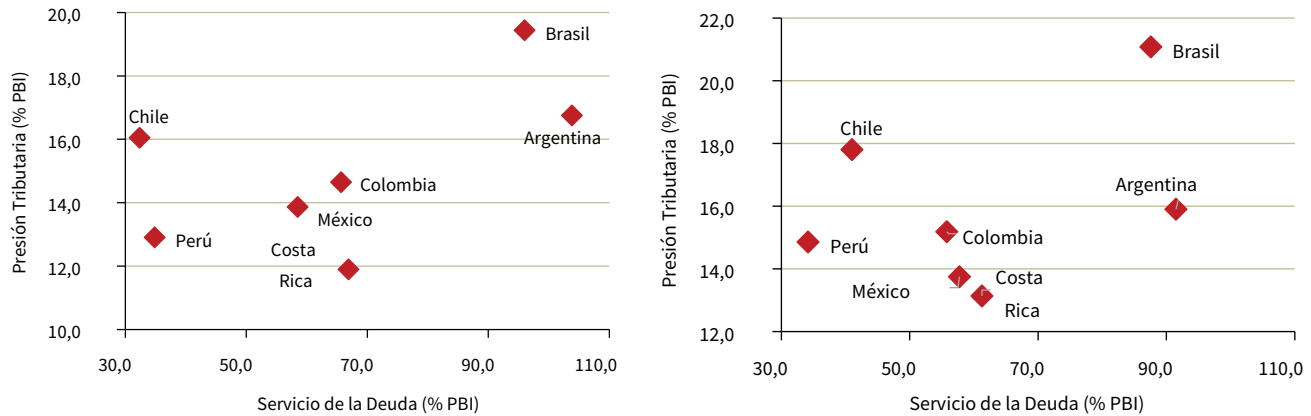
REFERENCIAS

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). (2011). *Manual de buenas prácticas en la medición de los gastos tributarios*. CIAT. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2011_manual_gasto_tributario_esp.pdf
- Eurosocietal. (2022). *La política fiscal como instrumento para la cohesión social en la era post-COVID: Tendencias en América Latina* (Colección Eurosocietal N° 35). <https://eurosocietal.eu/wp-content/uploads/2023/02/Politica-fiscal-post-covid-2.pdf>
- Fondo Monetario Internacional (FMI). (2024). *World economic outlook – All issues*. <https://www.imf.org/en/Publications/WEO>
- Fondo Monetario Internacional (FMI). (2002). *Fiscal policy and growth*. En *Fiscal dimensions of sustainable development*. FMI. <https://doi.org/10.5089/9781589061590.054>
- Fondo Monetario Internacional (FMI). (2021). *Retos en el pronóstico de los ingresos tributarios*. En *FMI | Finanzas Públicas* (Vol. 1). <https://www.imf.org/-/media/Files/Publications/covid19-special-notes/Spanish/sp-special-series-on-covid-19-challenges-in-forecasting-tax-revenue.ashx>
- Hagemann, R. (2011). How can fiscal councils strengthen fiscal performance? *OECD Journal Economic Studies*, 2011(1), 1–24. https://doi.org/10.1787/eco_studies-2011-5kg2d3gx4d5c
- Kraan, D.J., & Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2004). *Off-budget and tax expenditures*. *OECD Journal on Budgeting*, 4(1), 121–124. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/budget-v4-art6-en.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2019). *Estudios económicos de la OCDE: Argentina 2019*. https://www.oecd.org/es/publications/2019/03/oecd-economic-surveys-argentina-2019_545f9be8.html
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2023). *Estudios económicos de la OCDE: Brasil 2023*. https://www.oecd.org/en/publications/oecd-economic-surveys-brazil-2023_a2d6acac-en.html
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2022). *Estudios económicos de la OCDE: Chile 2022*. <https://www.oecd.org/es/topics/sub-issues/economic-surveys/chile-economic-snapshot.html>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2024). *Estudios económicos de la OCDE: Colombia 2024*. https://www.oecd.org/es/publications/2024/09/oecd-economic-surveys-colombia-2024_7b382d76.html
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2023). *Estudios económicos de la OCDE: Costa Rica 2023*. https://www.oecd-ilibrary.org/economics/estudios-economicos-de-la-ocde-costa-rica-2023_09d84187-es
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2022). *Estudios económicos de la OCDE: México 2022*. https://www.oecd.org/es/publications/2022/02/oecd-economic-surveys-mexico-2022_a2937d37.html
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2023). *Estudios económicos de la OCDE: Perú 2023*. https://www.oecd.org/es/publications/2023/09/oecd-economic-surveys-peru-2023_3aa6e456.html
- Observatorio Fiscal de América Latina y el Caribe (OFILAC). (n.d.). <https://www.cepal.org/ofilac/ingresosfiscales>
- Werner, A. M., & Santos, A. (2015). *Peru*. En *International Monetary Fund eBooks*. Disponible en <https://doi.org/10.5089/9781513521473.071>

ANEXO

Anexo N° 01

Presión Tributaria y Servicio de la Deuda, 2020 vs. 2024p



Fuente: FMI.

Elaboración de los autores.

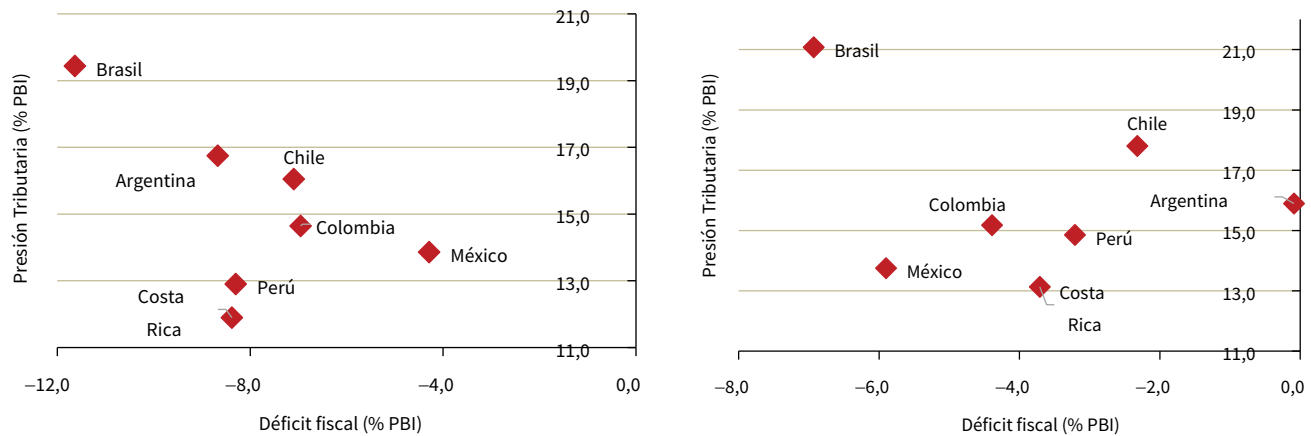
Nota:

p: proyectado.

Servicio de la deuda: Deuda bruta del gobierno general.

Anexo N° 02

Presión Tributaria y Déficit fiscal, 2020 vs. 2024p



Fuente: FMI.

Elaboración de los autores.

Nota:

p: proyectado.

Déficit fiscal: Calculado a partir de los Ingresos del gobierno general menos Gastos totales del gobierno general.



ciat@ciat.org



www.ciat.org

