

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 53
AGOSTO
2026
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 CIAT que no pertenezcan a una de las entidades referidas.

DIRECTOR DE LA REVISTA

Márcio Ferreira Verdi

CONSEJO EDITORIAL

Márcio Ferreira Verdi

Santiago Díaz de Sarraide Miguez

Alejandro Juárez Espíndola

SECRETARIA DE REDACCIÓN

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

Impacto recaudatorio en México de los listados públicos de contribuyentes en simulación de operaciones e incumplimiento fiscal

ADÁN RAMÍREZ HERNÁNDEZ / ARACELI GUZMÁN CATARINO / MARIO GRAFF GUERRERO

20

Gestión del riesgo penal-tributario e integridad empresarial: propuesta de un Registro de Integridad y Transparencia Fiscal (RITFI)

AGUSTINA MARÍA ORTIZ DENDARYS

38

Alternativas al IVA en la era digital: el potencial del split payment en la tributación al consumo en América Latina

ALOISIO FLAVIO FERREIRA DE ALMEIDA

53

Ciudadanía fiscal en la Receita Federal de Brasil: reestructuración y perspectivas

ANA PAULA SACCHI KUHAU / MARIRONE CARVALHO FERREIRA DE LIMA

77

Más allá de las sanciones: el riesgo de reputación en materia tributaria, la transparencia fiscal y la arquitectura de la gobernanza tributaria global

ANTONIO LOPO MARTÍNEZ

91

Elementos de calidad de datos en las administraciones tributarias

ANTONIO SECO

115

La declaración informativa país por país, implementación en México y su panorama en América Latina

BRENDA JAQUELINE DÍAZ PÉREZ

128

Principales números de identificación tributaria en el mundo: análisis estructural y perspectivas de estandarización

CAROLINE C. FERREIRA

148

Repensando la clausura fiscal

DANIEL ALEJANDRO SORIA

163

Análisis de la prescripción y las discrepancias entre normas tributarias a causa de interpretaciones en conflicto, caso peruano

DULIO LEONIDAS SOLÓRZANO TAPIA

186

El papel de la tecnología de la información en el fortalecimiento de la administración tributaria: aplicaciones de aprendizaje automático para detectar el fraude del IVA en Kenia

ESTHER MUTHONI RUGENDO

202

Context-awareness en la administración tributaria: evidencia empírica del DOF 2000–2025 y propuesta de manejo contextual

JORGE QUEZADAS GUTIÉRREZ / VÍCTOR VARGAS BAEZA

215

Cómo nació el nuevo sistema de servicios de la Receita Federal do Brasil: estudio de caso del Proyecto Piloto de la Reforma Tributaria al Consumo

LEONARDO CATÃO DE CARVALHO / MAIRA SIMÃO BONFANTE / WEBER JOSÉ LUCAS FADEL

227

Gobierno de datos como eje de la transformación digital en las administraciones tributarias: experiencia del Servicio de Rentas Internas en la implementación de un data fabric

PAULINA CORREA / ADRIANA MARTIN / JOSE ORDÓÑEZ

249

Transparencia fiscal y gestión de incentivos tributarios en Brasil: el modelo DIRBI como instrumento de control, evaluación y rendición de cuentas pública

RÉRITON WELDERT GOMES

267

Modelo operativo intensivo en datos para la gestión del IVA: hacia una evaluación continua, transparente y eficiente

CARLOS GALBERTO SILVA RIBEIRO / RÉRITON WELDERT GOMES

293

La visualización como herramienta en la gestión de datos

RODRIGO GASTÓN GIMÉNEZ-MERMOT

303

Expediente electrónico: la transformación digital de la SAT para fortalecer la transparencia y eficiencia de los procesos

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE GUATEMALA

Editorial

Estimado lector:

Nos complace presentar una nueva edición de la Revista de Administración Tributaria, dirigida a 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 presentan dieciocho artículos que abordan temas de especial relevancia para las administraciones tributarias contemporáneas, tales como la gestión del riesgo tributario y reputacional, la transparencia fiscal, la tributación del consumo en la economía digital, la ciudadanía fiscal, la calidad y gobernanza de los datos, la transformación digital, la

inteligencia artificial aplicada a la detección del fraude, los números de identificación tributaria y las nuevas herramientas para la gestión y evaluación del IVA, entre otros de gran interés.

Las contribuciones incluidas ofrecen experiencias prácticas, estudios de caso y propuestas innovadoras provenientes de diversas administraciones tributarias y especialistas, enriqueciendo el intercambio de conocimientos y buenas prácticas que caracteriza a nuestra revista.

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, impulse la innovación y promueva la transferencia de conocimientos dentro de la comunidad tributaria internacional.



Márcio F. Verdi

Secretario Ejecutivo del CIAT

Director de la Revista

Impacto recaudatorio en México de los listados públicos de contribuyentes en simulación de operaciones e incumplimiento fiscal

Adán Ramírez Hernández
Araceli Guzmán Catarino
Mario Graff Guerrero

SINOPSIS

El presente artículo realiza un estudio del impacto de la publicación de los contribuyentes que simulan operaciones y que incumplen diversas obligaciones fiscales en la recaudación de ingresos tributarios del país, con información de datos públicos del SAT e información del INEGI, basado en el crecimiento trimestral interanual

aplicando un análisis de regresión lineal que identifica que el incremento del 1.0% en el número de publicados genera un 0.12% de incremento en los ingresos tributarios, lo que muestra la importancia de la transparencia para reducir el incentivo a cometer infracciones y ser publicados en los listados.

PALABRAS CLAVE: incumplidos, transparencia, regresión lineal, información pública, operaciones simuladas

CONTENIDO

Introducción

1. Implementación de los listados públicos de los artículos 69 y 69-B: contribuyentes publicados
2. Reacciones y consecuencias de la relación con contribuyentes publicados

3. Impacto en la recaudación

Conclusión

Referencias

Anexos técnicos

AUTORES

Adán Ramírez Hernández. Magíster en Economía por la PUC-Chile y estudiante de la maestría en Ciencia de Datos e Información del INFOTEC. Subadministrador en el SAT-Mexico, profesor en la UNAM y Lasalle.

Araceli Guzmán Catarino. Contador Público con diplomado en Comercio Exterior y Aduanas, cuenta con 17 años de experiencia enfocada en temas fiscales, comercio exterior y diseño de modelos de riesgo. Subadministradora en el SAT-Mexico.

Mario Graff Guerrero. Doctor en Ciencias Computacionales por la Escuela de Computación e Ingeniería Electrónica de la Universidad de Essex, Inglaterra. Investigador por México comisionado en INFOTEC (en la sede Aguascalientes), México.

INTRODUCCIÓN

La reforma al Código Fiscal de la Federación (CFF) de 2014 tuvo como objetivo transparentar situaciones que pudieran influir en el ingreso y el gasto públicos, así como establecer un procedimiento para sancionar a contribuyentes que realizan fraudes tributarios con comprobantes fiscales. Por ello, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) implementó la publicación de listados de contribuyentes presuntos o definitivos que incumplen con sus obligaciones fiscales, tienen créditos fiscales, están no localizados o facturan operaciones simuladas.

Bajo este contexto se considera relevante, a través del presente artículo, analizar el impacto de dichos listados en la recaudación de los ingresos tributarios en México, así como las reacciones y percepciones de riesgo que generan en el resto de los contribuyentes.

1. IMPLEMENTACIÓN DE LOS LISTADOS PÚBLICOS DE LOS ARTÍCULOS 69 Y 69-B: CONTRIBUYENTES PUBLICADOS

Derivado del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación que entró en vigor a partir de 2014, en la cual, particularmente se reforman y adicionan diversos párrafos del artículo 69 y se adiciona el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, así como, sus posteriores modificaciones, se le otorga a la autoridad fiscal mexicana la facultad de publicar en su página de internet un listado de contribuyentes con los que se tiene un riesgo comercial, esto debido a que son incumplidos en sus obligaciones fiscales, es decir, omiten presentar declaraciones periódicas, tienen a su cargo créditos fiscales firmes o determinados, que siendo exigibles por la autoridad no están pagados o garantizados, que estando inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) se encuentren como no localizados, a los que se les haya dejado sin efectos

sus certificados de sellos digitales, que tengan a su cargo créditos fiscales que hayan sido cancelados, o bien, hayan sido condonados; además, de publicar un listado de contribuyentes que hayan utilizado para efectos fiscales comprobantes que amparen operaciones inexistentes, sin que estos hayan evidenciado a la autoridad la materialidad de estas dentro del plazo legal de 30 días siguientes al de la publicación.

Respecto a los datos que la autoridad fiscal podrá publicar de los contribuyentes en los listados referidos, el artículo 69, último párrafo del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

“Artículo 69.

...

El Servicio de Administración Tributaria publicará en su página de Internet el **nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes** de aquéllos que se ubiquen en alguno de los supuestos a los que se refiere el párrafo anterior. “

Lo resaltado es propio.

Por lo que, en el supuesto de que los contribuyentes se encuentren inconformes con dicha publicación podrán realizar el procedimiento de aclaración que corresponda para aportar las pruebas que a su derecho convenga y estar en posibilidades de desvirtuar los supuestos aquí comentados.

En este caso, el cuadro 1 nos muestra que a la fecha 243,844 contribuyentes se encuentran publicados por tener créditos firmes, siendo la principal causa de pertenecer a tal listado, mientras que un total de 174,296 contribuyentes pertenecen al mismo listado por tener créditos fiscales que les fueron cancelados en el pasado. La causa más grave de publicación que son las operaciones simuladas (emisión de facturas sin sustento) abarcan un total de 11,067 contribuyentes.

Se debe señalar que hay causales de publicación que no detallan el monto del adeudo cancelado o pendiente

por los contribuyentes publicados o como en el caso de aquellos con operaciones simuladas se han presentado cifras de su monto de evasión en comunicados del Servicio de Administración Tributaria (SAT) sin que se tenga una periodicidad definida para los mismos.

Otros casos presentados en el cuadro 1 como la cancelación de los certificados para emitir facturas electrónicas representan esfuerzos preventivos para evitar conductas que erosionan los ingresos tributarios tales como la simulación de operaciones, obligando a los contribuyentes a solventar sus irregularidades ante

la autoridad fiscal; por lo que dentro de este grupo se identifican 50,356 contribuyentes.

Una de las nuevas publicaciones realizadas el SAT corresponde a los contribuyentes que forman parte de los entes públicos y de gobierno con un total de 568 contribuyentes. La unión de todos estos publicados contribuyen a aumentar la percepción de riesgo ante el resto de los contribuyentes, ya que se identifica que ante conductas irregulares se hará de conocimiento público al contribuyente que incurra en tales acciones.

Cuadro 1

Contribuyentes publicados por tipo de inconsistencias y montos cancelados del primer trimestre 2014 a la última fecha publicada el 10 de noviembre de 2025.

Tipo de inconsistencia	Contribuyentes	Monto de adeudo cancelado o pendiente (millones de pesos)
Créditos Cancelados	174,296	467,428
Reducción de multas	68,400	21,456
Condonados de concursos mercantiles	16	8,805
Reducción de recargos	4	102
Condonados por decreto	7	82
Otros condonados	8,083	271,926
Créditos cancelados por incobrables por incosteabilidad o insolvencia del deudor	21,707	572,742
Retorno de inversiones	73	125
Créditos exigibles	6,021	No disponible
Créditos firmes	243,844	No disponible
Contribuyentes no localizados	53,440	No aplica
Contribuyentes con sentencias	551	No disponible
Contribuyentes a los que se canceló el certificado para emitir facturas electrónicas	50,356	No aplica
Entes públicos y de gobierno omisos	568	No aplica
Contribuyentes con operaciones simuladas	11,067	No aplica
Contribuyentes con presuntas operaciones simuladas	704	No aplica
Contribuyentes que desvirtuaron la presunción de operaciones simuladas	338	No aplica

Fuente: Elaboración propia con datos del SAT (2025).

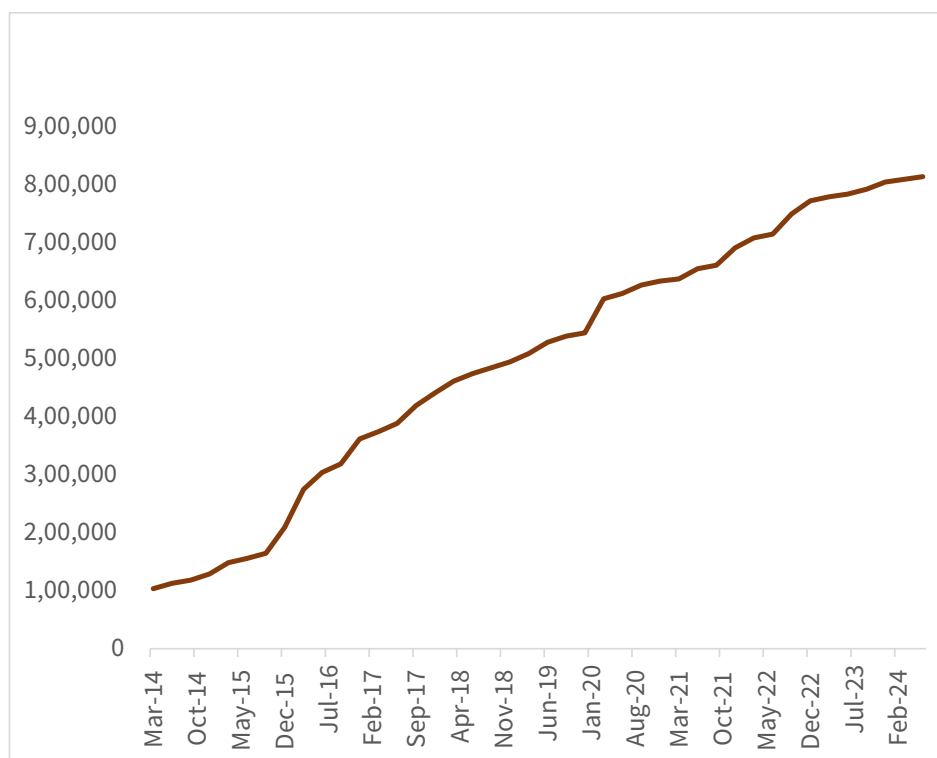
2. REACCIONES Y CONSECUENCIAS DE LA RELACIÓN CON CONTRIBUYENTES PUBLICADOS

A la fecha la cantidad de contribuyentes que han sido publicados supera los 800 mil contribuyentes, tal como

nos muestra la gráfica 1, lo que da cuenta de la vigilancia constante del SAT respecto a los contribuyentes que incurren en alguna irregularidad.

Gráfica 1

Contribuyentes publicados por el artículo 69 y 69B del CFF.



Fuente: Elaboración propia utilizando el listado de publicados del 69 y 69B del CFF disponible en la página del SAT (2025).

Sin embargo, es de interés identificar las consecuencias y reacciones de los contribuyentes ante la publicación de los citados listados del SAT.

Aspectos positivos

Cumplimiento voluntario. Con estas acciones el Servicio de Administración Tributaria de México promueve que los contribuyentes de forma espontánea cumplan con sus obligaciones fiscales y se regularicen, ante el hecho de que son vigilados y que puede ser perjudicial a su situación fiscal y comercial.

Transparencia fiscal. Se percibe entre los contribuyentes un esfuerzo por parte de la autoridad para combatir la elusión y evasión fiscal al dar a conocer los datos de aquellos que realizan prácticas indebidas, generando un mayor nivel de confianza en el sistema tributario del país sobre todo para aquellos que son cumplidos.

Protección ante riesgos fiscales. Es de utilidad para la ciudadanía en general, como un medio para minimizar y controlar riesgos en las operaciones comerciales y de servicios que son realizadas con proveedores y clientes,

al contar con la oportunidad de saber la situación fiscal general en la que pudieran encontrarse.

Aspectos desfavorables

Impacto comercial. Tanto clientes como proveedores evitan realizar operaciones comerciales o de servicios con personas físicas y morales que se encuentran publicados en los listados del 69 y 69-B, lo cual resulta en menores oportunidades de crecimiento, pérdida de socios comerciales y contratos, o inestabilidad en sus operaciones por no poder emitir comprobantes fiscales.

Impacto social. La imagen pública puede verse disminuida, aun cuando la publicación del contribuyente en alguno de los listados derive de una presunción realizada por la autoridad fiscal, teniendo como consecuencia el no contar con potenciales oportunidades de negocio.

Impacto administrativo y legal. Dado que la situación como contribuyente publicado en alguno de los listados pudiera ser similar a encontrarse en buró de crédito, es decir, contar con historial crediticio negativo que afecta financieramente al ente económico, se tiene que invertir en la contratación de un profesional de servicios que pueda llevar a cabo las diligencias correspondientes para aclarar o desvirtuar los supuestos que le son atribuibles y que en algunos casos pueden llevar un tiempo prolongado de atención, o bien, que se tenga que acudir a instancias legales.

Ante tales situaciones, la publicación de estos listados trae generalmente como consecuencia el incremento de la recaudación, sin que represente para la autoridad el incremento de costos por el ejercicio de acciones de vigilancia profunda o, en su caso, el inicio de facultades de comprobación.

Cifras públicas de evasión por simulación de operaciones

No existen muchas cifras públicas respecto al total de la evasión originada por empresas publicadas

o que simulan operaciones, sin embargo, para el 3 de diciembre de 2023 la cámara de senadores a través del comunicado 570 señaló que a esa fecha de 2023 existían 10 mil 953 empresas que realizaban operaciones simuladas por un monto aproximado de 2 billones 739 mil millones de pesos, es decir cerca de 153.73 mil millones de dólares estadounidenses (USD) en términos de 2023, de acuerdo a IDC online(2023).

Otra cifra oficial de evasión corresponde a la señalada el 2 de octubre de 2025 por la Procuradora Fiscal de la Federación que indica que de 2022 a 2025 las redes de factureras evadieron al fisco 54 mil 698 millones de pesos según sin embargo (2025), es decir cerca de 2.8 mil millones de dólares estadounidenses (USD) en términos de 2025.

3. IMPACTO EN LA RECAUDACIÓN

Se utilizaron datos abiertos del Servicio de Administración Tributaria (SAT, 2025), disponibles en su portal institucional www.sat.gob.mx, así como información del Producto Interno Bruto Trimestral con año base 2018 sin desestacionalizar, publicada por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI, 2025) en www.inegi.gob.mx, correspondientes al periodo del primer trimestre de 2014 al segundo trimestre de 2025. Se consideraron únicamente las siguientes variables:

- I. Publicados; la cual contiene la totalidad de contribuyentes publicados por el artículo 69 y 69B del Código Fiscal de la Federación.
- II. Adeudos dados de alta; número de adeudos dados de alta en la cartera del SAT.
- III. Número de pagos; el número de pagos presentados a través del nuevo esquema de pagos electrónicos y el servicio de declaraciones y pagos, los cuales no incluyen declaraciones y pagos presentados en papel.

- IV. Actos de vigilancia profunda (VP); Número de actos por medio de contacto, clasificados por el SAT como actos de vigilancia profunda, excluyendo Buzón Tributario, cartas, correo electrónico, llamadas y mensajes SMS. Este programa se conocía antes de 2022 como “Caídas recaudatorias” y pasó a llamarse a partir de ese año como “Vigilancia profunda”.
- V. Actos de VP2 (Buzón, Cartas, Correos y llamadas); Número de actos por medio de contacto, clasificado por el SAT como actos de vigilancia profunda a través del Buzón Tributario, cartas, correo electrónico, llamadas y mensajes SMS. Este programa se conocía antes de 2022 como “Caídas recaudatorias” y paso a llamar a partir de ese año como “Vigilancia profunda”.
- VI. Actos de vigilancia del cumplimiento; número de actos de vigilancia del cumplimiento entre los que se incluyen bloqueo de CSD, Buzón Tributario, cartas, correo electrónico, telemensajes, mensajes SMS, requerimientos y requerimientos de entidades federativas. Estos actos corresponden a la vigilancia de cumplimiento de obligaciones fiscales tales como declaraciones y pagos.
- VII. Total de actos de fiscalización; Número de actos de fiscalización llevado a cabo por alguno de los métodos tales como visitas domiciliarias, revisiones de gabinete, dictámenes, masivas, estratégicas, verificaciones diversas o compulsas externas.
- VIII. Comprobantes electrónicos; Número de comprobantes fiscales digitales por internet emitidos en el período de tiempo.
- IX. Contribuyentes que obtuvieron su primer certificado de e.firma; Total de contribuyentes que obtienen por primera vez el certificado de e.firma, incluye a personas físicas y morales.
- X. Contribuyentes activos; Contribuyente activos en el padrón.
- XI. Contribuyentes excepto Asalariados; Contribuyentes por régimen, excluyendo a los que pertenecen al régimen de asalariados.
- XII. PIB a precios nominales; Producto Interno Bruto Trimestral, año base 2018 sin desestacionalizar.
- XIII. Ingresos Tributarios del Gobierno Federal; los cuales incluyen los ingresos por impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, impuesto especial sobre producción y servicios, importaciones, exportaciones, impuesto sobre automóviles nuevos, impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos así como otros ingresos tributarios tales como el impuesto empresarial a tasa única (IETU), impuesto a los depósitos en efectivo (IDE), Impuesto sobre la tenencia o uso de vehículos (ISTUV), accesorios e impuesto al Activo (IMPAC) según su vigencia en distintos años.

A partir de esta información se obtienen las tasas de crecimiento interanual de cada una de las variables, la estimación de la tasa se realiza del siguiente modo:

$$\text{Tasa de crecimiento interanual} = \frac{X_t - X_{t-s}}{X_{t-s}}$$

Donde:

X_t = Valor de la variable X en el trimestre

X_{t-s} = Valor de la variable X en el mismo trimestre del ejercicio anterior

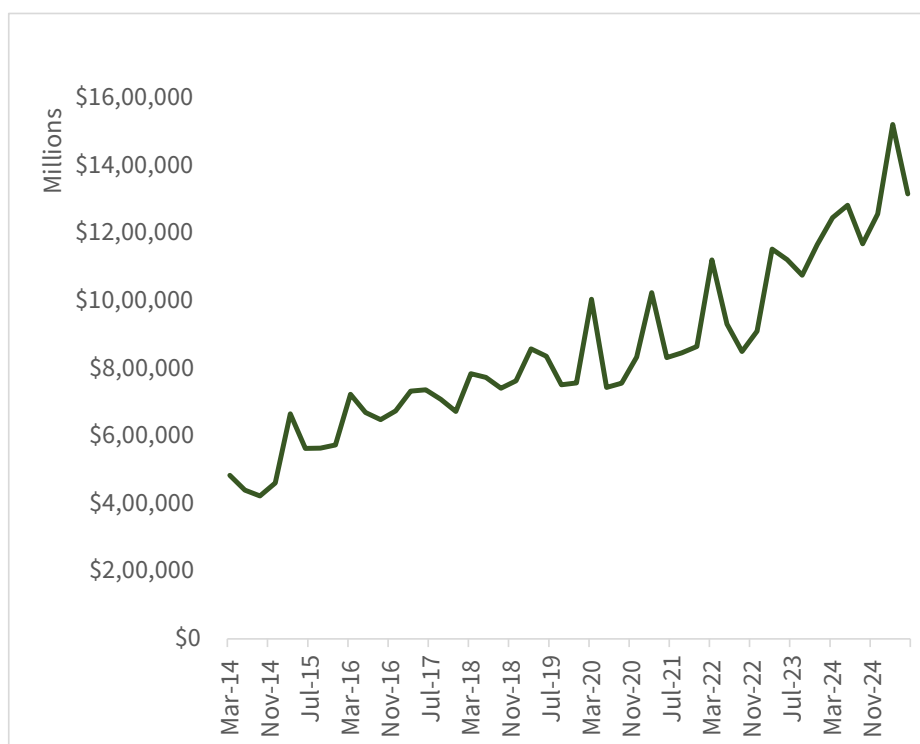
Así, si tomamos de ejemplo la variable de publicados, se contaba con un total de 102,972 contribuyentes publicados en el trimestre al cierre de marzo 2014 y para el cierre de marzo 2015 se tenían 148,164 contribuyentes publicados, por ende, tenemos 148,164 menos 102,972 entre 148,164 lo cual da como resultado 0.439 que expresado en porcentaje nos da una tasa de crecimiento interanual del 43.9%. A todas las variables se les aplica la misma transformación considerando su comparación con el trimestre del ejercicio inmediato anterior.

Se identifica la relación de la variable objetivo que son los Ingresos Tributarios del Gobierno Federal, misma que se obtuvo de los datos abiertos del SAT (2025), mientras que el resto se constituyen como variables explicativas, a las cuales se agrega como una variable adicional el Covid19, considerando su afectación desde el segundo trimestre de 2020 al primero trimestre de 2021.

En el periodo analizado se observa un crecimiento sostenido de los Ingresos Tributarios del Gobierno Federal mexicano, sobre todo llama la atención la estabilidad de tales ingresos durante la pandemia por Covid19 y el crecimiento sostenido posterior a tal fecha.

Gráfica 2

Ingresos Tributarios del Gobierno Federal.



Fuente: Elaboración propia utilizando los datos abiertos del SAT, disponibles en la página del SAT (2025).

Los resultados comprueban el impacto negativo del shock Covid19, ya que es claro y cuantificable; por otro lado las acciones tecnológicas y de trazabilidad, así como de transparencia (comprobantes electrónicos, vigilancia de cumplimiento e incremento de publicados) muestran asociación positiva con mayor crecimiento de ingresos, por lo cual las políticas que fomenten facturación electrónica y actos de fiscalización

focalizados parecen efectivas así como transparencia respecto a los contribuyentes con irregularidades (publicados) para que puedan ser identificados por el resto de los contribuyentes.

Se identifican efectos negativos de “Contribuyentes que obtuvieron su primer certificado” y “Contribuyentes activos”, los cuales se deben investigar a fondo y prestar

atención a la inscripción de nuevos contribuyentes, ya que pudieran estar relacionados a diversos comportamientos inusuales como son: el tiempo en el que permanecen activos como contribuyentes, la relación que tienen con otros contribuyentes y su participación como accionistas o socios comerciales, la relación entre los domicilios fiscales y su ubicación física, las operaciones que realizan, así como los volúmenes e importes que facturan, entre otros. En este aspecto, podría darse la incorporación de contribuyentes que disminuyan la recaudación como potenciales simuladores de operaciones, por lo que sería necesario reforzar el monitoreo del padrón y el análisis a la información de la facturación electrónica.

El modelo explica una parte sustantiva de la variación de los ingresos tributarios federales debido a que las variables seleccionadas explican entre el 47.2 a 58.8% de la variación de los Ingresos Tributarios.

Dentro de los principales hallazgos a partir del modelo se tienen los siguientes:

- Covid19, la presencia de la pandemia por Covid 19 se asocia con una caída de ≈ 0.18 puntos porcentuales (p.p.) en la tasa de crecimiento de ingresos. Económicamente: choques relacionados con la pandemia reducen recaudación.
- Publicados, un aumento de 1 p.p. en los contribuyentes publicados se asocia con un aumento ≈ 0.12 p.p. en la tasa de crecimiento de ingresos. Sugiere que mayor transparencia/visibilidad está correlacionada con mayor recaudación.
- Número de pagos, no se obtienen resultados significativos, no hay evidencia suficiente de que cambios en número de pagos afecten crecimiento de ingresos.
- Actos de vigilancia profunda, cada 1 p.p. adicional en esta variable incrementa ≈ 0.0048 p.p. en la tasa de crecimiento de ingresos., el efecto es pequeño en magnitud.
- Actos de vigilancia del cumplimiento, presentan un efecto positivo moderado ya que 1 p.p. adicional se asocia con $+0.05$ p.p. en crecimiento de ingresos. Esto podría indicar una eficacia relativa de acciones de cumplimiento sobre recaudación.
- Total de actos de fiscalización, tiene un efecto marginal, lo que indica un posible efecto positivo de poca magnitud, es necesario profundizar este resultado.
- Comprobantes electrónicos, indican que 1 p.p. más en crecimiento de facturación electrónica se asocia con ≈ 0.45 p.p. más en crecimiento de ingresos tributarios. Este resultado es acorde a que un mayor uso de comprobantes mejora trazabilidad y recaudación, además su efecto es relevante y significativo, esto es congruente con la evidencia que muestra que la facturación electrónica ha incrementado la recaudación tributaria según Barreix y otros (2025).
- Contribuyentes que obtuvieron su primer certificado de e.firma, tiene un efecto negativo y significativo ya que 1 p.p. más en nuevos certificados se asocia con -0.14 p.p. en crecimiento de ingresos. Esto podría indicar aumentos en certificados nuevos pueden coincidir con regularizaciones administrativas o con inclusión de contribuyentes de baja base imponible que inicialmente reducen promedio, o bien mide un fenómeno como incorporación de contribuyentes que merman la base gravable.
- Contribuyentes activos, los resultados indican que 1 p.p. más en contribuyentes activos se asocia con -0.73 p.p. en crecimiento de ingresos. Esto podría sugerir cambio en composición de los contribuyentes (más contribuyentes de baja recaudación), o incorporación de contribuyentes que merman la base gravable.

CONCLUSIÓN

Los resultados del estudio confirman que la publicación de listados de contribuyentes en incumplimiento fiscal tiene un efecto positivo en la recaudación tributaria, al fomentar el cumplimiento voluntario y la transparencia. Las acciones tecnológicas como la facturación electrónica y la vigilancia focalizada también muestran una asociación significativa con el crecimiento de ingresos.

Sin embargo, se identifican efectos negativos en la inscripción de nuevos contribuyentes, lo que sugiere

que algunos podrían estar vinculados a prácticas simuladas o tener baja base imponible. El modelo estadístico explica entre el 47.2% y el 58.8% de la variación en los ingresos tributarios, lo que valida la hipótesis de que la visibilidad pública de contribuyentes irregulares influye en el comportamiento fiscal del resto; se recomienda fortalecer los mecanismos de trazabilidad, depuración del padrón y análisis de riesgo para evitar que nuevos registros de contribuyentes afecten negativamente la recaudación.

REFERENCIAS

- Barreix, A., Schpallir Calijuri, M., Radics, A., & Ruiz Arranz, M. (2025, abril 28). Factura electrónica: la innovación latinoamericana de alcance global. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). <https://www.ciat.org/factura-electronica-la-innovacion-latinoamericana-de-alcance-global/>
- Cámara de Diputados. (2013, diciembre 9). Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación. Diario Oficial de la Federación. https://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DOF_09dic13.pdf
- Cámara de Diputados. (2025, octubre 16). Código Fiscal de la Federación. Publicación del Diario Oficial de la Federación. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>
- Google. (2025). Google Colaboratory. <https://colab.research.google.com/>
- IDC Online. (2023, 4 de diciembre). Piden protocolo contra factureras y empresas que deducen operaciones simuladas. IDC Online. <https://idconline.mx/fiscal-contable/2023/12/04/piden-protocolo-contrafactureras-y-empresas-que-deducen-operaciones-simuladas>
- Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI). (2018). Producto Interno Bruto Trimestral (PIBT). Año base 2018. https://www.inegi.org.mx/programas/pib/2018/#datos_abiertos
- SinEmbargo. (2025, 2 de octubre). Factureras evadieron 54 mil 698 mdp desde 2022: Procuraduría. SinEmbargo. <https://www.sinembargo.mx/4708358/factureras-evadieron-54-mil-698-mdp-desde-2022-informa-la-procuraduria-fiscal/>
- Servicio de Administración Tributaria (SAT). (2025). Datos abiertos SAT. http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/DatosAbiertos/index.html
- Servicio de Administración Tributaria (SAT). (2025). Listado de contribuyentes publicados. http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/DatosAbiertos/contribuyentes_publicados.html

ANEXO TÉCNICO

Correlaciones con la variable explicativa

Se analizan las correlaciones de Pearson entre las distintas variables explicativas y la variable objetivo, siendo la siguiente la fórmula para datos muestrales

$$r_{xy} = \frac{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x}) (y_i - \bar{y})}{\sqrt{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^2} \sqrt{\sum_{i=1}^n (y_i - \bar{y})^2}}$$

Donde

X_i = Variable X; Y_i = Variable Y; r_{xy} = Correlación de Pearson, la cual toma valores entre -1 y 1 que indican una relación lineal negativa o positiva.

El cuadro 2 muestra los resultados de la correlación de Pearson entre la variable objetivo y las variables explicativas.

Cuadro 2

Correlación de las variables explicativas con los Ingresos Tributarios del Gobierno Federal

Variables	Ingresos Tributarios del Gobierno Federal
Ingresos Tributarios del Gobierno Federal	100%
Actos de vigilancia Profunda	45%
Publicados	29%
Contribuyentes excepto Asalariados	28%
PIB a precios nominales	28%
Actos de vigilancia del cumplimiento	24%
Contribuyentes activos	15%
Comprobantes electrónicos	14%
Número de pagos	6%
Actos de vigilancia profunda mediante Buzón, Cartas, Correos y llamadas	2%
Total de actos de fiscalización	1%
Adeudos dados de alta	-5%
Contribuyentes que obtuvieron su primer certificado de e.firma	-14%
Covid19	-35%

Fuente: Elaboración propia con datos abiertos del SAT (2025) e información del Producto Interno Bruto Trimestral con año base 2018 sin desestacionalizar del INEGI (2025) utilizando para las estimaciones Colab (2025).

Correlaciones entre variables explicativas

Se identifican las principales correlaciones de Pearson entre las variables explicativas para poder determinar aquellas que deberían ser eliminadas en la regresión lineal. El cuadro 3 contiene las principales correlaciones a partir de la cual se identifica que la variable Covid19 y

Contribuyentes que obtuvieron su primer certificado de e.firma están muy relacionadas al PIB a precios nominales, por lo que se opta por eliminar esta variable. Por otra parte, hay una relación muy alta entre los contribuyentes activos y los contribuyentes excepto asalariados, por lo cual se elige eliminar la variable de contribuyentes excepto asalariados.

Cuadro 3
Correlaciones más altas entre las variables explicativas.

Correlación	Covid19	Contribuyentes que obtuvieron su primer certificado de e.firma	PIB a precios nominales
Covid19	1.00	−0.51	−0.64
Contribuyentes que obtuvieron su primer certificado de e.firma	−0.51	1.00	0.61
PIB a precios nominales	−0.64	0.61	1.00

Correlación	Número de Pagos	Actos de vigilancia del cumplimiento	
Número de Pagos	1.00	0.65	
Actos de vigilancia del cumplimiento	0.65	1.00	

Correlación	Contribuyentes activos	Contribuyentes Excepto asalariados	
Contribuyentes activos	1.00	0.91	
Contribuyentes Excepto asalariados	0.91	1.00	

Fuente: Elaboración propia con datos abierto del del SAT (2025) e información del Producto Interno Bruto Trimestral con año base 2018 sin desestacionalizar del INEGI (2025) utilizando para las estimaciones Colab (2025).

Para probar la importancia de la variable de contribuyentes publicados sobre los ingresos tributarios se genera un modelo de mínimos cuadrados ordinarios, mismo que se observa en el cuadro 4, que a pesar de que explica muy poco de la variación de los ingresos tributarios ya el R-cuadrado es 0.09 (ajustado 0.06), lo que indica que alrededor del 6–9% de la variación queda explicada por la variable de los publicados, además la

probabilidad de 0.06 del modelo en general indica que el regresor tiene un efecto apenas fuera del corte clásico del 0.05. Sin embargo, el modelo sirve para validar la hipótesis principal de que el listado de publicados del artículo 69 y 69B tiene impacto en los ingresos tributarios, por lo que se procede a hacer una regresión con todas las variables explicativas.

Cuadro 4

Resultados del modelo de regresión lineal explicado con el listado de publicados del artículo 69 y 69B.

Variable Dep.	Ingresos Tributarios del Gobierno Federal		R-cuadrado			0.09
Modelo	Mínimos Cuadrados Ordinarios		R-cuadrado ajustado			0.06
Método	Mínimos Cuadrados		Estadístico-F			3.7
Observaciones	42		Prob(Estadístico-F)			0.06
G. de l. residuos	40		Log-Verosimilitud			38.9
G. de l. modelo	1		AIC			-73.9
Tipo de covarianza	no robusta		BIC			-70.4
Variable	Coeficiente	Error estándar	t	P> t	[0.025	0.975]
constante	0.0839	0.0021	4.042	0	0.042	0.126
Publicados	0.1194	0.062	1.923	0.062	-0.006	0.245
Omnibus	3.948		Durbin-Watson			1.13
Prob(Omnibus)	0.139		Jarque-Bera (JB)			3.06
Asimetría	0.653		Prob(JB)			0.22
Curtosis	3.201		Cond. No.			4.33

Fuente: Elaboración propia con datos del SAT (2025) e INEGI (2025) utilizando Colab (2025).

En la regresión con todas las variables explicativas, mismo que se comparte en el cuadro 5, se observa que el modelo explica una parte sustantiva de la variación de los ingresos tributarios federales debido a que presenta un $R^2 = 0.588$ y R^2 ajustado = 0.472, además la prueba global del modelo en su conjunto es significativa ($F = 5.079$, $p = 0.00027$). Los residuos parecen bien comportados en términos de normalidad y falta de autocorrelación. No obstante, la elevada la “Cond. No.” = 639 apunta a posibles problemas de colinealidad

entre regresores, no obstante, se obtienen resultados relevantes. Dado que todas las variables están medidas como tasas de crecimiento interanual (%) la interpretación de los coeficientes es directa en términos de elasticidades aproximadas: un punto porcentual de crecimiento en una variable independiente corresponde al cambio en puntos porcentuales de la tasa de crecimiento de los ingresos tributarios igual al coeficiente estimado.

Cuadro 5

Resultados del modelo de regresión lineal con todas las variables, exceptuando aquellas con alta multicolinealidad.

Variable Dep.	Ingresos Tributarios del Gobierno Federal		R-cuadrado		0.588	
Modelo	Mínimos Cuadrados Ordinarios		R-cuadrado ajustado		0.472	
Método	Mínimos Cuadrados		Estadístico-F		5.079	
Observaciones	42		Prob(Estadístico-F)		0.00027	
G. de l. residuos	32		Log-Verosimilitud		55.71	
G. de l. modelo	9		AIC		-91.42	
Tipo de covarianza	no robusta		BIC		-74.04	
Variable	Coeficiente	Error estándar	t	P> t	[0.025	0.975]
constante	0.1244	0.034	3.623	0.001	0.054	0.194
Covid19	-0.1789	0.053	-3.388	0.002	-0.286	-0.071
Publicados	0.124	0.053	2.325	0.027	0.015	0.233
Número de pagos	-0.0011	0.001	-1.38	0.177	-0.003	0.001
Actos de vigilancia profunda	0.0048	0.002	2.575	0.015	0.001	0.009
Actos de vigilancia del cumplimiento	0.0515	0.02	2.543	0.016	0.01	0.093
Total de actos de fiscalización	0.0519	0.03	1.752	0.089	-0.008	0.112
Comprobantes electrónicos	0.4463	0.201	2.218	0.034	0.037	0.856
Contribuyentes que obtuvieron su primer certificado de e.firma	-0.1399	0.04	-3.461	0.002	-0.222	-0.058
Contribuyentes activos	-0.7319	0.325	-2.251	0.031	-1.394	-0.07
Omnibus	3.948		Durbin-Watson		1.131	
Prob(Omnibus)	0.139		Jarque-Bera (JB)		3.055	
Asimetría	0.653		Prob(JB)		0.217	
Curtosis	3.201		Cond. No.		4.33	

Fuente: Elaboración propia con datos del SAT (2025) e INEGI (2025) utilizando Colab (2025)

Localización de los contribuyentes publicados

Actualmente el listado de contribuyentes incumplidos y de los que realizan operaciones simuladas se encuentra disponible al público en general en la página www.sat.gob.mx, en el menú Trámites y Servicios, en Más trámites y servicios, en el ícono Actividades de riesgo o vulnerables, donde se puede visualizar el contenido de acuerdo al supuesto por el cual se podría encontrar en incumplimiento y de aquellos que han estado emitiendo

comprobantes sin contar activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes.

La información se encuentra disponible públicamente y la base de datos que se construyó para este estudio se encuentra disponible en GitHub: <https://github.com/aurevoir82/Publicados>

Gestión del riesgo penal-tributario e integridad empresarial: propuesta de un Registro de Integridad y Transparencia Fiscal (RITFI)

Agustina María Ortiz Dendarys

SINOPSIS:

Este artículo examina el alcance del artículo 19 (Ley N° 27.430, 2017) y propone la creación del Registro de Integridad y Transparencia Fiscal (RITFI) como herramienta para evaluar objetivamente el comportamiento fiscal de los contribuyentes. La propuesta se sustenta en los estándares OCDE, el modelo RITE (Registro de Integridad y Transparencia para Empresas y Entidades) y experiencias

internacionales de *compliance*. El trabajo desarrolla indicadores verificables, matrices de riesgo y criterios de valoración aplicables en sede administrativa y judicial. El RITFI permitiría distinguir errores técnicos de conductas dolosas, orientar la acción penal hacia casos de mayor gravedad y otorgar mayor previsibilidad, eficiencia institucional y seguridad jurídica.

PALABRAS CLAVE: responsabilidad penal tributaria corporativa, programas de integridad, RITE, OCDE- estándares de cumplimiento, Ley N° 27.799.

CONTENIDO

1. Experiencias comparadas
2. Marco normativo actual
3. Compliance fiscal y el modelo RITE

Conclusiones y recomendaciones
Referencias

AUTOR*

Abogada especializada en Derecho Penal Económico. Se desempeña desde el 2019 como jefa de una División Técnico Jurídico de la Agencia de Recaudación y Control Aduanero de Argentina, donde coordina, dictamina e interviene en juicios penales tributarios y aduaneros. Es Diplomada en Derecho Aduanero, Especialista y Magíster en Derecho Tributario por la Universidad Austral, donde también ejerce como Profesora Adjunta Profesional en grado y posgrado. Asimismo, es profesora en grado en UCEMA, y, en posgrado en UADE y ECAE. Autora de publicaciones en obras colectivas y expositora en temáticas de Derecho Penal Económico.

* Las opiniones vertidas en el presente son exclusivamente a título personal y académico y no representan la posición institucional de ARCA (Agencia de Recaudación y Control Aduanero).

INTRODUCCIÓN

El sistema penal tributario argentino enfrenta un dilema estructural: mientras la administración debe perseguir conductas dolosas con impacto recaudatorio significativo, también debe evitar investigaciones penales innecesarias que surgen de meros errores, divergencias técnicas o interpretaciones razonables.

El artículo 19 del Régimen Penal Tributario (Ley N° 27.430) fue diseñado para brindar una válvula de racionalidad: permite no formular denuncia penal cuando “*manifiestamente no se ha verificado la conducta punible*”, ya sea por cuestiones interpretativas, técnicas o por la ausencia de elementos objetivos que evidencien dolo.

Esta válvula de racionalidad ha sido recientemente potenciada por la Ley N° 27.799 (B.O, 2/01/2026), y conocida como “Ley de Inocencia Fiscal”, que reformó el Régimen Penal Tributario ampliando, en lo que resulta de interés, los supuestos de no formulación de denuncia penal mediante la incorporación de los incisos c) y d) y consagrando legislativamente una lógica de cumplimiento voluntario¹. Este nuevo escenario refuerza la pertinencia del instrumento que aquí se propone: a mayor cantidad de hipótesis en que el operador deberá ponderar si la conducta del contribuyente justifica o no la denuncia penal, mayor es la necesidad de criterios objetivos, estandarizados y verificables que permitan escindir y prever -en la medida de lo posible-, si una conducta será o no posible de reproche penal.

Este trabajo propone una política pública concreta basada en normativa vigente (art. 13 y 19 del RPT): la creación del Registro de Integridad y Transparencia Fiscal (RITFI), un mecanismo institucional de

cumplimiento tributario que podría ser gestionado por el órgano recaudador, inspirado en el RITE (Oficina Anticorrupción de conformidad a la Ley 27.401), en los modelos internacionales de *compliance* penal corporativo (España, Italia, Reino Unido, Chile, EE.UU.) y en los estándares OCDE.

El RITFI permitiría:

- establecer criterios objetivos para valorar el dolo ya sea en instancia administrativa o judicial,
- segmentar riesgos penal-tributarios, ya sea como eximente de responsabilidad, o, como elemento para aplicar el criterio de oportunidad o morigerar la pena,
- dar previsibilidad al uso del art. 19,
- reconocer buenas prácticas empresariales,
- fortalecer la prevención penal tributaria sin reformas legislativas.

La hipótesis es clara: la existencia de un programa validado de integridad fiscal es evidencia relevante para descartar el dolo y racionalizar la acción penal, mejorando eficiencia institucional y seguridad jurídica.

Así, este trabajo sostiene que deviene fundamental el establecimiento de un mecanismo institucional que permita distinguir errores técnicos de conductas dolosas y racionalizar la persecución penal. Para ello, se propone la creación del Registro de Integridad y Transparencia Fiscal (RITFI), un sistema verificable y basado en estándares OCDE que operaría como evidencia objetiva para la aplicación del artículo 19 del

1 Cabe destacar que al momento de redactar el presente trabajo, la mencionada ley era un proyecto. En consecuencia, se efectuaron las actualizaciones pertinentes a los fines de dotar a este último de la novedad que la implementación de este nuevo régimen trae y que, asimismo, refuerza la hipótesis planteada oportunamente.

Régimen Penal Tributario, mejorando la predictibilidad y la segmentación del poder punitivo.

Para ello será desarrollado cuál es el régimen normativo actual; las experiencias comparadas y nuestra propuesta con su consecuente impacto penal.

1. EXPERIENCIAS COMPARADAS

Tomando en consideración que se dan los presupuestos para delinear un programa de cumplimiento con la normativa actual, como, lo indicado por el principio 2 de los “Diez Principios Globales para la Lucha contra los Delitos Fiscales” (OECD, 2021); la Declaración de Seúl el 14 y 15 de septiembre de 2006; el Modelo de Madurez para la investigación de delitos fiscales; las directrices sobre el diseño de estrategias nacionales contra los delitos tributarios (OECD, 2019); nos interpelan a delinear una estrategia para los delitos fiscales, adoptar enfoques preventivos, basados en riesgo, y de fortalecer la cooperación interinstitucional y la transparencia en la gestión fiscal dando cumplimiento a los objetivos de la gestión del rendimiento de las administraciones tributarias conforme la TADAT, estimando que este último podría ser administrado por el Organismo Fiscal.

Así, el RITFI mediante las pautas analizadas, desarrollaría indicadores objetivos sobre comportamiento organizacional para distinguir errores técnicos de conductas dolosas en línea con una estrategia de lucha contra la evasión priorizando casos según gravedad, dolo, reiteración y estructura de cumplimiento.

Por otro lado, la OCDE promueve que los programas de cumplimiento y ética empresarial sean considerados al momento de asignar responsabilidades penales y

administrativas. La posibilidad de que un contribuyente demuestre que posee un sistema robusto de integridad tributaria puede ser decisivo para evaluar la existencia o no de ardid o engaño, conforme lo exige el tipo penal tributario argentino.

Asimismo, el RITFI puede articularse con los estándares de transparencia y previsibilidad requeridos en el marco del Régimen de Incentivo para Grandes Inversiones (RIGI). Dicho régimen, incorporado recientemente como instrumento para promover el desarrollo económico, otorga beneficios fiscales, aduaneros y cambiarios a grandes proyectos de inversión, siempre que se cumplan estándares de legalidad y transparencia.

En este sentido, la adhesión al RITFI podría constituirse en un parámetro adicional de confianza y cumplimiento para las empresas interesadas en ingresar al RIGI, como también para aquellas que no dando cumplimiento a dichos estándares, se les pueda reconocer como buena práctica o condición reputacional para acceder a determinados beneficios. Esta articulación permitiría coordinar los ejes de cumplimiento tributario, integridad institucional y atracción de inversiones en un marco común de legalidad y desarrollo sostenible.

En síntesis, tanto la estrategia de la OCDE como el RIGI coinciden en que un sistema fiscal moderno y eficaz requiere administraciones tributarias capaces de gestionar riesgos, reconocer el cumplimiento voluntario y orientar sus recursos a los casos más graves. El RITFI operaría como puente operativo entre estas exigencias internacionales y la realidad institucional local, comprensiva también de estructuras empresariales más pequeñas.

Asimismo, desde la experiencia comparada esta es la situación con la que nos encontramos:

País / Régimen	Normativa	Naturaleza del <i>compliance</i>	Efectos en la responsabilidad penal / administrativa	Notas distintivas
España	UNE 19602 (Norma técnica de <i>Compliance</i> Tributario)	Estándar nacional técnico, voluntario, pero altamente referencial	Eximente o atenuante si se acredita implementación eficaz del sistema	Modelo basado en gestión de riesgos tributarios; referencia para jueces y administración
Italia	Decreto Legislativo 231/2001	Sistema de modelos de organización y gestión	Eximente plena si el modelo fue adecuado y eficaz; reducción de pena si fue implementado tardíamente	Base conceptual fuerte en la ‘culpabilidad por defecto de organización’
Reino Unido	Criminal Finances Act 2017	<i>Compliance</i> para prevenir facilitación de evasión fiscal	Responsabilidad penal corporativa estricta, con defensa basada en procedimientos razonables	Introduce el ‘failure to prevent tax evasion offence’
Chile	Ley de Delitos Económicos N° 21.595 (2023)	Sistemas de gestión corporativa integrados	Eximentes y atenuantes por programas de cumplimiento adecuados	Amplía responsabilidad penal empresarial hacia delitos tributarios y económicos
Estados Unidos	DOJ Guidelines + Programas de <i>Compliance</i> Corporativo (practice-based)	<i>Compliance</i> como ‘carta de negociación’	No persecución penal (declination) si se demuestra cooperación, reparación e implementación robusta del programa	Sistema altamente discrecional; se negocia caso a caso con el fiscal

En consecuencia y en función del análisis genérico efectuado en los países respectivos, arribamos a las siguientes conclusiones:

- (i) la importancia de un estándar técnico nacional –vgr. UNE 19602-;
- (ii) el reconocimiento expreso de la responsabilidad penal corporativa –vgr. en todos los países mencionados se contempla-;
- (iii) defensas basadas en *compliance* previo;
- (iv) supervisión independiente; y,
- (v) sistemas que fueron implementándose de manera progresiva, comenzando por la mitigación y avanzando hacia eximentes.

En dicha tesitura, bajo los lineamientos de la experiencia y normativa comparada, nos adentramos a proponer las bases del RITFI.

2. MARCO NORMATIVO ACTUAL

2.1. La responsabilidad penal de las personas jurídicas en el Régimen Penal Tributario.

La responsabilidad penal de las personas jurídicas requiere un análisis simultáneo en su faz sustantiva y procesal, dado que sólo la integración de ambos planos permite comprender su alcance en el Régimen Penal Tributario.

En el aspecto procesal, la jurisprudencia ha ido adaptando las reglas originariamente previstas para

personas humanas, evolución consolidada en el Título VI del Código Procesal Penal Federal, que regula específicamente los procesos contra entes ideales.

Desde el punto de vista sustantivo, la responsabilidad del ente -ya sea público o privado- se funda en su “hecho propio”, consistente en el defecto de organización que facilita la comisión del delito y, mediante las previsiones del artículo 13 y 14, se establecen sanciones propias—suspensión de actividades, pérdida de beneficios, cancelación de personería, publicación de la sentencia—y criterios para graduarlas, principalmente vinculados a la existencia o ausencia de controles internos y a la capacidad de vigilancia de la organización. Por su parte, el plazo de prescripción aplicable debe computarse conforme la pena prevista para el delito base, aun cuando este tipo de penas no sean materialmente aplicables a la persona jurídica.

Finalmente, la Ley N° 27.401—aunque inaplicable directamente a delitos tributarios—introdujo un cambio de paradigma relevante: instaló la noción de autorregulación, programas de integridad y responsabilidad organizacional, lo que ha sido tomado como pauta interpretativa también en materia penal tributaria, especialmente en supuestos donde la estructura interna del ente, sus mecanismos de control y la debida diligencia resultan determinantes para evaluar su capacidad de prevenir o facilitar la comisión del delito. Estableciendo un registro específico (RITE).

Dicha normativa es la que nos permite avanzar en concebir para el régimen penal tributario y de conformidad a las pautas del art. 19, un programa de cumplimiento específico, y necesario dada la reciente ampliación de supuestos previstos.

2.2. El art. 19 del Régimen Penal Tributario

Mediante dicha normativa, se prevén aquellos supuestos en los cuales no corresponderá la formulación de denuncia penal. Así, en la elevación del proyecto que hoy se encuentra vigente bajo la Ley N° 27.799, se indicó

que se procuró “[...] Racionalizar la normativa penal tributaria vigente con el fin de ordenar el ejercicio del poder punitivo del Estado Nacional, dirigiéndolo a castigar de manera proporcional, efectiva y focalizada aquellas conductas que impliquen un perjuicio real y significativo a la hacienda pública y a los sistemas de previsión social. Ello supone dejar atrás una estructura sancionatoria desproporcionada, que criminaliza con igual severidad infracciones menores que grandes esquemas de evasión, y adoptar un enfoque que priorice la prevención, la recuperación de recursos y la equidad en el tratamiento de los contribuyentes” (Cámara de Diputados de la Nación Argentina, 2025). Pauta que consideramos relevante para definir el programa de integridad en cuanto a los riesgos a considerar y recursos para mitigarlos.

Más allá de la finalidad esbozada, en la actualidad y a falta de desarrollo de la prevista conforme Ley N° 27.430, por ser una norma de procedimiento y el contexto de amnistías fiscales, dicha figura tiene como antecedente el artículo 19 de la Ley N° 24.769, respecto del cual, se profundizó sobre el concepto de ardid. En tal sentido, se estimó la ausencia de ardid ante una diferencia de interpretación normativa cuando tuvo lugar una consulta al organismo recaudador; el depósito inmediato previo a la intimación en los delitos de infracción de un deber; la inferencia de la intención mediante presunciones, no sobre hechos externos y concretos que configuren la maniobra, ardid, ocultamiento o engaño aptos para inducir al error al Fisco (Ortiz Dendarys A., 2019).

2.2.1. Supuestos previstos en el art. 19 del Régimen Penal Tributario

A raíz de la entrada en vigencia de la Ley N° 27.799, se prevén cuatro incisos que habilitan la no formulación de denuncia penal, a saber:

- a) el surgimiento manifiesto que no se ha verificado la conducta punible (por las circunstancias de hecho o comportamiento del contribuyente que implique una cuestión de interpretación normativa o aspectos técnicos contables de liquidación);

- b) cuando el ajuste impositivo o previsional esté formulado en base a las presunciones previstas en las respectivas leyes de procedimiento, sin que existieren otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito;
- c) cuando los contribuyentes hayan exteriorizado en forma fundada y debidamente justificada el criterio interpretativo y/o técnico-contable de liquidación, mediante presentación formal ante el organismo recaudador, con anterioridad o de forma simultánea a la presentación de la declaración jurada, siempre que el criterio invocado no resulte un medio orientado a tergiversar la base imponible; y,
- d) cuando se haya efectuado la presentación de declaraciones juradas originales y/o rectificativas antes de que exista notificación de inicio de fiscalización.

Para el primero de ellos, se destaca la inclusión de “manifiestamente”, por lo que debe ser patente, evidente u ostensible por lo que no deberían restar cuestiones de hecho y prueba a dilucidar y se encuentren fehacientemente acreditados extremos que de manera manifiesta, evidente o palmaria permitan descartar la imputación por atípica (Cámara de Apelaciones en lo Penal, Contravencional y de Faltas, Sala III, 2018).

Asimismo, las “*circunstancias de hecho*”, no resultaría una simple oscuridad en la norma o cuestionamiento constitucional admitirá la presencia de error (Corte Suprema de Justicia de la Nación, 1996)², contemplándose los casos en los cuales el contribuyente acreditó un comportamiento normal, razonable,

prudente y adecuado a la situación y pese a su diligencia por circunstancias graves y atendibles pudo y debió creer razonablemente (Ferré Olivé, 2018), que su acción no lesionaría ni el precepto legal (Tribunal Fiscal de la Nación, 1961)³ ni el erario público (SCJBA, 1982), es decir, el deber tributario. Y, así, análogo al error excusable previsto por la ley de procedimiento tributario, y puede servir de parámetro en virtud de la derivación normativa del Régimen Penal Tributario – calidad de sujeto especial, entre otras-.

En consecuencia, no obstante que el obligado interprete un negocio jurídico de un modo que para el Fisco es incorrecto, y cuando asimismo dicha interpretación verse sobre su alcance y ámbito aplicativo, la tendencia moderna es que no dé lugar a hechos punibles ya que este tipo de comportamientos son dudosos desde la óptica del delito de evasión fiscal y están en el límite, aunque no parta de una antirreglamentariedad directa, sino, paradójicamente, son casos que suelen presentar cierta formalidad.

En función de lo indicado, no se estaría en presencia de un ardid idóneo, ya que, si el dilema es la interpretación de la ley tributaria, entonces se parte de la base de que el objeto sobre el cual se realiza esta tarea está exteriorizado; y así por muy irrazonable que pueda parecer el criterio utilizado por el obligado para determinar su obligación tributaria, si las operaciones están registradas y contabilizadas, no estamos frente a un caso de evasión fiscal (Laporta, 2013, pp. 282–284).

Así las cosas, encuadrarían en estos supuestos:
(i) la deducibilidad de gastos por incobrables;

2 Donde se expuso que “Si el responsable no invocó la imposibilidad real y efectiva de ajustar su conducta individual a los mandatos de la ley 23.549 ni adujo oscuridad en las disposiciones de la ley ni que de su texto surgieran dudas acerca de su situación frente al tributo; tampoco puso en tela de juicio la razonabilidad de la consecuencia sancionatoria prevista en el art. 7° de la ley, es descalificable el pronunciamiento que – ante el planteo de inconstitucionalidad efectuado – entendió que la omisión de constituir el ‘ahorro obligatorio’ obedecía a un error excusable que debía operar como causal eximente de responsabilidad”.

3 En donde se indicó: “hay error excusable si la conducta del infractor proviene de la aplicación de normas fiscales de difícil interpretación”.

(ii) la incorporación incorrecta en el balance de amortizaciones; (iii) la disposición de fondos o bienes a favor de terceros, por los presuntos intereses económicos no abonados; (iv) las formalidades exigidas en los pagos respecto del IVA para poder considerarlos tributariamente, la mera infracción a las formalidades exigidas en los pagos del IVA no puede ser concebida como un ardid suficiente que acredite la evasión (Ortiz Dendarys A., 2019).

De esta manera, dentro del grupo de cuestiones de interpretación normativa, se encuentran los ajustes técnicos, y bajo dicho concepto, se incluyen los supuestos que puedan constituir una diferencia entre la interpretación que efectuó el contribuyente de los elementos que hacen a la técnica de liquidación del gravamen y aquella que finalmente adoptó el Organismo Recaudador, -siempre que sea jurídicamente razonable la interpretación que realizó el contribuyente para tributar en la forma en que lo hizo- (Galván Greenway, 2005, p. 2). Ello en virtud que, a criterio de este último, en el ajuste técnico se encuentra ausente el ardid o engaño que requieren los delitos tributarios.

Por su parte, se prevé un parámetro económico -no exclusivo- a tener en consideración para analizar la conducta punible.

En cuanto al segundo supuesto –el cual no sería una pauta a considerar por el programa de integridad porque queda en cabeza exclusiva del órgano fiscal-, tal como pudo investigarse de los precedentes jurisprudenciales consultados, la determinación por base presunta no es por sí sola suficiente para una condena penal, pero si puede sustentar la denuncia – debido a que no es necesaria la certeza de la materialización del injusto- y posterior apertura de la instrucción penal a fin de comprobar si dicha presunción se debe a maniobras evasivas de tributos, hasta un procesamiento (Ortiz Dendarys A., 2019). De esta manera, estos indicios -cumpliendo las reglas de fiabilidad necesarias- (Ferré Olivé, 2018) deberán ser

analizados conforme los principios constitucionales que rigen el derecho penal sustantivo y procedimental.

Por su parte, la incorporación del inciso c) representa con claridad el potencial del artículo 19 como plataforma de *compliance*.

Así, mientras incisos a) y b) operan como evaluaciones *ex post*: el organismo recaudador analiza retrospectivamente si la conducta fue punible o si el ajuste se fundó exclusivamente en presunciones. El inciso c), en cambio, introduce un mecanismo de transparencia *ex ante*. Invita al contribuyente a adoptar una conducta proactiva exteriorizando su criterio antes de que surja el conflicto. Y esa lógica, el registro con anterioridad, es la de los programas de integridad. No es casual la coincidencia: la prevención es el eje de todo *compliance*.

Además, el inciso exige formalidad y fundamentación: no basta con una manifestación genérica. La exteriorización debe ser “fundada y debidamente justificada”, mediante “presentación formal”. En la práctica, esto demanda del contribuyente un ejercicio de documentación y análisis que replica de manera similar la estructura de un programa de *compliance*: identificar el riesgo interpretativo, evaluar alternativas, adoptar una posición fundada y dejar constancia. Quien ya cuenta con protocolos internos de revisión tributaria está en condiciones de cumplir este requisito; quien no los tiene, se verá incentivado a implementarlos.

Otro aspecto relevante: el inciso c) universaliza un mecanismo que hasta ahora existía sólo para un régimen específico. En efecto, tal como lo habíamos señalado en nuestro análisis del Régimen de Incentivo a Grandes Inversiones (Ortiz Dendarys A., 2025), la Ley N° 27.742 ya preveía la exteriorización del criterio como supuesto de no denuncia, pero limitada a los delitos del RIGI y con una pauta adicional reglamentaria—art. 106 del Decreto 749/2024—. La reforma extiende esta posibilidad a todo

el régimen penal tributario, sin limitación de tipo penal aplicable. La circunstancia que, de mediar contradicción con el régimen específico, cabría analizar si prevalece la posterioridad o la especialidad, no altera lo sustancial: el mecanismo ya no es privilegio de un régimen especial sino herramienta general del sistema.

Finalmente, el límite es la tergiversación de la base imponible. Este concepto, distinto del ardid del artículo 1° del RPT, configura una zona intermedia que merece delimitación. En consecuencia, y a los fines de ser contemplado para un programa de integridad, se propone, la existencia de tres zonas: la interpretación razonable, que activa la protección y excluye la denuncia; la tergiversación, que excluye el beneficio pero no necesariamente configura delito; y el ardid idóneo, que configura el tipo penal. Un programa de integridad fiscal robusto sería, precisamente, el instrumento para acreditar que la conducta se sitúa en la primera zona (Ortiz Dendarys A., 2026).

Respecto al último de los incisos, la prevención opera en términos temporales con independencia del pago, tal como es expuesto literalmente, resulta de aplicación hasta la notificación del inicio de la fiscalización.

Desde la óptica del *compliance*, este inciso premia algo que los programas de integridad promueven como valor central: la autodetección y corrección espontánea. Un sistema de controles internos eficaz (con auditorías periódicas, conciliaciones entre registros contables y fiscales, protocolos de revisión previa) incrementa objetivamente la probabilidad de detectar errores antes de que el organismo recaudador inicie una fiscalización. El nexo entre la calidad de los controles internos y la protección frente a la persecución penal es, así, directo.

En el derecho comparado, esta lógica reconoce un antecedente relevante en la autodenuncia (Selbstanzeige) del Código Fiscal alemán, que permite al contribuyente que declara voluntariamente los ingresos

omitidos y abona íntegramente la deuda quedar eximido de responsabilidad penal (Cordero González, 2007, pp. 80–88). Pero el modelo argentino va más allá: no exige el pago como condición, reforzando aún más el valor de la espontaneidad declarativa. Queda pendiente, claro, definir cómo jugará esto en la práctica con el deber de denunciar del art. 18, circunstancia que abordaremos en el capítulo siguiente.

Así, conforme los incisos desarrollados, se pueden arbitrar los procedimientos necesarios a los fines de escindir si una conducta es reprobable o no, identificando y mitigando riesgos al respecto.

2.2.2. La decisión fundada (para algunos casos), la obligación de denunciar y el principio de oportunidad del Código Procesal Penal Federal.

Desde la modificación por la Ley N° 27.799, no todos los incisos tienen el mismo trámite procedimental.

Así, la propia ley excluye a los incisos c) y d) de la exigencia de decisión fundada con dictamen del correspondiente servicio jurídico, exigencia que se mantiene solo para los incisos a) y b). Lo cual parecía implicar que resultan verificables mediante criterios objetivos: ¿existe la presentación formal? ¿Es anterior a la declaración jurada o a la notificación de fiscalización? Esa estructura se presta naturalmente a la lógica del *compliance*, donde la evidencia documental objetiva reemplaza a la valoración subjetiva. No obstante, estimamos que en el caso del inciso c), si la exteriorización remite a una cuestión de interpretación normativa o aspectos técnicos contables—es decir, si confluye con el inciso a)—, resultaría pertinente la emisión de un dictamen. El inciso d), en cambio, por tener un momento de corte objetivo, no lo requiere. El legislador parece haber graduado la intensidad del control según la complejidad del supuesto, lo cual resulta coherente con un modelo que premia la transparencia documentada.

No obstante, y en razón de la novedad legislativa incorporada, se estima de buena práctica darles curso a los incisos de conformidad a la normativa vigente.

De esta manera, la Disposición N° 192/2018 (AFIP), prevé la existencia de un dictamen elaborado por el área jurídica que estimamos que indicará de manera clara el ajuste defraudatorio, el/los obligados, los responsables en los términos del art. 13 del RPT, la ordenación de las acciones de forma temporal, y los o el tipo penal que resulta tener en consideración para el caso.

En este punto, formaría parte del análisis la existencia del programa de integridad y su cumplimiento en cada caso concreto.

No obstante, dicha circunstancia no puede analizarse sin considerar el deber de denunciar para los funcionarios o empleados públicos respecto de todo delito perseguible de oficio, siempre y cuando hayan conocido la existencia del suceso en el ejercicio funcional [art. 177 inc. 1 del CPPN; art. 237 inc. a) del CPPF]. Conforme lo expuesto, el hecho generador de la obligación de denunciar en los términos del art. 18 del RPT se configura recién a partir de encontrarse en posesión de datos más o menos objetivos, concretos y sustentables provenientes de la determinación de oficio de la deuda tributaria, de la resolución en sede administrativa a la impugnación de las actas de determinación de deudas de la seguridad social o una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho. La mencionada previsión, funciona como una garantía para los funcionarios y empleados de los órganos de recaudación. No obstante, en el caso de la convicción administrativa cuando no es necesaria la determinación administrativa de deuda -conf. segundo párrafo del art. 18 del RPT-, no permite conocer con certeza cuándo nace la obligación de denunciar estos últimos delitos, desconociéndose el

alcance que ha otorgado el legislador a dicho supuesto. En este sentido, es representativo lo indicado por el entonces Director de la Dirección General Impositiva, Aldo José Codevilla en la Comisión de legislación penal, de presupuesto y hacienda, “[...] *De esta forma, pareciera enfatizarse esa obligación ya contenida en la norma procesal, con lo cual se abre una situación sumamente peligrosa, porque los funcionarios administrativos, podrían sentirse obligados a actuar en forma inmediata en cumplimiento de la norma para evitar que el día de mañana sean objeto de reproche penal por incumplimiento de sus obligaciones como funcionario público*”.

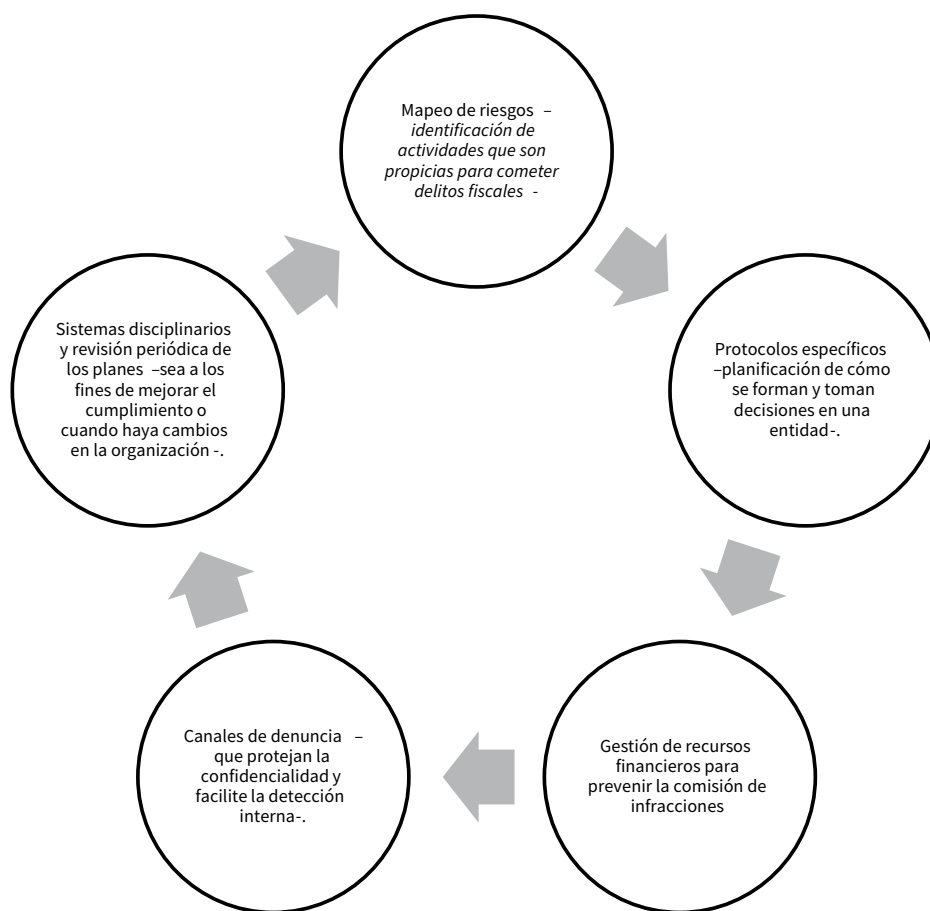
Conforme lo indicado, en aquellos supuestos, y bajo la normativa vigente en la actualidad, el análisis del programa de integridad se encontraría limitado en sus efectos para ser considerado -de cumplirse las condiciones-, como eximente. No obstante, dicho programa puede considerarse como un medio de prueba a incorporar en el proceso judicial y ser considerado, de corresponder, por el Ministerio Público Fiscal como elemento para aplicar reglas de disponibilidad de la acción (art. 30 del CPPF), entre las cuales se destaca el criterio de oportunidad (art. 31 del CPPF); y, en su caso, por el juez, en términos de morigeración de la pena.

3. COMPLIANCE FISCAL Y EL MODELO RITE

En línea con la tesis sostenida, este apartado desarrolla los componentes del RITFI como instrumento operativo para distinguir errores técnicos de maniobras dolosas.

3.1. Diseño de los programas de integridad

Del análisis efectuado en los países analizados, vemos que, a los fines de establecer un programa de integridad fiscal, estos prevén los siguientes componentes.



De esta manera, tomando en consideración esto último y en función del módulo RITE disponible, se proponen las bases del RITFI.

3.1.1. Evaluación de riesgo

Componente fundamental y punto de partida de cualquier programa de cumplimiento normativo. Su objetivo principal es comprender la exposición a riesgos para tomar decisiones sobre la gestión empresarial mediante un mapa de riesgos.

Así, resulta necesario identificar de las actividades de la empresa –por lo que va a responder a las características y naturaleza propias de la persona jurídica- y debidamente declaradas ante el Fisco. De allí, y, en función de estas últimas, cuáles de ellas representan un peligro concreto -con su consecuente nivel de

probabilidad de ocurrencia y categorización- para medir su impacto en cuanto a la comisión de una conducta típica prevista por el régimen penal tributario (Matallín Evangelio, 2024).

3.1.1.1. Caracterización de indicadores de riesgo

- a) Riesgo Alto:** Conductas o indicadores que revelan probabilidad significativa de dolo, o estructuras que impiden confiar en la fiabilidad fiscal.
- Uso recurrente de proveedores o clientes incluidos en listados restrictivos de conformidad a un manual interno de análisis (con índices de apocricicidad -previo chequeo en la base e-apoc-, no localizados, empresas sin sustancia económica, con antecedentes penales, o aquellas que se encuentren en jurisdicciones de nula o baja tributación).

- Falta total de documentación de respaldo, destrucción de registros o registros paralelos (omisión de emitir facturación electrónica, cartas de porte, falta de vigencia de un registro contable).
 - Maniobras de ocultamiento patrimonial, desvío de fondos, triangulación injustificada (falta de trazabilidad de ingresos y egresos, vinculación con empresas inter company o con vinculación societaria sin acreditación fundada del motivo patrimonial o de negocio para realizarlo, sean o no “sociedades pantalla o de cartón”).
 - Incumplimiento sistemático de deberes formales y materiales (falta de registro en regímenes de información del fisco, cumplimiento a término de presentación de declaraciones juradas, de requerimientos fiscales y/o cualquier otra incidencia en el marco de la relación fisco-contribuyente).
 - Divergencias relevantes sin justificación técnico-contable (modificaciones sustanciales en el patrimonio neto sin justificación, incidencia incoherente entre tributos vinculados, divergencia de declaraciones juradas entre el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ganancias).
 - Estructuras societarias de opacidad (interpuestas, sin actividad real, sin sustancia económica).
- b) Riesgo Medio:** Situaciones susceptibles de corrección, donde no hay indicios iniciales de dolo, pero sí fallas de control.
- Controles internos incompletos o desactualizados (ausencia de implementación de controles a proveedores, y su actualización- no implica necesariamente que tenga alguna de las condiciones previstas en el apartado anterior).
 - Divergencias técnicas complejas (precios de transferencia, ajustes de ejercicios anteriores, aplicación del ajuste por inflación, quebrantos, cuestiones específicas de liquidación de tributos).
 - Falta de segregación de funciones en el proceso contable-fiscal.
 - Errores aislados en documentación o registraciones.
- c) Riesgo Bajo:** Entes con controles robustos y evidencia de cumplimiento
- Validación periódica de integridad de proveedores y clientes (utilización de manual interno en función de las operaciones y tipología de negocio de la empresa, actualizado y aplicado por un área en particular dentro del proceso de contratación de proveedores).
 - Protocolos internos de revisión tributaria documentados (mecanismo articulado de tramitación de control interno previo a la presentación de documentación fiscal, tanto sustanciales como de forma).
 - Auditorías internas o externas regulares.
 - Trazabilidad documental completa y accesible (utilización de un sistema informático nutrido de la información fiscal con personal asignado especialmente a esos fines).
 - Capacitación continua del personal clave.
- Asimismo, será necesario indicar cuales son los controles o medidas de mitigación que se establecen en función de los riesgos cuantificados y el cálculo del riesgo residual; para lo cual, es necesario el desarrollo de indicadores específicos mediante políticas y procedimientos.

3.1.2. Políticas y procedimientos

A estos efectos, se sugiere se corrobore la presencia de los siguientes indicadores en función de los riesgos previamente desarrollados.

a) Organización interna

- Existencia de un responsable interno de integridad fiscal (con funciones definidas).

La función de cumplimiento, o el sistema de gestión de cumplimiento implica la creación de una estructura interna dentro de la empresa que opera como una segunda línea de defensa, su función es identificar y gestionar el cumplimiento de los manuales realizados. Así, mediante la designación del encargado de prevención ejerce las funciones de vigilancia y control de manera autónoma.

- Protocolos escritos de registración, facturación, control de proveedores y clientes.

Procedimientos de due diligence antes de adquirir o asociarse con terceros, sobre todo a los efectos de evaluar si el proveedor tiene capacidad económica, operativa y financiera.

- Manual actualizado de políticas tributarias.
- Documentación de controles y verificaciones internas

Protocolo para concretar el proceso de formación de la voluntad corporativa, adopción de decisiones y su ejecución. Esta circunstancia, en lo que hace a la imputación de la responsabilidad de los directores deviene relevante en la jurisprudencia de nuestro país a los fines de deslindar responsabilidades mediante la inversión de la carga de la prueba que generaría la adopción de estos mecanismos de contralor.

Modelos de gestión de recursos financieros para impedir que sean utilizados para la comisión de delitos. Se vislumbra la importancia de este mecanismo por ejemplo en la jurisprudencia vinculada a delitos de infracción de un deber- retenciones- donde el contribuyente alega cuestiones de estado de necesidad y jurisprudencialmente se ha entendido que no

corresponden por ser un tributo de un tercero y no formar parte del patrimonio de la empresa.

Controles contables y de documentación a los fines de garantizar que todas las transacciones sean identificadas y registradas de manera correcta.

En cuanto a esta cuestión, deviene relevante tomar en consideración el establecimiento de un control específico para los proveedores a los fines de morigerar ajustes por facturación apócrifa.

b) Comportamiento fiscal

- Cumplimiento en tiempo de DDJJ y pagos.
- Índice de rectificaciones voluntarias justificadas.
- Cantidad de observaciones o ajustes sin sanción

c) Trazabilidad documental

- Consistencia entre registros contables y fiscales.
- Sistemas de archivo digital con respaldo y auditoría.
- Disponibilidad inmediata de documentación soporte mediante un sistema trazable de interacción entre las operaciones realizadas y su consecuente declaración fiscal.

d) Debida diligencia

- Verificación sistemática de proveedores (incluyendo consulta a bases del organismo fiscal y las pautas indicadas por la Instrucción General 1/2017 (AFIP) (MR Consultores, 2017)⁴.
- Matriz de criterios de riesgo aplicada a proveedores y clientes (en función del análisis efectuado en la verificación de los proveedores).
- Relevamiento de operaciones no habituales o de volumen significativo.

4 No obstante resultar de aplicación interna e inoponible, en función de la publicidad otorgada a esta última en fuentes abiertas, se estima un elemento relevante en el diseño de un programa de integridad.

e) Integridad y control

- Auditorías internas o externas sobre procesos fiscales.
- Canal interno de denuncias y mecanismos de mitigación.

Canales de denuncia (whistleblowing) confiables y accesibles que deriven en un protocolo de investigación interna y régimen disciplinario.

- Capacitación anual certificada del equipo contable-financiero.

Programas de capacitación sobre códigos de conducta.

Debe existir un programa focalizado, periódico y documentado, obligatorio para todos los miembros de la empresa, incluidos contratistas y proveedores. A estos efectos los modelos sugieren como metodología práctica las sesiones presenciales, cursos en línea con examen final y la utilización de pruebas cortas y preguntas hipotéticas.

En cuanto a la comunicación, se sugiere la difusión de normas tanto interna como externa, el asesoramiento y orientación.

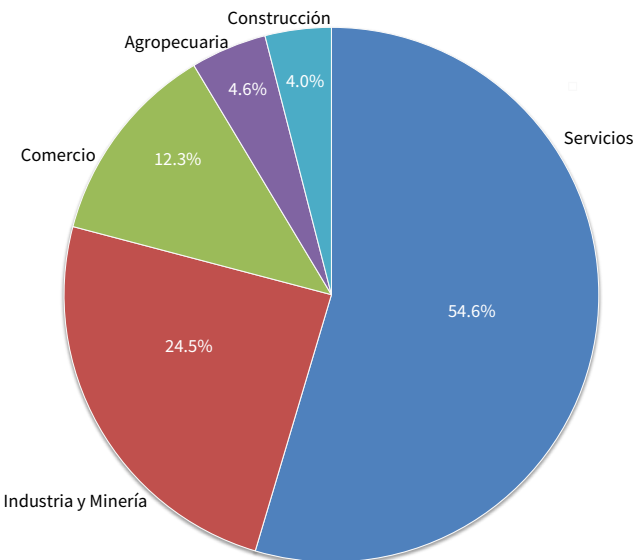
3.2. Funcionamiento y validación

En función del detalle del programa propuesto, resta analizar porque estimamos posible su implementación y sus efectos.

En cuanto a su implementación, tomando en consideración los acuerdos internacionales suscriptos y la ley N° 27.401, se creó el Registro de Integridad y Transparencia para Empresas y Entidades (RITE), desarrollado por la Oficina Anticorrupción de Argentina, el cual, constituye una herramienta de autodiagnóstico voluntario orientada a promover buenas prácticas en materia de ética, transparencia y cumplimiento normativo en el sector privado. Así, su estructura modular, vigente y validada en la práctica, permite a las organizaciones evaluar aspectos como la existencia de códigos de conducta, canales de denuncia, protocolos de prevención de delitos, evaluaciones de riesgo y políticas de capacitación interna. Tal como puede verse de su sitio web, el que incluye un simulador, se encuentran disponibles tres módulos: (i) Programa de integridad; (ii) debida diligencia; y, (iii) Datos personales.

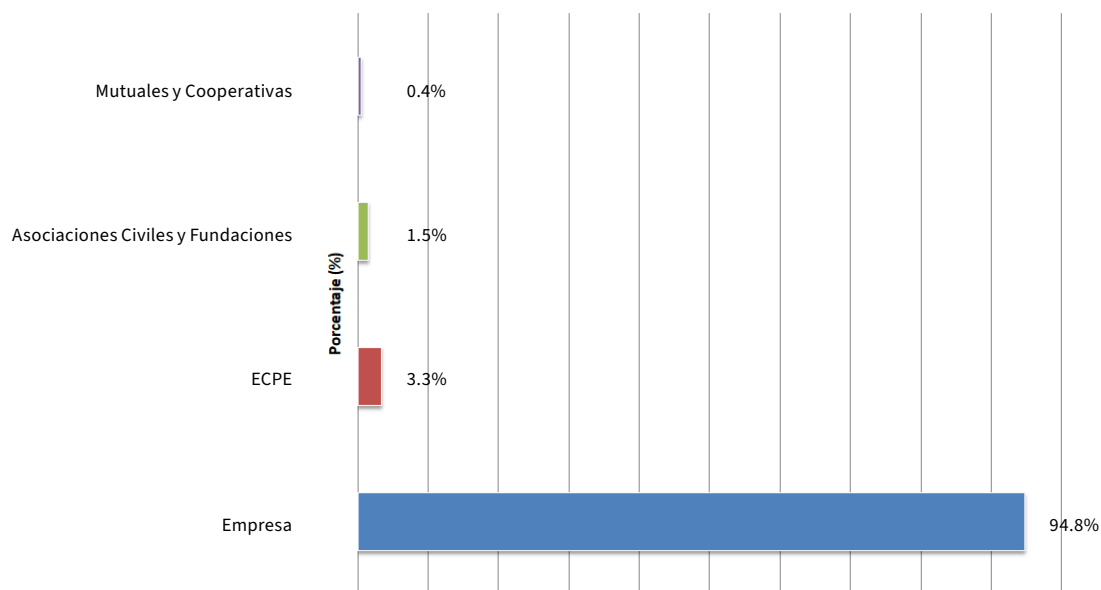
Este es el primer indicador que la implementación del sistema respectivo es viable, en la actualidad existe y es utilizado, por al menos 530 empresas tal como surge de la página del Registro (RITE, 2025).

Distribución de empresas registradas por actividad económica



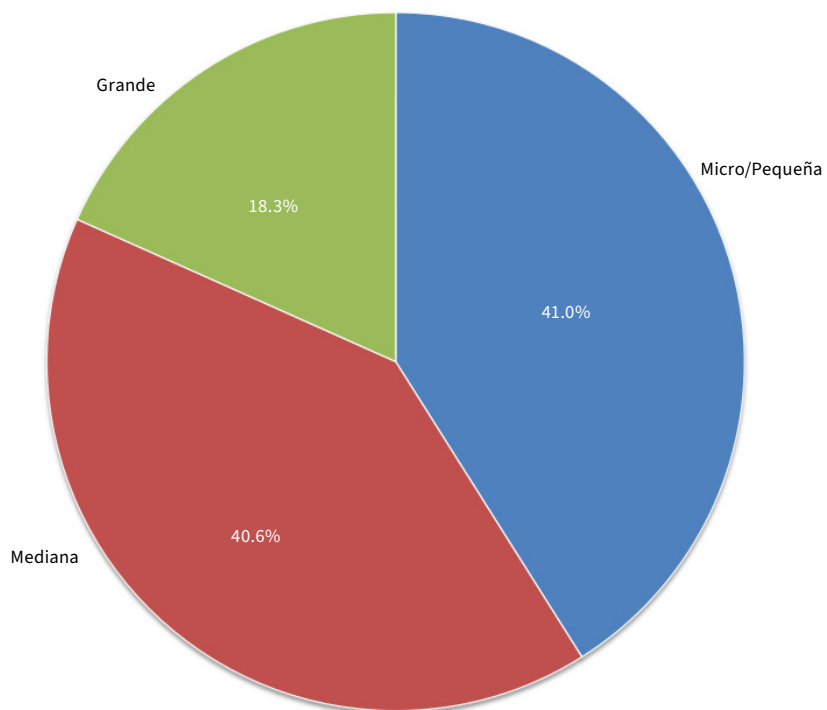
Fuente: Fuente: elaboración propia sobre datos del RITE – Oficina Anticorrupción (consulta al 30/09/2025).

Distribución de inscriptos por tipo de organización



Fuente: elaboración propia sobre datos del RITE — Oficina Anticorrupción (consulta al 30/09/2025).

Distribución de empresas registradas por categoría



Fuente: elaboración propia sobre datos del RITE — Oficina Anticorrupción (consulta al 30/09/2025).

En consecuencia, lo que se propone es la inclusión de un módulo penal tributario, que podría ser creado por un reglamento, en virtud de la derivación normativa de los artículos 13 y 19 del Régimen Penal Tributario. Ello, no obstante estimarse que lo ideal sería asimilar su vigencia como lo prevé la Ley N° 27.401.

De esta manera, la lógica del RITE es perfectamente aplicable al contexto fiscal: identifica estándares, promueve la autorregulación, proporciona evidencia objetiva sobre el comportamiento institucional y facilita el control estatal desde una perspectiva cooperativa; y, en el caso de este módulo debería abarcar aspectos como el cumplimiento de obligaciones fiscales, controles internos sobre facturación, registros contables, gestión de riesgos tributarios, auditorías internas, y la existencia de políticas de cooperación con la administración tributaria, tal como fue expuesto en el diseño del programa desarrollado *ut supra*.

No obstante, a diferencia del RITE, el reconocimiento de estos programas debiera ser efectuado por parte del órgano recaudador en función de la especificidad de la materia, mediante un sistema de validación institucional.

La experiencia del RITE demuestra, además, que es posible generar un ecosistema de integridad desde el sector público sin necesidad de imponer obligaciones formales, utilizando herramientas de adhesión voluntaria que promueven la transparencia, la cooperación y la mejora continua en el cumplimiento normativo empresarial.

3.3. Impacto

La implementación del presente régimen podría actuar como evidencia complementaria para determinar la buena fe del contribuyente o la ausencia de dolo, especialmente en casos grises o interpretativos; compatibles con la disposición hoy vigente bajo el art. 19 del régimen penal tributario, es decir brindaría transparencia al procedimiento tanto para

las empresas como para el Fisco a los fines de evitar el inicio de la causa penal. Asimismo, este enfoque preventivo se alinea con la tendencia internacional a vincular el cumplimiento normativo corporativo con mecanismos de atenuación o exención de responsabilidad penal.

Por su parte, y si del análisis de la conducta y el programa de integridad respectivo no se vislumbra manifiestamente la falta de idoneidad en términos penales, esta última podría ser utilizada como prueba durante el proceso penal y tener incidencia ya sea en la disponibilidad de la acción (art. 30 y 31 del CPPF) por parte del Ministerio Público Fiscal o en la morigeración de la pena.

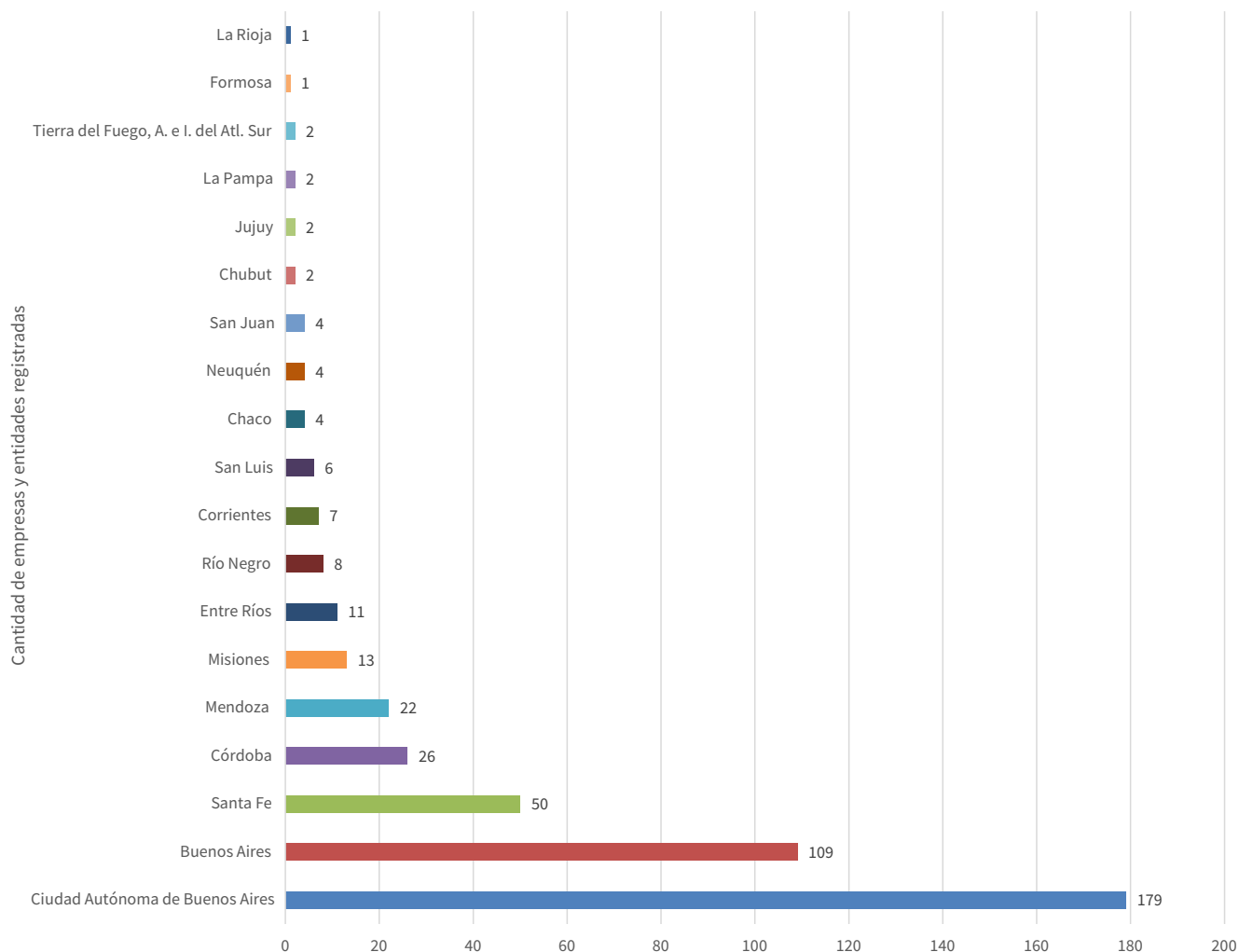
3.4. Articulación ARCA-incidencia OCDE

Como vemos del detalle del informe RITE 400 (Rite, 2025), su impacto a nivel federal es mucho menor que en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y en la Provincia de Buenos Aires, circunstancia que, tomando en consideración la interacción de ARCA con el módulo fiscal y siendo que este Organismo tiene presencia en todo el país, implicaría no solo la posibilidad de darle trascendencia a este último, sino también, a ampliar la vigencia del RITE en sí, colaborando con la previsibilidad jurídica e integridad de las empresas argentinas.

Tal como fuera indicado, mediante el dictado de una normativa de ARCA (art. 7 del Decreto N° 618 del 10 de julio de 1997; Decreto N° 953 del 24 de octubre de 2024 y por el Decreto N° 13 del 6 de enero de 2025) se crearía el módulo tributario, el cual, será aplicable para aquellos que quieran incorporarse en dicho régimen.

Para acceder al RITFI, los contribuyentes presentarían la documentación estandarizada de conformidad a como hoy se encuentra regulado el RITE; destacando la importancia de actualización periódica.

Distribución geográfica de empresas y entidades registradas



El objetivo no es certificar “bondad” ni eximir de controles, sino proporcionar tanto al contribuyente, como al organismo recaudador una herramienta objetiva de segmentación de riesgos penales y una base racional para aplicar el artículo 19 de la Ley N° 27.430. En casos de controversia técnica, interpretaciones razonables o errores sin dolo, la existencia de un programa validado podría operar como evidencia de buena fe, favoreciendo una decisión fundada de no denuncia.

Además, el RITFI permitiría articular con otras áreas institucionales y ofrecería insumos para construir una estrategia fiscal contra los delitos tributarios y su consecuente manual, tal como sugiere la OCDE, como, asimismo, una

matriz de riesgo penal-fiscal más precisa, diferenciando contribuyentes según su conducta organizacional.

Desde el punto de vista reputacional, este mecanismo también brindaría incentivos positivos: podría integrarse como condición o factor preferente a regímenes de promoción fiscal, licitaciones públicas, beneficios de cumplimiento, o acuerdos anticipados.

En suma, el RITFI sería una herramienta de prevención penal tributaria con base técnica, jurídica y operativa, que mejora la gestión institucional sin alterar el marco normativo vigente.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

El análisis normativo, comparado y operativo presentado demuestra que el RITFI no solo es compatible con la legislación vigente, sino que constituye la herramienta más eficaz para delimitar el dolo tributario y orientar el uso del artículo 19.

Así, estimando que la previsibilidad y seguridad jurídica son baluartes primarios para un país, la posibilidad de que el sistema tributario, en su faz punitiva, pueda brindar claridad tanto para el contribuyente como para la administración tributaria argentina mediante un programa de integridad, se vislumbra como una herramienta clave para ejercer un control penal más racional, eficaz y focalizado. En ese sentido, la creación del Registro de Integridad y Transparencia Fiscal (RITFI) aparece como una propuesta viable, innovadora y alineada con los estándares internacionales de integridad y gestión de riesgos.

El RITFI, concebido como mecanismo voluntario de validación de programas de cumplimiento tributario, permitiría a los contribuyentes demostrar buenas prácticas y a la administración, contar con información estructurada para valorar su conducta. Este instrumento refuerza la cultura de cumplimiento, mejora la eficiencia institucional y contribuye a orientar los recursos del sistema penal hacia las conductas verdaderamente dolosas.

Además, la propuesta se articula con las recomendaciones de la OCDE y el régimen de inversiones (RIGI), promoviendo la coherencia entre prevención penal, cumplimiento tributario y desarrollo económico. Su implementación no requiere reformas legislativas, sino voluntad, desarrollo normativo interno y una estrategia gradual de aplicación.

En definitiva, el fortalecimiento de una administración tributaria moderna exige herramientas preventivas, colaborativas y basadas en evidencia. El RITFI representa una oportunidad para avanzar en esa dirección, alineando el derecho penal tributario con una gestión pública inteligente, eficiente y orientada al desarrollo.

La sanción de la Ley N° 27.799 (“Ley de Inocencia Fiscal”) no debilita sino que refuerza la propuesta aquí desarrollada. Al ampliar los supuestos del art. 19 RPT, la nueva norma duplica las hipótesis en que el operador deberá evaluar si la conducta del contribuyente justifica o no la denuncia penal—y, con ello, duplica también la necesidad de contar con criterios objetivos, estandarizados y verificables como los que el RITFI ofrece.

De esta manera, el RITFI no es una excepción al poder punitivo: es su mejor brújula.

REFERENCIAS

- Cámara de Apelaciones en lo Penal, Contravencional y de Faltas, Sala III. (2018). *RODAMA S.A. s/ art. 26735:6 Art. 6 – Apropiación indebida de tributos (Actuación N.º 11310437/2018)*.
- Cámara de Diputados de la Nación. (2025). *Mensaje N.º 0014/25 y proyecto de ley*. <https://www.hcdn.gob.ar/comisiones/permanentes/cpyhacienda/proyecto.html?exp=0003-PE-2025>
- Corte Suprema de Justicia de la Nación. (1996). *Fallos*: 319:1524.
- Ferré Olivé, J. C. (2018). *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Tirant Lo Blanch.
- Galván Greenway, J. P. (2005, septiembre). El ajuste impositivo en el delito tributario. *Doctrina Tributaria Errepar*, 26(2).
- Laporta, M. H. (2013). *Delito fiscal: El hecho punible y la determinación del comportamiento típico*. IB deF.
- Ley N° 27.799. (2026). *Ley de Inocencia Fiscal*. Boletín Oficial de la República Argentina.
- Matallín Evangelio, A. (2024). Estándares de eficacia de los programas de cumplimiento: Análisis integrado de condiciones y requisitos (artículo 31 bis C.P.). *Revista de Derecho Penal y Criminología*, 31(1). <https://doi.org/10.5944/rdpc.ENERO.2024.39067>
- MR Consultores. (2017). *Instrucción AFIP 1/2017 – Facturas apócrifas*. [https://www.mrconsultores.com.ar/archivos/Capacitacion/2017/Jornadas_de_Capacitacion_y_Actualizacion_Tributaria/07%20-%20Octubre_de_2017/03%20-%20Instruccion_\(AFIP\)_1-2017_-_20Facturas%20apocrifas.pdf](https://www.mrconsultores.com.ar/archivos/Capacitacion/2017/Jornadas_de_Capacitacion_y_Actualizacion_Tributaria/07%20-%20Octubre_de_2017/03%20-%20Instruccion_(AFIP)_1-2017_-_20Facturas%20apocrifas.pdf)
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2021). *Lucha contra los delitos fiscales: Los diez principios globales* (2.ª ed.). OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/ae62d2ca-es>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2019). *Modelo de madurez de la investigación de delitos fiscales*. www.oecd.org/tax/crime/modelo-de-madurez-de-la-investigacion-de-delitos-fiscales.pdf
- Ortiz Dendarys, A. (2019). La no configuración de la conducta punible en los términos del art. 19 del nuevo Régimen Penal Tributario. En A. Catania, C. Scoconi & J. P. Fridenberg (Dirs.), *El derecho penal económico del siglo XXI* (p. 182). Ad Hoc.
- Ortiz Dendarys, A. (2025). Desafíos del RPT Ortiz Dendarys. Ponencia Jóvenes Tributaristas. https://www.academia.edu/128663835/Desafios_del_RPT_Ortiz_Dendarys
- Ortiz Dendarys, A. (2026). Análisis interpretativo de las modificaciones efectuadas al Régimen Penal Tributario en función de la entrada en vigencia de la Ley N° 27.799, *Revista Argentina de Derecho Tributario*, Universidad Austral, Ed. Errepar pág. 53, disponible en: <https://biblioteca.errepar.com/reader/revista-argentina-de-derecho-tributario-21?location=11>
- Registro de Integridad y Transparencia para Empresas y Entidades. (2025a). *Estadísticas del RITE*. <https://www.rite.gob.ar/riteNumeros/estadisticas>
- Registro de Integridad y Transparencia para Empresas y Entidades. (2025b). *Empresas registradas en el RITE*. <https://www.rite.gob.ar/empresas>
- Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires. (1982). *Usandizaga*.
- Tribunal Fiscal de la Nación. (1961). *Pianello y Sanguinetti. La Ley Online*, AR/JUR/32/1961.

Alternativas al IVA en la era digital: el potencial del *split payment* en la tributación al consumo en América Latina

Aloisio Flavio Ferreira de Almeida

SINOPSIS

Este artículo analiza la viabilidad de un impuesto sobre las ventas en el consumo final con *split payment* en América Latina, como alternativa a las limitaciones operativas del IVA tradicional. A partir de un enfoque analítico y comparativo, se examinan las implicaciones del modelo en términos de costos de cumplimiento, eficiencia recaudatoria y capacidades de la administración tributaria.

El estudio destaca el papel de la digitalización de los sistemas de pago y la trazabilidad de las transacciones en la viabilidad del modelo, así como sus efectos potenciales sobre la evasión fiscal. Se concluye que el *split payment* constituye una alternativa prometedora, cuya implementación requiere avances institucionales y tecnológicos, así como mayor investigación aplicada.

PALABRAS CLAVE: Impuesto al Valor Agregado (IVA), *Split payment*, administración tributaria, impuesto sobre las ventas, digitalización de pagos.

CONTENIDO

Introducción

1. Orígenes históricos y difusión global del IVA
2. Fundamentos teóricos: el IVA versus impuesto sobre ventas
3. Limitaciones del IVA en la práctica
4. Las innovaciones tecnológicas y los pagos automatizados

5. El Split Payment como instrumento de cambio estructural
6. Costos de cumplimiento reducidos
7. Implicaciones para la administración tributaria y desafíos de implementación

Conclusión

Referencias

AUTOR

Consultor y docente en tributación, gobernanza y transformación digital, y ex funcionario de la Receita Federal de Brasil, donde actuó como auditor y en funciones de coordinación y asesoría estratégica. Posee doctorado y maestría en administración pública y cuenta con experiencia en colaboración con organismos internacionales como el CIAT, FMI y Banco Mundial. Actualmente desarrolla proyectos de investigación y consultoría sobre reforma tributaria, costos de cumplimiento, federalismo fiscal, cambio organizacional y digitalización de la administración tributaria. Es autor de estudios diversos sobre política y administración tributarias.

INTRODUCCIÓN

En las últimas décadas, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) se ha consolidado como el principal modelo de tributación al consumo en el mundo. Su adopción por más de 160 países se debió a la promesa de neutralidad, eficiencia en la recaudación y estabilidad fiscal. Sin embargo, el entorno económico y tecnológico que sustentó su hegemonía, caracterizado por economías analógicas, pagos en efectivo y una capacidad de control limitada, ha cambiado profundamente.

El avance de los pagos digitales, la facturación electrónica, la inteligencia artificial y las monedas programables abre la puerta a modelos más simples, directos y automatizados. En un contexto de transformación digital e integración financiera, la capacidad del Estado para recaudar ingresos de forma transparente y eficiente depende cada vez más de su aptitud tecnológica y de la cooperación entre las administraciones tributarias y los sistemas de pago.

En América Latina, donde los sistemas de IVA coexisten con altos costos de cumplimiento, múltiples excepciones, informalidad persistente y fragmentación federativa, la búsqueda de modelos alternativos ha dejado de ser meramente técnica para convertirse en una necesidad institucional.

En este contexto, el debate sobre formas de tributación digitalmente integradas, capaces de simplificar la relación entre el Estado y el contribuyente, está cobrando impulso. Una de las propuestas más prometedoras es el impuesto sobre las ventas minoristas con *split payment*, o pago fraccionado, un modelo que se aplica únicamente a la transacción final y cuya recaudación se automatiza al momento del pago. A diferencia del IVA tradicional, ese impuesto prescinde de la contabilidad en cadena y transfiere la responsabilidad de la recaudación a los sistemas de pago electrónico.

Brasil ofrece un caso de estudio interesante. La Enmienda Constitucional n.º 132/2023 introdujo el

mecanismo de *split payment* como una forma de extinguir deudas en el nuevo IVA dual, compuesto por la Contribución sobre Bienes y Servicios (CBS) y el Impuesto sobre Bienes y Servicios (IBS). Si bien el mecanismo se concibió como un instrumento antifraude, su aplicación ha revelado un potencial más amplio: posibilitar, a mediano plazo, un sistema de tributación al consumo basado en la liquidación financiera instantánea y la interoperabilidad entre autoridades tributarias, bancos y plataformas digitales.

Este artículo examina esta posibilidad, proponiendo una reflexión sobre la viabilidad técnica, económica e institucional de un modelo de impuesto sobre las ventas con *split payment* en América Latina. El análisis parte del caso brasileño, pero busca identificar las condiciones regionales que permitan probar y adaptar la propuesta, especialmente en el contexto de la digitalización de los métodos de pago. El objetivo es analizar una vía alternativa para evolucionar la tributación al consumo en la región hacia un modelo más simple, menos costoso y más transparente, compatible con la era digital.

El texto se estructura de la siguiente manera: la sección 2 presenta una visión histórica de la difusión global del IVA; la sección 3 compara los fundamentos teóricos del IVA y el impuesto sobre las ventas minoristas; las secciones subsiguientes exploran las limitaciones del modelo actual, las innovaciones tecnológicas, los desafíos de la transición, los costos de cumplimiento y los aspectos institucionales y políticos. La conclusión resume las lecciones aprendidas para la región y propone una agenda de investigación para el estudio posterior del tema.

1. ORÍGENES HISTÓRICOS Y DIFUSIÓN GLOBAL DEL IVA

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) surgió en Francia en 1954, concebido por Maurice Lauré como una respuesta a las ineficiencias de los impuestos sobre el volumen de negocios, que generaban efectos de acumulación

y distorsiones en los precios relativos. La principal innovación del IVA consistió en permitir que cada empresa pagara el impuesto únicamente sobre el valor agregado en su etapa de producción, descontando el impuesto pagado en etapas anteriores. De este modo, el modelo ofrecía mayor transparencia, una recaudación continua y menores distorsiones económicas (Ebrill et al., 2001).

Su lógica administrativa resultaba igualmente atractiva. En lugar de fiscalizar millones de transacciones con consumidores finales, el Estado concentraba el control en un número relativamente reducido de contribuyentes empresariales, lo que facilitaba la lucha contra la evasión y garantizaba un flujo regular de ingresos (Bird, 2005). Esta arquitectura se mostró particularmente eficiente en economías con baja bancarización y alta informalidad.

La Comunidad Económica Europea (CEE) desempeñó un papel decisivo en la consolidación y difusión del modelo. La adopción coordinada del IVA durante las décadas de 1960 y 1970 tenía como objetivo armonizar los sistemas tributarios y eliminar distorsiones en el comercio intracomunitario (Cnossen, 2020). A partir de entonces, el IVA se expandió rápidamente hacia África, Asia y América Latina, impulsado por programas de reforma

fiscal apoyados por el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial, que lo promovían como un instrumento moderno y eficiente de recaudación (Ebrill et al., 2001).

En América Latina, el IVA fue introducido de forma gradual a partir de finales de la década de 1960, en el contexto de reformas de estabilización y apertura económica. Brasil estableció el *impuesto sobre la circulación de mercancías* (ICM) en 1967, inspirado en el IVA, aunque con una base limitada. Argentina lo implementó en 1975, seguida por Chile, México y Perú, y posteriormente por Colombia y Ecuador. Aunque inspirado en el modelo europeo, el IVA latinoamericano adquirió características propias: alícuotas más elevadas, numerosos regímenes especiales y un alto grado de litigiosidad. En varios países, el impuesto fue utilizado como instrumento de política sectorial, perdiendo parte de su neutralidad teórica. Según Gómez Sabaini, Jiménez y Rossignolo (2015), la expansión del IVA en la región reflejó tanto el deseo de modernización fiscal como la dependencia de un modelo diseñado para realidades productivas distintas, lo que ayuda a explicar algunas de sus fragilidades actuales. La Tabla 1 resume la posición del IVA en algunos países de la región.

Tabla 1
El IVA en América Latina

País	Año de adopción	Nombre del tributo	Modelo y características principales	Tasa estándar (%)	Notas relevantes
Argentina	1975	Impuesto al Valor Agregado	IVA tipo consumo, con crédito financiero; elevada litigiosidad	21%	Pionera en AL; evasión significativa
Brasil	1967 (ICMS)	ICMS + IPI	IVA fragmentado por nivel federativo, con crédito restringido	17–20% (ICMS)	Alta complejidad y litigiosidad
Chile	1975 (reforma)	Impuesto al Valor Agregado	IVA moderno, base amplia, pocas exenciones	19%	Modelo de referencia regional
Colombia	1983 (reforma)	Impuesto sobre las Ventas	IVA con amplio uso de regímenes simplificados	19%	Reforma reciente busca unificar la base

País	Año de adopción	Nombre del tributo	Modelo y características principales	Tasa estándar (%)	Notas relevantes
Ecuador	1970 (formal)	Impuesto al Valor Agregado	IVA mixto con amplias exenciones y aplicación sectorial	12%	Menor tasa de la región
México	1980	Impuesto al Valor Agregado	IVA con zonas exentas, tasa cero y excepciones por región	16%	Fronteras norte con tasa reducida
Perú	1989	Impuesto General a las Ventas (IGV)	IVA con componente municipal	18%	Incluye impuesto municipal adicional

Fuente: Elaboración propia con base en CIATData (www.ciat.org) y en legislación tributaria nacional.

Un contraste interesante es el caso de los Estados Unidos, que han mantenido un impuesto sobre ventas minoristas administrado a nivel estatal. A pesar de su simplicidad conceptual, este modelo enfrentó dificultades de fiscalización en sectores intensivos en transacciones en efectivo, lo que reforzó durante décadas la preferencia global por el IVA (Slemrod & Bakija, 2017).

En la actualidad, con la digitalización de las economías y el avance de los medios electrónicos de pago, las justificaciones que sustentaron la superioridad administrativa del IVA comienzan a debilitarse. Tecnologías como la facturación electrónica (CIAT & BID, 2018), el *real-time reporting* y los pagos instantáneos hacen posible el control directo de las ventas al consumidor final, cuestionando la necesidad de un impuesto fragmentado en múltiples etapas (Keen, 2025).

2. FUNDAMENTOS TEÓRICOS: EL IVA VERSUS EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS MINORISTAS

La tributación del consumo desempeña un papel fundamental en la política fiscal moderna, especialmente en las economías emergentes, donde los ingresos y la riqueza son más inestables o difíciles de controlar. En este contexto, dos modelos se han consolidado históricamente: el impuesto al valor agregado (IVA) y el impuesto sobre las ventas

minoristas. Ambos buscan gravar el consumo final, pero difieren en su estructura, la distribución de las cargas administrativas y la forma en que se controla el cumplimiento tributario.

El IVA se diseñó para superar la dificultad práctica de gravar directamente el consumo final en entornos con alta informalidad y baja capacidad tecnológica. El impuesto se aplica en cada etapa de la cadena de producción, lo que permite al contribuyente deducir el impuesto pagado en etapas anteriores, mediante el sistema de créditos y débitos. Esta estructura garantiza la recaudación fraccionada, incentiva la emisión de facturas y crea un mecanismo de autocontrol que reduce la evasión fiscal. Por lo tanto, el IVA se ha consolidado como un modelo de verificación descentralizado, en el que las empresas funcionan simultáneamente como contribuyentes y agentes de recaudación tributaria.

El impuesto sobre las ventas minoristas, por su parte, se aplica únicamente a la venta final al consumidor. Su cálculo es sencillo y directo, basado en el valor total de la transacción. En teoría, es un impuesto más transparente y menos oneroso en términos de cumplimiento. Sin embargo, en la práctica, la concentración de la recaudación en la etapa final ha demostrado ser vulnerable a la evasión, especialmente en economías con un gran número de pequeños comerciantes informales. El Fondo Monetario Internacional, en su estudio clásico *El IVA Moderno* (Ebrill et al., 2001), consideró que

esta debilidad administrativa justificaba la adopción generalizada del IVA, sobre todo en los países en desarrollo.

Con la transformación digital, las condiciones que sustentaban esta hegemonía están empezando a cambiar. La expansión de los pagos electrónicos, las facturas digitales y la inteligencia artificial ha reducido las barreras para el seguimiento de las ventas al consumidor final en tiempo real. La necesidad de la recaudación fraccionada, justificada anteriormente por la imposibilidad de controlar el comercio minorista, está perdiendo relevancia a medida que el control tecnológico se vuelve más factible y económico. Esta evolución converge con la visión de futuro de la OCDE en Administración Tributaria 3.0 (OCDE, 2020), que propone un modelo tributario “sin fricciones”, integrado con los sistemas de pago y los flujos económicos digitales, en el que la recaudación se realiza de forma automatizada y prácticamente imperceptible para el contribuyente.

En este nuevo contexto, el impuesto sobre las ventas minoristas con *split payment* surge como una alternativa a analizar. El modelo mantiene la incidencia únicamente sobre la transacción final, pero sustituye la autodeclaración por la recaudación automática, realizada en el momento del pago. Las plataformas de pago electrónico separan el importe del impuesto y lo transfieren directamente a las autoridades fiscales, reduciendo el riesgo de impago y simplificando el proceso de cumplimiento. Como resultado, gran parte de las obligaciones accesorias, devoluciones y

compensaciones típicas del IVA se vuelven innecesarias, lo que reduce los costes de litigio y cumplimiento. Desde un punto de vista conceptual, el impuesto sobre las ventas minoristas con *split payment* resuelve dos limitaciones históricas del impuesto sobre las ventas minoristas clásico: la evasión en el punto final, mitigada por la automatización de la recaudación; y la dispersión de la aplicación tributaria, reemplazada por el control centralizado de las plataformas de pago. Este cambio traslada la complejidad de la empresa al sistema financiero, haciendo que la recaudación sea más predecible y menos costosa, sin alterar el principio de incidencia sobre el consumo final.

Un estudio reciente del Fondo Monetario Internacional (Keen et al., 2025) señala que el IVA sigue siendo el instrumento más eficiente para garantizar la recaudación a gran escala, pero señala que sus costos administrativos y de cumplimiento siguen siendo elevados. Por supuesto, los avances tecnológicos podrían, en algún momento, volver obsoleto el IVA, a medida que surjan nuevas formas de recaudación más directas. El impuesto sobre las ventas minoristas con *split payment* se ajusta precisamente a este panorama, como una hipótesis plausible para los sistemas tributarios en proceso de digitalización, aunque requiere experimentación empírica y estudios más profundos antes de ser considerado una alternativa real de política fiscal. La siguiente tabla ilustra las diferencias conceptuales entre el IVA y el impuesto sobre las ventas minoristas con *split payment*.

Tabla 2
IVA x Impuesto sobre las Ventas Minoristas (IVm) con *Split Payment*

Dimensión	IVA tradicional	IVm con <i>split payment</i>
Etapas de incidencia	Multietapa: se aplica en cada eslabón de la cadena productiva y comercial.	Monofásico: se aplica únicamente en la transacción final con el consumidor.
Mecanismo de recaudación	Autodeclarado y basado en créditos y débitos fiscales.	Automático: el impuesto se segrega en el momento del pago.
Agente recaudador	Contribuyentes empresariales en todas las etapas de la cadena.	Plataformas de pago o instituciones financieras.

Dimensión	IVA tradicional	IVm con split payment
Riesgo de evasión	Moderado: depende del control cruzado entre créditos y débitos.	Bajo: depende de la automatización y trazabilidad de las transacciones.
Complejidad administrativa	Elevada: múltiples declaraciones, devoluciones y compensaciones.	Reducida: elimina el registro de créditos y devoluciones.
Presión de caja	Alta: el contribuyente anticipa el impuesto en la compra de insumos.	Nula: el impuesto se recauda en el momento de la venta final.
Transparencia y previsibilidad	Limitadas: existe desfase entre hechos generadores y créditos.	Elevadas: recaudación inmediata y trazable.
Adecuación tecnológica	Modelo concebido para economías analógicas	Modelo diseñado para economías digitalizadas.
Principales desafíos	Complejidad normativa, fraude en créditos y devoluciones.	Infraestructura digital, inclusión financiera y gobernanza interinstitucional.
Efectos esperados	Mantenimiento de la recaudación con alto costo administrativo.	Reducción de costos de cumplimiento y mayor eficiencia recaudatoria.

Fuente: Elaborado por el autor.

3. LIMITACIONES DEL IVA EN LA PRÁCTICA

A pesar de su alcance global y sus reconocidos méritos, el modelo del IVA presenta limitaciones que se han hecho más evidentes con el tiempo, especialmente en las economías latinoamericanas. Estas limitaciones se derivan tanto de factores operativos, como la complejidad, los altos costos de cumplimiento y los problemas de liquidez, como de aspectos institucionales, como la pérdida de neutralidad y la creciente dependencia de regímenes especiales.

Una limitación común es la acumulación de créditos fiscales, especialmente en sectores orientados a la exportación o sujetos a regímenes diferenciados. La dificultad para recuperar estos créditos en tiempo oportuno afecta la liquidez de las empresas, introduce distorsiones en las cadenas productivas y, en la práctica, puede transformar un impuesto al consumo en un gravamen sobre la producción. Este fenómeno ha sido particularmente visible en varios países latinoamericanos, donde los mecanismos de devolución son lentos, burocráticos o inciertos.

Otra limitación concierne al costo del cumplimiento. El sistema de crédito y débito requiere controles contables detallados, declaraciones complejas y un seguimiento constante de los cambios regulatorios. Este aparato administrativo, que funciona adecuadamente en las grandes empresas, se vuelve excesivamente oneroso para las micro y pequeñas empresas, que enfrentan costos fijos desproporcionados para mantener el cumplimiento (Almeida, 2025). En muchos países latinoamericanos, esta carga contribuye a la informalidad y reduce la competitividad de las empresas formales.

Una tercera limitación se refiere a la erosión de la neutralidad. El IVA, concebido originalmente como un impuesto uniforme y no discriminatorio, ha sido progresivamente modificado para adaptarse a objetivos sectoriales y restricciones políticas, incorporando múltiples tipos impositivos, exenciones y regímenes especiales que lo alejan de su diseño teórico original (Keen, 2013). Además de esta complejidad normativa, el IVA en América Latina presenta deficiencias estructurales vinculadas a la informalidad y la heterogeneidad

productiva (Gómez Sabaini et al., 2015), lo que limita su efectividad redistributiva y dificulta la coordinación entre niveles de gobierno.

El caso de Brasil es ilustrativo. El Impuesto sobre las Operaciones Relacionadas con la Circulación de Mercancías y sobre la Prestación de Servicios Interestatales e Intermunicipales de Transporte y Comunicación (ICMS), de carácter estatal y principal impuesto en términos de ingresos en Brasil, se ha convertido en un impuesto extremadamente fragmentado, con diferentes reglas y tasas para cada unidad federativa. Las contribuciones sociales obligatorias PIS y Cofins, bajo la jurisdicción de la Unión, coexisten en regímenes acumulativos y no acumulativos, sin una definición clara del concepto de insumo, lo que alimenta un gran volumen de litigios. Una situación similar se da en otros países de la región: Argentina combina altas tasas y numerosas exenciones; México mantiene zonas impositivas diferenciadas; Perú enfrenta fraudes recurrentes en el crédito del IVA; y Ecuador, a pesar de una tasa más baja, sufre de inestabilidad regulatoria.

Estas distorsiones indican que el IVA, en muchos contextos latinoamericanos, se ha instrumentalizado como mecanismo de ajuste fiscal, perdiendo su función original como impuesto neutral al consumo. Además de las dificultades prácticas, existe una cuestión conceptual más amplia. El IVA surgió como respuesta al control limitado de las ventas al consumidor final en un mundo analógico. Con la digitalización de las transacciones y la expansión de los pagos electrónicos, esta justificación deja de ser totalmente válida. Hoy en día es técnicamente posible rastrear el consumo final con más precisión y menores costos.

Desde la perspectiva de la administración tributaria, el control del IVA requiere capacidades sofisticadas de fiscalización, incluyendo el monitoreo de cadenas complejas de transacciones, la validación de créditos y la detección de esquemas de fraude, como las denominadas “empresas ficticias” o “facturación

apócrifa”. Aunque herramientas como la facturación electrónica han contribuido a mejorar el control, la sofisticación de los esquemas de evasión también ha evolucionado.

Michael Keen (2025) observa que a medida que avanzan las capacidades tecnológicas, la justificación tradicional para recaudar los impuestos al consumo a lo largo de la cadena de producción, en lugar de hacerlo en la etapa final del consumo, se debilita progresivamente. Por supuesto, a medida que se disipan las limitaciones tecnológicas, surgen nuevas formas de tributación al consumo.

En conjunto, estas limitaciones sugieren que, aunque el IVA ha sido una herramienta eficaz de recaudación, su desempeño en la práctica dista del ideal teórico que motivó su adopción. En un contexto de transformación digital, resulta pertinente cuestionar si la complejidad inherente al modelo sigue siendo necesaria o si existen alternativas más simples y eficientes que puedan aprovechar las nuevas capacidades tecnológicas.

4. LAS INNOVACIONES TECNOLÓGICAS Y LOS PAGOS AUTOMATIZADOS

En las últimas dos décadas, el avance de las tecnologías digitales ha ampliado significativamente las posibilidades de transformación de los sistemas tributarios. En particular, la tributación sobre el consumo, tradicionalmente asociada a la lógica del IVA, pasa a considerar alternativas operativas más simples, directas y eficaces, basadas en el monitoreo electrónico, inteligencia artificial y nuevos medios de pago. En el contexto latinoamericano, estas tecnologías ofrecen una oportunidad concreta de superar las limitaciones estructurales del modelo actual, reduciendo costos de cumplimiento y evasión, al mismo tiempo que preservan la recaudación y la equidad.

Uno de los pilares de esta transformación es el crecimiento de los sistemas de pagos instantáneos

con identificación digital. En Brasil, el PIX¹, lanzado en 2020 por su Banco Central, se convirtió rápidamente en el principal medio de transferencia electrónica en el comercio minorista, superando a las tarjetas y boletos en volumen de transacciones. Al permitir la liquidación inmediata y rastreada de las operaciones, el PIX viabiliza la lógica del *split payment* sin depender de intermediarios financieros. Además, su arquitectura abierta permite el acoplamiento de comandos fiscales, como la división automática del valor de una compra entre el comerciante y el fisco. Esto lo convierte en una herramienta estratégica para la implementación del modelo de impuesto sobre ventas minoristas con *split payment*.

Aunque el caso brasileño, con la difusión del PIX, represente uno de los ejemplos más avanzados de pagos instantáneos en la región, el modelo de este impuesto no depende de una plataforma específica. Lo esencial es la existencia de infraestructuras digitales interoperables, capaces de segregar el valor del tributo en el momento de la liquidación financiera. En América Latina, la rápida expansión de los pagos digitales ha ampliado significativamente la base tecnológica disponible para este tipo de soluciones. Según datos recientes, la proporción de personas que envían o reciben pagos digitales en la región aumentó del 47% en 2014 al 70% en 2021, superando el promedio de otras economías emergentes (Herrera et al., 2024). Asimismo, países como Brasil, México y Argentina han desarrollado sistemas emblemáticos de pagos digitales, como PIX, CoDi y Transferencias 3.0, entre otros. En este contexto, el *split payment* puede implementarse de forma gradual a partir de las infraestructuras existentes, sin necesidad de replicar íntegramente un modelo específico.

La inteligencia artificial (IA) representa otro vector de innovación con alto potencial de impacto. Los sistemas

de IA ya se utilizan en administraciones tributarias de diversos países para clasificar contribuyentes, prever riesgos de evasión, dirigir auditorías y detectar fraudes a partir de grandes volúmenes de datos fiscales, bancarios y catastrales. En el contexto del impuesto sobre ventas minoristas con *split payment*, la IA puede actuar como una capa de control automatizado, identificando inconsistencias en tiempo real con base en los datos de pago, prescindiendo en gran medida de las obligaciones accesorias impuestas a los contribuyentes en el régimen del IVA. Para las economías latinoamericanas, donde la capacidad fiscal suele ser limitada, el uso de IA representa una alternativa escalable y posiblemente de menor costo en relación con la fiscalización tradicional.

A pesar de estos avances, el uso de dinero en efectivo continúa siendo una limitación relevante para cualquier modelo de recaudación automatizada. El impuesto sobre ventas minoristas con *split payment* depende de transacciones electrónicas para operar, lo que plantea preocupaciones en economías con elevada informalidad o bajo acceso digital. No obstante, esta limitación puede mitigarse progresivamente mediante incentivos y mecanismos regulatorios. Países de la Unión Europea ya adoptan límites legales para pagos en efectivo (por ejemplo, 1.000 € en Francia y 3.000 € en España) como forma de estimular la formalización. Brasil, que cuenta con el PIX, podría seguir un camino similar, fijando un tope para pagos en efectivo sin eliminar su función en transacciones de menor valor.

Además, la tecnología ya permite imaginar mecanismos de rastreo parcial de billetes en circulación a partir de sus numeraciones únicas. Aunque todavía es embrionaria, la posibilidad de integrar OCR (reconocimiento óptico de caracteres) en los cajeros automáticos y sistemas

1 PIX es un sistema de pagos instantáneos brasileño, lanzado en 2020 y administrado por el Banco Central de Brasil. Permite la transferencia de recursos entre cuentas en segundos, a cualquier hora y día, siendo gratuito para personas físicas. Es un sistema abierto que utiliza llaves de identificación (ej.: correo electrónico, teléfono o llave aleatoria) o códigos QR para realizar transacciones, habiendo promovido una gran inclusión y eficiencia en el mercado financiero brasileño.

bancarios podría abrir camino a alguna forma de control pasivo de flujos en efectivo. Más prometedor, sin embargo, es el avance de la digitalización espontánea: incluso sin medidas coercitivas, el crecimiento del PIX, de las tarjetas prepago y de las billeteras digitales ha reducido la cuota de pagos en efectivo, incluso entre trabajadores informales y pequeñas empresas.

Además de la regulación, los gobiernos pueden utilizar incentivos positivos para inducir la migración hacia pagos digitales. Programas como el *cashback* de tributos pagados, sorteos vinculados a facturas fiscales y descuentos en impuestos futuros ya han sido probados con éxito en varios países. En un modelo del impuesto sobre ventas minoristas con *split payment*, estos incentivos pueden reforzarse con base en los datos capturados automáticamente vía PIX o plataformas equivalentes, estimulando a los consumidores a exigir el comprobante electrónico de la operación. Esta estrategia combina transparencia, inclusión y aumento de la base imponible, especialmente en los sectores más afectados por la informalidad.

Otra posibilidad son las monedas digitales de bancos centrales (CBDC). Aunque conceptualmente atractivas, los proyectos piloto enfrentan retrasos, críticas y reevaluaciones. En Brasil, el proyecto del DREX, la CBDC brasileña, pasó por una revisión técnica tras el fracaso de las soluciones de privacidad basadas en *blockchain*. La segunda fase de la iniciativa fue pospuesta indefinidamente por no cumplir con los requisitos legales de protección de datos personales. Esta experiencia, sumada a evidencias internacionales, sugiere que las CBDC deben, al menos a corto plazo, restringirse a aplicaciones entre instituciones financieras, mientras que su uso minorista permanece incierto, tanto por cuestiones técnicas como políticas.

La crítica más consistente a las CBDC proviene de la combinación de riesgos de centralización estatal, desintermediación bancaria y amenaza a la privacidad de los usuarios. En países con democracias fragilizadas o baja confianza institucional, la adopción de monedas digitales por el banco central puede ser percibida como un instrumento de vigilancia o control económico.

Para fines tributarios, el uso de la CBDC como vehículo exclusivo de recaudación puede ser contraproducente: en lugar de aumentar la confianza, podría generar resistencia por parte de comerciantes y consumidores.

Finalmente, la complementariedad entre estas tecnologías puede ser decisiva para el éxito de un modelo como el impuesto sobre ventas minoristas con *split payment*. Los pagos digitales, como el PIX, permiten la liquidación instantánea y programable de tributos. La IA ofrece un control inteligente y segmentado, reduciendo el costo del cumplimiento. El avance gradual de la digitalización de los medios de pago tiende a marginalizar el uso del dinero en efectivo, sin necesidad de prohibiciones drásticas. El futuro de la tributación sobre el consumo está vinculado a la capacidad de los países para integrar de forma coherente y eficiente las herramientas tecnológicas ya disponibles. Para América Latina, esto puede representar una oportunidad histórica de reformar la tributación del consumo basándose en la simplicidad, la transparencia y la inclusión.

5. EL SPLIT PAYMENT COMO INSTRUMENTO DE CAMBIO ESTRUCTURAL

Los mecanismos de *split payment* fueron concebidos inicialmente como instrumentos para combatir el fraude en los sistemas basados en el IVA. Al permitir que el valor del impuesto sea separado automáticamente en el momento del pago y transferido directamente al fisco, el *split payment* rompe con la lógica tradicional de liquidación e introduce la posibilidad de un modelo de recaudación digital y en tiempo real. Esta característica lo convierte no solo en una herramienta antifraude, sino también en una vía potencial para la transformación estructural de la tributación sobre el consumo.

La experiencia europea ilustra esta evolución. En Italia, desde 2015, el *split payment* se aplica en transacciones con el sector público y determinadas empresas, de modo que el comprador retiene el valor del IVA y lo transfiere directamente a la administración tributaria.

Este mecanismo redujo la morosidad y mejoró la previsibilidad de la recaudación. El Reino Unido, por su parte, debatió el uso del *split payment* digital en transacciones de comercio electrónico, buscando un mayor control sobre las operaciones transfronterizas. Aunque no existe un modelo armonizado en la Unión Europea, la Comisión Europea ha estado estudiando sus posibles aplicaciones como una alternativa para modernizar el cobro del IVA (Comisión Europea, 2017).

En América Latina, las condiciones para la adopción de esquemas similares son distintas, pero potencialmente favorables. La región enfrenta problemas recurrentes de evasión, informalidad y alta complejidad normativa, pero también cuenta con avances tecnológicos relevantes, como facturas electrónicas, registros integrados y, en algunos países, plataformas de pago instantáneo. Esto abre espacio para considerar el *split payment* no solo como un complemento del IVA, sino como la base para un nuevo modelo de tributación del consumo.

El funcionamiento básico del impuesto sobre ventas minoristas con *split payment* es sencillo. En el momento de la transacción, el sistema de pago ya sea un banco, una *fintech* o una plataforma digital, identifica la naturaleza de la operación y separa automáticamente la parte correspondiente al tributo, transfiriéndola al fisco. El resto se acredita al comerciante. Este procedimiento elimina la necesidad de llevar libros fiscales por parte del contribuyente y reduce sustancialmente los riesgos de impago y fraude.

Además de la simplicidad operativa, el modelo es adaptable a las complejidades del comercio moderno, incluyendo pagos a plazos, devoluciones, uso de millas o puntos, y transacciones a través de *marketplaces*. Cada caso puede parametrizarse de forma automática basándose en la información proporcionada por el sistema de pago, lo que otorga flexibilidad sin comprometer el control fiscal.

La introducción legal del *split payment* como forma de extinción de deudas en el nuevo IVA dual de Brasil demuestra que la tecnología ya forma parte de la agenda

tributaria. Con el uso masivo del PIX, la experiencia brasileña reúne las condiciones para convertirse en un laboratorio natural para la aplicación del impuesto sobre ventas minoristas con *split payment*. Aunque el modelo actual mantenga la lógica del IVA, la infraestructura tecnológica ya disponible podría sustentar, en el momento oportuno, experimentos de tributación automatizada sobre el consumo final.

En síntesis, el *split payment* representa una innovación de naturaleza doble. En su uso inicial, es un mecanismo de control dentro del IVA; en una perspectiva más amplia, es una herramienta que puede redefinir la propia lógica de recaudación. Esta segunda dimensión aún está poco explorada, pero ofrece un campo fértil para la investigación aplicada y la cooperación regional entre las administraciones tributarias.

6. COSTOS DE CUMPLIMIENTO REDUCIDOS

Uno de los principales argumentos en favor de modelos alternativos al IVA, como el impuesto sobre ventas con *split payment*, se refiere a su potencial para reducir los costos de cumplimiento tributario. Estos costos comprenden no solo los gastos financieros asociados al cumplimiento de obligaciones fiscales, sino también el tiempo y los recursos organizacionales dedicados a actividades administrativas, contables y legales.

La literatura reconoce la existencia de costos de cumplimiento del IVA, aunque su medición empírica sigue siendo poco estandarizada. En entornos caracterizados por alta complejidad normativa y múltiples obligaciones formales, estos costos pueden ser significativos. Como señalan diversos autores al analizar el diseño del IVA, una parte relevante de esta complejidad se origina en la necesidad de gestionar el sistema de créditos y débitos fiscales (Keen, 2013). Las empresas deben mantener registros detallados de sus operaciones, verificar la validez de los créditos fiscales, conciliar información entre diferentes sistemas y atender eventuales fiscalizaciones. Este proceso es particularmente oneroso en sectores

con cadenas productivas largas o con operaciones en múltiples jurisdicciones.

Además, los costos de cumplimiento no se distribuyen de manera uniforme. Las pequeñas y medianas empresas suelen enfrentar una carga proporcionalmente mayor, ya que disponen de menos recursos para invertir en sistemas de gestión tributaria y asesoría especializada. Esta asimetría puede generar barreras de entrada y desincentivar la formalización, afectando la dinámica competitiva de la economía.

En el contexto latinoamericano, estos problemas se agravan por factores institucionales adicionales, como la inestabilidad normativa, la complejidad de los procedimientos administrativos y la elevada litigiosidad. La proliferación de regímenes especiales y excepciones en el IVA regional ha probablemente contribuido a aumentar los costos de cumplimiento y a debilitar la neutralidad del impuesto.

El modelo impuesto sobre ventas minoristas con *split payment* presenta, en este sentido, un potencial significativo de simplificación. Al eliminar la necesidad de mecanismos de crédito fiscal y concentrar la tributación en la etapa final, reduce de manera sustancial la complejidad operativa del sistema. Las empresas dejarían de actuar como intermediarias en la recaudación a lo largo de la cadena productiva, lo

que implica una reducción en la necesidad de controles internos, conciliaciones y gestión de riesgos fiscales.

Desde una perspectiva macroeconómica, la reducción de los costos de cumplimiento puede traducirse en ganancias de productividad. Recursos actualmente destinados a actividades de cumplimiento podrían ser reasignados a actividades productivas, contribuyendo al crecimiento económico. Esta relación ha sido explorada en la literatura sobre eficiencia regulatoria, que sugiere que la simplificación administrativa puede tener efectos positivos sobre el PIB.

No obstante, es importante destacar que la estimación de estos impactos presenta desafíos metodológicos. La ausencia de experiencias consolidadas de implementación del impuesto sobre ventas minoristas con *split payment* a gran escala limita la disponibilidad de evidencia empírica directa. Por ello, resulta necesario recurrir a simulaciones, análisis contrafactuales y estudios comparativos que permitan aproximar sus efectos potenciales.

En síntesis, aunque existen incertidumbres, la evidencia disponible sugiere que la simplificación del sistema tributario, apoyada en tecnologías digitales, puede generar beneficios económicos relevantes. El impuesto sobre ventas con *split payment* se presenta como una alternativa con potencial para reducir costos de cumplimiento, mejorar la eficiencia y favorecer un entorno económico más dinámico.

Tabla 3
Potencial de ahorro con IVm con *split payment* en países de América Latina (% del PIB)

País	Costo anual promedio (horas)	Base de consumo (% del PIB)	Costo de cumplimiento (% del PIB)	Potencial de ahorro (% del PIB)	Observaciones
Brasil	1.500	40%	1,00%	0,70%	Alta complejidad con ICMS, PIS/Cofins
Argentina	1.000	38%	0,80%	0,60%	IVA federal y elevada informalidad
Colombia	960	37%	0,90%	0,60%	Regímenes especiales y carga fiscal sectorial
Perú	780	36%	0,70%	0,50%	Facturación electrónica en avance, pero burocracia aún presente

Fuente: elaboración propia con base en World Bank & PwC (2020) y estimaciones del autor.

7. IMPLICACIONES PARA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y DESAFÍOS DE IMPLEMENTACIÓN

La eventual transición desde un modelo de IVA hacia un impuesto sobre ventas en el consumo final con *split payment* no constituye únicamente una reforma en la estructura del tributo, sino una transformación profunda en la lógica operativa de la administración tributaria.

En el modelo tradicional del IVA, la administración se organiza en torno a funciones de control *ex post*, basadas en la verificación de créditos y débitos fiscales a lo largo de cadenas productivas complejas. Este enfoque exige una elevada capacidad de fiscalización, auditoría y resolución de controversias, así como el manejo de grandes volúmenes de información declarativa, muchas veces sujetos a inconsistencias, errores o fraude.

En contraste, en el modelo del impuesto sobre ventas en el consumo final con *split payment*, el eje de la administración tributaria cambia desde el control posterior hacia la recaudación en tiempo real. La función recaudadora se apoya en la intermediación de plataformas de pago y sistemas financieros, que permiten la segregación automática del impuesto en el momento de la transacción final. El modelo de *split payment* reduce significativamente el margen para la subdeclaración, la apropiación indebida del tributo recaudado y otras formas tradicionales de incumplimiento o de evasión fiscal. Este enfoque no elimina completamente los riesgos de evasión, pero contribuye a desplazarlos hacia etapas más específicas y potencialmente más controlables, reforzando la eficacia de la administración tributaria en entornos de alta digitalización.

Desde esta perspectiva, la administración tributaria asume un rol más cercano al de arquitecto y gestor de sistemas. Entre las principales implicaciones se destacan:

- **Diseño y gobernanza de la infraestructura digital de recaudación**, incluyendo la

definición de estándares técnicos, protocolos de interoperabilidad y mecanismos de certificación de actores participantes (instituciones financieras, plataformas de pago, intermediarios tecnológicos);

- **Integración de bases de datos interinstitucionales**, asegurando la consistencia entre información tributaria, financiera y comercial;
- **Monitoreo en tiempo real de flujos de recaudación**, con capacidad analítica para identificar anomalías, riesgos sistémicos o fallas operativas;
- **Gestión de riesgos basada en datos**, reemplazando en gran medida los modelos tradicionales de auditoría por enfoques preventivos y automatizados;
- **Protección de datos, secreto fiscal y ciberseguridad**, dado el carácter altamente sensible y granular de la información transaccional;
- **Coordinación institucional**, especialmente en contextos federales, donde la distribución de competencias tributarias requiere mecanismos claros de reparto de la recaudación.

En este nuevo entorno, la capacidad tecnológica de la administración tributaria se convierte en un factor crítico. No se trata únicamente de digitalizar procesos existentes, sino de rediseñar integralmente la arquitectura de cumplimiento y recaudación. Este proceso exige inversiones significativas en infraestructura, desarrollo de sistemas, capacitación de personal y adaptación de marcos regulatorios.

Asimismo, la implementación del impuesto sobre ventas minoristas con *split payment* plantea desafíos en términos de inclusión financiera. Dado que el modelo depende de la trazabilidad de las transacciones, su eficacia está condicionada a la extensión y uso de medios de pago electrónicos. En economías con alta

informalidad o bajo acceso a servicios financieros, será necesario diseñar estrategias graduales de implementación, combinadas con políticas de inclusión y formalización.

Otro aspecto central se refiere a la gobernanza del sistema. La participación de múltiples actores (por ejemplo: administraciones tributarias, bancos centrales, instituciones financieras, proveedores de tecnología) exige arreglos institucionales robustos que definan responsabilidades, mecanismos de supervisión y protocolos de actuación ante fallas o contingencias. La

ausencia de una gobernanza clara podría generar riesgos operativos y afectar la confianza en el sistema.

Para ilustrar cómo este nuevo enfoque operativo se traduce en la práctica, es útil examinar en la tabla 4 el tratamiento de situaciones transaccionales que, en el modelo tradicional del IVA, suelen requerir reglas específicas o interpretaciones administrativas. En un entorno basado en *split payment*, muchas de estas situaciones pueden ser resueltas de forma automatizada a través de la lógica de los sistemas de pago y de la trazabilidad de las transacciones.

Tabla 4
Tratamiento de situaciones complejas

Situación	Tratamiento del IBm con <i>split payment</i>
Pago en cuotas	El impuesto se segrega proporcionalmente en cada pago, conforme al valor efectivamente liquidado.
Venta con millas o puntos	La plataforma convierte el valor a moneda de curso legal y aplica el split proporcionalmente.
Devolución de mercancía	El sistema realiza la reversión automática y trazable del impuesto previamente recaudado.
Pago mixto (tarjeta + transferencia instantánea)	El split se aplica sobre el valor total de la transacción, independientemente del medio de pago.
Ventas a través de marketplaces	La plataforma centraliza el pago y ejecuta el split en el punto de liquidación.

Fuente: elaboración del autor.

Finalmente, es importante destacar que la transición hacia un modelo con el impuesto sobre ventas en el consumo final con *split payment* no implica la eliminación total de las funciones tradicionales de la administración tributaria. Persistirán necesidades de control, especialmente en lo que respecta a la delimitación de la base imponible, la identificación de operaciones fuera del sistema y la fiscalización de sectores no plenamente digitalizados. Sin embargo, el énfasis institucional se desplaza de manera significativa hacia la gestión de sistemas y la supervisión de ecosistemas digitales de recaudación.

En síntesis, desde la perspectiva de la administración tributaria, el impuesto sobre ventas minoristas con *split payment* representa no solo una innovación en el diseño del impuesto, sino una redefinición de sus funciones, capacidades y prioridades. Su éxito dependerá menos de la complejidad normativa y más de la calidad de la infraestructura tecnológica, la gobernanza institucional y la capacidad de adaptación de las administraciones a un entorno digital en constante evolución.

CONCLUSIÓN

El debate sobre el futuro de la tributación al consumo debe incorporar no solo consideraciones normativas, sino también las transformaciones tecnológicas que están redefiniendo las capacidades de recaudación y control del Estado. En este contexto, el impuesto sobre las ventas en el consumo final con *split payment* surge como una alternativa conceptualmente consistente frente a las limitaciones del IVA tradicional.

En América Latina, donde los sistemas de IVA han evolucionado en entornos caracterizados por alta informalidad, fragmentación institucional y elevados costos de cumplimiento, estas limitaciones adquieren especial relevancia. La complejidad normativa, la acumulación de créditos fiscales, la litigiosidad y las brechas de cumplimiento han sido rasgos persistentes en varios países de la región. En este escenario, la digitalización de los sistemas de pago y la creciente trazabilidad de las transacciones abren la posibilidad de repensar la tributación al consumo desde una lógica más simple, directa y alineada con las capacidades tecnológicas actuales.

Desde la perspectiva de la administración tributaria, esta transición implica un cambio estructural en funciones, capacidades y prioridades. El énfasis se desplaza desde la fiscalización *ex post* hacia la recaudación en tiempo real, apoyada en infraestructuras digitales y en la integración con el sistema financiero. Este enfoque resulta particularmente relevante para los países latinoamericanos, donde las limitaciones de capacidad administrativa han condicionado históricamente la

eficacia del IVA. La adopción de modelos como el impuesto sobre las ventas con *split payment* podría contribuir a reducir costos de cumplimiento, mejorar la eficiencia recaudatoria y fortalecer la transparencia del sistema tributario.

No obstante, este artículo no propone el abandono inmediato del IVA. Por el contrario, plantea la necesidad de explorar escenarios de evolución gradual, incluyendo posibles esquemas de coexistencia o aplicación parcial del modelo en determinados sectores o tipos de transacciones.

En este sentido, se abre una agenda de investigación para la región, que incluye la estimación empírica de los costos de cumplimiento, el análisis de viabilidad institucional y tecnológica, el diseño de mecanismos de transición y la evaluación de impactos sobre informalidad, inclusión financiera y equidad tributaria. Estudios piloto y simulaciones basadas en datos reales serán fundamentales para validar estas hipótesis.

En síntesis, el impuesto sobre las ventas con *split payment* no debe entenderse como un sustituto inmediato del IVA, sino como una posible evolución de la tributación al consumo en la era digital. Su viabilidad dependerá, en gran medida, de la capacidad de las administraciones tributarias latinoamericanas para liderar procesos de transformación institucional y tecnológica, adaptando sus sistemas fiscales a una economía cada vez más digital, integrada y en tiempo real.

REFERENCIAS

- Almeida, A. F. F. de. (2025). From VAT to split payment: A digital shift in consumption tax design. *International VAT Monitor*, 36(5).
- Bird, R. M. (2005). *Value-added taxes in developing and transitional countries: Lessons and questions*. University of Toronto, International Tax Program Papers.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) & Banco Interamericano de Desarrollo (BID). (2018). *Factura electrónica en América Latina*. CIAT. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5564>
- Cnossen, S. (2020). *Modernizing the European VAT* (CESifo Working Paper No. 8279). CESifo.
- Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J.-P., & Summers, V. (2001). *The modern VAT*. International Monetary Fund.
- Comisión Europea. (2017). *Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method*. Directorate-General for Taxation and Customs Union.
- Herrera, D., López Sabater, V., & Zárate Moreno, A. M. (2024). *Ecosistemas de pagos digitales en América Latina y el Caribe: Fichas de países*. Banco Interamericano de Desarrollo. <https://doi.org/10.18235/0012904>
- Gómez Sabaini, J. C., Jiménez, J. P., & Rossignolo, D. (2015). *El IVA en América Latina: Evolución, características y desafíos*. CEPAL.
- Keen, M. (2013). *The anatomy of the VAT* (IMF Working Paper). International Monetary Fund.
- Keen, M. (2025). *Only Connect? Aspects of the tax system's approach to technological change*. International Tax Policy Forum.
- Keen, M., Mathiasen, T., Parry, I., & Toussaint, L. (2025). *Efficiency aspects of the value added tax* (IMF Working Paper No. WP/25/165). International Monetary Fund.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2020). *Tax administration 3.0: The digital transformation of tax administration*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/0e8a9a22-en>
- Slemrod, J., & Bakija, J. (2017). *Taxing ourselves: A citizen's guide to the debate over taxes* (5th ed.). MIT Press.
- World Bank & PwC. (2020). *Paying Taxes*.



Ciudadanía fiscal en la Receita Federal de Brasil: reestructuración y perspectivas

Ana Paula Sacchi Kuhar
Marirone Carvalho Ferreira de Lima

SINOPSIS

La reestructuración del Programa de Ciudadanía Fiscal de la Receita Federal de Brasil se presenta en este artículo. El enfoque analiza la transformación del tema en una política transversal, fundamentada en un plan estructurado, en la Ordenanza RFB N° 214/2022 y en el documento *Referencial de Ciudadanía Fiscal* (2025). La metodología adoptada se basó en un diagnóstico institucional, la estandarización,

la definición de indicadores y la integración al sistema educativo. Los resultados demuestran avances en la gobernanza, las alianzas, la ampliación de la educación fiscal y la consolidación de la ciudadanía fiscal como estrategia de la Receita Federal. El estudio evidencia el impacto institucional, educativo y social del modelo y señala los desafíos para su continuidad y expansión.

PALABRAS CLAVE: ciudadanía fiscal, moral tributaria, educación fiscal, Receita Federal de Brasil

CONTENIDO

Introducción

1. Estructuración de la ciudadanía fiscal en la Receita Federal de Brasil
2. Perspectivas futuras

Conclusiones

Referencias

AUTORES

Ana Paula Sacchi Kuhar. Analista Tributaria en la Receita Federal de Brasil. Responsable de la gestión nacional del programa de Ciudadanía Fiscal. Experiencia en consultoría en países latinoamericanos implementando el programa NAF con apoyo de EUROsociAL. Actúa en gestión y gerencia de proyectos en Ciudadanía Fiscal y educación tributaria.

Marirone Carvalho Ferreira de Lima. Analista Tributaria en la Receita Federal de Brasil (RFB), posgraduada, exprofesora universitaria, experiencia puestos directivos RFB; coautora del libro *“Responsabilidade Social de las Empresas: la Contribución de las Universidades”*, 1ª edición del Premio Ethos-Valor, Peirópolis, 2002; corresponsable nacional de la Ciudadanía Fiscal RFB.

INTRODUCCIÓN

La Ciudadanía Fiscal (CF), en el contexto de la Receita Federal de Brasil (RFB), es un enfoque que representa el fundamento transversal que orienta todos los procesos de trabajo del organismo. Se configura como un conjunto de prácticas y valores que buscan la plena concienciación sobre el ciclo virtuoso del tributo – desde la recaudación hasta la aplicación de los recursos públicos -, fomentando la participación social, el control democrático y, en consecuencia, la conformidad tributaria. En Brasil, esta temática adquirió un nuevo y decisivo contorno institucional a partir de 2022, cuando la Receita Federal de Brasil, vinculada al Ministerio de Hacienda (MF), emprendió un amplio proceso de reestructuración de la Ciudadanía Fiscal, consolidándola como una competencia regimental del organismo.

Aunque la Ciudadanía Fiscal (CF) tiene una trayectoria extensa en la Receita Federal de Brasil (RFB), en ciertas etapas se presentó con un carácter táctico o sectorial, dependiendo de iniciativas regionales o del compromiso individual de servidores. El ciclo iniciado en 2022 buscó superar esta fragmentación, elevando la CF al nivel de pilar estratégico de la institución. Esta transición, que culminó con la publicación del Referencial del Programa de Ciudadanía Fiscal en 2025, objeto central de análisis de este estudio, representa un hito en la gestión estratégica y en la relación fisco-contribuyente, tanto dentro como fuera de la Receita Federal.

El presente artículo tiene como objetivo contribuir al avance del enfoque de la moral tributaria en América Latina, especialmente entre los países miembros del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), mediante el análisis del proceso de estructuración de la Ciudadanía Fiscal en la Receita Federal de Brasil (RFB) durante el período 2022–2025. Se detallan las necesidades que impulsaron el cambio, los fundamentos normativos y organizativos establecidos, las etapas de implementación y los avances institucionales alcanzados, así como los resultados obtenidos. Desde

una perspectiva prospectiva, este artículo discute el papel de la Ciudadanía Fiscal en la Receita Federal de Brasil frente a los desafíos futuros: su sostenibilidad institucional, su transversalidad y sus contribuciones en el ámbito educativo y en proyectos socioambientales en Brasil.

Desde esta perspectiva, el trabajo se estructura en dos ejes principales: el proceso de estructuración institucional de la Ciudadanía Fiscal en la Receita Federal de Brasil (RFB), que se desarrolla desde la identificación de las necesidades iniciales de estructura hasta los resultados prácticos alcanzados; y un segundo eje que presenta las perspectivas futuras de actuación. Finalmente, el artículo ofrece las conclusiones y las referencias bibliográficas consultadas. La metodología empleada es la investigación documental, basada principalmente en los textos referenciales de la Receita Federal de Brasil sobre el tema y en el análisis del contenido institucional vigente.

1. ESTRUCTURACIÓN DE LA CIUDADANÍA FISCAL EN LA RECEITA FEDERAL DE BRASIL

El proceso de estructuración de la Ciudadanía Fiscal en la Receita Federal de Brasil puede considerarse un estudio de caso sobre cómo una entidad estatal reposiciona una función esencial y de largo plazo, transformándola de una “buena práctica” sectorial y realizada de forma puntual, en un objetivo estratégico central, medible y con gobernanza definida.

1.1. Identificación de necesidades, estudios y primeros pasos

La génesis de la reestructuración de la Ciudadanía Fiscal reside en la evolución y el inicio de un proceso de maduración de la percepción social de la ciudadanía en Brasil, posterior a la Constitución de 1988. Llamada Constitución Ciudadana, la Carta de 1988 amplía los derechos sociales e incentiva la creación de instrumentos que favorezcan la participación social.

Desde 1988, la Receita Federal ha experimentado institucionalmente un proceso de ampliación de mecanismos que respondan a estos nuevos tiempos y a las demandas de Ciudadanía, trayendo al ciudadano-contribuyente de manera más sólida al centro de las decisiones del organismo. Una de las perspectivas de conexión directa con esta demanda se identificó en la oportunidad y en la necesidad de que la administración de la Receita Federal ampliara sus inversiones en Ciudadanía Fiscal, que hasta 2021 se desarrollaba como proyectos sectoriales y temporales, aunque algunos proyectos ya mostraban señales de permanencia y presentaban resultados positivos en todo el país.

A partir de 2022, la gestión de la Receita Federal entendió que había llegado el momento de reestructurar las acciones de Ciudadanía Fiscal existentes en el organismo mediante un plan nacionalizado, con ejecución regional. Este plan debía priorizar el máximo aprovechamiento de las experiencias exitosas realizadas en la RFB, la armonización e institucionalización de las acciones derivadas de esas experiencias, directrices ejecutivas coordinadas a largo plazo y el alineamiento de la Ciudadanía Fiscal en la Receita Federal con las mejores prácticas internacionales de otras Administraciones Tributarias. Todo ello basado en la adecuación de la Ciudadanía Fiscal a su comprensión como elemento de conexión entre todos los procesos de trabajo de la RFB y en la percepción de que la Receita Federal es – en Brasil – el principal organismo responsable de proveer los recursos financieros que hacen viable al Estado.

1.1.1. Contexto histórico y fundamentación institucional

Desde los primeros años de la Receita Federal, en 1968¹, siempre existió una percepción sobre la vinculación del organismo con acciones educativas orientadas

a la ciudadanía. Hasta la década de 1980, la Receita Federal no contaba con un programa de Ciudadanía Fiscal como el que existe actualmente; sin embargo, realizaba acciones específicas – generalmente en períodos definidos – en formato de campañas y eventos de educación fiscal. Esta construcción ganó fuerza con la Constitución de 1988, que situó la ciudadanía en el centro de la vida social, permitiendo que, año tras año, la sociedad brasileña avanzara hacia una configuración más solidaria, plural y participativa, propiciando condiciones culturales, demandas sociales y conciencia ciudadana para que la Receita Federal alcanzara un espacio de mayor aceptación interna y externa en relación con la Ciudadanía Fiscal.

En la década de 1990, la RFB avanzó en iniciativas orientadas a la educación fiscal, especialmente por medio del Programa Nacional de Educación Fiscal (PNEF), desarrollado en asociación con la extinta Escuela de Administración Fazendaria (ESAF) y con las Secretarías de Hacienda de los estados brasileños y del Distrito Federal. Estas acciones buscaron insertar en la agenda pública – y siguen siendo actualmente parte de la agenda del PNEF y de sus integrantes – el debate sobre el papel social de los tributos, promoviendo cursos y campañas de concientización, así como elaborando materiales didácticos.

En la década de 2020, se inicia una transición hacia un programa institucional de Ciudadanía Fiscal, de carácter transversal y permanente en la Receita Federal. Este movimiento fue impulsado internamente en la RFB mediante la revisión de sus procesos estratégicos, siendo uno de ellos la Ciudadanía Fiscal.

En este contexto, y considerando las restricciones de la pandemia (2020 a 2023) hasta el año 2024, la Ciudadanía Fiscal en la RFB avanzó desde un trabajo de diagnóstico interno sobre los proyectos basados en

1 Decreto 63.659/1998. <https://www2.camara.leg.br/>

experiencias probadas y consolidadas en el organismo, en investigaciones y estudios sobre el tema, culminando con el diseño de un plan de reestructuración en sinergia con enfoques internacionales – notablemente del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)-, contemplando la necesidad de marcos normativos estructurales, un equipo formalizado y la ampliación de la institucionalidad de la Ciudadanía Fiscal en la RFB.

1.1.2. Estructura propuesta

El primer paso del programa de reestructuración fue el delineamiento de un plan de proyecto para la reestructuración del Programa de Ciudadanía Fiscal de la Receita Federal de Brasil (RFB), concebido como un proceso de institucionalización de prácticas educativas, sociales y comunicacionales dentro de la lógica de la gestión pública por resultados. El objetivo central fue transformar un conjunto de acciones aisladas en un programa de política pública permanente, con una estructura metodológica clara, una gobernanza definida y instrumentos de evaluación y control.

En 2022, el trabajo metodológico fue liderado por la gestión central de la RFB (Gabinete), siendo transferido, en 2023, a la Coordinación General de Atención (Cogea), que asumió la responsabilidad de articular las áreas técnicas de la RFB vinculadas a las Superintendencias Regionales² y a otras unidades administrativas descentralizadas. El programa fue estructurado en cuatro fases sucesivas:

1. Diagnóstico y levantamiento institucional;
2. Redefinición conceptual y elaboración de marcos normativos;

3. Estandarización metodológica y creación de instrumentos de gestión; y
4. Implementación y monitoreo basados en indicadores de desempeño.

Considerando los estudios de enfoques internacionales investigados, se utilizaron como base fundamental en este estudio:

1. **OCDE.** Las iniciativas que componen el plan del proyecto ejecutivo del Programa de Ciudadanía Fiscal de la RFB fueron detalladas desde la perspectiva de las interconexiones temáticas del estudio de la OCDE en el documento *“Building Tax Culture, Compliance and Citizenship. A Global Source Book on Taxpayer Education, Second Edition”*, abarcando tres líneas de acción en materia de moral tributaria: 1) promover la asistencia tributaria; 2) construir una relación positiva con la sociedad; 3) fomentar la ampliación de la concienciación social sobre los tributos.
2. **CIAT.** Fueron y siguen siendo documentos fundamentales: a) Resolución 39/2005 de Argentina, que trata sobre la *“Responsabilidad social de las administraciones tributarias”*; b) Resolución 45/2011 de Ecuador, referente a la *“Eficiencia en la administración tributaria”*; c) Resolución 49/2015 de Perú, sobre la *“Conformidad tributaria”*; y d) Resolución 54/2020 de República Dominicana, acerca de la *“Desigualdad vs. cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales”*.

1.1.3. Diagnóstico Institucional

La reestructuración de la Ciudadanía Fiscal se inició con trabajos desarrollados entre los años 2021 y 2022,

2 Estructura administrativa que divide a la Receita Federal en 10 regiones fiscales, abarcando a todos los entes estatales y al Distrito Federal.

centrados en el mapeo de los proyectos y acciones de educación y ciudadanía fiscal existentes en el organismo. Se evaluaron aquellas que podrían ser elegibles para aplicaciones a escala y a largo plazo, escuchando los relatos de sus creadores y ejecutores, revisando los materiales producidos para estos proyectos, evaluando las acciones con mayor replicación entre las proyecciones de la Receita Federal y realizando la máxima revisión bibliográfica posible, dentro y fuera de la RFB.

El diagnóstico reveló la existencia de buenas iniciativas en diversas proyecciones de la RFB, aunque con poca sintonía entre ellas. Este trabajo dejó clara la necesidad de una mayor cohesión programática de estas iniciativas con la institución, identificándose seis desafíos clave: institucionalizar, coordinar, dar continuidad, estandarizar, medir y articular.

1. Necesidad de reunir e institucionalizar iniciativas exitosas;
2. Coordinación nacional integrando acciones bajo una única gobernanza;
3. Descontinuidad de acciones debido a cambios en ejecutores y gestores;
4. Ausencia de estándares metodológicos y modelos de referencia para las iniciativas;
5. Dificultad para medir resultados mediante indicadores de impacto y productividad;
6. Necesidad de articulación interinstitucional con actores afines fuera de la RFB.

Estas constataciones fundamentaron la decisión de desarrollar un modelo institucional capaz de conferir

permanencia, coherencia y capacidad de medición a la política de Ciudadanía Fiscal.

1.2. Fundamentos: normas y definición de equipos

El diagnóstico reveló la necesidad de una base estructural que pudiera responder a preguntas fundamentales del plan de reestructuración de la Ciudadanía Fiscal en la RFB, en especial: ¿cómo entiende la Receita Federal la Ciudadanía Fiscal? ¿Qué principios y objetivos deben orientar los trabajos? ¿Qué acciones deben ser priorizadas? ¿Quiénes y qué proyecciones tienen competencia para ejecutar la Ciudadanía Fiscal? Para responder a estas y otras preguntas relacionadas, se implementó la segunda fase del plan de reestructuración: el establecimiento de marcos normativos y conceptuales para la Ciudadanía Fiscal en la RFB.

1.2.1. Base conceptual y marcos normativos estructurantes

La definición conceptual del Programa de Ciudadanía Fiscal fue establecida por la Ordenanza RFB nº 214/2022³. Este documento también determina los principios y las directrices del Programa, especifica la forma de ejecución de las actividades y determina los actores institucionales responsables por su implementación. En dicha Ordenanza, la Ciudadanía Fiscal es comprendida como un fundamento transversal de la RFB, orientando, de manera directa e indirecta, todos los procesos de trabajo y las acciones institucionales.

A partir de dicha ordenanza, la Ciudadanía Fiscal pasó a ser reconocida como una dimensión estratégica de la RFB, vinculada a sus objetivos institucionales y a la construcción de legitimidad social mediante la educación y la participación ciudadana. Con base en este marco, la Coordinación General de Atención

3 Ordenanza RFB 214/2022.

(Cogea) inició la elaboración de un marco normativo complementario, destinado a establecer una estructura ejecutiva que pudiera traducir el programa en bases técnicas y medibles.

De este modo, en 2022 se publicó la primera Ordenanza con el Plan de Trabajo de la Ciudadanía Fiscal, que organizó las acciones anuales a realizarse en todo el país, en cada región fiscal⁴ (subdivisión de la RFB en el territorio brasileño). Este Plan de Trabajo fue y sigue siendo orientado por ejes temáticos basados en conjuntos de actividades hacia las cuales convergen los programas y proyectos definidos en el plan de reestructuración establecido: a) alianzas; b) eventos; c) visibilidad.

Este Plan de Trabajo se actualiza anualmente, con el fin de evidenciar las necesidades evolutivas de las actividades de Ciudadanía Fiscal en la RFB. En este sentido, a partir de 2023, la Receita Federal introdujo el Indicador Trimestral de Ciudadanía Fiscal (ICF) como instrumento de medición y seguimiento ejecutivo institucional, lo que permitió que el desempeño de las acciones de ciudadanía pasara a ser evaluado de forma integrada al Índice de Eficiencia Institucional (IEI) de la RFB.

En los años siguientes, el conjunto normativo fue perfeccionado y actualizado, incorporando nuevos parámetros metodológicos, hasta la publicación de la Ordenanza Cogea nº 263/2025, que consolidó definitivamente el Plan de Trabajo de Ciudadanía Fiscal como instrumento formal y permanente de planificación y ejecución de las actividades de Ciudadanía Fiscal en todas las proyecciones administrativas de la Receita Federal.

Esta versión del plan mejoró el formato de medición del ICF, incluyendo metas cualitativas además de

las cuantitativas ya previstas en los planes anuales anteriores, con el fin de evaluar no solo el volumen de las acciones realizadas, sino también su relevancia, alcance e impacto social, en conformidad con los objetivos de la Receita Federal en cada año.

Con este proceso de formalización normativa, la Receita Federal inauguró un modelo integrado y consolidado de gobernanza, basado en la planificación estratégica, la ejecución coordinada y la evaluación continua basada en evidencias. La ciudadanía fiscal pasó a ser tratada como una política pública de Estado, incorporada de forma transversal a la estructura institucional y operativa de la RFB.

1.3. Implementación: planes de acción, gestión y control

Como se mencionó anteriormente, tras el diagnóstico y el establecimiento de los marcos normativos, se inició la fase de estandarización metodológica, definición de las líneas estratégicas, elaboración de instrumentos de gestión y medición de resultados, así como de toda la estructura de gobernanza, planificación y toma de decisiones necesaria para traducir las normas en acciones sostenibles dentro del programa de Ciudadanía Fiscal de la RFB.

Establecido el marco normativo y con la consolidación del formato del Plan de Trabajo anual, la RFB inició, en 2023, la fase de implementación del nuevo modelo.

En ese momento, cada Región Fiscal comenzó a elaborar su Plan Trimestral de Acciones, detallando las metas y los resultados esperados en seis iniciativas:

- **Extensión Universitaria** – acciones desarrolladas en colaboración con instituciones de educación superior, fundamentadas en la Resolución CNE/

4 Regiones Fiscales de la RFB <https://www.gov.br/receitafederal>

CES n° 7/2018⁵, que integra la ciudadanía fiscal a las actividades curriculares de extensión, acercando el conocimiento académico a las demandas sociales;

- **Currículo Escolar** – iniciativas orientadas a la incorporación de la educación fiscal en los currículos de la educación básica, en articulación con las secretarías estatales y municipales de educación, alineadas con la Base Nacional Común Curricular (BNCC) y con las directrices del Consejo Nacional de Educación (CNE);
- **NAF** – apoyo a las actividades promovidas por los Núcleos de Apoyo Contable y Fiscal (NAF), espacios de aprendizaje y de prestación de asistencia tributaria y ciudadana, que fortalecen la formación práctica de los estudiantes y amplían el acceso gratuito de la sociedad a orientaciones fiscales calificadas;
- **Yo Soy Ciudadano Solidario** – ejecución de acciones para incentivar la destinación del Impuesto sobre la Renta a proyectos y fondos sociales (infancia, adolescencia, personas mayores, cultura, deporte, entre otros), promoviendo la participación ciudadana y la corresponsabilidad en la aplicación de los recursos públicos.
- **Receita Cidadana** – búsqueda de alianzas para transformar mercancías incautadas y de circulación prohibida en bienes útiles para la sociedad, mediante proyectos de extensión universitaria, ofreciendo oportunidades de aprendizaje a los estudiantes y mecanismos de retorno social, reduciendo costos y promoviendo la sostenibilidad; y,
- **Concientización tributaria** – acciones que favorezcan la ampliación de la comprensión sobre el

papel socioeconómico de los tributos y de la Receita Federal en la vida social, como las visitas guiadas a espacios de la Receita Federal (por ejemplo, las visitas a las áreas de aduana en el programa “Conozca Nossa Aduana”) y la realización de charlas y eventos con ese propósito.

Estos planes regionales se consolidan a nivel nacional bajo la perspectiva del Indicador Trimestral de Ciudadanía Fiscal (ICF), que mide tanto la ejecución física de las acciones como su impacto social e institucional, conforme las acciones realizadas, de manera porcentual en cada Región, atiendan al Plan de Trabajo anual definido a nivel nacional.

El monitoreo de la ejecución de los planes regionales en conformidad con el plan nacional es realizado por la Coordinación General de Atención (Cogea), que sistematiza los resultados y publica informes periódicos, garantizando transparencia, comparabilidad y retroalimentación continua del proceso.

La estandarización metodológica y el seguimiento permanente crearon las condiciones para que la Ciudadanía Fiscal fuera reconocida internamente como un programa estructurante de la Receita Federal, con un impacto medible en la eficiencia, la gobernanza y la imagen institucional.

1.3.1. Estandarización metodológica: referencial de la ciudadanía fiscal

El siguiente paso fue la elaboración y publicación del Referencial del Programa de Ciudadanía Fiscal de la RFB (2025), documento orientador que sistematiza los conceptos, principios, directrices y metodología del programa. Además, presenta el historial de la ciudadanía y la educación fiscal desde la creación de la Receita Federal en 1968, y expone las competencias y

5 Resolución CNE/CES n°07/2018 en <https://portal.mec.gov.br/>

actividades centrales para cada grupo de trabajo en los ámbitos nacional, regional y local en toda la RFB.

El Referencial define la Ciudadanía Fiscal como “un campo de acción que integra educación, transparencia, ética y solidaridad como fundamentos para el fortalecimiento del Estado y de la relación entre la sociedad y la administración tributaria”.

Su estructura metodológica se basa en tres ejes interdependientes:

1. **Fundamentos teóricos y normativos** – sustentados por los estudios preliminares mencionados anteriormente, junto con documentos de la OCDE y del CIAT, por el Reglamento Interno de la RFB, por la Ordenanza RFB n° 214/2022 (que conceptualiza y estructura la Ciudadanía Fiscal), por la Ordenanza Cogeia n° 263/2025 (Plan de Trabajo de la Ciudadanía Fiscal), por las ordenanzas de los referenciales NAF y de Ciudadanía Fiscal, además de las Resoluciones del Consejo Nacional de Educación (CNE/CES n° 7/2018, CNE/CEB n° 7/2010 y CNE/CEB n° 2/2024);
2. **Ejes temáticos y competencias** – definen las áreas de actuación del programa, reúnen los programas y proyectos conducidos por la Ciudadanía Fiscal de la RFB y las habilidades que deben desarrollarse en los públicos objetivo (educadores, estudiantes, contribuyentes y servidores públicos);
3. **Instrumentos operativos e indicadores** – orientan la planificación, la ejecución y la evaluación de las acciones a nivel nacional y regional,

complementándose con la indicación de los materiales elaborados por la Receita Federal para la realización de las acciones de Ciudadanía Fiscal.

1.3.2. Líneas Estratégicas del Programa

El Programa de Ciudadanía Fiscal fue reestructurado para integrar sus acciones en tres líneas estratégicas interdependientes, que expresan la esencia del modelo brasileño de educación y compromiso tributario.

1.3.2.1. Asistencia e Inclusión Fiscal

Esta línea reúne las iniciativas orientadas a la educación práctica y a la inclusión fiscal de la población, con destaque para el Núcleo de Apoyo Contable y Fiscal (NAF).

Los Núcleos de Apoyo Contable y Fiscal (NAF) constituyen una de las principales vertientes del Programa de Ciudadanía Fiscal de la Receita Federal de Brasil (RFB).

Creados en colaboración con Instituciones de Enseñanza, los núcleos combinan formación práctica en materia de orientación fiscal con compromiso social, materializando el principio de responsabilidad ciudadana de la universidad.

Inspirados en los Núcleos de Práctica Jurídica (NPJ) de los cursos de Derecho, los NAF han adoptado el modelo extensionista previsto en la Resolución CNE/CES n° 7/2018, que establece la destinación de al menos el 10% de la carga horaria de los cursos de graduación a las actividades denominadas de extensión⁶. Esta

6 En los cursos superiores en Brasil, realizados en universidades e instituciones afines, cada carrera, en una explicación resumida, está compuesta por dos cargas horarias fundamentales:
a) la primera reúne la enseñanza (las clases propiamente dichas) y la investigación (estudios avanzados); y b) la segunda carga horaria está dedicada a la extensión, que son las actividades mediante las cuales cada carrera superior ofrece servicios a la población, permitiendo además que los estudiantes pongan en práctica sus aprendizajes y se conecten con el mundo real. En Brasil, la extensión tenía una carga horaria opcional y, a partir de 2018, pasó a tener una carga horaria mínima obligatoria correspondiente al 10% de cada carrera superior.

configuración favorece la articulación entre enseñanza, investigación y práctica social, consolidando el NAF como un espacio de aprendizaje aplicado y de aproximación entre el Estado y la sociedad.

Más que un proyecto de orientación fiscal, el NAF es un instrumento de formación ciudadana. Busca desarrollar, entre los estudiantes, la comprensión de la función socioeconómica de los tributos, de los derechos y deberes vinculados a la recaudación, y de la importancia de la ética y la transparencia en la vida pública.

Al mismo tiempo, ofrece atención gratuita y calificada a la población de menores ingresos, incluyendo personas físicas, microemprendedores individuales (MEI⁷), pequeños propietarios de inmuebles rurales y organizaciones de la sociedad civil (OSC). Además, se presta especial atención a las mujeres en situación de vulnerabilidad, integrándose al *Programa Mujer Ciudadana – Ciudadanía Fiscal para Mujeres*, coordinado por el Ministerio de Hacienda (Ordenanza MF nº 26/2023⁸).

El funcionamiento de los núcleos se basa en la cooperación formal entre la Receita Federal y las Instituciones de Enseñanza, las cuales elaboran planes de trabajo y proyectos pedagógicos propios y de forma autónoma, respetando el instrumento formal de cooperación y el documento referencial del programa (Referencial NAF⁹). Las actividades son conducidas por estudiantes bajo la supervisión de un docente, con capacitaciones regulares ofrecidas por la RFB.

Las atenciones pueden realizarse en salas dentro de las instituciones de enseñanza, en puntos móviles o

en acciones itinerantes y comunitarias, traduciéndose en charlas, talleres, capacitaciones y servicios de orientación fiscal.

Entre los servicios más recurrentes se encuentran el apoyo en la declaración del Impuesto sobre la Renta, la regularización de los registros de personas físicas (el Registro de Personas Físicas – CPF, que es un número también utilizado en el documento de identidad de los brasileños: la Cédula de Identidad Nacional – CIN), la formalización de pequeños negocios y la aclaración de obligaciones tributarias.

En la educación superior, el NAF puede ser reconocido como una actividad de extensión con carácter formativo y comunitario, y en la educación básica actúa en colaboración con el proyecto conducido por la Receita Federal, denominado “*Ciudadanía Fiscal en la Extensión Universitaria y en el Currículo Escolar*”, alineado con la Ley de Directrices y Bases de la Educación Nacional (LDB), Ley nº 9.394, del 20/12/1996¹⁰. De esta manera, el programa contribuye a la construcción de una pedagogía ciudadana transversal, que conecta la universidad, la escuela y la comunidad.

En constante expansión, en noviembre de 2025 el NAF superó las 465 alianzas en Brasil y otras 400 unidades en 13 países de América Latina, implantadas con el apoyo técnico de la Receita Federal de Brasil (RFB) y del programa EUROsociAL. El reconocimiento del modelo trasciende fronteras: la OCDE ya lo ha citado como referencia de buena práctica en inclusión tributaria, destacándose en la 11ª edición de la revista *Tax*

7 El MEI es una modalidad empresarial brasileña, creada en 2008, que permite la reducción de la informalidad, la inclusión fiscal, previsional y de asistencia social, contando además con una serie de beneficios relacionados con la orientación empresarial (gestión) y el acceso al crédito.

8 Ordenanza MF nº26/2023.

9 Referencial NAF 4.0 en <https://www.gov.br/>

10 LDB en https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9394.htm

*Administration*¹¹, y EUROsociAL ha incluido al NAF en publicaciones y estudios, como en libros publicados en los años 2018 y 2022¹². Entre los años 2016 y 2024, el NAF contabiliza más de 1,3 millones de asistencias gratuitas prestadas a la población, consolidando la relevancia social y educativa del programa.

El Programa “*Mujer Ciudadana*”, nacido de buenas prácticas realizadas por los NAF en todo Brasil – especialmente por la experiencia del núcleo de UNIME, en Lauro de Freitas (BA) – fue institucionalizado por la Ordenanza MF nº 26/2023. Su objetivo es promover la emancipación económica de mujeres en situación de riesgo y vulnerabilidad social, con enfoque en educación financiera, emprendimiento, seguridad social y documentación civil. En este programa, los NAF funcionan como base ejecutiva, dada su capilaridad y capacidad de llegar directamente y de forma gratuita a la población. El “*Mujer Ciudadana*” es gestionado por un comité interinstitucional compuesto por la Secretaría Ejecutiva del Ministerio de Hacienda, la Receita Federal, la Secretaría del Tesoro Nacional, la Procuraduría General de la Hacienda Nacional y la Secretaría de Políticas Económicas. En el ámbito de la Receita Federal, los NAF que colaboran con el programa *Mujer Ciudadana* mediante buenas prácticas de ciudadanía fiscal con enfoque de género son reconocidos anualmente con el “Certificado Rubí”.

Para apoyar la difusión de los NAF, la Receita Federal mantiene un conjunto de recursos de acceso público: a) el Referencial NAF (edición 4.0), que orienta sobre cómo crear, implementar y gestionar los NAF; b) la cartilla

“*Ciudadanía Fiscal RFB en la Extensión Universitaria*”, con proyectos sugeridos para su aplicación en la educación superior; c) el canal de NAF en YouTube y la ruta de capacitación en la plataforma virtual denominada “RFB-SEBRAE¹³”, con cursos asincrónicos y certificación correspondiente para quienes los concluyen.

Así, el NAF se configura como una innovación social institucionalizada, capaz de unir educación, ética y justicia fiscal, permitiendo la formación de ciudadanos conscientes sobre la función pública de los tributos, fortaleciendo la democracia y la confianza en el Estado.

1.3.2.2. Relación positiva con la sociedad

Esta línea articula los programas orientados al compromiso social y a la solidaridad fiscal, reforzando la percepción pública de la Receita Federal como una institución dedicada al bien común. Entre las principales iniciativas se encuentran el programa “*Yo Soy un Ciudadano Solidario*” y el programa “*Receita Ciudadana*”.

“**Yo Soy un Ciudadano Solidario**” es el programa que permite la participación directa del contribuyente en la destinación social del tributo. La acción transmite conocimientos sobre leyes de incentivos fiscales y busca transformar el acto de pagar impuestos en un gesto de solidaridad y corresponsabilidad ciudadana, al incentivar que personas físicas y jurídicas destinen parte del Impuesto sobre la Renta adeudado a fondos y proyectos de interés público, sin ningún costo adicional.

11 OCDE – 11ª edición “Tax Administration Series”, 2023: <https://www.oecd.org>

12 Buenas prácticas para el desarrollo de los núcleos de asistencia fiscal, JAUME BLASCO, EUROsociAL, 2018, en eurosociat.eu y, El potencial de los Núcleos de Apoyo Contable y Fiscal (NAF) como palanca de inclusión social. Prácticas innovadoras y reflexiones estratégicas en América Latina, ANTONIO RODRÍGUEZ-CARMONA, EUROsociAL, 2021, en <https://eurosociat.eu>

13 Se trata de una plataforma de capacitación para los participantes de los NAF en Brasil, mantenida en colaboración con el Servicio Brasileño de Apoyo a las Micro y Pequeñas Empresas (SEBRAE), entidad financiada principalmente por contribuciones empresariales y transferencias provenientes de tributos recaudados por la Unión en Brasil. Plataforma de los cursos en <https://receitafederalead.sebrae.com.br> y, sitio web del SEBRAE en <https://sebrae.com.br>

Las destinaciones, previstas en diferentes legislaciones federales, permiten apoyar fondos de derechos de la niñez y la adolescencia, y de las personas mayores, así como proyectos en las áreas de cultura, deporte, producción audiovisual, reciclaje, atención oncológica y atención a personas con discapacidad. Además de fortalecer políticas públicas e instituciones sociales, la iniciativa educa sobre el papel transformador de los tributos, su función en la redistribución de la renta y en la promoción del bienestar colectivo.

El programa actúa mediante campañas educativas, talleres, conferencias y materiales de orientación, difundiendo información sobre las formas legales de destinación y los impactos concretos de estas contribuciones. Las acciones son gestionadas por la Coordinación General de Atención (Cogea) y por un Equipo Interregional (que reúne algunas de las 10 regiones fiscales de la Receita Federal) de Ciudadanía Fiscal, que articula las Regiones Fiscales y los socios locales en la implementación de actividades de concienciación tributaria.

El diferencial pedagógico del programa “*Yo Soy un Ciudadano Solidario*” consiste en demostrar, de manera práctica, cómo el tributo retorna a la sociedad en forma de políticas públicas y proyectos sociales. Los recursos destinados financian programas auditados y fiscalizados por órganos de control, lo que garantiza transparencia y responsabilidad en la aplicación de los valores. Así, el contribuyente se convierte en copartípe de la gestión pública, fortaleciendo el vínculo entre ciudadanía y recaudación.

En la educación superior, el programa se desarrolla de manera articulada con la Resolución CNE/CES nº 7/2018, que establece la incorporación de la extensión universitaria en, como mínimo, el 10% de la carga horaria de los planes de estudio de grado. Así, las instituciones de educación superior han implementado proyectos de extensión orientados a la divulgación y a la orientación sobre el uso social del Impuesto sobre la Renta. La cartilla “*Ciudadanía Fiscal RFB en la Extensión*

Universitaria” (edición 2025) presenta, en su Anexo III, propuestas de proyectos aplicables a modalidades de destinación previstas en la ley, contemplando: a) fondos de los derechos de la niñez, la adolescencia y de las personas mayores; b) proyectos deportivos; c) iniciativas culturales y audiovisuales; d) programas de reciclaje; e) proyectos dirigidos a personas con discapacidad y al enfrentamiento de enfermedades oncológicas.

De modo análogo al NAF, el “*Yo Soy Ciudadano Solidario*” también se vincula al proyecto de la RFB “*Ciudadanía Fiscal en la Extensión Universitaria y en el Currículo Escolar*”, reforzando la integración entre la educación superior y la educación básica prevista en la Ley de Directrices y Bases de la Educación Nacional (LDB) (arts. 22, 35, 35-B, 36, 43 y correlativos). Esta integración permite que estudiantes y docentes de las licenciaturas y de áreas afines actúen como multiplicadores de conocimiento sobre las leyes de incentivo, promoviendo una cultura fiscal desde las etapas iniciales de la formación escolar.

Al evidenciar que es posible ejercer la solidaridad por medio del tributo, el programa reafirma el principio de que la participación ciudadana no se limita al voto o a la fiscalización, sino que también se concreta en la destinación consciente de recursos públicos. El programa “*Yo Soy un Ciudadano Solidario*” muestra el potencial educativo y transformador del Impuesto sobre la Renta, contribuyendo a consolidar una ciudadanía fiscal activa, ética y socialmente comprometida con la reducción de las desigualdades.

“Receita Cidadana – Una Receita de transformação social” es el programa de la RFB que reúne iniciativas innovadoras en el eje de responsabilidad socioambiental de la Ciudadanía Fiscal. Creado a partir de la evolución de las acciones tradicionales de destinación y destrucción de mercancías incautadas por la Receita Federal de Brasil (RFB), el programa introdujo una nueva lógica de reaprovechamiento y revalorización social de bienes con pena de perdimiento definitivo, transformando lo que antes era residuo y tenía como

destino los vertederos sanitarios en una solución de utilidad pública, educativa y ambientalmente sostenible.

El nombre “*Receita Cidadana*” y su identidad visual fueron definidos en 2023, como resultado de un proceso colectivo entre los gestores (superintendentes) de las diez Regiones Fiscales de la Receita Federal de Brasil (RFB). La consolidación del programa reflejó la madurez institucional de la Receita frente al desafío de compatibilizar las exigencias legales de destrucción de mercancías con los principios de sostenibilidad, innovación y ciudadanía fiscal.

Durante la pandemia de la Covid-19, diversas unidades de la Receita comenzaron a buscar alternativas a la simple destrucción de mercancías incautadas. Este movimiento dio origen a experiencias pioneras de reaprovechamiento y transformación de productos irregulares en insumos o nuevos bienes destinados a entidades públicas y sociales. A partir de estas experiencias, se estructuró el actual programa *Receita Cidadana*, que pasó a actuar de forma articulada y estratégica en todo el país.

Para su concreción, el programa establece alianzas con instituciones públicas de enseñanza, centros de investigación, organismos gubernamentales y organizaciones de la sociedad civil, con el objetivo de desarrollar soluciones tecnológicas y educativas aplicadas a la destinación de mercancías incautadas. Entre las entidades asociadas se destacan las instituciones de educación superior que participan en acciones de extensión universitaria y las entidades penitenciarias involucradas en acciones de reinserción social. Ejemplos emblemáticos:

- la **destilación de bebidas alcohólicas** para la producción de alcohol en gel, con aplicación en hospitales y escuelas;

- el **reciclaje de cigarrillos y tabacos** para generar fertilizantes e insecticidas, utilizados en cursos de agronomía;
- la **reconfiguración de aparatos electrónicos** (como las “TV Box” ilegales) en minicomputadoras, equipos de videoconferencia o herramientas educativas; y
- la **reutilización de tejidos y juguetes**, transformados en uniformes, materiales pedagógicos o kits de apoyo para comunidades vulnerables.

Estas acciones demuestran el potencial del programa para convertir prácticas punitivas en acciones reparadoras y educativas, conciliando la protección de la economía formal y de la salud pública con el fortalecimiento de la inclusión social y la sostenibilidad.

Además de la transformación de materiales, el programa también prevé donaciones directas (“in natura”) de mercancías que, por su naturaleza y conformidad legal, no requieren descaracterización – como alimentos, utensilios, equipos médicos y productos de higiene. En todos los casos, se observan las normas sanitarias, ambientales y de seguridad, conforme lo dispuesto en la Ordenanza RFB nº 200/2022¹⁴.

Con la publicación del Acuerdo de Cooperación Técnica (ACT) nº 21/2024, firmado entre la Receita Federal de Brasil (RFB) y el Ministerio de Educación (MEC), el programa ganó un nuevo impulso institucional. La alianza amplió el compromiso de las instituciones de educación superior en iniciativas como maratones de innovación, laboratorios de prototipado y proyectos de extensión interdisciplinaria orientados a la transformación de mercancías incautadas en productos de utilidad social.

14 Ordenanza RFB nº 200/2022.

En el ámbito de la Ciudadanía Fiscal, la Cogeia coordina acciones de sensibilización y orientación para que servidores y socios comprendan el potencial del programa. Los equipos interregionales y regionales de ciudadanía fiscal promueven presentaciones técnicas, visitas guiadas y articulaciones locales, estimulando la integración del programa *Receita Cidadana* a los proyectos de extensión universitaria descritos en el Anexo V de la cartilla “*Ciudadanía Fiscal RFB en la Extensión Universitaria*” (edición 2025). Estos proyectos se desarrollan por los principios de la Resolución CNE/CES n° 7/2018 (que establece un mínimo del 10% de la carga horaria en extensión) y se articulan con los dispositivos de la Ley de Directrices y Bases de la Educación Nacional (LDB), especialmente los artículos 22, 35, 35-B, 36 y 43.

El programa combina educación, innovación, sostenibilidad e inclusión social, transformando el proceso de pérdida de mercancías en una oportunidad de aprendizaje y de reaprovechamiento ético de recursos públicos. Además, *Receita Cidadana* se articula con otros programas de la RFB, como “*Mujer Ciudadana*”, destinando parte de los bienes reaprovechados a proyectos de empoderamiento femenino, reinserción social de mujeres privadas de libertad y acciones para enfrentar la vulnerabilidad social, conforme al artículo 4° de la Ordenanza MF n° 26/2023.

El impacto socioambiental positivo del programa es ampliamente reconocido. Al destinar de forma sostenible bienes que antes eran descartados, la Receita Federal promueve la economía circular, la reducción de residuos y la innovación social. Más que una acción administrativa, *Receita Cidadana* concreta la función social del tributo y de la ética pública en la gestión estatal, traduciendo en la práctica el principio de que cada recurso del Estado puede y debe revertirse en beneficio colectivo.

1.3.2.3. *Concienciación y educación tributaria.* *Formación ciudadana y comunicación pública*

El tercer eje del Programa de Ciudadanía Fiscal de la RFB consolida acciones orientadas a la educación fiscal, la

formación ciudadana y la comunicación institucional, con enfoque en el cambio cultural y en la construcción de una conciencia colectiva sobre el papel de los tributos en la sociedad. Esta línea de actuación busca transformar el conocimiento tributario en un instrumento de ciudadanía, promoviendo la comprensión de que la recaudación y el control fiscal son expresiones concretas de la solidaridad social y del pacto republicano.

Las acciones desarrolladas en este eje abarcan conferencias, talleres, cursos de formación (para docentes, servidores de la RFB y otros públicos), seminarios temáticos, campañas de comunicación y visitas guiadas a unidades de la Receita Federal, como el programa “*Conozca Nuestra Aduana*”, que permiten a la población conocer de cerca la estructura de la RFB y la función pública del tributo.

El eje tiene como pilar estructural el proyecto “*Ciudadanía Fiscal en la Extensión Universitaria y en el Currículo Escolar*”, concebido para integrar la educación fiscal a los sistemas de enseñanza básica y superior, con el objetivo de consolidar una política educativa permanente, articulada con la Base Nacional Común Curricular (BNCC), la Ley de Directrices y Bases de la Educación Nacional (LDB) y las políticas nacionales de extensión universitaria. Su propuesta nace de la convicción de que la educación fiscal es una dimensión esencial para la formación ciudadana y democrática, y debe ser abordada de manera transversal y sistemática en las escuelas y universidades. Este proyecto actúa simultáneamente en dos ejes:

1. **Extensión Universitaria**, de conformidad con la Resolución CNE/CES n° 7/2018, que establece un mínimo del 10% de la carga horaria de los cursos de grado en actividades de extensión. Esta vertiente conecta la educación superior con las demandas sociales concretas, transformando universidades e institutos en centros de ciudadanía fiscal aplicada; y
2. **Currículo Escolar**, en alineación con la BNCC, la Resolución CNE/CEB n° 7/2010 y la Resolución

CNE/CEB n° 2/2024, que reconocen la educación fiscal como un tema transversal en la educación básica, favoreciendo el desarrollo de competencias orientadas a la justicia fiscal, la transparencia y la solidaridad.

La propuesta está respaldada por el Acuerdo de Cooperación Técnica RFB-MEC n° 21/2024, que abrió camino para la inclusión formal de la educación fiscal en las políticas públicas de educación, fortaleciendo el diálogo entre el Estado y la sociedad.

El proyecto también prevé la elaboración de materiales pedagógicos, la formación de docentes, el apoyo técnico a las secretarías de educación, la elaboración de planes de clase, la producción de videos, juegos y dinámicas educativas, así como la integración con acciones de extensión universitaria que unan a estudiantes, docentes y comunidades. Entre los materiales producidos, se destacan:

- **Cartilla “Ciudadanía Fiscal en el Currículo Escolar”**, que conecta la BNCC con modelos de clases de educación fiscal en el aula y presenta una propuesta de acto normativo para formalizar la educación fiscal en los estados y municipios;
- **Documento “Matriz Curricular en Educación Fiscal – Alfabetización en Ciudadanía y Educación Fiscal”**, que sugiere, conforme a la BNCC, competencias y habilidades en educación fiscal que pueden ser incorporadas en los currículos escolares
- **Cartilla “Ciudadanía Fiscal en la Educación – Educación Básica”**, con guiones de clases y modelos de aplicación en el aula; y
- **Cartilla “Ciudadanía Fiscal RFB en la Extensión Universitaria”**, que reúne proyectos de extensión adaptables por las instituciones de educación superior.

En la extensión universitaria, la Ciudadanía Fiscal propicia experiencias formativas que integran teoría,

ética y práctica social. Los estudiantes, acompañados por docentes, desarrollan proyectos orientados a la inclusión fiscal y la ciudadanía, aplicando sus conocimientos en contextos reales de transformación social. Cuatro programas se destacan como referencias en extensión universitaria de la Ciudadanía Fiscal RFB, todos ellos ya mencionados anteriormente:

- Núcleo de Apoyo Contable y Fiscal (NAF);
- Yo Soy Ciudadano Solidario;
- Receita Ciudadana – Una Receita de Transformación Social;
- Concienciación Tributaria.

En el ámbito de la educación básica, la Ciudadanía Fiscal, al proponer la inclusión de la educación fiscal como tema transversal e interdisciplinario en los currículos de la educación primaria y secundaria, tiene como objetivo formar ciudadanos conscientes, éticos y participativos, capaces de comprender la relación entre el tributo, el bien común y el ejercicio de la ciudadanía.

Las propuestas pedagógicas buscan desarrollar competencias y habilidades como la valorización del bien público y de los espacios colectivos; la comprensión de los derechos y deberes de cada ciudadano; la participación activa en decisiones y políticas públicas; el reconocimiento de la función social de los tributos en el financiamiento de las políticas públicas; y la internalización de valores como la solidaridad, la equidad y la justicia fiscal.

Las actividades educativas incluyen metodologías activas, como las dinámicas de concienciación tributaria “La Isla” y “El Barrio”, proyectos interdisciplinarios, ferias de ciudadanía, talleres de transparencia pública y proyectos integrados con universidades, en los cuales estudiantes de la educación básica y superior aprenden conjuntamente mediante enfoques colaborativos de extensión entre niveles educativos.

Complementando el proceso formativo, la Receita Federal desarrolla el programa “*Conozca Nossa Aduana*”, mencionado en párrafos anteriores, iniciado en 2012 y ampliado a partir de 2022, que consiste en visitas guiadas a la rutina aduanera en puertos, aeropuertos y fronteras, observando la actuación de la RFB en la protección del comercio, en el combate a ilícitos y en la defensa de la economía nacional.

Además de las aduanas, también se realizan visitas a unidades administrativas en todo el país, con charlas y círculos de diálogo sobre la función pública de la Receita Federal. Estas acciones son coordinadas por un Equipo Interregional de Ciudadanía Fiscal, responsable de los contenidos, guiones y materiales educativos.

Este eje de “Concienciación” también desarrolla acciones de comunicación orientadas a la formación de la opinión pública y al fortalecimiento de la imagen institucional de la RFB. Entre los proyectos en curso, se destacan:

- **Indicador de percepción**, que mide la percepción de la sociedad sobre las iniciativas de ciudadanía fiscal;
- **Ciudadanía Fiscal a la vista**, que amplía la divulgación interna y externa de las acciones de Ciudadanía Fiscal; y
- la **participación en el Grupo de Trabajo de la Reforma Tributaria** (Ley Complementaria nº 214/2025, art. 61), que trata de la institucionalización de la concienciación tributaria en el nuevo modelo de tributación sobre el consumo.

Por último, y en conformidad con el artículo 11 de la Ordenanza RFB nº 214/2022, todas las comunicaciones institucionales de la RFB deben contener elementos que refuercen la importancia socioeconómica de los tributos y de la propia institución.

El eje de Concienciación y Educación Tributaria es el corazón pedagógico y simbólico del Programa de Ciudadanía Fiscal. Explica el tributo, humaniza la administración tributaria y educa para la corresponsabilidad social, uniendo enseñanza, extensión, investigación, comunicación y ciudadanía.

La integración entre el NAF, *Yo Soy un Ciudadano Solidario*, *Receita Cidadana* y el proyecto *Ciudadanía Fiscal en la Extensión Universitaria* y en el *Currículo Escolar* demuestra que educar fiscalmente es también transformar socialmente, consolidando una cultura pública basada en la ética, la transparencia, la solidaridad y la justicia fiscal.

1.3.3. Instrumentos de gestión y medición

La reestructuración del Programa de Ciudadanía Fiscal de la Receita Federal de Brasil no se limitó a una reformulación conceptual y pedagógica. El nuevo modelo también actuó en la creación de instrumentos técnicos de gestión y de medición de resultados, transformando el programa en una política pública con planificación estratégica, metas verificables e indicadores de desempeño.

Estos instrumentos fueron concebidos y reglamentados por la Coordinación General de Atención (Cogea), que pasó a actuar como instancia de planificación, monitoreo y evaluación nacional de las acciones de Ciudadanía Fiscal. El modelo de gestión adoptado se basa en la tríada planificar, ejecutar y medir, estableciendo una lógica cíclica y continua de mejora institucional.

1.3.3.1. Plan de trabajo de la Ciudadanía Fiscal

El Plan de Trabajo de la Ciudadanía Fiscal es el principal instrumento de planificación y gestión del programa. De periodicidad anual, el plan más reciente fue instituido por la Ordenanza Cogea nº 263, del 24 de octubre de 2025, formalizando la estructura metodológica que define las acciones, metas y responsabilidades en cada

ejercicio anual. Este plan cumple cuatro funciones esenciales:

1. **Planificar** – consolidar metas nacionales y regionales a partir de un diagnóstico situacional de las acciones y capacidades instaladas;
2. **Ejecutar** – orientar el cronograma de implementación de las actividades, alineado con las metas trimestrales;
3. **Monitorear** – definir los mecanismos de seguimiento, recolección y registro de resultados en sistemas institucionales; y
4. **Evaluar** – articular los datos con el Indicador Trimestral de Ciudadanía Fiscal (ICF) y con el Índice de Eficiencia Institucional (IEI), permitiendo un análisis del desempeño cuantitativo y cualitativo.

Según lo detallado en el apartado anterior “1.2.1 Base Conceptual y marcos normativos estructurantes”, la elaboración del plan es obligatoria para las diez Regiones Fiscales de la Receita Federal y se revisa anualmente.

Cada Región Fiscal cuenta con una meta cuantitativa proporcional al número de unidades de su respectiva jurisdicción, lo que garantiza equidad en la distribución de objetivos y metas. A partir de 2026, se incorporará una meta cualitativa, orientada a la medición del alcance, innovación, calidad e impacto social de las acciones realizadas.

Según la metodología aprobada, el 70% de la meta cuantitativa de la Región Fiscal será fijado por la Ordenanza del Plan de Trabajo, con base en parámetros nacionales uniformes, mientras que el 30% restante será definido por la propia Región Fiscal, de acuerdo con sus especificidades, prioridades y capacidad operativa.

Esta división busca equilibrar la estandarización y la autonomía, fomentando el protagonismo regional y la innovación en la ejecución de las iniciativas.

Las metas contemplan seis categorías de acción:

1. Núcleos de Apoyo Contable y Fiscal (NAF);
2. Extensión Universitaria;
3. Currículo Escolar;
4. Yo Soy Ciudadano Solidario;
5. Receita Cidadana;
6. Otras acciones definidas por la gestión regional.

Estas metas, aunque proporcionales a la estructura de cada Región Fiscal, deben converger con los objetivos nacionales, asegurando coherencia e integración entre los niveles regional y central.

El seguimiento se realiza mediante una planilla estandarizada, consolidada a nivel nacional por la Cogeia, que registra los resultados, mide el desempeño y proporciona la base para informes y análisis comparativos y evolutivos de las acciones, garantizando transparencia, gobernanza y mejora continua.

1.3.3.2. Indicador trimestral de Ciudadanía Fiscal (ICF)

Mencionado anteriormente, el Indicador Trimestral de Ciudadanía Fiscal (ICF) es el eje técnico de la reestructuración, creado por la Ordenanza RFB nº 233/2022 y perfeccionado por normativas posteriores. Este indicador mide el grado de ejecución y efectividad de las acciones de Ciudadanía Fiscal realizadas por las Regiones Fiscales, y forma parte de las métricas del Índice de Eficiencia Institucional (IEI) de la Receita Federal. El ICF tiene una naturaleza compuesta y abarca variables de desempeño distribuidas en cinco dimensiones:

1. **Extensión Universitaria** – número de instituciones de educación superior asociadas, cantidad de acciones conjuntas e incorporación de la Ciudadanía Fiscal en programas y proyectos de extensión;
2. **Currículo Escolar** – existencia de actos normativos que incluyen la educación fiscal en las redes

educativas, capacitaciones docentes y materiales pedagógicos producidos;

3. **NAF** – expansión cuantitativa de núcleos y eventos realizados a partir de su estructura;
4. **Yo Soy un Ciudadano Solidario** – alcance de las campañas de destinación y volumen de recursos destinados; y
5. **Receita Cidadana** – acciones de transformación y destinación socioambiental de mercancías incautadas, con enfoque en la sostenibilidad, el impacto social y la valorización de la función pública del tributo.

Cada dimensión tiene pesos específicos definidos anualmente por la Cogeia, y la puntuación final de cada Región Fiscal se obtiene mediante el promedio ponderado entre la ejecución física y los resultados cualitativos.

El indicador se calcula trimestralmente, lo que permite un seguimiento continuo y una retroalimentación constante de las estrategias regionales.

Además de medir resultados, el ICF cumple una función pedagógica interna: estimula la cooperación entre las regiones y la búsqueda de innovación y buenas prácticas, fomentando una cultura de gestión orientada a resultados y a los valores institucionales.

1.3.3.3. Cultura de evaluación

La introducción de instrumentos de medición no tuvo únicamente una finalidad técnica, sino también simbólica. Señala un cambio cultural dentro de la Receita Federal: la educación y la Ciudadanía Fiscal pasaron a ser tratadas como áreas estratégicas, sujetas a planificación, metas y evaluación, y no solo como actividades de sensibilización incorporadas como una competencia general sin una estructuración fundamental.

La cultura de la medición fortalece la legitimidad del programa, al permitir demostrar el valor público de las acciones desarrolladas y el retorno institucional en términos de imagen, compromiso y eficiencia administrativa.

1.3.4. Estructura de gobernanza

La consolidación de la Ciudadanía Fiscal como política pública de la Receita Federal de Brasil ha estado acompañada por un sólido sistema de gobernanza y coordinación interinstitucional, destinado a garantizar la coherencia metodológica, la continuidad de las acciones y la integración entre los diferentes niveles de gestión.

La gobernanza del programa se ejerce de manera articulada entre la Coordinación General de Atención (Cogeia), las Superintendencias Regionales de la Receita Federal y los Equipos Regionales de Ciudadanía Fiscal, conformando un arreglo federativo de responsabilidades compartidas, en conformidad con lo dispuesto en la Ordenanza RFB nº 214/2022, que define los principios y alcances de la Ciudadanía Fiscal en la institución.

1.3.4.1. Niveles jerárquicos de la estructura de gobernanza

El modelo de gobernanza fue estructurado con base en tres niveles jerárquicos interdependientes:

- **Nivel estratégico (Cogeia/RFB):** vinculado a la administración central de la RFB, la Cogeia es responsable de la formulación de la política, la elaboración de normativas, la definición de metas nacionales, la consolidación de datos y la elaboración de informes de desempeño. Además, actúa como instancia de representación institucional ante socios nacionales e internacionales y se encarga de la validación de los datos y del seguimiento continuo de los resultados, conforme a las normativas de medición. Esta instancia garantiza la fidelidad de la información

y la alineación de las acciones con las metas del Índice de Eficiencia Institucional (IEI).

- **Nivel táctico (Superintendencias Regionales):**

las Superintendencias Regionales (10 en todo Brasil) coordinan y supervisan la ejecución de las acciones de Ciudadanía Fiscal en sus respectivas jurisdicciones, asegurando la coherencia metodológica y el cumplimiento de las metas definidas en el Plan de Trabajo. Cada superintendencia cuenta con un Gestor Regional de Ciudadanía Fiscal, responsable de integrar las iniciativas locales con las directrices nacionales.

- **Nivel operativo (Delegaciones, Aduanas y Equipos Regionales):** incluye a los servidores presentes en diversas ciudades, responsables de la implementación directa de las acciones, de la articulación con instituciones educativas y socios locales, y de la recolección de datos para el Indicador Trimestral de Ciudadanía Fiscal (ICF). Este nivel constituye la base de sustentación del programa, garantizando su presencia en todas las Regiones Fiscales del país.

Este modelo garantiza que la Ciudadanía Fiscal se ejecute de forma descentralizada y dentro de una estructura de estandarización nacional e integración vertical. Al mismo tiempo, fomenta la innovación y la autonomía de las Regiones Fiscales en la formulación de soluciones adaptadas a las realidades locales.

1.3.5. Planificación y formulación de decisiones

El proceso de planificación sigue una dinámica cíclica compuesta por cuatro etapas: 1) formulación de las metas nacionales por parte de la Coge; 2) elaboración de los Planes Regionales por las

Superintendencias; 3) ejecución descentralizada por los equipos locales; y 4) consolidación y evaluación nacional de los resultados.

Los flujos de decisión se apoyan en formularios electrónicos de gestión, que permiten el registro, el seguimiento y el análisis de los resultados en tiempo real. Los informes trimestrales elaborados por la Coge (a nivel nacional) y por las Regiones Fiscales alimentan la hoja de seguimiento de las acciones de Ciudadanía Fiscal, instrumento de transparencia y control que posibilita la comparación de desempeño y el intercambio de buenas prácticas.

La metodología adoptada favorece una cultura de gestión colaborativa y participativa, en la cual las decisiones se toman con base en evidencias y las acciones se ajustan de forma dinámica según los resultados observados.

1.4. Avances institucionales como resultados

La presencia de la Ciudadanía Fiscal en el Mapa Estratégico de la RFB para los años 2024 a 2027, su inclusión como uno de los indicadores del Índice de Eficiencia Institucional y su integración al sistema educativo brasileño representaron y siguen representando avances institucionales significativos para la consolidación del programa.

1.4.1. Consolidación institucional: Incorporación en el mapa estratégico y en los indicadores de la RFB

En el último semestre de 2023, además de que la Ciudadanía Fiscal fue incorporada a las normativas que establecieron el Índice de Eficiencia Institucional¹⁵, mediante el Indicador de Acciones de Ciudadanía Fiscal, pasó a contar con un proyecto dentro del Mapa

15 Resolución nº 2, de 30/8/2023.

Estratégico de la RFB para los años 2024/2027¹⁶: el proyecto “Ciudadanía Fiscal en la Extensión Universitaria y en el Currículo Escolar”, abordado anteriormente.

El fortalecimiento de la Ciudadanía Fiscal en el Mapa Estratégico de la RFB representó un avance muy importante para la reestructuración y la permanencia deseada del programa. Según lo dispuesto en dicho mapa, vigente entre los años 2024 y 2027, la Ciudadanía Fiscal se encuentra en el Objetivo de Proceso “Promover la Ciudadanía Fiscal”, siendo una condición para la concreción de una de las estrategias necesarias para alcanzar el Objetivo Estratégico de Resultados: “Satisfacción de los Ciudadanos con la RFB”.

1.4.2. Integración con el sistema educativo

Uno de los pilares más importantes de la reestructuración del Programa de Ciudadanía Fiscal fue la integración formal con las políticas educativas nacionales, tanto en la educación básica como en la educación superior. No por casualidad, este tema forma parte del Mapa Estratégico de la RFB 2024/2027.

Esta integración se consolidó mediante instrumentos normativos, acuerdos institucionales y referentes pedagógicos, lo que otorgó legitimidad y continuidad al programa.

1.4.2.1. Marco normativo y cooperación con el MEC

Esta integración con el sistema educativo tuvo como hito decisivo la firma del Acuerdo de Cooperación Técnica n.º 21/2024, celebrado entre la Receita Federal de Brasil y el Ministerio de Educación (MEC), cuyo objetivo es “promover la inclusión de la Educación y la Ciudadanía Fiscal en los currículos de la Educación Básica y Superior y en los programas de Extensión Universitaria”.

A partir de este acuerdo, la Ciudadanía Fiscal pasó a ser sugerida para integrar las directrices pedagógicas de los cursos de licenciatura, los programas de extensión y las formaciones docentes continuas.

Además del MEC, el proyecto implica una articulación directa con el Consejo Nacional de Educación (CNE) y con entidades educativas, como las Uniones Nacionales de los Consejos Municipales y Estatales de Educación, así como con Secretarías de Educación Estatales y Municipales, garantizando el diálogo federativo y la adaptación a las realidades locales

1.4.2.2. Inclusión curricular en la educación básica

La integración de la Educación Fiscal en los currículos de la Educación Básica se viabiliza mediante su adecuación a las Competencias Generales de la Base Nacional Común Curricular (BNCC), especialmente en las áreas de Ciencias Humanas y Educación Financiera. Además, se elaboraron matrices curriculares específicas de Ciudadanía Fiscal para los nueve años de la Educación Primaria y los tres años de la Educación Secundaria, estructuradas en: Competencias específicas; Principios formativos; Unidades temáticas; Objetos de conocimiento; Habilidades codificadas conforme a la BNCC.

Estas matrices fueron publicadas en el Referencial del Programa de Ciudadanía Fiscal de la RFB (2025) y puestas a disposición para su adopción voluntaria por los sistemas educativos estatales y municipales. La propuesta respeta la autonomía pedagógica de las escuelas y sugiere seguridad normativa y orientación metodológica para la inserción transversal del tema en los Proyectos Político-Pedagógicos (PPPs).

Además del material curricular, la RFB coordina programas de formación docente en colaboración con

16 Planificación Estratégica de la RFB. Mapa Estratégico 2024/2027 en <https://www.gov.br/receitafederal/>

universidades y secretarías de educación, utilizando metodologías activas, rutas de aprendizaje y materiales multimedia que promueven el protagonismo del profesorado y el diálogo interdisciplinario.

1.4.2.3. La extensión universitaria como espacio de Ciudadanía Fiscal

En la Educación Superior, como vimos, la reestructuración del programa se fundamenta en la Resolución CNE/CES n° 7/2018, que establece la obligatoriedad de que al menos el 10% de la carga horaria total de los cursos de grado esté dedicada a actividades de extensión universitaria.

A partir de esta normativa, la RFB estructuró el proyecto ‘Ciudadanía Fiscal en la Extensión Universitaria’ como un campo temático reconocido, permitiendo que las instituciones de educación superior integren sus acciones de extensión a las metas del programa.

Las alianzas con universidades públicas y privadas dieron origen a una red de cursos, asignaturas y proyectos de extensión que abordan la relación entre tributos, Estado y sociedad. El programa también promueve seminarios, talleres de investigación aplicada y programas de formación interdisciplinaria, en los cuales los estudiantes ejercen protagonismo en la difusión del conocimiento fiscal y en la atención a la comunidad.

El Programa NAF (Núcleo de Apoyo Contable y Fiscal) es el eje operativo de esta integración, siendo reconocido como instrumento de aprendizaje, extensión y ciudadanía. Como se presentó en párrafos anteriores, los NAF funcionan como laboratorios de aplicación práctica de la Ciudadanía Fiscal: brindan orientación gratuita a la población, difunden buenas prácticas y sirven como espacios de vivencia cívica y social. Con más de 465 núcleos activos en universidades brasileñas, el NAF se ha convertido en uno de los mayores programas de extensión universitaria de América Latina, consolidando el papel de la Receita Federal como promotora del conocimiento y la inclusión.

1.4.2.4. Producción de conocimiento e intercambio institucional

Otro aspecto relevante es la valorización de la producción científica y pedagógica relacionada con la Ciudadanía Fiscal. La RFB incentiva la publicación de artículos, tesis y informes técnicos que exploren la relación entre tributación, ciudadanía y políticas públicas, fomentando una comunidad académica orientada a la innovación en el campo de la administración tributaria.

Para ello, se vienen realizando acciones por regiones fiscales con el objetivo de incentivar dichas producciones, existiendo una Certificación para los NAF, de carácter anual, que valora proyectos innovadores que, por su relevancia social, demuestren cambios normativos o representen una acción con potencial impacto positivo para la sociedad.

1.5. Resultados posteriores a la estructuración hasta noviembre de 2025

A lo largo de este artículo se han podido identificar diversos resultados relacionados con el plan de reestructuración de la Ciudadanía Fiscal de la RFB. No obstante, aún se pueden mencionar algunos de los resultados más relevantes de este programa tanto en el ámbito interno como externo a la Receita Federal.

1.5.1. Resultados e impactos internos en la Receita Federal

Desde la implementación del nuevo modelo, los resultados han evidenciado una consolidación institucional significativa. Entre 2023 y 2025, las acciones del Programa de Ciudadanía Fiscal de la RFB alcanzaron todos los estados brasileños y registraron un aumento continuo en la adhesión de instituciones asociadas, tanto en el ámbito educativo como en el social. Los principales impactos observados incluyen:

- Crecimiento exponencial de la red NAF, con más de 465 núcleos activos y en expansión;

- Ampliación de la presencia de la educación fiscal en los currículos escolares y en los programas de extensión universitaria;
- Formalización de alianzas interinstitucionales con órganos de control, secretarías de educación, universidades y consejos de políticas públicas;
- Integración del tema Ciudadanía Fiscal a los instrumentos de planificación institucional de la RFB, asegurando su permanencia y reconocimiento estratégico;
- Creación de un portal específico para reunir documentos y materiales de Ciudadanía Fiscal RFB en el ámbito interno (Intranet) y de una página en el sitio web de la Receita Federal con objetivo similar y enfoque externo;
- Mejora de los índices de eficiencia y de la imagen institucional, evaluados mediante indicadores de percepción.

Además de los resultados cuantitativos, el programa viene consolidando un importante impacto simbólico: la transformación de la percepción interna y externa sobre el papel de la Receita Federal. La institución está comenzando a ser reconocida no solo como agente recaudador, sino también como educadora social y promotora de la Ciudadanía Fiscal, fortaleciendo su legitimidad ante la sociedad.

1.5.2. Resultados e impactos externos a la Receita Federal

Los trabajos realizados en todo Brasil a lo largo de los años de reestructuración de la Ciudadanía Fiscal de la RFB ampliaron los espacios de presencia de la Receita Federal en la vida social, generando mayor cercanía y derribando prejuicios, miedos y visiones distorsionadas sobre el papel de la institución. Merecen destacarse:

- El crecimiento, en medios de comunicación, de invitaciones y de la presencia de acciones de Ciudadanía Fiscal realizadas por la RFB o por sus socios;
- La ampliación de la oferta de espacios en eventos nacionales, regionales y locales para que la Receita Federal presente sus acciones y fortalezca su acercamiento a la sociedad;
- La percepción positiva de los contribuyentes, en comentarios en redes sociales, cuando la Receita Federal divulga acciones relacionadas con el programa de Ciudadanía Fiscal;
- La creciente actualización de normativas en el área de educación, en todos los niveles federativos, para incluir la educación fiscal como enfoque central, avance impulsado por el trabajo articulado de la RFB;
- El aumento de la participación de la población en las destinaciones voluntarias de parte del impuesto sobre la renta a proyectos sociales, siendo emblemático el ejemplo de la campaña para apoyar al estado de Rio Grande do Sul que, en 2024, tuvo una de las recaudaciones más significativas – en todo el país – para los Fondos de los Derechos de la Niñez y Adolescencia y de las Personas Mayores, gracias al apoyo de personas físicas y jurídicas de todos los estados brasileños.

2. PERSPECTIVAS FUTURAS

A pesar de los avances alcanzados, el programa aún enfrenta desafíos que requieren atención estratégica. Sin enumerarlos todos, se mencionan algunos considerados centrales:

- En el contexto organizacional, garantizar la continuidad institucional y presupuestaria, especialmente en contextos de cambio de gestión;

- Como medio para viabilizar el mantenimiento y evolución de los trabajos, asegurar una estructura que mantenga equipos dedicados en todas las proyecciones de la RFB;
- En el ámbito de las acciones en los sistemas de educación básica, expandir la integración con los sistemas educativos estatales y municipales, fortaleciendo el carácter federativo de la política;
- En el ámbito normativo, ampliar la presencia orgánica de la Ciudadanía Fiscal en la RFB y la representatividad de la ciudadanía y la educación fiscal en normas legislativas nacionales, estatales y municipales;
- Desde la perspectiva de rendición de cuentas y mejora continua de los procesos, perfeccionar los mecanismos de evaluación cualitativa, incorporando métricas de impacto social y de aprendizaje, así como sistemas automatizados de información, como los tableros de control (dashboards);
- Desde la óptica de la comunicación, intensificar la comunicación social y la transparencia pública, fomentando el compromiso ciudadano;
- Considerando la contribución a la cultura interna, invertir en formación continua para servidores y empleados de la RFB, creando espacios para que la ciudadanía alcance su destino mayor dentro de la institución, que es su efectividad transversal;
- Con el objetivo de efectivizar la educación fiscal en la educación básica, invertir en acciones formativas para docentes colaboradores, asegurando la calidad pedagógica y metodológica de las actividades.

Para concluir, para el bienio 2026–2027, la Cogeia proyecta nuevas etapas de perfeccionamiento, incluida la ampliación de alianzas con el Ministerio de Educación, con el fin de avanzar en la consolidación de la Ciudadanía Fiscal como una política pública de Estado.

CONSIDERACIONES FINALES

La reestructuración del Programa de Ciudadanía Fiscal de la Receita Federal de Brasil representa una transformación institucional de gran alcance, tanto por la magnitud de su implementación como por la profundidad de sus impactos.

Redefine la relación entre el Estado y la sociedad al introducir, en la cultura organizacional de la administración tributaria federal, los principios relacionados con la educación, la corresponsabilidad y la participación ciudadana, fortaleciendo los valores institucionales de la transparencia y el respeto al ciudadano.

La trayectoria iniciada con la Ordenanza RFB nº 214/2022, consolidada con el Referencial de Ciudadanía Fiscal (2025), demuestra la madurez institucional alcanzada por la Receita Federal de Brasil al integrar sus funciones tradicionales de recaudación y fiscalización con una dimensión ciudadana, de carácter formativo y pedagógico, orientada a la valorización del pacto social.

El Programa de Ciudadanía Fiscal se potencia como un instrumento estratégico de gobernanza pública de la RFB, capaz de alinear las metas institucionales con la promoción del valor público, transformando la educación fiscal en un componente permanente de la gestión y en un vector de fortalecimiento democrático.

Más que difundir conocimientos sobre tributos, el Programa de Ciudadanía Fiscal de la RFB enseña a comprender el Estado, sus funciones y la importancia de la participación de cada ciudadano en la construcción de una sociedad justa y solidaria. Al hacer visible el vínculo entre el acto de pagar tributos y la concreción de políticas públicas, el programa contribuye a ampliar la confianza social en las instituciones públicas y refuerza el papel de la Receita Federal como promotora del bien común.

El nuevo modelo de Ciudadanía Fiscal de la Receita Federal de Brasil incorpora a su dimensión educativa – que constituye su finalidad principal – una base estructural orientada a garantizar su permanencia, sustentada en un modelo de gestión institucionalmente integrado, replicable, sostenible y alineado con las mejores prácticas de la administración tributaria contemporánea.

Su consolidación – que habilita la efectiva transversalización de la Ciudadanía Fiscal en la RFB y, en articulación con instituciones aliadas, proyecta este enfoque hacia diversos segmentos sociales – es fruto del trabajo colaborativo de cientos de servidores, educadores y organizaciones asociadas, comprometidos con la misión de educar para comprender, participar y transformar.

REFERENCIAS

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). (2024). *Educación cívico-tributaria en América Latina: Innovación y buenas prácticas*. Panamá.
- Congreso Nacional de Brasil. (1988). *Constitución de la República Federativa de Brasil de 1988*. Diario Oficial de la Unión.
- Congreso Nacional de Brasil. (1996). *Ley n.º 9.394, de 20 de diciembre de 1996: Establece las directrices y bases de la educación nacional*. Diario Oficial de la Unión.
- Consejo Nacional de Educación (CNE). (2018). *Resolución n.º 7, de 18 de diciembre de 2018*. Diario Oficial de la Unión.
- EUROSOCIAL. (2021). *El potencial de los Núcleos de Apoyo Contable y Fiscal (NAF) como palanca de inclusión social: Prácticas innovadoras y reflexiones estratégicas en América Latina*. https://eurosocial.eu/wp-content/uploads/2021/03/2_18_EL-POTENCIAL_NAF_DOCUMENTO-FINAL-PARA-LA-WEB_compressed.pdf
- Ministerio de Educación & Receita Federal de Brasil. (2024). *Acuerdo de cooperación técnica n.º 21/2024*. Diario Oficial de la Unión. <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/extrato-de-acordo-de-cooperacao-tecnica-556437479>
- Ministerio de Hacienda de Brasil. (2023). *Ordenanza n.º 26, de 24 de febrero de 2023: Instituye el Programa “Mujer Ciudadana – ciudadanía fiscal para mujeres”*. Diario Oficial de la Unión.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2021). *Building tax culture, compliance and citizenship: A global source book on taxpayer education* (2nd ed.). <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2021/11/building-tax-culture-compliance-and-citizenship-ad2a361d/18585eb1-en.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2023a). *Tax administration 2023: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*. OECD Publishing.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2023b). *Tax administration series 2023*. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2023/09/tax-administration-2023_87655bc9/900b6382-en.pdf
- Receita Federal de Brasil (RFB). (2022). *Ordenanza n.º 214 de 2022: Disciplina las actividades relativas a la ciudadanía fiscal*. Diario Oficial de la Unión.
- Receita Federal de Brasil (RFB). (2025a). *Programa ciudadanía fiscal*. <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/cidadania-fiscal>
- Receita Federal de Brasil (RFB). (2025b). *Referencial del programa de ciudadanía fiscal*. <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/manuais/referencial-cidadania-fiscal/referencial-cidadania-fiscal>
- Receita Federal de Brasil. (2025). *Coordinación General de Atención (COGEA): Portarias n.º 58 y 263 de 2025*. Diario Oficial de la Unión.

Más allá de las sanciones: el riesgo de reputación en materia tributaria, la transparencia fiscal y la arquitectura de la gobernanza tributaria global

Antonio Lopo Martínez

SINOPSIS

Este estudio analiza el uso de las sanciones reputacionales como herramienta para el cumplimiento tributario en los sistemas fiscales modernos. Evalúa si la sanción reputacional del incumplimiento tributario puede fortalecer la transparencia fiscal y promover el cumplimiento voluntario sin vulnerar derechos como la intimidad y el debido proceso. Basándose en la teoría regulatoria y las comparaciones entre países, incluidos

el Reino Unido, los Países nórdicos, la UE, Australia, los Estados Unidos, Brasil y España, el análisis identifica principios clave de legitimidad, proporcionalidad y equidad que deberían guiar su aplicación. El estudio concluye proponiendo un marco equilibrado para garantizar que la aplicación reputacional de las normas respalde una gobernanza tributaria eficaz y fiable.

PALABRAS CLAVE: transparencia fiscal, exposición pública, cumplimiento fiscal, gobernanza tributaria global, sanciones reputacionales

CONTENIDO

Introducción

1. Marco teórico y conceptual
2. Marcos jurídicos comparativos de transparencia Fiscal y de sanciones reputacionales
3. Evaluación normativa: legitimidad, proporcionalidad y debido proceso

4. Implicaciones de gobernanza y propuestas de políticas

Conclusión
Referencias

EL AUTOR

Auditor Fiscal del Servicio de Ingresos Federales de Brasil (Receita Federal do Brasil). Es doctor en Derecho por las Universidades de Coimbra y Salamanca, y en Contabilidad por la Universidad de São Paulo (FEA-USP). Tiene una amplia experiencia en litigios tributarios y adjudicación administrativa en todos los niveles de la autoridad tributaria brasileña, incluidas las Oficinas Regionales de Juicios (DRJ) y el Consejo Administrativo de Apelaciones Tributarias (CARF), donde se ha desempeñado en disputas tributarias complejas.

INTRODUCCIÓN

Ante un desafío mundial a la legitimidad fiscal, los gobiernos se ven cada vez más impulsados a explorar métodos no tradicionales para lograr el cumplimiento tributario, yendo más allá de la dependencia de las sanciones convencionales. En los últimos años, los mecanismos de reputación basados en la transparencia y el escrutinio público han ganado protagonismo (Okafor, 2023). Uno de esos instrumentos es la denuncia pública, en la que las autoridades identifican públicamente a personas o corporaciones acusadas de incumplimiento fiscal. Arraigado en estrategias de nombrar y avergonzar, este enfoque tiene como objetivo disuadir la mala conducta al imponer costos de reputación. Representa un modelo híbrido que combina la sanción moral con la política pública, que es parte de un cambio más amplio hacia la regulación a través de la información y la responsabilidad social.

A pesar de su creciente uso, la “sanción reputacional” plantea preguntas complejas sobre legalidad, equidad y efectividad. ¿Cómo pueden las autoridades aprovechar las medidas de control de la reputación sin menoscabar los derechos fundamentales de los contribuyentes, como el derecho a la privacidad, el derecho a un debido proceso y el principio de proporcionalidad? Este estudio aborda estas tensiones al examinar si la sanción reputacional puede mejorar la transparencia fiscal y cómo puede seguir siendo legítima en la gobernanza democrática.

Para explorar esto, este estudio se basa en la teoría regulatoria y la práctica internacional. En la sección 1 se exponen los fundamentos conceptuales de la aplicación de la normativa en materia de reputación y la regulación adaptativa. En la sección 2 se analizan los marcos jurídicos comparativos, entre los que se incluyen el régimen de incumplimiento deliberado del Reino Unido, los sistemas de divulgación completa de los países nórdicos, la obligación de divulgación pública de información país por país (CbCR) de la Unión Europea, el modelo híbrido en evolución de Australia y la Ley de

Transparencia Corporativa de Estados Unidos, así como casos contrastantes como los de Brasil y España. La sección 3 evalúa las restricciones normativas, como la proporcionalidad, la equidad y las garantías procesales. En la sección 4 se analizan las implicaciones en materia de gobernanza, incluido el papel de la denuncia pública de las prácticas fiscales abusivas en la coordinación regulatoria mundial y su integración en los criterios ESG y la responsabilidad corporativa. También propone un marco para una aplicación equilibrada de las normas en materia de reputación. Finalmente, la conclusión presenta las conclusiones y las futuras direcciones de investigación, enfatizando que las estrategias de reputación deben alinear la transparencia con la protección de los derechos para lograr una confianza y legitimidad duraderas en los sistemas tributarios.

1. MARCO TEÓRICO Y CONCEPTUAL

1.1. Regulación de la reputación y gobernanza mediante la divulgación de información

Los incentivos a la reputación, a menudo denominados gobernanza a través de la divulgación, se han convertido en una característica definitoria del capitalismo regulatorio moderno. En lugar de depender únicamente de herramientas coercitivas, los reguladores utilizan cada vez más la transparencia y la exposición pública para influir en los comportamientos. Como señala Black (2008), lograr legitimidad en tales regímenes depende de construir nuevas dinámicas de rendición de cuentas y movilizar de manera eficaz a los agentes sociales, como los medios de comunicación, los consumidores y los inversores, para que actúen como garantes del cumplimiento de las normas. De manera similar, Levi-Faur (2013) destaca la expansión de “nuevos mecanismos de gobernanza” que se alejan del comando y control tradicional hacia estrategias basadas en la información y la reputación.

En este contexto, nombrar y avergonzar emergen como instrumentos normativos híbridos. Dan a conocer los

incumplimientos para activar sanciones morales, como la vergüenza y el rechazo social, así como consecuencias para la reputación. A diferencia de las sanciones formales, como las multas o las penas de prisión, esta sanción es informal y se basa en la pérdida de prestigio social o de buena reputación, pero puede constituir un potente elemento disuasorio. Es fundamental distinguir entre la sanción reputacional y la humillación. Cuando se implementa con objetivos claros de interés público y política, nombrar y avergonzar mejora la transparencia y la rendición de cuentas del gobierno. Cuando se aplica de manera arbitraria o excesiva, corre el riesgo de ser punitivo y abusivo. El desafío radica en mantener este equilibrio, que es la preocupación central de este estudio.

1.2. La denuncia pública tributaria como sanción reputacional

En el contexto tributario, el riesgo a la reputación ha surgido como una forma de instrumento de cumplimiento. Los gobiernos divulgan cada vez más datos tributarios, como listas de los principales morosos y contribuciones fiscales corporativas, para influir en el comportamiento. Hanlon, Hoopes y Shackelford (2025) documentan cómo la exposición pública a la elusión fiscal puede desencadenar costos de reputación que rivalizan con las sanciones formales. En el caso de las empresas que cotizan en bolsa, el riesgo de una reacción negativa por parte de los consumidores o de que los inversores retiren sus inversiones puede constituir un fuerte incentivo para el cumplimiento normativo.

Las dimensiones jurídicas son igualmente importantes en este sentido. La sanción reputacional, aunque tiene como objetivo promover la transparencia y la equidad, debe respetar los límites establecidos por la ley, incluidos los principios de proporcionalidad, privacidad y debido proceso. La teoría de la regulación receptiva (Braithwaite 2009) ofrece orientación. Prevé un modelo de aplicación gradual en el que las autoridades pasen de la persuasión a las sanciones solo cuando sea necesario. En este modelo, la sanción reputacional ocupa un nivel

intermedio. Es más asertiva que la educación, pero menos intrusiva que el enjuiciamiento y busca apelar a las motivaciones internas de los contribuyentes y al sentido del deber cívico.

Hallazgos recientes sugieren que el riesgo para la reputación es más efectivo en sectores donde la imagen pública es importante. Por ejemplo, es más probable que las empresas de empresa a consumidor (B2C) respondan a la exposición de la reputación que las empresas de empresa a empresa (B2B). Esto respalda la idea de que la sanción reputacional influye en el comportamiento no solo a través del miedo, sino también aprovechando la dinámica social y las preocupaciones sobre la reputación.

La sección concluye presentando una figura que demuestra el papel de la sanción reputacional dentro del esquema más amplio de estrategias regulatorias.

Figura 1: Sanción reputacional en la Pirámide de la Regulación Receptiva



Esta ilustración subraya la importancia de las herramientas de reputación para garantizar el cumplimiento. Indica que estas herramientas pueden facilitar la adhesión voluntaria antes de que surja la necesidad de medidas forzadas.

2. MARCOS JURÍDICOS COMPARATIVOS DE TRANSPARENCIA FISCAL Y SANCIÓN REPUTACIONAL

Esta sección analiza cómo varios países y regiones han implementado medidas de transparencia fiscal que equivalen a la sanción reputacional y cómo han respondido sus sistemas legales. Los ejemplos van desde naciones que adoptan la sanción reputacional como una norma cultural hasta aquellas con estrictas reglas de confidencialidad de los contribuyentes, lo que ilustra un espectro de enfoques para la divulgación de información tributaria.

2.1. Reino Unido

El Reino Unido fue pionero en un programa formal de nombrar y avergonzar a los infractores fiscales a través de la lista Deliberada de Morosos Fiscales de HMRC. Esta política fue autorizada por la Sección 94 de la Ley de Finanzas de 2009, que otorgó a HMRC el poder de publicar las identidades de los contribuyentes sancionados por evasión o fraude deliberado¹. Según las reglas de HMRC, se puede nombrar a un contribuyente si se cumplen tres condiciones²: (1) incurrieron en una multa tributaria deliberada; (2) el impuesto no pagado supera las £25,000; y (3) no obtuvieron la reducción máxima de la multa al cooperar plenamente con HMRC. Solo se abordan los casos graves de incumplimiento intencional, e incluso esos pueden evitar la publicidad

cooperando con los investigadores. HMRC publicó su primera lista de morosos en 2013 y la actualiza trimestralmente.

Existen varias garantías procesales en la legislación del Reino Unido para garantizar esto. La HMRC debe notificar al contribuyente con antelación su intención de publicar dicha información y permitirle presentar alegaciones. Solo circunstancias excepcionales (por ejemplo, riesgo grave para la seguridad de una persona) impiden divulgar. No existe un derecho separado para apelar la decisión de publicar, aparte de apelar la sanción subyacente. Las entradas se eliminaron después de 12 meses, siguiendo el principio de proporcionalidad. HMRC limita la publicación a su sitio web y afirma que cumple con los estándares de derechos humanos y protección de datos.

El modelo del Reino Unido ha suscitado debates sobre su imparcialidad y eficacia. Si bien tiene la intención de disuadir el incumplimiento y reforzar la moralidad fiscal, los críticos argumentan que se dirige a delincuentes menores y evita a los evasores de impuestos de alto nivel. Su impacto reputacional parece ser limitado. Sin embargo, las autoridades afirman que ayuda a impulsar la cooperación y mejora el monitoreo de los reincidentes. En general, el Reino Unido recurre con cautela a la denuncia pública de aquellos que evaden impuestos, dentro de los límites legales y por un período limitado; sin embargo, persisten las dudas sobre su eficacia y equidad.

2.2. Países nórdicos (Noruega, Finlandia, Suecia)

En la región nórdica, la divulgación pública tributaria se ha practicado durante mucho tiempo como una norma de equidad social. Noruega, Finlandia y Suecia exigen

1 Ley de finanzas de 2009, c. 10 (Reino Unido), § 94.

2 HM Revenue & Customs, Publicación de detalles de Morosos Fiscales Deliberados (PDDD) – guía de políticas (actualizada en 2025).

legalmente la transparencia de la información fiscal. Noruega ha publicado declaraciones de impuestos de los ciudadanos desde 1863. Hoy en día, cualquiera puede consultar los ingresos y los impuestos pagados por otros (Doyle y Scrutton, 2016). Un cambio reciente requiere que se notifique a los contribuyentes quién accedió a sus datos, reduciendo las consultas casuales. Finlandia y Suecia tienen sistemas similares. Los medios de comunicación finlandeses publican cada año una lista de las personas con mayores ingresos.

Estas medidas están arraigadas en los valores culturales de confianza e igualdad. La “Ley de Jante” enfatiza que nadie debe actuar superior a los demás.³ La transparencia refuerza la carga tributaria compartida. Las encuestas escandinavas obtienen una puntuación muy alta en cuanto a la confianza de los ciudadanos, y sus agencias tributarias gozan de una sólida reputación.

Sin embargo, existen preocupaciones de privacidad. Noruega puso fin al acceso anónimo debido a temores de mal uso. Finlandia restringió las publicaciones comerciales masivas después de impugnaciones legales. En el caso *Satakunnan contra Finlandia* (2017)⁴, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos mantuvo los límites a la republicación masiva de datos fiscales por parte de terceros, enfatizando la necesidad de equilibrar la privacidad con el interés público. El cumplimiento del RGPD sigue siendo esencial, y los gobiernos nórdicos han introducido salvaguardas para regular la duración y la apertura de la circulación de información fiscal⁵.

En resumen, el modelo nórdico muestra que una amplia transparencia puede funcionar con un fuerte apoyo público y protección legal. Aunque puede que no se traduzca fácilmente en otros lugares, sigue siendo un punto de referencia para combinar apertura y cohesión social.

2.3. Unión Europea

La Unión Europea ha adoptado la transparencia fiscal como herramienta para frenar la elusión fiscal de las empresas. La Directiva 2021/2101⁶ requiere que las grandes multinacionales informen públicamente los datos tributarios país por país. Esto incluye ingresos, ganancias, impuestos pagados y cifras de empleados por jurisdicción. La directiva, vigente para 2026, excede los requisitos de la OCDE al exigir la divulgación pública, no solo informes a las autoridades fiscales.

La UE enmarca esto como una medida de responsabilidad corporativa, alineada con los estándares ESG y el Pacto Verde Europeo. La transparencia tiene como objetivo presionar a las empresas cuyos comportamientos tributarios parecen agresivos o desequilibrados. Los informes que muestran ganancias en países con impuestos bajos sin la actividad correspondiente pueden desencadenar una reacción reputacional.

Sin embargo, existen límites legales. En 2022, el TJUE invalidó el acceso público a los registros de beneficiarios

3 La “Ley de Jante” (*Janteloven*) es una norma cultural nórdica que enfatiza la modestia y la igualdad social, lo que ayuda a explicar la alta aceptación social de una amplia transparencia fiscal.

4 *Satakunnan Markkinapörssi Oy y Satamedia Oy contra Finlandia*, núm. 931/13, Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Gran Sala, 27 de junio de 2017). Disponible en: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-175121>

5 El Reglamento General de Protección de Datos (RGPD) es el marco de protección de datos de la Unión Europea. En los países nórdicos, el cumplimiento requiere limitar el tiempo que los datos fiscales permanecen accesibles y controlar su republicación para evitar una exposición desproporcionada.

6 La Directiva (UE) 2021/2101 del Parlamento Europeo y del Consejo, del 24 de noviembre de 2021, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información sobre el impuesto sobre la renta por parte de determinadas empresas y sucursales. DO L 429 de 1.12.2021, págs. 1 a 14.

reales (asuntos acumulados C-37/20 y C-601/20)⁷ bajo derechos de privacidad. Este fallo subrayó la necesidad de equilibrar la transparencia y los derechos individuales. Las normas de la UE se centran en los datos corporativos, no personales, y están calibradas para alinearse con el RGPD.

En general, la UE presenta un uso estructurado de la presión a la reputación, centrado en las grandes empresas, diseñado para fomentar la equidad y el escrutinio público al tiempo que evita las violaciones de la privacidad personal (Dourado, 2015).

2.4. Australia

Australia ha adoptado un modelo híbrido. La legislación promulgada en 2013 requiere que la Oficina Tributaria Australiana (ATO) publique los datos tributarios de las empresas por encima de ciertos umbrales de ingresos. Desde 2015, los informes anuales de transparencia han revelado los ingresos totales, los ingresos imposables y el impuesto sobre la renta pagado. Aunque muchas empresas reportan cero impuestos debido a pérdidas o deducciones legítimas, estas divulgaciones han generado presión reputacional y escrutinio público.

Complementando esta divulgación obligatoria, un Código Voluntario de Transparencia Fiscal (TTC, Tax Transparency Code) introducido en 2016 alentó a las empresas a proporcionar informes descriptivos más detallados sobre la estrategia fiscal, la gobernanza y las contribuciones tributarias efectivas. Si bien aproximadamente el 60% de las empresas elegibles se han adherido al código, el Tesoro Australiano ha señalado que la adopción es inconsistente y que el

marco voluntario arroja resultados desiguales. Según la consulta *Integridad Fiscal Multinacional y Mayor Transparencia Fiscal*⁸, el gobierno considera que los informes públicos obligatorios país por país son un paso necesario para garantizar prácticas de divulgación consistentes y creíbles.

Este cambio refleja la tensión más amplia entre reputación y equidad. Los datos brutos sin un contexto explicativo pueden inducir a error al público, y los informes voluntarios pueden omitir detalles desfavorables. El marco en evolución de Australia ilustra la dificultad de equilibrar la transparencia significativa con una interpretación precisa y el creciente movimiento hacia informes obligatorios y estandarizados para reducir las distorsiones de la reputación.

2.5. Estados Unidos

Estados Unidos ha adoptado un modelo de transparencia centralizado a través de la Ley de Transparencia Corporativa (CTA), promulgada en 2021 y vigente en 2024. La Ley CTA requiere que la mayoría de las corporaciones, LLC y entidades similares divulguen a sus beneficiarios reales a la Red de Ejecución de Delitos Financieros (FinCEN, por sus siglas en inglés), que mantiene un registro federal no público accesible solo para las agencias policiales, las instituciones financieras que realizan la debida diligencia del cliente y ciertos reguladores.⁹ Esto marca un cambio sustancial en la política estadounidense contra el lavado de dinero, incorporando la divulgación de beneficiarios reales en la arquitectura de cumplimiento federal (LeFever, 2024).

7 WM y Sovim SA contra Registros Mercantiles de Luxemburgo, Asuntos acumulados C-37/20 y C-601/20, TJUE (2022)

8 Véase: Tesoro Australiano (2022), *Multinational Tax Integrity and Enhanced Tax Transparency*, Documento de consulta, disponible en <https://treasury.gov.au/consultation/c2022-297736>

9 La Ley de Transparencia Corporativa (31 U. S. C. § 5336) crea un sistema federal de informes de beneficiarios reales administrado por FinCEN. Los informes son confidenciales y accesibles solo para las agencias policiales, las instituciones financieras para la debida diligencia requerida y las autoridades extranjeras autorizadas.

A diferencia de la UE o los países nórdicos, el marco de los EE. UU. no hace públicos los datos de propiedad o tributarios. No obstante, la posibilidad de acciones de cumplimiento, solicitudes de datos o informes de investigación aún puede crear una presión indirecta sobre la reputación, particularmente para las entidades que operan en sectores regulados. Además, la ley CTA impone importantes sanciones civiles y penales por incumplimiento, reforzando el efecto coercitivo de la obligación de informar.

En 2024–2025, los litigios federales introdujeron incertidumbre con respecto al alcance de la ley. Inicialmente, un Tribunal de Distrito de los EE. UU. declaró inconstitucional la CTA aplicada a una asociación comercial y a varios dueños de negocios, lo que llevó a una suspensión temporal de cumplimiento específica de cada parte.¹⁰ Aunque el fallo no invalidó la CTA en todo el país, destaca una tensión continua en los EE. UU. entre los defensores de la privacidad, las preocupaciones sobre el federalismo y los defensores de una mayor transparencia financiera.

El modelo estadounidense ilustra una preferencia regulatoria por la aplicación de medidas que protejan la privacidad, al tiempo que aprovecha los mecanismos de transparencia para disuadir el comportamiento financiero ilícito.

2.6. Casos contrastantes: Brasil y España

Brasil aplica estrictas leyes de secreto fiscal. El artículo 198 del Código Tributario Nacional prohíbe la divulgación pública de información del contribuyente, que se trata como secreto financiero y solo puede compartirse en condiciones legales específicas.¹¹ Una excepción es el listado público de contribuyentes con deuda inscrita en el *Dívida Ativa da União*, permitido porque, en esa etapa, la obligación tributaria se ha convertido en una deuda pública definitiva y exigible.¹²

Sin embargo, este mecanismo tiene fines de cobro de deudas y no constituye una sanción reputacional ni una política de divulgación pública. Más allá de esta estrecha excepción, Brasil no autoriza la publicación de declaraciones de impuestos, atrasos tributarios en disputa administrativa ni ninguna otra información específica del contribuyente. Como resultado, las iniciativas más amplias de transparencia fiscal enfrentan resistencia legal y cultural.

España, por el contrario, adoptó una forma limitada de divulgación pública en 2015 mediante la publicación de una lista anual de grandes morosos fiscales (*lista de morosos*).¹³ En virtud del artículo 95 bis de la Ley General Tributaria (*Ley General Tributaria*), la agencia tributaria publica los nombres de personas físicas y jurídicas con deudas tributarias pendientes superiores a 1 millón de euros, siempre que dichas deudas sean firmes y no estén suspendidas ni recurridas. La lista está

10 Véase *Asociación Nacional de Pequeñas Empresas contra Yellen*, No. 5: 22-cv-01448 (N. D. Ala. Mar. 1, 2024), que ordenó a FinCEN hacer cumplir la CTA únicamente contra los demandantes. El fallo de la corte no se extendió a todo el país, y el gobierno federal ha apelado.

11 El artículo 198 del Código Tributario Nacional de Brasil impone estrictas normas de secreto fiscal y prohíbe la divulgación de información del contribuyente, excepto en circunstancias legales estrictamente definidas.

12 El *Dívida Ativa da União* es el registro público de Brasil de pasivos tributarios que se han convertido en definitivos y exigibles como deudas públicas. Su publicación solo tiene fines de cobro de deudas y no divulga datos de declaraciones de impuestos ni disputas en curso.

13 Véase: *Lista de morosos con Hacienda 2025* (listado de morosos fiscales), El País, 27 de junio de 2025. <https://elpais.com/especial/lista-morosos-hacienda/>

disponible en el sitio web de la autoridad fiscal durante un período restringido de tres meses y está formateada deliberadamente para limitar la indexación por parte de los motores de búsqueda.

Aunque la medida ha alentado a algunos deudores a liquidar pasivos antes de su publicación, sigue suscitando preocupaciones sobre la proporcionalidad, la equidad y el cumplimiento del estricto marco de protección de datos de España. Los críticos señalan que muchos contribuyentes incluidos en la lista son

insolventes, lo que reduce el efecto disuasorio, y que el impacto en la reputación puede exceder lo que se justifica para un mecanismo de ejecución civil-fiscal.

Estos casos contrastantes muestran cómo las tradiciones legales y las normas de privacidad dan forma a las políticas de transparencia fiscal. Brasil mantiene la confidencialidad, mientras que España adopta un enfoque cauteloso y legalmente limitado para el cumplimiento de la reputación.

Tabla 1
Resumen Comparativo de los Enfoques de divulgación pública y Transparencia Fiscal

Jurisdicción	Mecanismo Principal	Naturaleza	Ámbito Público	Base Jurídica
Reino Unido	Lista de morosos	Reputación	Público (12 meses)	Ley de Finanzas de 2009, sección 94
Países Nórdicos	Divulgación fiscal completa	Cultural-normativo	Público (acceso abierto)	Leyes nacionales de transparencia
Unión Europea	CbCr público	Regulatorio	Público (a partir de 2026)	Directiva 2021/2101
Australia	CbCr + TTC voluntario	Híbrido	Parcial / Voluntario	Ley Tributaria + TTC + reformas propuestas
Brasil	Secreto fiscal	Protección	Confidencial	CTN, artículo 198
España	Gran lista de deudores	Reputación	Público (3 meses)	Ley General Tributaria, Art. 95bis
Estados Unidos	Beneficiario Efectivo (BOI)	Centralizado	No público	Ley de Transparencia Corporativa (2021)

Fuente: Elaboración propia.

3. EVALUACIÓN NORMATIVA: LEGITIMIDAD, PROPORCIONALIDAD Y DEBIDO PROCESO

Esta sección evalúa la divulgación pública a la luz de los principios legales y éticos fundamentales. Si bien una mayor transparencia puede mejorar la rendición de cuentas, debe implementarse de manera que respete las normas de derecho y los derechos fundamentales. Las consideraciones clave incluyen el principio de proporcionalidad (si la intrusión en la privacidad está justificada por el beneficio público), la

equidad y precisión de la información divulgada y las garantías procesales para proteger los derechos de los contribuyentes (Barile et al., 2025).

3.1. El Principio de Proporcionalidad en la Divulgación Pública

La proporcionalidad es esencial cuando se evalúan medidas que interfieren con los derechos individuales. En el contexto de la gestión de reputación, la divulgación pública de información de

los contribuyentes debe tener un objetivo legítimo y no exceder lo necesario para lograr ese objetivo. Los tribunales de Europa han revisado dichas medidas en el marco de los derechos a la privacidad (por ejemplo, el artículo 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos y disposiciones similares del Derecho de la UE). Un ejemplo clave es el fallo del TJUE de 2022 sobre los registros de beneficiarios reales, que anuló las reglas de acceso abierto por ser demasiado amplias. La sentencia aclaró que, si bien la lucha contra los delitos financieros es legítima, la exposición generalizada de datos personales debe estar estrechamente vinculada a este propósito.

Por lo tanto, las políticas de divulgación pública deben ser específicas y moderadas. Los límites, como los umbrales monetarios (por ejemplo, 1 millón de euros en España o 25.000 libras esterlinas en el Reino Unido) y los plazos de publicación (por ejemplo, un año en el Reino Unido, tres meses en España) ayudan a demostrar que la política es proporcionada. Estos límites distinguen la transparencia del castigo y refuerzan el objetivo del cumplimiento, no la condena pública perpetua.

La distinción entre disuasión y castigo es particularmente crítica. Si las medidas de nombramiento se perciben como punitivas en lugar de preventivas, se pueden activar protecciones legales, como la presunción de inocencia. Los tribunales han abordado este problema. Por ejemplo, en *Chan contra HMRC* (Reino Unido, 2014)¹⁴, un tribunal sostuvo que el derecho del público a saber sobre el incumplimiento deliberado de un abogado pesaba más que el interés de reputación del individuo. Por el contrario, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en *Satakunnan* (Finlandia, 2017)¹⁵ enfatizó que publicar datos fiscales en masa sin contexto editorial podría violar los derechos de privacidad.

En resumen, la proporcionalidad requiere adaptar limitando el alcance, la duración y la población objetivo. Cuando la divulgación pública se aplica dentro de estas limitaciones, es más probable que sea legalmente válida y socialmente aceptada.

3.2. Imparcialidad y precisión

La publicación de datos de los contribuyentes tiene consecuencias para la reputación, por lo que es esencial que la información publicada sea precisa, contextualizada y presentada de manera justa. La equidad comienza asegurando que solo se divulguen las evaluaciones finales e indiscutibles; las autoridades deben implementar fuertes salvaguardas contra errores, incluidas revisiones internas y umbrales altos para la publicación. Igualmente, es importante proporcionar contexto. Un contribuyente que figure como exento del pago de impuestos puede parecer que incumple sus obligaciones tributarias cuando, en realidad, ese resultado se debe a deducciones legítimas o a pérdidas trasladadas a ejercicios posteriores. Para evitar interpretaciones engañosas, las divulgaciones deben incluir notas explicativas u otras herramientas aclaratorias, un enfoque que ya utiliza la ATO de Australia al publicar informes de transparencia.

La puntualidad es otra dimensión de la equidad. Los datos deben estar actualizados y estar sujetos a pronta revisión o eliminación cuando cambien las circunstancias. Si un contribuyente paga una obligación pendiente poco después de la publicación, el registro público debe corregirse en consecuencia. La ventana de publicación de tres meses de España y el límite de un año del Reino Unido ilustran cómo las divulgaciones con plazos determinados ayudan a evitar que la información desactualizada cause un daño desproporcionado a la reputación.

14 *Chan v. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, [2014] UKFTT 256 (Tax Chamber).

15 *Satakunnan Markkinapörssi Oy y Satamedia Oy contra Finlandia*, núm. 931/13, Tribunal Europeo de Derechos Humanos (2017)

La equidad también requiere un trato consistente entre los contribuyentes. Las políticas de publicación no deben señalar arbitrariamente a individuos mientras protegen a las corporaciones, o viceversa, y deben guiarse por criterios claros y uniformes. En resumen, la transparencia responsable exige información precisa, contextualizada y actualizada, respaldada por procedimientos que eviten interpretaciones erróneas y corrijan errores. Cuando estas salvaguardas de equidad están ausentes, la confianza pública se erosiona y la credibilidad de la aplicación sufre.

3.3. Garantías Procesales

La denuncia pública por evasión fiscal suele producirse al margen de los procesos judiciales tradicionales, lo que hace que sea imprescindible contar con sólidas garantías procesales para respetar el derecho a un juicio justo. Un requisito es aviso previo: los contribuyentes deben informarse con anticipación de la publicación prevista y poder presentar argumentos o pruebas en su contra. Esto protege la imparcialidad e incluso puede conducir a una resolución antes de que sea necesaria la divulgación. La integridad procesal también requiere que la evaluación fiscal subyacente esté sujeta a **revisión judicial o administrativa**, incluso cuando no se dispone de apelaciones directas de decisiones de divulgación.

Garantizar la proporcionalidad también depende de **límites de tiempo**. Las divulgaciones públicas deben ser temporales y seguidas de eliminación automática después de un período definido para que los efectos sobre la reputación no persistan indefinidamente. Igualmente, importante es permitir a los contribuyentes un **derecho a comentar** o proporcione una breve aclaración junto con la divulgación, reduciendo el riesgo de narrativas unilaterales o engañosas. Finalmente, las jurisdicciones deben abordar las **consecuencias colaterales** regulando cómo terceros, como agencias de crédito o instituciones financieras, pueden usar la información publicada, evitando daños desproporcionados o involuntarios.

Los países que han institucionalizado la sanción reputacional, como Irlanda y el Reino Unido, suelen incorporar estas salvaguardas en su diseño administrativo. Incorporar tales protecciones procesales fortalece la resiliencia legal, mejora la legitimidad pública y garantiza que el riesgo para la reputación funcione como un componente justo y defendible de la gobernanza tributaria.

4. IMPLICACIONES DE GOBERNANZA Y PROPUESTAS DE POLÍTICAS

4.1. La sanción reputacional en la Arquitectura de la Gobernanza Fiscal Global

Los mecanismos de gobernanza de la reputación, como la sanción reputacional, están cada vez más integrados en la gobernanza fiscal internacional como formas de poder blando y regulación indirecta. Instituciones como la OCDE y las Naciones Unidas promueven la transparencia para combatir la elusión y evasión fiscal. En América Latina, por ejemplo, la OCDE ha documentado un progreso sustancial en el marco de la Declaración de Punta del Este, que ha ayudado a expandir el intercambio de información y alinear los estándares regionales con las normas globales de transparencia (OCDE 2023). Por ejemplo, el proyecto de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) de la OCDE introdujo Informes País por país (CbCr, por sus siglas en inglés), inicialmente diseñados para uso confidencial, pero luego ampliados en versiones públicas por la UE. El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información aplica revisiones por pares y listas negras, creando incentivos de reputación para que las jurisdicciones cumplan con los estándares. En este sentido, la sanción reputacional se da no solo a nivel de contribuyente sino también a nivel de país.

La divulgación pública de la información país por país (CbCR) en la UE refleja una armonización gradual a través de la transparencia. Las Naciones Unidas abogan de manera similar por la rendición de cuentas pública

para cumplir con los Objetivos de Desarrollo Sostenible. El Panel FACTI de 2021 recomendó divulgaciones públicas de impuestos y registros globales de activos para permitir el monitoreo de la sociedad civil. Si bien estas propuestas varían en alcance, la tendencia general apunta hacia la gobernanza de la reputación como un medio para trascender las limitaciones de la aplicación nacional.

Las presiones reputacionales transfronterizas pueden generar coordinación. Por ejemplo, la filtración de los Papeles de Panamá impulsó reformas legales globales a pesar de no ser un acto oficial de cumplimiento. Cuando un país publicita la mala conducta, otros pueden enfrentar presión pública y diplomática para responder.

Sin embargo, la aplicación de normas de reputación a nivel mundial suscita inquietudes. Los países difieren en capacidad legal, normas de privacidad y disposición a divulgar, y las evaluaciones globales muestran que varios centros financieros importantes continúan ocupando un lugar destacado en términos de riesgo de secreto, lo que exacerba las asimetrías en la transparencia (Tax Justice Network, 2025). Estas diferencias pueden conducir a una “división de transparencia”, donde algunas naciones avanzan y otras se resisten. También pueden surgir conflictos legales; una empresa que deba publicar datos en un país podría tener prohibido hacerlo en otro lugar. Para evitar la fragmentación, los expertos han propuesto una Carta Mundial sobre la Transparencia Fiscal en materia de reputación. Dicho marco podría esbozar principios compartidos, asegurando que las herramientas de control de reputación respeten los derechos humanos y apoyen la cooperación en lugar de la tensión.

Cuando se usa con cuidado, la sanción reputacional puede mejorar la legitimidad en la gobernanza fiscal internacional. Sin embargo, los esfuerzos mal coordinados corren el riesgo de sufrir reacciones adversas y cargas desiguales. El objetivo debe ser la equidad, la responsabilidad mutua y los estándares consistentes.

4.2. El papel de los Criterios ESG y la Responsabilidad Corporativa

El comportamiento fiscal se ha convertido en un componente central de los estándares Ambientales, Sociales y de Gobernanza (ESG). Como parte de la responsabilidad corporativa, se espera que las empresas divulguen sus estrategias tributarias y demuestren su alineación con el contrato social. El GRI 207: Norma Tributaria (2019) formalizó esto al exigir la presentación pública de informes sobre política tributaria, gobernanza, gestión de riesgos y CbCr.

Las empresas emiten cada vez más Informes de Transparencia Tributaria para evitar daños a la reputación. Los inversores y las partes interesadas evalúan el comportamiento fiscal como parte de la evaluación del desempeño ESG. Una buena reputación tributaria puede atraer financiación, mientras que la elusión agresiva puede resultar en la exclusión de las carteras de inversión responsables. Las instituciones ahora usan la conducta tributaria como filtro para las estrategias de inversión ambiental y ética (Christensen y Murphy, 2009).

La Directiva de Informes de Sostenibilidad Corporativa (CSRD) de la Unión Europea convertirá esta tendencia en un requisito. Considera que una contribución tributaria equitativa forma parte de una transición económica justa. Así, la reputación se institucionaliza: las empresas ganan o pierden legitimidad en función de su comportamiento fiscal.

La sanción reputacional en el contexto de los estándares ESG es una herramienta privada de cumplimiento. Incluso en ausencia de acción estatal, las ONG, los periodistas y los accionistas pueden destacar la elusión u opacidad. La dinámica ya no es de arriba hacia abajo. Se alienta a las empresas a ser transparentes no solo para evitar sanciones, sino para mantener su “licencia para operar”.

4.3. Propuesta: Un Marco para una Aplicación Equilibrada de la Reputación

Sobre la base del análisis anterior, se necesita un marco coherente para guiar a los responsables de la formulación de políticas en el diseño de mecanismos de sanción reputacional que sean efectivos y legalmente defendibles. Dicho marco se alinea con los principios discutidos por Dwenger y Treber (2022) y se basa en varias dimensiones interrelacionadas. En primer lugar, la legitimidad requiere una base legal clara, establecida a través de procesos democráticos y acompañada de objetivos transparentes, ya sea mejorando el cumplimiento, promoviendo la equidad o apoyando la disuasión. Sin esta base, la divulgación corre el riesgo de ser percibida como arbitraria y puede socavar la confianza institucional. En segundo lugar, la proporcionalidad exige que las medidas de reputación se adapten estrictamente en alcance y duración, respaldadas por umbrales, límites de tiempo y revisiones periódicas para garantizar que la exposición pública no exceda lo necesario para lograr los objetivos regulatorios.

Una tercera dimensión implica equidad y precisión, lo que significa que las divulgaciones deben referirse solo a casos verificados y definitivos, presentados con información contextual para evitar interpretaciones erróneas y actualizados rápidamente cuando cambien

las circunstancias. Un cuarto elemento involucra garantías procesales, incluida la notificación previa, oportunidades para que los contribuyentes respondan y mecanismos para la corrección o exclusión de la lista, todo lo cual refuerza el debido proceso y fortalece la legitimidad normativa de la medida. Finalmente, la claridad de propósito es esencial: la comunicación debe enfatizar la transparencia y la disuasión en lugar de la condena moral, evitando el lenguaje estigmatizante que podría transformar la aplicación administrativa en un espectáculo punitivo.

Tomados en conjunto, estos principios podrían informar el desarrollo de una Carta Global sobre Transparencia Fiscal Reputacional, fomentando la coherencia internacional y reduciendo los riesgos de prácticas excesivas, conflictivas o inequitativas en todas las jurisdicciones. En definitiva, la aplicación de las normas en materia de reputación debe abordarse con cautela. Los sistemas mal diseñados corren el riesgo de erosionar los derechos de los contribuyentes y la confianza pública, mientras que los marcos equilibrados y sólidos desde el punto de vista procesal pueden fortalecer el cumplimiento, reforzar las percepciones de equidad y mejorar la credibilidad de la gobernanza fiscal.

Los elementos clave de este marco se resumen en la Tabla 2.

Tabla 2
Elementos Clave para un Marco sobre la Aplicación de la Reputación en la Política Fiscal

Principio	Descripción
Legitimidad Jurídica	Fundamento jurídico claro y justificación de interés público
Proporcionalidad	Límites en el alcance, el tiempo y la intensidad de la divulgación pública
Imparcialidad y Precisión	Publicación de información verificada, contextualizada y actualizada
Garantías Procesales	Aviso previo, mecanismos de respuesta, opciones de corrección o exclusión de la lista
Claridad de Propósito	Comunicación centrada en el cumplimiento y el interés público, no en el castigo

Fuente: Elaboración propia.

CONCLUSIÓN

Este estudio demuestra que la sanción reputacional—exposición pública de contribuyentes incumplidores—se ha convertido en una característica significativa de la aplicación tributaria moderna. Esto refleja un cambio de herramientas puramente coercitivas a estrategias que dependen de la transparencia y la presión reputacional. Cuando se diseña e implementa cuidadosamente, la sanción reputacional puede contribuir a la transparencia fiscal y al cumplimiento voluntario de las leyes fiscales. Sin embargo, su legitimidad depende de lograr un equilibrio cuidadoso entre el interés público y los derechos individuales.

La transparencia puede aumentar la confianza pública en el sistema tributario, disuadir la evasión y reforzar un sentido de responsabilidad colectiva entre los contribuyentes. Sin embargo, cuando las medidas de divulgación son desproporcionadas o indiscriminadas, corren el riesgo de socavar el estado de derecho y violar principios como la privacidad y el debido proceso. La denuncia pública de los evasores fiscales solo resulta eficaz y justificable cuando se aplica de forma selectiva, justa y transparente. Debería resaltar la mala conducta clara y atroz, no servir como un atajo rutinario para hacer cumplir la ley.

Para los países con fuertes tradiciones de privacidad o instituciones frágiles, avanzar en la transparencia requiere reformas graduales y adaptaciones culturales. Brasil ejemplifica los desafíos de la transición de un modelo basado en el secreto a uno de mayor apertura. Los pasos incrementales, como la divulgación de datos agregados o el establecimiento de ejemplos de transparencia entre los funcionarios públicos, pueden sentar las bases para reformas más amplias. Es importante destacar que los marcos legales deben actualizarse a través de procesos democráticos para reflejar las expectativas cambiantes de la sociedad, asegurando que las medidas de transparencia no se impongan a expensas de los derechos fundamentales.

A nivel mundial, la aplicación de la reputación ilustra cómo la gobernanza fiscal se ha arraigado

más socialmente. Los límites entre los sectores público y privado en materia fiscal están cambiando, especialmente para actores de alto perfil como las empresas multinacionales. Con el tiempo, las normas pueden cambiar hasta el punto en que se espera transparencia por defecto y las sanciones reputacionales se vuelven menos necesarias. Entonces, el cumplimiento no estará impulsado por el miedo, sino por la alineación con los valores sociales.

Las investigaciones futuras deberían explorar los efectos a largo plazo de la sanción reputacional en los comportamientos y la confianza. Quedan preguntas empíricas clave: ¿Aumenta materialmente las tasas de cumplimiento? ¿Cómo afecta la moral de los contribuyentes y las percepciones de equidad? ¿Funciona de manera diferente en los segmentos y culturas de los contribuyentes? Abordar estas preguntas es fundamental para refinar las herramientas de reputación y comprender su papel en el ecosistema de cumplimiento.

En resumen, la sanción reputacional es un instrumento poderoso pero delicado. No debe tratarse como un atajo para hacer cumplir la ley, sino como un complemento de marcos legales e institucionales sólidos. Cuando se basa en la ley, se guía por la proporcionalidad y la equidad, y se acompaña de garantías procesales, la aplicación de la reputación puede mejorar la legitimidad y eficacia de los sistemas tributarios. Los países que persiguen tales medidas deben coordinar sus esfuerzos, compartir lecciones y permanecer vigilantes contra el uso indebido. Las organizaciones regionales como el CIAT están particularmente bien posicionadas para traducir estos principios en orientación práctica y procesos de aprendizaje entre pares para las administraciones tributarias en América Latina y más allá. En última instancia, el éxito de estas políticas se medirá por la confianza de los ciudadanos en la equidad del sistema tributario y en la disposición de los demás a cumplir con sus obligaciones. La transparencia y la legitimidad deben avanzar juntas para que la gobernanza fiscal alcance su máximo potencial.

REFERENCIAS

- Australian Treasury. (2022). *Multinational tax integrity and enhanced tax transparency: Consultation paper*. <https://treasury.gov.au/consultation/c2022-297736>
- Barile, L., Cullis, J. y Jones, P. (2025). "Ain't that a shame": Moral costs and fiscal crimes. *Humanities and Social Sciences Communications*, 12(1), 421. <https://doi.org/10.1057/s41599-025-04711-4>
- Black, J. (2008). Constructing and contesting legitimacy and accountability in polycentric regulatory regimes. *Regulation & Governance*, 2(2), 137–164. <https://doi.org/10.1111/j.1748-5991.2008.00034.x>
- Braithwaite, J. (2009). Restorative justice for banks through negative licensing. *Revista Británica de Criminología*, 49(2), 439–450.
- Christensen, J. y Murphy, R. (2009). La irresponsabilidad social de la elusión fiscal de las empresas: llevar la RSE al fondo de la cuestión. *Foro de Contabilidad*, 33(4), 313–320. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2009.04.005>
- Doyle, A. y Scrutton, A. (11 de abril de 2016). Privacidad, ¿qué privacidad? Nordic tax registra una llamada telefónica de distancia. *Reuters*. <https://www.reuters.com/article/us-nordic-taxes-idUSKCN0X91S0>
- Dourado, A. P. (2015). Transparencia fiscal y Derecho de la UE: Interacciones y límites. *Revista Electrónica de Investigación Tributaria*, 13(1), 104–129. [https://www.business.unsw.edu.au/research-site/publications-site/ejournaloftaxresearch-site/Documents/eJTR-13\(1\)-Dourado.pdf](https://www.business.unsw.edu.au/research-site/publications-site/ejournaloftaxresearch-site/Documents/eJTR-13(1)-Dourado.pdf)
- Dwenger, N. y Treber, L. (2022). Avergonzar a la aplicación de impuestos. *Ciencias de la Gestión*, 68(11), 8202–8233. <https://doi.org/10.1287/mnsc.2021.4295>
- Iniciativa Global de Informes. (2019). *GRI 207: Impuesto 2019* (Norma de reporte de sostenibilidad). <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/gri-207-tax-2019/>
- Hanlon, M., Hoopes, J. L. y Shackelford, D. A. (2025). Vergüenza fiscal corporativa. *Revista Nacional de Impuestos*, 78(3). <https://doi.org/10.1086/736700>
- Levi-Faur, D. (2013). Capitalismo regulatorio y el reordenamiento de la reglamentación, la aplicación de las normas y la legitimación de las normas. *Ley y política*, 35(1–2), 29–50. <https://doi.org/10.1111/lapo.12000>
- LeFever, L. A. (2024). Informes de información del beneficiario final bajo la Ley de Transparencia Corporativa. *Boletín de la Sección de Planificación y Administración Patrimonial de Oregón*, 40(2), 1–5.
- OCDE. (2023). *Transparencia tributaria en América Latina 2023: La Declaración de Punta del Este*. Publicaciones de la OCDE. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/networks/global-forum-tax-transparency/tax-transparency-in-latin-america-2023.pdf>
- Okafor, O. N. (2023). Avergonzar a los evasores de impuestos: Evidencia empírica sobre las percepciones de justicia retributiva y las intenciones de cumplimiento tributario. *Revista de Ética Empresarial*, 182(2), 377–395. <https://doi.org/10.1007/s10551-021-05011-y>
- Red de Justicia Fiscal. (2025). *Índice de Secreto Financiero 2025*. <https://fsi.taxjustice.net>

Elementos de calidad de datos en las administraciones tributarias

Antonio Seco

SINOPSIS

El presente artículo tiene como objetivo ofrecer a los profesionales de las administraciones tributarias una visión clara y estructurada sobre los principales conceptos, métodos y técnicas relacionados con la gestión de la calidad de datos, reconociendo el papel fundamental que estos desempeñan en el marco de la transformación digital impulsada por la “Administración Tributaria 3.0”.

La propuesta consiste en abordar el tema desde una perspectiva integral, combinando aspectos tecnológicos, operativos y de gestión, incorporando referencias y buenas prácticas que permitan profundizar en los temas tratados. El análisis se centra especialmente en experiencias internacionales promovidas por organismos de cooperación multilaterales, complementadas con aportes relevantes del sector privado.

PALABRAS CLAVE: calidad de datos, administración tributaria 3.0, dimensiones de calidad, perfilado de datos, calidad de datos aumentada

CONTENIDO

Introducción

1. Datos, información, conocimiento, sabiduría
2. ¿Qué es calidad de datos?
3. Dimensiones de la calidad de datos
4. Dimensiones de la calidad de datos aplicables a cada función/macropceso de las administraciones tributarias
5. ¿Cuánta calidad es suficiente?

6. Métodos y técnicas

7. Estructuración de la gestión de calidad de datos tributarios
8. Gestión de calidad de las fuentes de datos gubernamentales y privadas
9. Calidad de datos aumentada

Comentarios finales

Referencias

AUTOR

Graduado en Ingeniería Eléctrica (Universidad Federal Fluminense), Maestría en Gestión del Conocimiento (Universidad Católica de Brasilia), Diplomado en Administración Tributaria (UEC/CIAT). Fue funcionario del Servicio Federal de Procesamiento de Datos (SERPRO) del Ministerio de Hacienda de Brasil. Lideró el componente informático de proyectos de modernización de administraciones tributarias y del gasto público en diversos países de América Latina. Fue Consultor residente en TIC del Ministerio de Finanzas de la República de Angola. Es autor de varios libros y artículos sobre las TIC aplicadas a las finanzas públicas.

INTRODUCCIÓN

Fundamentos

Las administraciones tributarias modernas están fuertemente basadas en datos para cumplir con sus obligaciones y tomar decisiones informadas. La denominada *Administración Tributaria 3.0* (OECD, 2020) se caracteriza por la utilización avanzada de datos y la automatización, indicando la “gestión de datos y estándares” como uno de sus seis componentes esenciales.

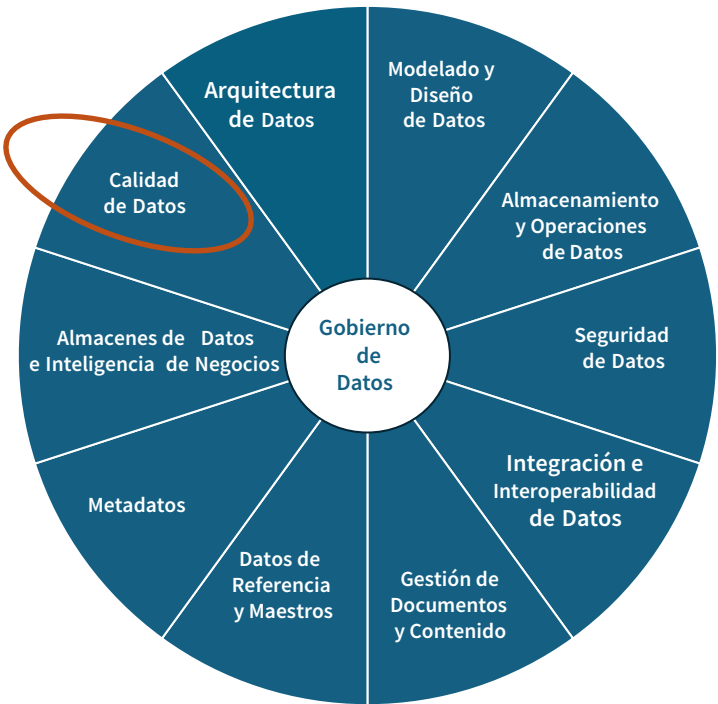
Los datos utilizados provienen de diversas fuentes, internas y externas a la administración pública, en volúmenes expresivos.

Para que los datos sean tratados como activo estratégico de la Administración Tributaria, la administración de datos necesita de un marco destinado a evitar una gestión fragmentada, reactiva y propensa a errores, que establezca principios, procesos y roles para gobernar el ciclo de vida de estos.

El marco de administración de datos más conocido es el modelo DAMA-DMBoK2¹.

Este modelo define 11 disciplinas para la administración de datos, capitaneadas por el “Gobierno de Datos” que orchestra a las demás, conforme se muestra en la Figura 1 y se detalla en Duque et al. (2024).

Figura 1
El marco de administración de datos DAMA-DMBoK2 (La Rueda DAMA)



Fuente: elaborado por el autor con base en DAMA International (2017).

1 Data Administration Management Association – Data Management Body of Knowledge

Entre las disciplinas consideradas, la “calidad de datos” constituye un componente esencial y transversal de cualquier marco de gestión de datos. Esto se evidencia en la Rueda DAMA (Figura 1), asociada al modelo DAMA-DMBoK2, donde “calidad de datos” se incluye en el ciclo de gobernanza. También los modelos DCAM², DMM³ e ISO/IEC 25012⁴ integran la calidad de datos como uno de sus pilares fundamentales.

Para las administraciones tributarias, la calidad de los datos tiene un impacto directo sobre la eficacia, eficiencia y equidad de los procesos. En administraciones modernas, donde casi todas las funciones (registro, fiscalización, recaudación, atención, análisis de riesgo, etc.) dependen de información digital, los efectos de datos de mala o buena calidad son sustanciales. De esta forma, OECD (2025) indica que 85,2% de las administraciones tributarias encuestadas evalúa la calidad de los datos reportados.

La relevancia de los datos y su calidad se reflejan en las nuevas metodologías de evaluación de la madurez en analítica de datos avanzada destinadas a las administraciones tributarias, en las cuales la calidad de los datos constituye un factor significativo, tal como lo propone Calijuri et al. (2025).

Sinopsis y esquema del artículo

El presente artículo tiene como objetivo ofrecer a los profesionales de las administraciones tributarias una visión clara y estructurada sobre los principales conceptos, métodos y técnicas relacionados con la gestión de la calidad de datos, reconociendo el papel fundamental que estos desempeñan en el marco de la transformación digital impulsada por la “Administración Tributaria 3.0”.

La propuesta consiste en abordar el tema desde una perspectiva integral, combinando aspectos tecnológicos, de gestión y operativos, incorporando referencias y buenas prácticas que permitan posteriormente profundizar en los temas tratados. El análisis se centra especialmente en experiencias internacionales promovidas por organismos de cooperación multilaterales, complementadas con aportes relevantes del sector privado.

Se utilizaron como fuentes de información libros y artículos especializados, así como sitios Web institucionales de organismos internacionales, administraciones tributarias y empresas de consultoría o proveedores relevantes.

El artículo aborda los conceptos, métodos y técnicas básicos para la gestión de la calidad de los datos en una Administración Tributaria, iniciando con conceptos básicos de clasificación, dimensiones y costo de la calidad, analizando los métodos y técnicas de gestión de la calidad de datos usuales en el contexto de administraciones tributarias, estructuras organizacionales de gestión de la calidad y Gobierno de Datos, análisis de calidad en fuentes de datos externas, además del uso de inteligencia artificial en mejora de la calidad de los datos. Finaliza con alertas importantes para la adopción de la gestión de calidad de datos en administraciones tributarias modernas.

1. DATOS, INFORMACIÓN, CONOCIMIENTO, SABIDURÍA

Es apropiado iniciar las discusiones sobre calidad de datos destacando algunos conceptos básicos que diferencian datos, información, conocimiento y sabiduría.

2 *Data Management Capability Assessment Model*

3 *Data Management Maturity*

4 Véase <https://iso25000.com/index.php/normas-iso-25000/iso-25012>

Uno de los modelos más conocidos para esta diferenciación es el DIKW (*Data, Information, Knowledge, Wisdom*), que describe como los datos se transforman progresivamente en información, conocimiento y sabiduría.

Datos → Información → Conocimiento → Sabiduría

Los datos son hechos brutos, sin contexto ni interpretación, e.g., “Factura #12345, monto: 1.500 Unidades Monetarias, fecha: 12/09/2025.” Se refiere a captura y almacenamiento.

La información contextualiza de los datos, e.g., “El contribuyente X declaró ventas por 1.500 Unidades Monetarias el 12/09/2025.”

El conocimiento surge al interpretar la información y relacionarla con la experiencia o reglas del dominio, e.g., “El nivel de ventas del contribuyente X no coincide con sus compras o capacidad económica.”

La sabiduría implica juicio prudente, valores éticos, contexto social y capacidad de decidir lo correcto o lo más conveniente, e.g., “Conviene no auditar aún a este contribuyente, sino ofrecerle asistencia, porque su comportamiento sugiere dificultades económicas, no fraude.”

Los distintos modelos de inteligencia artificial pueden apoyar los tres primeros estados, pero encuentra límites al tratar la “sabiduría”, que requiere

comprensión de consecuencias humanas, sentido ético y responsabilidad. La inteligencia artificial puede preparar escenarios y recomendaciones, pero más allá implica un nivel de juicio moral, experiencia y valores que sigue siendo, al menos por ahora, inseparable de la conciencia y responsabilidad humanas. Esta área todavía es objeto de estudios, con varias publicaciones discutiendo el tema, como por ejemplo Sinha & Lakhanpal (2024).

A causa del principio de progresividad, las deficiencias de calidad que surgen en la base de la cadena (datos) se amplifican a lo largo del proceso, que puede tener impacto negativo en los ciclos subsiguientes del modelo.

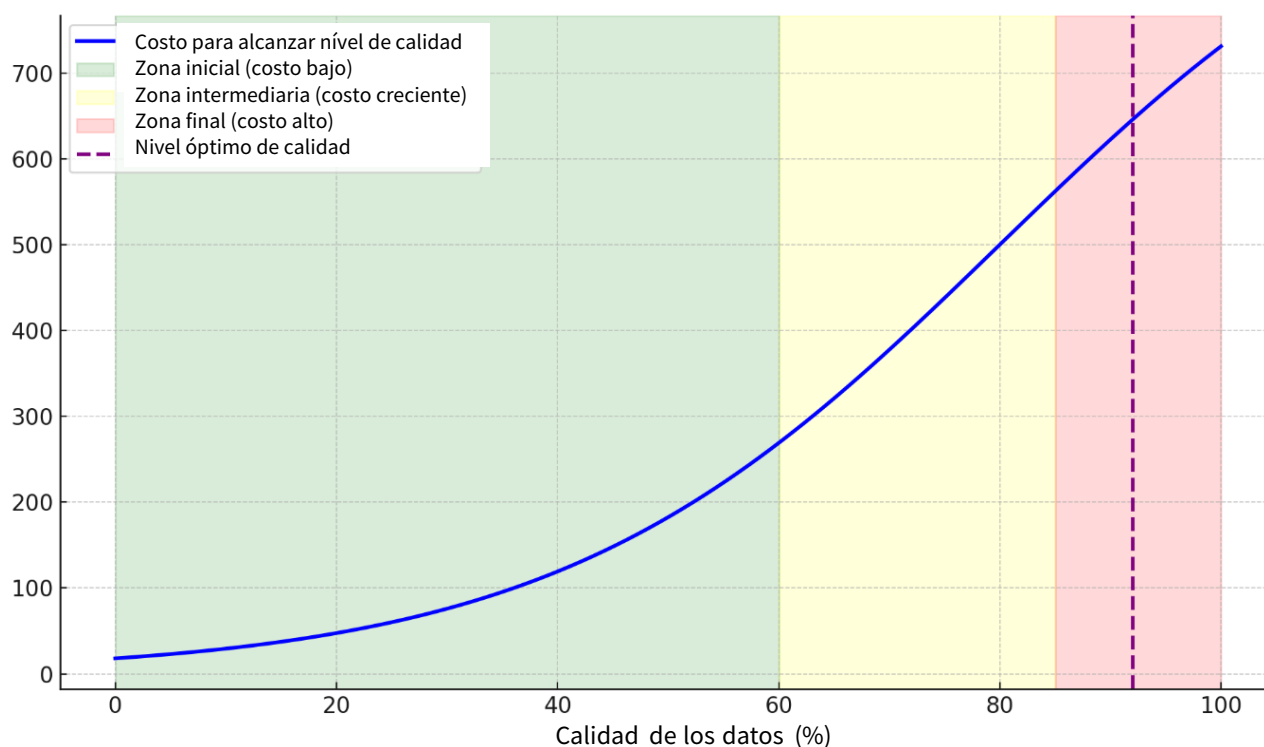
2. ¿QUÉ ES CALIDAD DE DATOS?

la calidad de datos no es absoluta, sino que depende de qué tan bien los mismos sirven al propósito para el cual se utilizan. Es decir, la calidad de datos es su aptitud para el uso. Esta definición, ampliamente aceptada, viene del campo de la gestión de calidad, aplicada a los datos.

Entre los factores más críticos vinculados con la calidad de datos se encuentran los costos necesarios para alcanzarla y sostenerla en el tiempo. Diversas fuentes en la literatura ilustran esta relación mediante una curva de tipo exponencial o asintótica, que refleja cómo los costos marginales de mejora aumentan significativamente conforme se aproxima al nivel máximo de calidad. La Figura 2 presenta un ejemplo esquemático que sintetiza este comportamiento entre calidad y costo.

Figura 2

Relación entre calidad de datos (%) y el costo para obtenerla



Fuente: elaborado por el autor con asistencia de herramientas de inteligencia artificial.

El costo para alcanzar niveles de calidad es representado por una curva exponencial ascendente, que puede ser dividida en zonas de calidad expresas en porcentajes. El ejemplo presentado está dividido en una zona de calidad inicial (0 – 60) donde pequeñas inversiones producen grandes ganancias en calidad; en la zona intermedia (60 – 85) los costos empiezan a crecer rápidamente, porque involucran crear procesos y controles más complejos; en la zona avanzada o final (85 – 95) las ganancias son menores por cada unidad monetaria invertida, ya que requiere herramientas sofisticadas para detectar inconsistencias y revisiones manuales; en la etapa final (95 – 100) el costo aumenta de forma significativa: lograr una calidad perfecta requiere un esfuerzo desproporcionado.

Labovitz & Chang (1992) proponen la regla 1-10-100, destacando que prevención cuesta menos (1), detección posterior tiene su costo adicional (10) y corrección después del impacto externo es exponencialmente más costoso (100).

Así, el costo para mejorar la calidad de los datos es significativamente menor cuando las validaciones se aplican en el punto de origen o durante la carga inicial, en comparación con las correcciones posteriores: invertir en calidad en la fuente se amortiza exponencialmente.

3. DIMENSIONES DE LA CALIDAD DE DATOS

Haug (2011) propuso que la calidad de datos puede ser mejor tratada cuando dividida en subcategorías y/o dimensiones. El mismo estudio y similares posteriores identificaron docenas de dimensiones para la calidad de datos, algunas muy específicas para determinadas áreas de actuación académicas o industriales. Como ejemplo, Wang & Strang (2013) recopilaron veinte dimensiones de calidad de datos.

Este mismo artículo técnico presentó un sumario de las dimensiones de calidad de datos mencionadas con más frecuencia en trabajos científicos e industriales, reproducido parcialmente en la Tabla 1.

Tabla 1**Dimensiones de calidad de datos mencionadas con más frecuencia (recorte)**

#	Dimensión	#	Dimensión	#	Dimensión
25	Exactitud	15	Compleitud	5	Precisión
22	Fiabilidad	9	Actualización	4	Formato
19	Oportunidad	8	Consistencia	4	Interpretabilidad
16	Relevancia	5	Flexibilidad	3	Contenido

Fuente: Adaptado de Haug (2011).

Los temas de calidad de datos son mejor tratados cuando se toma como base marcos o modelos, que proporcionen un enfoque amplio y estructurado.

El Comité Federal de Estadísticas y Metodología (FCSM, por su sigla en inglés) del gobierno de los Estados Unidos de América, desarrolló un marco para calidad de datos utilizados en el gobierno federal, basado en tres dominios (utilidad, objetividad, integridad) y once dimensiones (FCSM, 2020).

La norma ISO/IEC 25012, adoptada con pocas variaciones por países europeos, define un modelo para la calidad de datos basado en quince dimensiones. Esta norma se utiliza para establecer requisitos de calidad de datos, definir métricas, planificar evaluaciones y verificar el cumplimiento de las leyes.

El modelo de calidad de datos propuesto por DAMA International (2017) analiza los varios aspectos presentes en la literatura especializada, proponiendo como base lo que consideran las ocho dimensiones más usuales, presentadas resumidamente a continuación:

Exactitud; Compleitud; Consistencia; Integridad; Razonabilidad; Oportunidad; Unicidad; Validez.

Exactitud: medida en que los datos reflejan correctamente la realidad o el valor verdadero que representan.

Compleitud: se refiere a si todos los datos están presentes.

Consistencia: grado en que los datos mantienen coherencia entre distintas fuentes, sistemas o períodos.

Integridad: medida en que los datos preservan relaciones válidas, trazabilidad y estructura lógica entre entidades.

Razonabilidad: grado en que los valores de los datos son lógicos y coherentes dentro de un contexto o rango esperado.

Oportunidad: medida en que los datos están actualizados y disponibles en el momento en que se necesitan.

Unicidad: asegura que cada entidad o registro exista una sola vez dentro del sistema, sin duplicaciones.

Validez: grado en que los datos cumplen con las reglas de negocio, formatos, dominios y estándares definidos.

En este documento se adopta, de forma preferente, el modelo de calidad de datos propuesto por DAMA International, particularmente en lo relativo a sus dimensiones de calidad, adaptándolo a las necesidades específicas de las administraciones tributarias. El enfoque se complementa con conceptos y prácticas procedentes de otros modelos y marcos reconocidos internacionalmente, a fin de cubrir los requerimientos prácticos del entorno tributario.

Tal como se señala en la literatura especializada y conforme a los planteamientos de Wang & Strong (2013),

diferentes aplicaciones priorizan dimensiones distintas de calidad, y el nivel óptimo de calidad requerida depende del uso final de los datos. En consecuencia, cada función o proceso de la Administración Tributaria demanda énfasis en dimensiones y metas específicas de calidad, definidas según su finalidad y criticidad operativa.

4. DIMENSIONES DE LA CALIDAD DE DATOS APLICABLES A CADA FUNCIÓN/MACROPROCESO DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

las dimensiones de la calidad de datos pueden ser evaluadas para todos los dominios de datos utilizados por funciones y macroprocesos de las administraciones tributarias. Del mismo modo, análisis empíricos permiten identificar cuáles de estas dimensiones resultan más críticas para cada función o macroproceso, considerando sus características operativas y de riesgo, y potencialmente aplicables a todos los dominios de datos que utilicen.

Las funciones y macroprocesos considerados en este trabajo fueron seleccionados a partir de la versión preliminar del *Manual de Gestión Tributaria* del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias), actualmente en proceso de publicación.

Para cada función o macroproceso se presentan sugerencias de las dimensiones más relevantes de calidad de datos, acompañadas de una justificación de su aplicabilidad.

Registro de contribuyentes

Exactitud, Completitud, Unicidad, Validez, Integridad

La exactitud garantiza que la identidad del contribuyente (nombre, número de identificación fiscal, domicilio, actividad económica) sea real y verificable. La completitud asegura que todos los campos obligatorios estén presentes. La unicidad evita duplicidades de registros. La validez garantiza

conformidad con catálogos (e.g., Código de Actividad Económica) y la integridad vincula correctamente personas, establecimientos y representantes.

Declaraciones prellenadas

Exactitud, Consistencia, Oportunidad, Validez

Para lograr exactitud, los datos prellenados deben provenir de fuentes confiables (facturas electrónicas, retenciones, terceros). La consistencia asegura coherencia entre períodos y tributos. La oportunidad garantiza que la información esté actualizada para el plazo de declaración y la validez asegura el cumplimiento de reglas de negocio.

Gestión de pagos

Exactitud, Integridad, Oportunidad, Consistencia

La exactitud evita errores de imputación. La integridad asegura vínculo entre pagos y obligaciones. La oportunidad permite que los pagos sean reflejados sin demora y la consistencia mantiene coherencia entre sistemas bancarios, cuenta corriente y tesorería.

Verificación de declaraciones

Exactitud, Consistencia, Razonabilidad, Validez, Integridad

La verificación cruza información entre fuentes (facturas, declaraciones, registros externos). Requiere exactitud de datos. Consistencia entre períodos y tributos. Razonabilidad (valores proporcionales a actividad económica). Validez (cumplimiento de normas) e integridad (enlace entre transacciones).

Cuenta corriente

Consistencia, Integridad, Exactitud, Oportunidad

La cuenta corriente consolida obligaciones, créditos y pagos. La consistencia entre sistemas contables y declaraciones es crítica. La integridad mantiene los vínculos entre tributos

y períodos. La exactitud evita saldos erróneos, y la oportunidad garantiza su actualización inmediata.

Contabilidad de ingresos

Exactitud, Integridad, Consistencia, Oportunidad

Se necesita coherencia entre los registros contables y los pagos efectivamente realizados. La exactitud asegura cifras correctas. La integridad vincula los registros con fuentes originales. La consistencia garantiza coherencia entre las fuentes y la oportunidad asegura informes actualizados.

Devolución de impuestos

Exactitud, Validez, Oportunidad, Razonabilidad, Integridad

Las devoluciones requieren que se verifique si los créditos declarados son válidos y exactos. La razonabilidad evalúa si los montos solicitados guardan relación con el comportamiento histórico. La oportunidad asegura celeridad en la devolución y la integridad evita inconsistencias contables.

Regularización tributaria

Exactitud, Consistencia, Validez, Integridad, Oportunidad

La corrección de inconsistencias exige datos válidos y coherentes. La exactitud y consistencia permiten ajustar saldos correctamente. La oportunidad evita retrasos que afecten intereses o sanciones y la integridad vincula todas las etapas del macroproceso.

Servicios al contribuyente

Exactitud, Oportunidad, Completitud, Validez

La atención al contribuyente requiere información correcta, completa y actualizada para orientarlo adecuadamente. Por lo general la respuesta debe basarse en las reglas vigentes en la época del evento.

Cumplimiento cooperativo

Exactitud, Razonabilidad, Consistencia, Integridad

Los programas de cumplimiento cooperativo se basan en confianza y transparencia. La razonabilidad es esencial para identificar comportamientos atípicos. La exactitud y consistencia garantizan reportes creíbles; la integridad asegura trazabilidad de la información compartida.

Cobranza

Exactitud, Consistencia, Integridad, Oportunidad

Los datos deben reflejar correctamente las deudas pendientes. La oportunidad es clave para la gestión efectiva y notificación oportuna. La integridad asegura relación entre deuda, proceso y contribuyente.

Criptoactivos

Validez, Exactitud, Integridad, Razonabilidad, Consistencia

Los datos sobre operaciones con criptoactivos exigen validaciones de procedencia, valores y transacciones. La razonabilidad y consistencia son cruciales para detectar lavado o evasión. La validez garantiza conformidad con normativas AML/CFT⁵.

5 AML/CFT (Anti-Money Laundering/Countering the Financing of Terrorism) Anti-Lavado de Dinero/Contra el Financiamiento del Terrorismo) es un conjunto de leyes, regulaciones y medidas proyectadas para impedir que criminosos y terroristas utilicen el sistema financiero para actividades ilícitas.

Informalidad (regularización)

Exactitud, Completitud, Consistencia, Razonabilidad, Integridad

Para luchar contra la informalidad es necesario cruzar datos de múltiples fuentes (bancos, empleo, consumo). La exactitud y completitud son esenciales para identificar sujetos omisos. La razonabilidad valida montos y perfiles, y la integridad asegura relación entre fuentes heterogéneas.

Inteligencia artificial / Analítica de datos

Exactitud, Confiabilidad, Completitud, Consistencia

Datos precisos y fiables evitan la generación de resultados sesgados, mientras que datos completos y consistentes garantizan un entrenamiento eficaz de los modelos de inteligencia artificial, evitando lagunas o incoherencias que puedan distorsionar las predicciones. Se apunta una excepción: las administraciones tributarias pueden aplicar inteligencia artificial y analítica avanzada incluso con datos de calidad imperfecta, especialmente en etapas de exploración, segmentación o predicción, siempre y cuando que los datos sean suficientes, coherentes y representativos.

5. ¿CUÁNTA CALIDAD ES SUFICIENTE?

Conforme indicado en la Figura 2, la relación entre la calidad de datos y el costo necesario para alcanzarla sigue una curva de naturaleza exponencial. Por ello, para

optimizar la relación costo–beneficio, es esencial definir el nivel de calidad requerido en cada dimensión, según las funciones o macroprocesos de la Administración Tributaria.

No obstante, debe considerarse que determinados dominios o conjuntos de datos son compartidos por múltiples funciones o macroprocesos. En tales casos, el nivel de calidad exigido en cada dimensión deberá ajustarse al más alto entre ellos, con el propósito de asegurar la confiabilidad y coherencia de la información en todos sus usos institucionales.

En un análisis empírico realizado por el autor, se evaluó el nivel de calidad de datos requerido en cada dimensión para las funciones y macroprocesos seleccionados. Se estableció una escala de calidad en tres niveles: alta = imprescindible; media = necesaria, pero con margen operativo; baja = deseable, pero no crítica.

El indicador numérico de la escala será establecido por la Administración Tributaria con base al análisis y a las evaluaciones de sus necesidades. Se puede tomar por base, como ejemplo, la siguiente escala empírica, que utiliza porcentaje como unidad de medida: baja (70 – 80%); media (80 – 90%); alta (> 90%). Es decir, datos con calidad por debajo del 70% serían imprestables.

La Tabla 2 propone un ejemplo de asignación de grado de calidad requerido por los datos utilizados en funciones/macroprocesos de una Administración Tributaria, para cada dimensión de calidad, con base en una escala de calidad de tres niveles.

Tabla 2
Ejemplo de asignación

Macroproceso / Dimensión	Exactitud	Compleitud	Consistencia	Integridad	Razonabilidad	Oportunidad	Unicidad	Validez
Registro de contribuyentes	3	3	3	3	2	2	3	3
Declaraciones prellenadas	3	2	3	3	2	3	2	3
Gestión de pagos	3	3	3	3	3	3	3	3
Verificación de declaraciones	3	3	3	2	3	2	2	3
Cuenta corriente	3	3	3	3	3	3	3	3
Contabilidad de ingresos	3	3	3	3	3	2	3	3
Devolución de impuestos	3	3	3	3	3	3	3	3
Regularización tributaria	2	3	2	2	2	2	2	2
Servicios al contribuyente	3	3	3	3	3	3	3	3
Cumplimiento cooperativo	3	3	3	3	3	2	2	3
Cobranza	3	3	3	3	3	3	2	3
Criptoactivos	3	2	3	3	3	3	3	3
Informalidad (regularización)	2	2	2	2	2	2	1	2
Analítica de datos / inteligencia artificial	3	3	3	3	3	3	3	3

Nota. 3 = alta; 2 = media; 1 = baja; elaborado por el autor con asistencia de herramientas de inteligencia artificial.

Para el llenado de la Tabla 2, fueron utilizados los siguientes guías de análisis: Procesos financieros – máxima calidad en todas las dimensiones; Procesos de investigación – la integridad puede ser menor (es necesario investigar los datos); Procesos de atención a los contribuyentes – oportunidad crítica, precisión alta; Datos informales – aceptar menor calidad, enfoque en captura; Inteligencia artificial / Analítica – en general, funciona mejor con datos de alta calidad.⁶

Las administraciones tributarias pueden definir distintos guías, conforme interpretaciones de sus procesos y necesidades.

De la Tabla 2 se concluye que los datos de alta calidad son un requisito deseable, y en muchos casos indispensable, en prácticamente todas las funciones y macroprocesos de la administración tributaria. Este hecho refuerza la necesidad de adoptar un enfoque estratégico para las acciones vinculadas a la gestión y mejora continua de la calidad de datos.

6 Las aplicaciones de inteligencia artificial y analítica avanzada en administraciones tributarias pueden operar con datos de calidad imperfecta, particularmente en fases de descubrimiento, segmentación o predicción, siempre que el volumen, la consistencia estructural y la representatividad de los datos sean adecuados.

En principio, el nivel de calidad de datos definido para una función o macroproceso se extiende a todos los dominios y subdominios de información que lo sustentan. Sin embargo, cuando el análisis requiere mayor precisión, puede ser necesario incrementar la capilaridad de la evaluación, asignando niveles diferenciados de calidad a cada dominio o subdominio de datos según su relevancia y uso dentro del proceso.

A modo de ejemplo, en el dominio de datos correspondiente al *Registro Único de Contribuyentes*, los subdominios relativos a la actividad económica y a la clasificación tributaria suelen demandar controles de calidad más rigurosos en ciertas dimensiones, debido a su impacto directo en la determinación de obligaciones y riesgos fiscales.

6. MÉTODOS Y TÉCNICAS

6.1. Selección de dominios de datos prioritarios

La gestión de la calidad de datos debe ser implementada inicialmente con base en algunos dominios seleccionados, probando y ajustando las prácticas y procesos previamente a la ampliación paulatina del alcance.

Los dominios de datos prioritarios deben ser determinados a partir de aquellos que sustentan directamente los procesos misionales, tales como recaudación, fiscalización, atención al contribuyente y gestión del cumplimiento, así como los dominios maestros que sirven de base para la interoperabilidad.

Conforme observado empíricamente, alrededor de cuatro dominios de datos son indicados como referencia para iniciar la gestión de calidad de datos.

Calidad de datos para evaluación de desempeño de gestión y operativo: TADAT e ISORA

Las administraciones tributarias actualmente utilizan herramientas que realizan algunas evaluaciones de desempeño de gestión y operativo. Se destacan TADAT

(*Tax Administration Diagnostic Assessment Tool*) e ISORA (*International Survey on Revenue Administration*).

TADAT evalúa el desempeño de una Administración Tributaria refiriéndose a nueve Áreas de Resultados del Desempeño (ARD). Las ARD incluyen indicadores que dependen directamente de la calidad de los datos utilizados, como por ejemplo ARD 1 (Integridad del registro de contribuyentes), ARD 3 (Apoyo al cumplimiento voluntario), ARD 6 (Exactitud de la información declarada), y ARD 8 (Gestión eficiente de la recaudación). Si bien el marco no habla de “calidad de datos” como un dominio separado, los indicadores incorporan dimensiones como exactitud, completitud, oportunidad, consistencia e integridad de los datos.

ISORA recopila y analiza datos de operaciones de una Administración Tributaria y otras características con base en preguntas y definiciones comunes acordadas por cinco organizaciones internacionales. La encuesta ISORA está diseñada para reunir datos estandarizados y comparables, tales como volumen de recaudación, recursos humanos, tecnología, cumplimiento, etc. ISORA no tiene un módulo dedicado exclusivamente a calidad de datos, pero muchos de sus indicadores requieren que los datos que los alimentan posean buen grado de exactitud, completitud, consistencia, validez y oportunidad.

Para una Administración Tributaria que utiliza ISORA como herramienta operativa, mejorar la calidad de los datos ayuda a que los indicadores ISORA reflejen de forma más fidedigna la realidad. Si se está desarrollando un marco interno de calidad de datos, los indicadores ISORA pueden servir como “pruebas” indirectas de calidad, es decir, si un indicador muestra un valor atípico o incoherente, podría apuntar a un problema de datos en esa dimensión correspondiente.

Las evaluaciones TADAT e ISORA abordan la calidad de datos de manera indirecta, parcial y orientada al desempeño institucional, mientras que una gestión integral de calidad de datos requiere también una visión operacional, técnica y continua, con roles, procesos, controles y métricas específicas sobre los datos mismos.

Dada su importancia estratégica para las administraciones tributarias, los dominios de datos considerados en las evaluaciones de TADAT y/o ISORA pueden constituir un punto de partida valioso para la implementación de prácticas y disciplinas para la gestión de la calidad de datos.

6.2. Reglas de calidad, indicadores cuantitativos y métricas

Reglas de calidad

Las reglas de calidad conforman un subconjunto de las reglas de negocio que se enfoca en la aptitud de los datos para su uso. Se derivan directamente de las políticas, leyes y estándares que rigen una Administración Tributaria. Cada regla está compuesta por una declaración de negocio (lo que se espera de los datos) y una especificación técnica (cómo verificar esa expectativa), abarcando las distintas dimensiones de la calidad de los datos.

Ejemplos de reglas de negocio para la calidad de datos / dimensión:

Unicidad: La identificación de un contribuyente debe ser única en toda la base de datos.

Consistencia (formato de datos): Las fechas deben seguir el formato (dd/mm/aaaa) para garantizar la consistencia.

Validez, Integridad: El código postal proporcionado debe figurar en la tabla publicada por la Oficina de Correos.

Consistencia, Integridad, Validez: Socio irregular de la empresa: Verifique que el número de registro de contribuyente individual del socio no pertenezca a ninguna otra empresa identificada como “Cancelada por irregularidad fiscal”.

Es aconsejable realizar de forma periódica evaluaciones del estado de la calidad de los datos en cada dominio, con el fin de confirmar la vigencia de las reglas de calidad.

Indicadores y métricas

Los indicadores de calidad de datos se construyen a partir de una o más métricas cuantitativas, con el propósito de otorgar mayor significado analítico y orientar la toma de decisiones estratégicas.

Las métricas de calidad de datos son medidas objetivas que permiten a las organizaciones evaluar, rastrear y monitorear la calidad de sus datos a lo largo del tiempo. Facilitan la identificación de tendencias y patrones, así como la evaluación de la efectividad de las técnicas y controles aplicados para garantizar la calidad de los datos.

Un KPI (*Key Performance Indicator* o *Índice Clave de Rendimiento*) para la calidad de datos es una métrica específica y medible que evalúa el grado en que un conjunto de datos cumple con los criterios de calidad establecidos por una organización.

En el ámbito de gestión de datos, los KPI transforman las métricas técnicas en evidencia de valor institucional, vinculando la calidad de los datos con la eficacia operativa y la confianza pública.

Estos indicadores son cruciales porque permiten a las instituciones medir objetivamente el rendimiento de sus procesos de gestión de datos, identificar problemas y tomar decisiones informadas para mejorar la eficiencia operativa y el cumplimiento normativo.

Conforme DAMA International (2017), las mejores prácticas para conducir una evaluación de calidad de datos son:

Definir objetivos de la calidad de datos; Involucrar las partes interesadas; Utilizar varios métodos de evaluación; Establecer métricas de calidad de datos; Implementar al perfilado de datos; Monitorear los datos en el transcurso del tiempo; Integrar la calidad de datos a los flujos de trabajo; e Implementar herramientas de calidad de datos.

En ATAF (2025) se propone un guion para un proyecto destinado a limpieza de datos en una Administración Tributaria.

A continuación, se presenta un ejemplo de especificación de regla de negocio de calidad y atributos:

- Regla de negocio de calidad número “n”:
En todos los cambios en la base de datos debe registrarse el valor anterior, la identificación del autor y fecha / hora de ejecución (Integridad, Validez).

Medición: Cuente el número de registros alterados sin la información de autoría y compare con el número total de registros alterados.

Métricas: Dividir el número de registros sin la información de autoría por el total de registros modificados y multiplicar por 100 (%).

KPI: Inaceptable se > 1%

KPI & TADAT

Sin duda, TADAT constituye una de las herramientas de evaluación y gestión más eficaces y ampliamente adoptadas por las administraciones tributarias.

Así, en la Tabla 3 se presenta una propuesta de indicadores claves de desempeño (KPI) relacionados con la calidad de los datos, vinculados a los nueve Ámbitos de Resultado del Desempeño (ARD) definidos por TADAT.

Estos KPI funcionan como una traducción operativa de los requisitos de información implícitos en cada evaluación, permitiendo monitorear de manera periódica la calidad de los datos que sustentan los procesos analizados y fortaleciendo la capacidad institucional para demostrar avances y resultados, no solo durante las evaluaciones de la herramienta TADAT.

Los límites aceptables de cada KPI serán establecidos por las capacidades y objetivos de cada Administración Tributaria.

Tabla 3

Ejemplos de KPI en calidad de datos asociados a TADAT

ARD	Objetivo principal	Dimensiones de calidad + relevantes	Ejemplos de KPI de calidad de datos asociados
ARD 1 – <i>Integridad del registro de contribuyentes</i>	Garantizar que el registro sea completo, exacto y actualizado.	Exactitud, Completitud, Unicidad, Validez.	% de registros del registro de contribuyentes con datos verificados en fuentes externas. % de duplicados detectados en el Registro. % del registro de contribuyentes con CIU⁷ válido y actualizado. % de bajas o suspensiones procesadas dentro del plazo.

ARD	Objetivo principal	Dimensiones de calidad + relevantes	Ejemplos de KPI de calidad de datos asociados
ARD 2 – <i>Gestión eficaz de riesgos</i>	Asegurar que las decisiones de riesgo se basen en información confiable y actualizada.	Consistencia, Completitud, Razonabilidad.	• % de variables de riesgo con datos válidos (sin nulos o inconsistentes). • % de modelos de riesgo con fuentes de datos certificadas.
ARD 3 – <i>Apoyo al cumplimiento voluntario</i>	Los contribuyentes cuentan con la información necesaria para cumplir voluntariamente a un costo razonable para ellos.	Oportunidad, Exactitud, Validez.	• % de notificaciones enviadas con información correcta y actualizada. • % de errores en datos de contacto con contribuyentes. • Tiempo promedio de actualización de información en portales.
ARD 4 – <i>Presentación oportuna de declaraciones</i>	Asegurar que las declaraciones se presenten a tiempo y correctamente.	Validez, Consistencia, Oportunidad.	• % de inconsistencias detectadas automáticamente entre periodos. • % de declaraciones rechazadas por errores de formato o dominio.
ARD 5 – <i>Pago oportuno de impuestos</i>	Garantizar la exactitud y oportunidad en los pagos tributarios.	Integridad, Consistencia, Exactitud.	• % de pagos conciliados automáticamente con declaraciones. • % de pagos procesados dentro del plazo. • % de discrepancias en conciliaciones bancarias.
ARD 6 – <i>Exactitud en la información declarada</i>	Evaluar la fiabilidad y completitud de los datos reportados por los contribuyentes.	Exactitud, Razonabilidad, Consistencia.	• % de inconsistencias entre ingresos declarados y facturación electrónica. • % de correcciones automáticas de errores aritméticos o de formato. • % de desviaciones atípicas identificadas mediante analítica.
ARD 7 – <i>Resolución efectiva de litigios tributarios</i>	Asegurar transparencia, trazabilidad y consistencia en los casos de apelación.	Integridad, Trazabilidad, Consistencia.	• % de expedientes electrónicos completos y auditables. • % de decisiones con trazabilidad completa de documentos. • Tiempo promedio de actualización del estado del caso.
ARD 8 – <i>Gestión eficiente de la recaudación</i>	Asegurar la confiabilidad, integridad y trazabilidad de los registros contables. Se pagan rápidamente las devoluciones legítimas.	Integridad, Exactitud, Trazabilidad.	• % de registros de ingreso reconciliados entre sistemas (recaudación ↔ contabilidad). • % de devoluciones realizadas en el plazo establecido. • Índice de concordancia entre reportes internos y externos.

ARD	Objetivo principal	Dimensiones de calidad + relevantes	Ejemplos de KPI de calidad de datos asociados
ARD 9 – Rendición de cuentas y transparencia	Promover transparencia, publicación y uso ético de la información.	Confiabilidad, Trazabilidad, Seguridad.	• % de indicadores publicados con fuente y metodología documentada. • % de bases de datos con registro de acceso y uso. • % de reportes con metadatos actualizados y trazables.

Nota. Base: TADAT 2019; elaborado por el autor con asistencia de herramientas de inteligencia artificial.

Cuadros de mando (Dashboards)

Conforme el glosario Gartner, los cuadros de mando son mecanismos de informes que agregan y muestran métricas e indicadores clave (KPI) para que puedan ser examinados rápidamente por todas las audiencias posibles. Los cuadros ayudan a mejorar la toma de decisiones, revelando y comunicando información contextual sobre métricas, exhibiendo indicadores con visualización intuitiva, incluidos gráficos, escalas, medidores y señales que muestran el progreso del indicador en dirección a las metas definidas.

Los KPI de calidad de los datos pueden ser presentados utilizando cuadros de mando, contruidos manualmente o utilizando softwares aplicativos especializados, destacándose PowerBI, Looker Studio, Qlik y Tableau. Todos los productos mencionados son parte del grupo “Líderes” del Cuadrante Mágico de la empresa de consultoría Gartner para Plataformas de Analítica e Inteligencia de Negocios (2025)⁸.

6.3. Perfilado de datos

Perfilado de datos (*data profiling*) es un conjunto de procesos, técnicas y tecnologías que permite detectar e investigar problemas de calidad de datos, como

duplicación, falta de consistencia, precisión e integridad. Esto se logra analizando una o varias fuentes de datos y recopilando metadatos que muestran el estado de los datos y permiten al administrador investigar el origen de los errores⁹.

El perfilado de datos es una práctica esencial en la gestión de calidad y Gobierno de Datos de una Administración Tributaria. Su aplicación va mucho más allá de la limpieza inicial de bases de datos: se convierte en una herramienta estratégica para entender, evaluar y mejorar la confiabilidad de los datos tributarios en todos los dominios (registro de contribuyentes, declaraciones, pagos, fiscalización, etc.).

Permite examinar y analizar los datos existentes en una fuente (base de datos, archivo, sistema) para evaluar su estructura, contenido, relaciones y calidad.

Típicamente, un perfilado trata: duplicados, formatos incorrectos, valores nulos, distribuciones atípicas, claves foráneas huérfanas, patrones inesperados, datos incompletos, inconsistencias lógicas, distribuciones de valores y frecuencias inusuales, violaciones de integridad referencial, problemas de integridad estructural, incumplimiento de reglas de negocio.

⁸ Reproducción y reprint disponibles en: <https://tinyurl.com/4z6uur7y>

⁹ Véase <https://www.gartner.com/en/information-technology/glossary/data-profiling>

Tratase de una radiografía cuantitativa del estado de los datos que sirve de base para acciones de mejora, migraciones o analítica avanzada.

El ejemplo a continuación sintetiza modelos de perfilado encontrados en la Web aplicado a los registros de contribuyentes:

Caso: Perfilado del Registro Único de Contribuyentes (RUC)

Fuentes: base de datos del Registro Único de Contribuyentes, facturación electrónica, sistema bancario.

Variables analizadas: nombre, tipo de persona, fecha de alta, estado de actividad, dirección, CIU, correo electrónico, RUC relacionado.

Resultados del perfilado:

3 % de RUC duplicados.

7 % con direcciones incompletas.

1.5 % de clasificación de actividades económicas no válidas o desactualizadas.

2 % con estado “activo” pero sin facturación por más de 2 años.

Acciones derivadas (e.g., a partir del chequeo de límites / KPIs):

Limpieza y consolidación de duplicados.

Validación automática de direcciones con catastro.

Actualización de CIU mediante inteligencia artificial.

Notificación proactiva a contribuyentes inactivos.

El perfilado de datos ofrece subsidios para otras áreas de gestión de datos tributarios, además de la calidad, tales como análisis de riesgos, linaje de datos, identificación de sesgos / ruidos y otros.

En Atlan (2023) y Actian (2022) se puede obtener más información sobre las técnicas de perfilado de datos aplicadas a la calidad de datos.

La empresa de consultoría Forrester define soluciones de calidad de datos como “herramientas que garantizan la precisión, la integridad, la coherencia, la fiabilidad y el seguimiento, respetando al mismo tiempo las políticas y normas empresariales.” En el contexto actual, este aspecto forma parte de las soluciones de gestión de la “calidad de datos aumentada”, tal como se analiza en un capítulo específico de este documento.

7. ESTRUCTURACIÓN DE LA GESTIÓN DE CALIDAD DE DATOS TRIBUTARIOS

Las administraciones tributarias han enfrentado desafíos relacionados con la calidad de datos desde sus orígenes, aunque en el pasado dichos esfuerzos solían ser puntuales, dispersos y carentes de coordinación.

En el contexto de la Administración Tributaria 3.0, conforme mencionado anteriormente, la calidad de datos adquiere relevancia, convirtiéndose en un factor crítico para la transformación digital, la analítica avanzada y la toma de decisiones basadas en evidencia.

No resulta sorprendente, por tanto, que en muchos casos los proyectos de implementación de marcos de Gobierno de Datos establezcan como prioridad inicial la mejora sistemática de la calidad de los datos institucionales. Para eso, se requiere una estructura formal de gestión de la calidad de datos, alineada con la estructura de Gobierno de Datos.

En Duque et al. (2024) son presentadas estructuras de Gobierno de Datos para administraciones tributarias en distintos escenarios operativos, en las cuales se insertan las funciones de gestión de calidad de datos. Se recomienda la consulta a la referencia indicada, para obtener una visión amplia de las alternativas de estructuración organizacional de Gobierno de Datos

y de gestión de calidad de datos en administraciones tributarias, que están resumidas a continuación.

En este contexto, un marco de gobierno de la calidad de datos al nivel institucional debe indicar:

Política y normas de calidad de datos.

Roles y responsabilidades – Propietario de Datos (*data owners*).

Responsables de Datos (*data stewards*).

Comités y estructuras de gobierno.

Mecanismos de rendición de cuentas y seguimiento.

Para esto, las estructuras y roles típicos de Gobierno de Datos más relevantes en tareas de gestión de la calidad de datos son:

Propietarios de Datos (*data owner*) – es la persona o el rol responsable de un o más dominios de datos específicos dentro de una organización. Supervisan y garantizan la exactitud y la calidad general de los datos de los dominios bajo su responsabilidad, incluyendo la aprobación de glosarios y la creación de métodos / sistemas de verificación. En las administraciones tributarias, varias partes interesadas tienen necesidades en el mismo dominio de datos. Es importante designar a una persona que asuma el papel de Propietario de Datos, y que luego pueda consultar y colaborar con los demás Propietarios de Datos y con otras partes interesadas tan estrechamente como sea necesario.

Responsables de Datos (*data steward*) – son las personas o roles responsables de la gestión y supervisión de los datos dentro de una organización, asegurando que sean de alta calidad, precisos, accesibles y estén en cumplimiento con las políticas de Gobierno de Datos. En algunos casos actúan como enlace entre las áreas de

negocio y de tecnología, y pueden ser un rol dedicado o con responsabilidades compartidas entre varios puestos de trabajo.

La gestión de calidad está articulada en varios tipos de Responsables de Datos, que pueden ser resumidos en:

Responsables Negociales de Datos: Se enfocan en las necesidades y en los usos que el negocio tributario hace de los datos. Funciones básicas: alinear los datos con los objetivos y requisitos del negocio; definir y mantener los estándares de calidad de datos; y gestionar el ciclo de vida de los datos desde una perspectiva funcional.

Responsables Técnicos de Datos: se enfocan en los sistemas y en la infraestructura de datos. Por lo general son parte del área de TIC (Tecnologías de Información y Comunicación), apoyando al Gobierno de Datos desde el punto de vista de las tecnologías. Funciones básicas: proporcionar información sobre la creación, transformación y movimiento de datos; documentar el historial de los datos y su estado actual; y trabajar con sistemas, aplicaciones, almacenes de datos y procesos ETL (extracción, transformación, carga) específicos.

Responsable de Datos puede ser un rol dedicado o con encargos compartidos entre varios puestos de trabajo.

En resumen, los Propietarios de Datos tienen autoridad para la toma de decisiones sobre los dominios de datos bajo su encargo; los Responsables de Datos ejecutan y gestionan las decisiones en la práctica, asegurando su correcta implementación.

La Tabla 4 presenta una vinculación entre las funciones de gestión de la calidad de datos y los roles del Gobierno de Datos, la cual puede servir como referencia para su aplicación en casos específicos.

Tabla 4

Propuesta de vinculación entre funciones de gestión de calidad de datos y roles de Gobierno de Datos

Función de Gestión de la Calidad de datos	Descripción	Rol principal	Roles de apoyo	Productos o entregables típicos
1. Planificación de la calidad de datos	Definir los objetivos, dimensiones, umbrales y políticas de calidad alineados con los objetivos de la Administración Tributaria	Propietario de Datos: define los requisitos de calidad críticos para el negocio.	Oficina de Gobierno de Datos, Responsable de Datos.	Política de Calidad de datos, KPI de Calidad, Acuerdos de Nivel de Servicio (SLA).
2. Definición de la calidad de datos	Establecer reglas de calidad (negocio), metadatos y definiciones de referencia que describan el significado de “dato de calidad”.	Propietario de Datos: aprueba las definiciones.	Responsable de Datos: documenta las reglas de negocio; Gestor de Metadatos.	Glosario de Negocio, Diccionario de Datos, Repositorio de Reglas.
3. Perfilado y evaluación de los datos	Analizar los datos existentes para medir completitud, exactitud, consistencia, unicidad, validez, etc.	Responsable de Datos: ejecuta el perfilado y la evaluación.	Responsable Técnico de Datos: proporciona acceso; Oficina de Gobierno de Datos – consolida resultados.	Informes de Perfilado, Cuadros de Mando de Calidad, Tableros de Control.
4. Monitoreo de la calidad de datos	Implementar mediciones y seguimiento continuo en función de los umbrales establecidos.	Responsable de Datos: monitorea las métricas de calidad.	Oficina de Gobierno de Datos: integra paneles; TIC / Operaciones: automatizan controles.	Indicadores y KPI de Calidad, Alertas, Dashboards.
5. Remediación de la calidad de datos	Corregir errores, eliminar duplicados o activar flujos de trabajo de corrección.	Responsable de Datos: inicia las acciones correctivas.	Responsable Técnico de Datos: ejecuta las correcciones técnicas; Propietario de Datos: valida los cambios.	Registros de Limpieza, Seguimiento de Incidencias, Reportes de Remediación.
6. Mejora continua de la calidad de datos	Identificar causas-raíz de los problemas recurrentes y actualizar procesos o sistemas para evitar su repetición.	Propietario de Datos: aprueba cambios en procesos.	Responsable de Datos: analiza causas; Oficina de Gobierno de Datos: documenta lecciones aprendidas.	Plan de Mejora de la Calidad de datos, Registro de Lecciones Aprendidas.
7. Reporte y gobernanza de la calidad de datos	Comunicar resultados, tendencias y cumplimiento de políticas a la dirección institucional.	Oficina de Gobierno de Datos (CDO).	Propietario de Datos, Responsables de Datos.	Informe de Calidad de Datos, Tablero de Desempeño, Reporte Trimestral de Gobernanza.

Fuente: elaborado por el autor con asistencia de herramientas de inteligencia artificial.

En una Administración Tributaria con implementación madura de un modelo de Gobierno de Datos, la denominada Oficina de Gobierno de Datos coordina las funciones de los Propietarios de Datos y Responsables de Datos.

Reiterando lo indicado en Duque et al. (2024), en administraciones tributarias pequeñas, donde existe escasez de recursos humanos, los roles indicados pueden ser compartidos por varios cargos o puestos de trabajo.

8. GESTIÓN DE CALIDAD DE LAS FUENTES DE DATOS GUBERNAMENTALES Y PRIVADAS

Las administraciones tributarias 3.0 están basadas en el uso intensivo de datos, provenientes de las más variadas fuentes.

Muchos datos provienen de los propios contribuyentes, que utilizan programas informáticos provistos por la misma Administración Tributaria: es la oportunidad de implementar controles y reglas de negocio que garanticen el máximo de calidad para los datos reportados.

Existen también otras fuentes, algunas son establecidas por medio de contratos o convenios, donde aspectos de calidad de los datos pueden ser enfocados; otras son oriundas de datos públicos no auditados; otras están disponibles en Internet, donde la calidad es dudosa y debe ser evaluada por la Administración Tributaria interesada.

Asimismo, conforme encuesta promocionada por OECD (2025), 88,9% de las administraciones tributarias encuestadas reciben datos de terceras partes y 14,8% de las mismas acceden rutinariamente datos almacenados en los sistemas corporativos de gestión de los contribuyentes, tales como SAP, Oracle o desarrollados a medida.

Adicionalmente, las Leyes Generales de Protección de Datos (LGPD), vigente en varios países, determinan

aspectos de calidad de datos que las administraciones tributarias son obligadas a cumplir. Como ejemplo, la LGPD de Brasil, basada en su equivalente europea, determina en el Artículo 6-5 “Calidad de datos: garantizar a los titulares de los datos la exactitud, claridad, pertinencia y actualidad de sus datos, de acuerdo con sus necesidades y para el cumplimiento de la finalidad de su tratamiento”.

8.1. Datos obtenidos por contratos y convenios

Las administraciones tributarias, por lo general, establecen convenios de recepción o intercambio de datos con diversas entidades externas, tales como instituciones financieras, organismos públicos y entidades público-privadas (notarías, cámaras de comercio, entre otras).

Las instituciones tributarias cuentan con amplia experiencia en la elaboración de convenios y contratos para este fin, en los cuales suelen destacarse como requisitos principales:

- Calidad técnica de los datos, destacándose las dimensiones de exactitud, completitud, validez y consistencia.

- Seguridad y confidencialidad, incluyendo la protección de datos personales y fiscales.

- Trazabilidad y la responsabilidad compartida en cuanto al origen, actualización y uso de los datos.

- Armonización semántica y de metadatos, indispensable para garantizar la interoperabilidad.

- Los parámetros de calidad deben ser establecidos en los convenios / contratos, instaurando penalidades por errores y atrasos. Las administraciones tributarias deben verificar el cumplimiento de estos parámetros en la recepción de los datos y emitir reportes de observancia.

Las penalidades contractuales utilizadas más usualmente en fallas de calidad de datos son: rechazo

de entrega / devolución del lote de datos hasta su corrección; suspensión temporal del intercambio automático hasta que se restablezca la calidad mínima; notificación formal y registro del incumplimiento ante el comité de gobernanza o la entidad coordinadora (por ejemplo, Ministerio de Economía o Secretaría de Gobierno Digital); y compromiso de remediación dentro de un plazo definido (e.g., 10 días hábiles).

8.2. Datos abiertos

Datos abiertos son los datos disponibles públicamente para su libre reutilización, en sites de empresas, redes sociales, blogs, etc.

En la captura de datos abiertos para uso en procesos tributarios, no hay posibilidad de demandar o litigar con el proveedor por la mala calidad de los mismos: la propia Administración Tributaria debe evaluarlos y si vale la pena usarlos “as-is”, con los debidos cuidados, o ajustarlos (con base en otros datos de fuentes confiables) o descartarlos.

Conforme Datos.gob.es (2017) y otros documentos disponibles en la Web, los datos abiertos pueden contener frecuentemente los siguientes problemas de calidad:

- Falta de exactitud y confiabilidad.
- Incompletitud o cobertura parcial.
- Inconsistencia entre fuentes.
- Desactualización.
- Falta de integridad y trazabilidad.
- Ausencia de validez normativa o semántica.

Riesgo de sesgo algorítmico¹⁰.

Problemas de confidencialidad y cumplimiento legal.

Las siguientes medidas pueden mitigar los riesgos:

Evaluar la calidad antes de integrarlos: aplicar perfilado de datos y reglas preconizadas por DAMA e ISO 25012.

Usar metadatos de fuente: verificar fecha de actualización, cobertura y responsable del conjunto de datos.

Aplicar estándares de interoperabilidad: normalizar códigos, formatos y catálogos (e.g., ISO, CIUU, territoriales).

Clasificar nivel de confianza: crear un *Índice de Confianza de los Datos (Data Trust Index)*¹¹ para fuentes externas (alta, media, baja).

Validar con fuentes oficiales internas: cruzar información con el registro de contribuyentes, facturación electrónica o registros aduaneros.

Registrar linaje y licencia: documentar origen, derechos de uso y transformaciones de cada conjunto de datos.

Automatizar validaciones con LLM (Grandes Modelos de Lenguaje): usar técnicas de LLM para detección de inconsistencias o duplicados, manteniendo supervisión humana.

Por lo general, los datos procedentes de redes sociales se utilizan únicamente como indicios, que deben ser confirmados por otras fuentes confiables o investigaciones adicionales.

10 El sesgo es un problema importante de calidad oculto en conjuntos de datos, que puede deteriorar la imparcialidad, la efectividad y la confianza pública en la administración tributaria.

11 Un Índice de Confianza de Datos es una medida de la fiabilidad de un conjunto de datos, que ayuda a las organizaciones a cuantificar su confianza para la toma de decisiones y otros usos. Estos índices se calculan a menudo utilizando fórmulas que incorporan factores como la precisión de los datos, la integridad y los comentarios de los usuarios.

9. CALIDAD DE DATOS AUMENTADA

La calidad de datos aumentada es un enfoque que integra inteligencia artificial, aprendizaje automático y metadatos activos para automatizar y fortalecer los procesos tradicionales de gestión de la calidad de datos. En lugar de basarse únicamente en la intervención humana, este enfoque aprovecha tecnologías avanzadas para detectar, corregir y monitorear de manera más eficiente los problemas de calidad, aumentando así la confiabilidad y el valor de los datos institucionales.

Conforme la empresa de consultoría Gartner, la calidad de datos aumentada puede ser habilitada en tres áreas específicas: descubrimiento; recomendaciones; y automatización, resumidas a continuación.

Descubrimiento: la función de descubrimiento en la calidad de datos aumentada se basa en el uso combinado de inteligencia artificial y metadatos para analizar y comprender grandes volúmenes de datos locales o distribuidos. Su objetivo es ayudar a los usuarios a identificar patrones ocultos, relaciones y posibles anomalías que serían imposibles de detectar manualmente. Esta función comprende tres capacidades principales:

Análisis de metadatos: las herramientas de calidad de datos aumentada aprovechan metadatos activos y pasivos para proporcionar contexto, trazabilidad e información semántica sobre los activos de datos. Esto permite el enriquecimiento automatizado del Catálogo de Datos y facilita la comprensión integral del ecosistema de información.

Detección de patrones: los algoritmos de aprendizaje automático son utilizados para identificar patrones, desviaciones y anomalías en los datos. Estas detecciones posibilitan una gestión proactiva de la calidad, desde la identificación de errores de captura o de integración hasta el hallazgo de desviaciones estructurales o de comportamiento.

Mapeo de relaciones: mediante técnicas de análisis de grafos, las herramientas pueden identificar automáticamente conexiones y linajes entre distintas entidades y activos de datos, revelando dependencias y flujos de información que fortalecen la trazabilidad y la gobernanza del dato.

Recomendaciones: a partir de los descubrimientos obtenidos, las herramientas de calidad de datos aumentada formulan de manera proactiva recomendaciones para resolver problemas de calidad, acelerando significativamente el proceso de remediación. Entre las principales funcionalidades se incluyen:

Recomendaciones de acciones correctivas: el sistema puede sugerir las acciones de remediación más adecuadas para corregir anomalías, aprendiendo de los patrones históricos de comportamiento de los usuarios y de los resultados de acciones anteriores.

Sugerencias de reglas automatizadas: los modelos de inteligencia artificial y aprendizaje automático pueden inferir y proponer reglas de calidad para datos relevantes. Este enfoque ascendente, basado en la observación de los datos existentes, complementa los métodos descendentes tradicionales, que dependen de definiciones manuales y consumen más tiempo.

Recomendaciones de enriquecimiento: en el contexto de un Catálogo de Datos, el sistema puede sugerir atributos o relaciones que podrían vincularse a una entidad determinada, así como recomendar formas de enriquecer los metadatos, incrementando el valor analítico y semántico de los activos de información.

Automatización: La automatización reduce significativamente la necesidad de ejecutar tareas manuales, repetitivas y propensas a errores en la gestión de la calidad de datos, lo que incrementa la eficiencia operativa y la escalabilidad de los procesos.

Este enfoque resulta especialmente valioso para las administraciones tributarias, que gestionan grandes volúmenes de información provenientes de múltiples fuentes. Entre las principales aplicaciones se destacan:

Perfilado y monitorización automatizados: la inteligencia artificial permite automatizar el análisis estadístico de los conjuntos de datos y la vigilancia continua de los problemas de calidad, detectando anomalías de forma oportuna y reduciendo considerablemente el tiempo de revisión manual.

Acciones correctivas automáticas: los sistemas pueden configurarse para corregir automáticamente las entradas de datos anómalas cuando existe un nivel alto de confianza, aplicando reglas predefinidas o aprendidas mediante algoritmos de aprendizaje automático.

Coincidencia y fusión automatizadas: los algoritmos basados en aprendizaje automático son capaces de detectar y eliminar registros

duplicados con alta precisión, incluso cuando existen pequeñas variaciones, como errores ortográficos o abreviaciones, lo que representa un avance significativo respecto a las coincidencias determinísticas tradicionales.

Integración de flujos de trabajo: los flujos de trabajo automatizados facilitan la gestión de incidencias y la administración de tareas, permitiendo que los procesos de remediación y control sean accesibles incluso para usuarios de negocio sin conocimientos técnicos especializados.

Las aplicaciones de gestión de calidad de datos basadas en técnicas de calidad de datos aumentada constituyen un campo emergente de la inteligencia artificial y la analítica avanzada, con una rápida expansión y con soluciones específicas ya disponibles en el mercado (véase el Cuadrante Mágico 2025 de Gartner sobre productos de calidad de datos aumentada¹²).

12 Reproducción y *reprint* disponibles en: <https://www.informatica.com/data-quality-magic-quadrant.html>

COMENTARIOS FINALES

La calidad de datos constituye un pilar esencial para sustentar la confianza en el sistema tributario en su conjunto.

Las administraciones tributarias que avanzan en su transformación digital deben reconocer los datos como activos estratégicos, e implementar un modelo integral de administración de datos que promueva la calidad de datos como un factor decisivo para el éxito del modelo.

Considerando que la fuente primaria de datos de la Administración Tributaria es el propio contribuyente, los programas informáticos de uso obligatorio para el envío de información deben incorporar controles y reglas de negocio que aseguren la máxima calidad posible de los datos recibidos.

Las tecnologías emergentes, especialmente la inteligencia artificial y la analítica avanzada aplicadas al ámbito de la calidad de datos aumentada, ofrecen

a las administraciones tributarias la oportunidad de evolucionar desde un enfoque reactivo hacia una gestión predictiva y automatizada de la calidad de sus datos.

Resulta fundamental que las administraciones tributarias cuenten con el apoyo de organismos multilaterales e internacionales, capaces de consolidar, documentar y difundir experiencias exitosas en distintos países, a fin de respaldar la planificación y el desarrollo de metodologías, estándares y herramientas en materia de calidad de datos.

Finalmente, como se ha evidenciado a lo largo de este documento, la calidad de datos no es únicamente una cuestión tecnológica. Involucra a toda la organización tributaria y requiere de la participación activa en roles de Propietarios de Datos, Responsables de Datos y apoyos a la Oficina de Gobierno de Datos, en un marco de gobernanza colaborativa orientado a la mejora continua.

REFERENCIAS

- Actian. (2022). *Data Profiling and Data Quality: What You Need to Know*. <https://www.actian.com/blog/data-management/data-profiling-and-data-quality-what-you-need-to-know/>
- ATAF. (2025). *A guide to data cleansing and data migration for Tax Administrations*. African Tax Administrations Forum. June 2025.
- Atlan. (2023). *Data Profiling vs Data Quality: 6 Differences to Know!*. Atlan Blog. <https://atlan.com/blog/data-quality-vs-data-profiling/>
- Calijuri, M., Yarigina, A., MacDowell, MC., Ferreira, S., Cordeiro, A., Araujo, F. (2025). *Análise de dados para criar valor nas administrações tributárias brasileiras*. Notas Técnicas IDB TN 3185. Banco Interamericano de Desenvolvimento.
- DAMA International. (2017). *DAMA-DMBOK: Data management body of knowledge* (2nd ed.). Technics Publications.
- Datos.gob.es. (2017). *Manual práctico para mejorar la calidad de los datos abiertos*. Gobierno de España. https://datos.gob.es/sites/default/files/documentacion/files/manual_practico_para_mejorar_la_calidad_de_los_datos_abiertos_1_0.pdf
- Duque, A., Martins, W., Seco, A., Zambrano, R. (2024). *Gobierno de Datos para las administraciones tributarias: una guía práctica*. Publicación CIAT-GIZ. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5884>
- FCSM. (2020). *A framework for data quality*. Federal Committee on Statistical Methodology. https://nces.ed.gov/fcsm/pdf/FCSM.20.04_A_Framework_for_Data_Quality.pdf
- Haug, A., Zachariassen, F., Liempd, S. (2011). *The costs of poor data quality*. Journal of Industrial Engineering and Management – 4(2): 168–193. <https://www.jiem.org/index.php/jiem/article/view/232/117>
- Labovitz, G., Chang, Y.S. (1992). *Making Quality Work: A Leadership Guide for the Results-Driven Manager*. Addison-Wesley.
- OECD. (2020). *Administración Tributaria 3.0: La transformación digital de la administración tributaria*. OECD, París. <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/taxadministration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.htm>
- OECD. (2025). *Tax Administration Digitalisation and Digital Transformation Initiatives*. OECD Publishing. París. <https://doi.org/10.1787/c076d776-en>
- Sinha, A., Lakhanpal, P. (2024). *Can AI systems become wise? A note on artificial wisdom*. AI & Soc 39, 2153–2154 (2024). <https://doi.org/10.1007/s00146-023-01683-4>
- Wang, R., Strong, D. (1996). *What Data Quality Means to Data Consumers*. Journal of Management Information Systems – Vol. 12, No. 4 (Spring), pp. 5–33. M.E. Sharpe, Inc.



La declaración informativa país por país, implementación en México y su panorama en América Latina

Brenda Jaqueline Díaz Pérez

SINOPSIS

El artículo aborda la experiencia de México en la implementación de la acción 13 del Plan de acción BEPS, especialmente por lo que corresponde al reporte país por país, su evolución normativa, y los resultados que ha

obtenido México frente a las evaluaciones denominadas “revisiones por pares” de la OCDE; asimismo, se abordan brevemente los avances y resultados obtenidos en otros países de América Latina.

PALABRAS CLAVE: OCDE, plan de acción BEPS, Acción 13, Reporte País por País (CbC), revisión por pares

CONTENIDO

Introducción

1. México frente a la acción 13 del Plan de Acción BEPS.
2. Experiencia de México en la implementación del reporte País por País.
3. Panorama de algunos países latinoamericanos frente a la implementación del reporte país por país.

Conclusión

Referencias

AUTOR

Licenciada en Derecho por la Universidad Nacional Autónoma de México, con estudios de especialidad en Derecho Fiscal y un grado de maestría en Finanzas Corporativas, otorgado por la misma institución, así como un grado de maestría en Impuestos por la Universidad Tecnológica de México, actualmente se desempeña como funcionario en la Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia del Servicio de Administración Tributaria.

INTRODUCCIÓN

En 1993, tras la publicación de *La búsqueda de la lengua perfecta*, ya se sostenía que “el gran peligro de la globalización es que nos empuja a una mega lengua común”¹, lo cual en materia fiscal más que un peligro, ha representado un reto y casi una obligación de modernización y avance constante para las administraciones tributarias, quienes actualmente aún se encuentran consolidando ese mega lenguaje, a través de diversos mecanismos, y que incluso ha sido materia de preocupación en diversos foros internacionales.

Un claro ejemplo de que las naciones se han ocupado y continúan en búsqueda del mega lenguaje común en materia fiscal, son la reuniones del denominado G-20², en cuyo contexto, surgió el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios “*Base Erosion and Profit Shifting*”, mejor conocido como Plan de Acción BEPS, por sus siglas en inglés, el cual tuvo lugar precisamente en las reuniones celebradas por el G-20 en México, en el año 2012, cuyo primer reporte fue presentado hasta el año 2013.

El plan de acción BEPS surgió de la problemática de adaptación de las administraciones tributarias de los países, ante el fenómeno de la globalización, y la ausencia de un mega lenguaje común, pues las empresas al detectar esa ausencia, tomaron cierta ventaja en el proceso, ya que, a medida que el fenómeno global ganó terreno, las planeaciones fiscales también lo hicieron, por lo que pronto las administraciones tributarias se encontraron rebasadas y en clara desventaja ante

el desafío de controlar las planeaciones fiscales que surgieron destinadas a trasladar beneficios a países con un trato fiscal más favorable, provocando de esa forma la erosión de la base gravable.

Por otra parte, las empresas multinacionales justificaron llevar a cabo dichas planeaciones en pro del desarrollo del comercio internacional, pues se vieron beneficiadas del descontrol que generó la interacción de distintos regímenes fiscales, nuevamente ante la ausencia de un mega lenguaje común, pues la base gravable disminuía o aumentaba de acuerdo a la jurisdicción en la que se encontraran los contribuyentes, siendo evidente la preferencia por aquellas jurisdicciones en las que la base gravable de las contribuciones se veía disminuida.

Es en ese contexto nace el plan de acción BEPS, mismo que comprende quince acciones, de las cuales cuatro son estándares mínimos, y aunque sus objetivos son variados, todos son tendientes a evitar la erosión de la base gravable, y a la incansable búsqueda de un lenguaje si no común, al menos si lo más uniforme y claro posible para el entendimiento fiscal entre los países, lo cual en el caso de un país como México, resulta de suma importancia, pues tan solo en 2025 los ingresos tributarios representaron el 56.9%³ del gasto público, es decir poco más de la mitad del gasto destinado a programas públicos, salud, vivienda y bienestar social, ello sin tomar en consideración que, de no recaudar los suficientes recursos presupuestados en la Ley de Ingresos de la Federación⁴, se podría recurrir a recortes de gastos, programas sociales e incluso se corre el riesgo de aumentar la deuda pública, panorama que es similar

1 Eco, U. (1993). *La búsqueda de la lengua perfecta*. Crítica.

2 De acuerdo con la Secretaría de Relaciones exteriores, el G-20 es el principal foro de coordinación de políticas macroeconómicas entre las veinte economías más importantes del mundo, incluyendo las perspectivas de economías emergentes y países desarrollados, actualmente integrado por Alemania, Arabia Saudita, Brasil, Canadá, China, Corea del Sur, Estados Unidos, Francia, India, Indonesia, Italia, Japón, México, Reino Unido, Rusia, Sudáfrica, Turquía y La Unión Europea.

3 Cámara de Diputados. (2024). *Ley de ingresos de la federación para el ejercicio fiscal de 2025*. México: Cámara de Diputados.

4 Ibidem

en la mayoría de los países de Latinoamérica, de ahí la importancia de una justa y adecuada distribución de la tributación entre las naciones y la lucha contra la erosión de la base gravable, pues de otra forma pueden causarse graves afectaciones a las naciones que cuentan con tasas impositivas no tan favorables a los contribuyentes.

1. MÉXICO FRENTE A LA ACCIÓN 13 EN EL PLAN DE ACCIÓN BEPS

Si bien es cierto que para el año 2013, en el cual fue presentado el primer reporte del Plan de acción BEPS, México ya llevaba cierto camino recorrido en materia de precios de transferencia, ya que, derivado de la adopción del Tratado de Libre Comercio de América del Norte⁵, en 1996 se habían realizado las primeras adaptaciones a la normativa interna⁶, principalmente al Código Fiscal de la Federación y a la Ley del Impuesto sobre la Renta, con la finalidad de incluir en dicha legislación el principio de plena competencia, así como la obligación de conservar la información y documentación con la que se demostrara que las operaciones se realizaron a valores de mercado, lo cual se realiza y realizaba mediante un documento comúnmente denominado “*estudio de precios de transferencia*”, lo cierto es que no todo estaba dicho y aún restaba un largo camino por recorrer en cuanto a la información y documentación que se considera actualmente necesaria para realizar un adecuado análisis en materia de precios de transferencia de alguna entidad perteneciente a un grupo multinacional, pues el “*estudio de precios de*

transferencia” no resultaba del todo suficiente para contar con un panorama general de la presencia en distintas jurisdicciones de los grupos multinacionales a los que pertenecían los contribuyentes.

Con la finalidad de resolver la falta de información y documentación que enfrentaba México y otros países, y que causaba una crisis de transparencia de las empresas multinacionales frente al fisco, así como para regular el uso adecuado de la información ya existente y la nueva que sería proporcionada, surgió la acción 13 del Plan de acción BEPS, cuya implementación ha representado un enorme reto para las administraciones tributarias en el ámbito legislativo y para los contribuyentes, ambos en aras de poder adaptarse a dicha acción.

La acción 13 del plan BEPS, en su informe final del año 2015⁷ planteó la implementación de la presentación de tres documentos por parte de los contribuyentes mediante los cuales se pudiera explorar la posición de las compañías del grupo frente a la materia de precios de transferencia, y que a su vez proporcionara a las autoridades de los países donde el grupo multinacional tuviera presencia, información y documentación con la cual fuera posible evaluar el riesgo de sus transacciones en materia de precios de transferencia, dichos documentos se encuentran constituidos por las actuales “*declaraciones informativas en materia de precios de transferencia*”, que son la declaración informativa, maestra (master file), local (local file) y país por país (CbC).

5 El TLCAN entró en vigor para México en 1994, no obstante, la legislación se adaptó hasta 1996 con la publicación de las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.

6 Monsalve J. (2017). *Origen de las obligaciones de documentación de precios de transferencia en América Latina: Casos México, Argentina y Venezuela*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Recuperado de <https://ciat.org/origen-de-las-obligaciones-de-documentacion-de-precios-de-transferencia-en-america-latina-casos-mexico-argentina-y-venezuela/>

7 Organization for Economic Cooperation and development y G-20. (2015). *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: documentación sobre precios de transferencia e informe país por país (Acción 13- Informe final 2015)*. OCDE. Recuperado de https://www.oecd.org/es/publications/documentacion-sobre-precios-de-transferencia-e-informe-pais-por-pais-accion-13-informe-final-2015_9789264267909-es.html

En la declaración informativa maestra local se buscó principalmente obtener información del grupo multinacional al que pertenece el contribuyente; en la declaración local se buscó obtener información enfocada al contribuyente residente en México; y en la declaración país por país, que es en la que se enfocará este estudio, se buscó obtener información relativa a la distribución de los ingresos del grupo multinacional.

Entre los principales retos a los que se enfrentó México frente a la implementación de la acción 13, fue la falta de andamiaje jurídico que permitiera exigir a los contribuyentes la presentación de tales declaraciones, así como la falta de consecuencias jurídicas tangibles que pudieran exigirse ante su incumplimiento.

Ante ese escenario, en reforma fiscal del año 2016, se dieron los primeros pasos para la implementación de dicha acción mediante la inclusión de los artículos 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 32-H del Código Fiscal de la Federación, a través de los cuales se definieron los sujetos y las nuevas obligaciones en materia de precios de transferencia.

En ese momento, México estableció en su legislación nacional dos parámetros para definir a los sujetos obligados a presentar las tres nuevas declaraciones informativas, de forma que fijó a los sujetos por supuestos normativos por cuantía y por actividad.

Así, bajo el criterio de cuantía se estableció que los contribuyentes obligados serían aquellas personas morales obligadas a presentar la declaración informativa de situación fiscal⁸ en términos de lo establecido en el entonces artículo 32-H del Código Fiscal de

la Federación, es decir, aquellos contribuyentes con ingresos acumulables iguales o superiores a \$644,599,005.00 pesos mexicanos.

Asimismo, bajo el segundo criterio, se estableció como sujetos obligados a aquellos que tuvieran colocadas acciones entre el gran público inversionista, las sociedades mercantiles que pertenecieran al régimen opcional de grupo de sociedades, las entidades paraestatales de la administración pública, y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

En cuanto a la determinación de los sujetos se trata, ésta evolucionó, pues en 2021, y previa experiencia de los años intermedios, se adicionó un supuesto más de obligados por cuantía, ya que se incluyeron como obligados a presentar las declaraciones informativas en materia de precios de transferencia a los contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros por un contador público inscrito al Servicio de Administración Tributaria, siempre que estos tuvieran ingresos iguales o superiores a \$1,650,490,600.00 pesos mexicanos.

Además, se adicionó bajo el supuesto de obligados por actividad, a aquellos contribuyentes que fueran partes relacionadas de los contribuyentes obligados a dictaminar, lo cual incluye incluso a personas físicas, que se coloquen bajo ese supuesto.

Al respecto los sujetos obligados permanecen intactos a la fecha, salvo por las actualizaciones de los montos correspondientes a los sujetos obligados por cuantía, que actualmente se reflejan de la siguiente forma:

8 Mejor conocida como ISSIF por sus siglas en español.

Cuadro 1

Obligación por cuantía.

Ejercicio	Sujetos obligados por cuantía	
	ISSIF	Dictamen
2016 ⁹	\$644,599,005.00	No obligado
2021 ¹⁰	\$904,215,560.00	\$1,650,490,600.00
2025 ¹¹	\$1,062,919,860.00	\$1,940,178,120.00

Fuente: elaboración propia con datos de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los ejercicios 2016, 2021 y 2025.

Asimismo, como parte del andamiaje jurídico necesario para considerar que se trataba ya de una norma compleja con supuestos y consecuencias, fue necesario establecer consecuencias ante el incumplimiento de la presentación de dichas declaraciones, o incluso frente a su cumplimiento con errores.

De esta forma, en 2016 también se incluyeron en el artículo 81, fracción XL del Código Fiscal de la Federación, como una infracción relacionada a la obligación de presentación de declaraciones el no proporcionar información a la que se refiere el artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o proporcionarla incompleta, con errores, inconsistencia o en forma distinta a lo señalado en las disposiciones fiscales, cuya sanción económica actualmente asciende a un mínimo de \$199,630.00 pesos mexicanos y un máximo de \$284,220.00 pesos mexicanos, lo cual dependerá de diversos factores tales como considerar si el contribuyente es o no reincidente en esta conducta.

Adicionalmente, México también implementó las reglas de carácter general, que hasta la fecha le permiten realizar las gestiones operativas de presentación, recepción y tramitación de la presentación de las declaraciones, en la Resolución Miscelánea Fiscal¹² y que a grandes rasgos contemplan los aspectos operativos que responden a las preguntas ¿cómo?, ¿cuándo? y ¿dónde? de la entrega, recepción y cumplimiento de requisitos formales del trámite en cuestión y que pueden ser consultadas a detalle en la Resolución Miscelánea Fiscal vigente¹³.

2. EXPERIENCIA DE MÉXICO EN LA IMPLEMENTACIÓN DEL REPORTE PAÍS POR PAÍS

Si bien, con las implementaciones en la legislación nacional detalladas en el apartado anterior, estas declaraciones ya contaban con el andamiaje jurídico suficiente para operar con eficiencia, a México todavía

9 Cámara de Diputados (2016). *Ley del Impuesto sobre la Renta*. México: Cámara de Diputados. Recuperado de <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lisr.htm>

10 Cámara de Diputados (2021). *Ley del Impuesto sobre la Renta*. México: Cámara de Diputados. Recuperado de <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lisr.htm>

11 Cámara de Diputados (2025). *Ley del Impuesto sobre la Renta*. México: Cámara de Diputados. Recuperado de <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lisr.htm>

12 Reglas de carácter administrativo nacionales.

13 Diario Oficial de la Federación (2024). Resolución Miscelánea Fiscal para 2025. México. Recuperado de https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5746354&fecha=30/12/2024#gsc.tab=0

le restaba camino por recorrer, pues aún era necesario establecer la legislación secundaria, y enfrentar la evaluaciones de la OCDE para considerar que la acción estaba por completo implementada, ello sin tomar en consideración que además se enfrentaría a medios de defensa por partes de los contribuyentes que se resistirían a agregar una obligación más a su, de por sí, completo catálogo.

Para abordar el detalle, es necesario retomar algunos de los objetivos y características de la declaración CbC, pues no está de más recordar, que la acción 13 de BEPS se encuentra encaminada a facilitar cierta información de los grupos multinacionales a las administraciones tributarias y que el objetivo primordial de la declaración informativa país por país es concentrar la información relativa a *“la asignación global de los ingresos e impuestos del grupo”*¹⁴ de acuerdo a la localización de la actividad económica realizada.

En ese orden de ideas, debe tenerse en mente que la implementación de dicha acción implicó necesariamente generar, además del andamiaje jurídico nacional que generara la obligación y sus consecuencias, el intercambio de información entre los países y la firma de múltiples acuerdos de intercambio de información y cooperación internacional, en el caso particular de México, se cuenta con el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre el intercambio de información país por país, firmado por México el 27 de enero de 2016, sin embargo, el análisis de dichos acuerdos internacionales no se abordarán a detalle en el presente, pues por su extensión, son motivo de un análisis particular.

Adicionalmente, fue necesario establecer la legislación secundaria que regulara en lo particular los detalles de realización del trámite, plazos, requisitos y condiciones para la presentación de la declaración informativa país por país, por lo cual, en México se implementaron tres reglas de carácter general de relevancia a decir:

Regla 3.9.7 Requisitos para la presentación de la Declaraciones Anuales Informativas de Partes Relacionadas: En esta regla se buscó guiar al contribuyente a las fichas de trámite específicas de cada una de las declaraciones, para poder ubicarlo en respecto a cada obligación.

Regla 3.9.10 Información y plazos de presentación de la Declaración Informativa País por País: Esta regla tuvo por objetivo resaltar la temporalidad del cumplimiento de la obligación.

Regla 3.9.13 Información de la Declaración Anual Informativa País por País del grupo empresarial multinacional: En esta regla se precisó la información y documentación que debía presentarse de la controladora multinacional del grupo de forma agregada por cada jurisdicción fiscal, para tener por cumplida la obligación, que de forma muy general consiste en los ingresos totales del grupo, las utilidades o pérdidas, el Impuesto sobre la Renta pagado, el Impuesto sobre la Renta devengado, el importe de capital social o patrimonio, número de empleados, activos y materiales, y la lista de empresas miembros del grupo.

Adicionalmente, el Servicio de Administración Tributaria publicó en su portal, en complemento a dichas reglas, los documentos¹⁵, denominados *“Características técnicas*

14 OCDE. (2017). *Guía sobre el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país*. Recuperado de <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-accion-13-guia-sobre-el-uso-apropiado-de-la-informacion-contenida-en-los-informes-pais-por-pais.pdf>

15 Servicio de Administración Tributaria (s.f). *Tratados internacionales y precios de transferencia: Documentos relacionados*. Recuperado de <https://www.sat.gob.mx/portal/public/tramites/tratados-y-precios>

mínimas de declaraciones de partes relacionadas”, “Formato guía para la presentación de la declaración informativa país por país”, “Reporte país por país Esquema: Guía de usuario para administraciones fiscales y contribuyentes”, y “Preguntas frecuentes declaraciones informativas de partes relacionadas”, en los cuales aclara detalles y las dudas más comunes de la presentación al contribuyente.

Por otra parte, es preciso explicar que, en la propia acción 13, se incluyeron párrafos en los que se aclararon las prácticas que se considerarían como no apropiadas en relación con el uso de la información contenida en las declaraciones informativas país por país, no obstante, aún con ello, fue necesario el desarrollo de la Guía sobre el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país, publicada en 2017 por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)¹⁶, en la cual se reafirmaron con mayor precisión los compromisos de las autoridades competentes y las sanciones ante el incumplimiento para los países miembros del marco inclusivo BEPS.

En relación con lo anterior, se tiene que el referido documento precisa que los países no deberán utilizar la información contenida en los informes país por país como base para proponer cambios o realizar ajustes en materia de precios de transferencia, sin embargo, no se estableció limitación alguna respecto a su utilización para la planificación de auditorías fiscales.

Además, en dicho documento se reafirma el compromiso de las administraciones tributarias de denunciar las infracciones de uso inapropiados de información y de reconocer de inmediato ajustes que no sean

apropiados en sus procedimientos por el uso de información de la declaración informativa país por país, incluyendo además distintos enfoques para facilitar a las administraciones tributarias el uso apropiado de la información.

Al respecto se tiene que la experiencia de México ha sido positiva, pues de conformidad con la Recopilación de informes de revisión por pares del informe país por país, mejor conocidos como “*Country by country reporting- Compilation of Peer Review Report (Phase 3)*”¹⁷, la implementación en México de la acción 13, actualmente cumple con todos los términos jurídicos y administrativos internos para considerar que se ha realizado la implementación correctamente, sin embargo, el camino no ha sido plano, y es necesario analizar las recomendaciones del informe de pares emitido México, y la forma en la cual fueron atendidos, con la finalidad de que ellos pueda ser de utilidad para otras administraciones tributarias.

México fue evaluado en 2020 respecto de los puntos de seguimiento formulados en la revisión de pares 2017/2018 y 2018/2019 que se enfocó en las acciones realizadas desde 2016.

En el rubro relativo a “*Marco jurídico y administrativo nacional*”, se determinó en la revisión del periodo 2017/2018, como punto de seguimiento del subrubro “*Limitación de la obligación de presentación local*” que la legislación Mexicana no precisaba cuándo y cómo la autoridad tributaria requeriría el CbC a las últimas controladoras del grupo residentes en México para su intercambio con las jurisdicciones en las que opera el Grupo Multinacional, pues conforme a los requisitos

16 OCDE. (2017). *Guía sobre el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país*. Recuperado de <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-accion-13-guia-sobre-el-uso-apropiado-de-la-informacion-contenida-en-los-informes-pais-por-pais.pdf>

17 OECD (2020), *Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 3): Inclusive Framework on BEPS: Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Recuperado de <https://doi.org/10.1787/fa6d31d7-en>

establecidos en su legislación interna no se observaba un plazo establecido.

Para aclarar dicho punto, México precisó que, aplicaría el párrafo 60 del informe final de la acción 13, el cual precisa que, en aquellos casos en los que no se ha exigido el informe país por país a la última controladora de un grupo, se considera más adecuado que el CbC sea presentado por un representante del Grupo Multinacional y el intercambio de la información lo realice el país de donde sea residente dicho representante, con lo cual se consideró como subsanado el punto de seguimiento planteado por la OCDE.

Dicha consideración además se incluyó en el documento denominado “*Preguntas frecuentes declaraciones anuales informativas de partes relacionadas*”¹⁸ publicado por el Servicio de Administración Tributaria, en el que, bajo el siguiente planteamiento se posicionó la postura de México respecto a la aplicación del párrafo 60 del informe final de la acción 13:

“8. ¿Qué ocurre si el país donde reside una casa matriz no requiere la presentación del informe país por país?

(...)

Las administraciones tributarias de estos países pueden solicitar la presentación local por parte de una entidad que tiene una presencia fiscal en su país. Se reconoce que la presentación local genera más costos de cumplimiento para las empresas, por esta razón se ha desarrollado una alternativa a la presentación local. Existe la posibilidad para los grupos de empresas multinacionales de elegir a una entidad del grupo en un país que tiene implementada la legislación como una sociedad representante o designada. Esa sociedad matriz

representante o designada proporcionaría los Informes País por País en ese país, con el resultado de que el país donde se encuentra la sociedad matriz representante o designada difundirá la información a través del intercambio automático de información.”

Asegurando con ello que todos los países tengan los medios suficientes para obtener la información del reporte, con independencia de si el país de la última controladora del grupo estuvo en posibilidad de obtener la información e intercambiarla, incluso si este país es México.

Otro de los puntos de seguimiento planteado por la OCDE en la revisión por pares 2017/2018, también en el rubro “*Marco jurídico y administrativo nacional*”, subrubro “*Limitaciones en la presentación local en caso de presentación por sustitutas*” fue el relativo a que, no quedaban claras las limitaciones de la presentación del CbC en el ámbito local en caso de que éste fuera presentado por jurisdicciones sustitutas.

Al respecto México preciso que, si bien no existían límites expresos en su legislación interna que impidieran la presentación por una sustituta, ello se plantearía en un documento de carácter interno, lo cual en efecto, fue reflejado en el documento denominado “*Preguntas frecuentes declaraciones anuales informativas de partes relacionadas*”¹⁹ publicado por el Servicio de Administración Tributaria en el que bajo el siguiente planteamiento se posicionó la postura de México respecto a la presentación por jurisdicciones sustitutas:

16. Opciones de presentación transitorias para las empresas multinacionales (presentación sustituta de la sociedad matriz última)

18 Servicio de Administración Tributaria (s.f). *Tratados internacionales y precios de transferencia: Documentos relacionados*. Recuperado de <https://www.sat.gob.mx/portal/public/tramites/tratados-y-precios>

19 Ibídem.

¿Los grupos de empresas multinacionales con una sociedad matriz última cuya residencia se encuentra en una jurisdicción cuyo marco legal de presentación de informes País por País entra en vigor para los periodos de reporte posteriores al 1 de enero de 2016 presentar voluntariamente el Informe País por País para periodos fiscales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016 en esa jurisdicción? ¿Cuál es el impacto de dicha presentación en las obligaciones de presentación local en otras jurisdicciones?

(...)

Cuando la presentación sustitutiva esté disponible (incluida la presentación sustitutiva de la matriz), esto significará que no hay obligaciones de presentación local para la empresa multinacional en cuestión en ninguna jurisdicción que de otro modo requeriría una presentación local en la que la empresa multinacional tenga una entidad constituyente (jurisdicción local). Esto está sujeto a las siguientes condiciones:

1. *La sociedad matriz última ha puesto a disposición de la autoridad tributaria de su jurisdicción de residencia fiscal un informe País por País que cumple los requisitos del informe de la Acción 13, en el plazo de presentación (es decir, 12 meses después del último día del ejercicio fiscal del grupo de empresas multinacionales).*
2. *En el primer plazo de presentación del informe País por País, la jurisdicción de residencia fiscal de la sociedad matriz última debe tener su legislación vigente que requiera la presentación del Informe País por País (incluso si no se requiere la presentación de un informe País por País para el año fiscal en cuestión bajo estas disposiciones).*

3. *En el primer plazo de presentación del informe País por País, debe haber un Acuerdo de Autoridad Competente Calificado entre la jurisdicción de residencia fiscal de la sociedad matriz última y la jurisdicción local.*
4. *La jurisdicción de residencia fiscal de la sociedad matriz última no ha notificado a la administración tributaria de la jurisdicción local de una falla sistémica.*
5. *Se han proporcionado las siguientes notificaciones:*
 - *La jurisdicción de residencia fiscal de la sociedad matriz última haya sido notificada por la sociedad matriz última, a más tardar [el último día del ejercicio fiscal correspondiente a dicho grupo de empresas multinacionales].*
 - *La administración tributaria de la jurisdicción local ha sido notificada por una entidad constituyente del grupo de empresas multinacionales que es residente para efectos fiscales en la jurisdicción local de que no es la sociedad matriz última ni la entidad matriz sustituta, representante o designada, indicando la identidad y residencia fiscal de la entidad reportante, a más tardar [el último día del ejercicio fiscal de dicho grupo de empresas multinacionales].*

Las jurisdicciones que han confirmado que tendrán disponible la presentación sustitutiva de la matriz de acuerdo con el marco descrito anteriormente para las sociedades matrices últimas que residen en su jurisdicción, con respecto a los periodos fiscales que comiencen en o partir del 1 de enero de 2016”²⁰

Por lo cual, quedó claro que México estableció las condiciones bajo las cuáles admitiría la presentación por entidades sustitutas, subsanando así el punto de seguimiento señalado por la OCDE.

20 Ibidem.

En el “*Country by country reporting- Compilation of Peer Review Report (Phase 3)*”²¹ emitido en 2020 se destacó que México ha cumplido con todos los términos relacionados al uso apropiado de los informes país por país y que, hasta el 31 de marzo de 2020, se contaban con 73 acuerdos que generan relaciones bilaterales y que permiten el intercambio de información automático entre las administraciones tributarias, sin que se detectara inconsistencia alguna, por lo que el informe concluyó sin recomendaciones para México, actualmente, México cuenta con 84 instrumentos de intercambio de información, y espera nuevamente la evaluación por pares para el año 2026.

Siguiendo la misma línea, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), mediante el seguimiento que realiza periódicamente a la implementación de cada una de las acciones del plan BEPS en los países americanos, a través de la base de datos CIATData²² se ha pronunciado positivamente al respecto de México pues, ha determinado que este país ha adoptado las recomendaciones que en su momento emitió la OCDE y considera como implementadas todas las medidas correspondientes a dicha acción, por lo cual se considera como efectivamente implementada en México la Acción 13 del Plan de Acción BEPS.

Además, en dicho reporte el Estado mexicano declaró resultados positivos de la implementación de esta acción, pues manifestó a dicho organismo, haber tenido mayor disponibilidad de información para fines de evaluación de riesgos²³ y haber recibido reportes país por

país de otras jurisdicciones, lo cual le ha permitido tener una mejor perspectiva de los grupos multinacionales.

Aun cuando la implementación normativa en México y los puntos de seguimiento de OCDE, fueron desarrollados con éxito para la administración tributaria mexicana, el descontento por parte de los contribuyentes no se hizo esperar, pues de inmediato se publicó la legislación primaria en materia, se hicieron presentes medios de defensa en su contra, lo cual es comprensible, pues implicaba para los contribuyentes adicionar a su catálogo de cumplimiento de obligaciones una más y de carácter muy novedoso.

En el amparo en revisión 782/2016^{24,25} que fue interpuesto en contra del decreto por el que se reformó la Ley del Impuesto sobre la Renta, y que tenía por objetivo implementar la acción 13 del plan de acción BEPS, el contribuyente hizo valer como parte de sus argumentos, que el artículo 76-A violentaba su derecho de legalidad y seguridad jurídica al no indicar de forma clara el momento en el cual puede solicitarse la declaración informativa país por país a la subsidiaria mexicana del grupo internacional y alegó que la información no es susceptible de intercambio.

Sin embargo, dicho medio de defensa se resolvió de forma desfavorable para el contribuyente, sentando un precedente en México, pues en principio se declaró la constitucionalidad del artículo 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues se consideró que, la obligación de presentar declaraciones informativas es

21 OECD (2020), *Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 3): Inclusive Framework on BEPS: Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Recuperado de <https://doi.org/10.1787/fa6d31d7-en>

22 CIAT. (2024). *CIATData. Base de datos de monitoreo BEPS*. Recuperado de <https://www.ciat.org/ciatdata/>

23 De acuerdo al párrafo 8 de la Guía sobre el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país establece la evaluación de riesgos como el análisis de las normas fiscales para una imposición baja o nula.

24 El amparo es un juicio constitucional autónomo que se inicia contra normas generales, o actos u omisiones de autoridades. Soberanes J (2021).

25 Suprema Corte de Justicia de la Nación (2017). *Amparo en Revisión 782/2016*. Recuperado de https://bj.scjn.gob.mx/busqueda?indice=sentencias_pub&page=1&q=782%2F2016&semantica=0&filtros=

de carácter formal y no sustantivo porque no incide en el pago de las contribuciones, sino que únicamente se encuentra encaminada a que la autoridad fiscal pueda allegarse de información respecto a los grupos multinacionales, por lo que no les causa un agravio, asimismo, se precisó la implementación de dicha medida, la cual tenía por objetivo evitar fenómenos de evasión y elusión fiscal, por lo que el fin de la norma era válido y se encontraba plenamente justificado.

Asimismo, se destacó que la información proporcionada por el contribuyente forma parte del secreto fiscal, por lo que no se configuraba la violación a la protección de datos personales (considerando además que un año después se publicó la guía sobre el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país).

De lo anterior, es posible observar, que México al igual que otros países también tuvo retos y dificultades en el camino a alcanzar el mega lenguaje que implica la declaración informativa país por país, pues se enfrentó ante los retos de adaptar su legislación nacional primaria y secundaria, posteriormente transitó la revisión por pares realizada por la OCDE, a la cual se enfrentará nuevamente en 2026, e incluso enfrentó la oposición en medios de defensa por parte de los contribuyentes ante la implementación, no obstante libró con éxito suficiente dichos retos.

3. PANORAMA DE ALGUNOS PAÍSES LATINOAMERICANOS FRENTE A LA IMPLEMENTACIÓN DEL REPORTE PAÍS POR PAÍS

Incluso cuando en México se vive un panorama favorable respecto a la implementación de la Acción 13 del Plan de Acción BEPS, no es así en todos los países de Latinoamérica, por ejemplo, en el caso de Costa Rica,

si bien se han adoptado todas las medidas necesarias para la implementación de ésta acción, de acuerdo con los datos del CIATData²⁶, en 2024 la Administración Tributaria de ese país incorporó a sus procesos de análisis y detección de riesgos el uso del CbC y se encuentra aún en proceso de habilitar el sistema que permita la recepción e intercambio de información con otras jurisdicciones, por lo que puede considerarse que aún se encuentra en perfeccionamiento de esta acción.

En el caso de Honduras, en años recientes se publicó en el acuerdo 563-2023 donde se estableció la obligación de presentar el CbC a partir de 2025, por lo que se encuentra recibiendo sus primeros reportes.

Por su parte, en Brasil el reporte CbC fue implementado desde 2017, y ha desarrollado una herramienta de análisis de los datos contenidos en el CbC, que permite analizar la información en diversos niveles de agregación y combinarla con otros datos pertenecientes a otras bases de datos, asegurando comparativos adecuados entre diferentes grupos económicos, esta herramienta es nombrada por Brasil como “Analytics”, lo cual representa un avance positivo a ser considerado por otras administraciones tributarias que aún enfrentan dicha dificultad de análisis de la información.

Argentina, también presenta condiciones favorables, pues desde 2017 incluyó en su ley las modificaciones necesarias para implementar el CbC, y alinea su normativa para hacer posible el intercambio de información que se requiere.

De los datos anteriores, es posible observar que el panorama en América Latina, en general, es favorable, aún y cuando los países se encuentran en etapas distintas de su desarrollo, se observa que en su mayoría, todos ellos permanecen en la búsqueda del mega lenguaje en materia fiscal.

26 CIAT. (2024). CIATData. Base de datos de monitoreo BEPS. Recuperado de <https://www.ciat.org/ciatdata/>

CONCLUSIONES

México de igual forma que el resto de los países, aún con las dificultades normativas que representó, transitó por las etapas de adaptación y perfeccionamiento en la implementación de dicha acción, pues en materia legal, adaptó su legislación primaria y generó legislación secundaria para poder alcanzar los estándares requeridos, incluso para poder transitar con éxito a las revisiones de pares de la OCDE.

En su experiencia, México ha transitado por medios de defensa, en los cuales se reiteró que la legislación adoptada por México es compatible con su ordenamiento jurídico y no violenta principios o derechos de los contribuyentes.

También desarrollo herramientas de apoyo orientativo hacia los contribuyentes con la finalidad de que éstos se familiarizaran con su nueva obligación y pudieran atenderla de forma adecuada, dichas herramientas continúan vigentes.

Si bien es cierto que, todos los países latinoamericanos miembros del Marco Inclusivo BEPS, conservan la

firme determinación en la implementación de la acción 13, bajo el objetivo de búsqueda de transparencia y adecuado uso de la información, se viven diversas circunstancias pues algunos de ellos aún se encuentran en el camino de perfeccionamiento en sus legislaciones nacionales, otros tatos viviendo sus primeras experiencias, y muchos de ellos con sistemas legislativos consolidados.

Es importante tener en consideración que la adaptación de los sistemas normativos a las nuevas exigencias de la globalización, en muchas ocasiones representa enormes retos para las administraciones tributarias y los contribuyentes, por lo que es necesario tener en cuenta que se deben adaptar los sistemas legislativos de los países para que estos no solo sean enteramente compatibles con sus legislaciones internas sino también sean compatibles y empáticos con el resto de las naciones y contribuyentes del mundo, pues sin distinción, naciones, administraciones tributarias y contribuyentes, nos encontramos todos aprendiendo y perfeccionando el mega lenguaje común en materia fiscal.

REFERENCIAS

- Arias, G., Calderoni, A., & González, P. (2021). *Una mirada sobre el compromiso de los países de América Latina y el Caribe para combatir la erosión de la base gravable y traslado de beneficios*. <https://www.ciat.org/una-mirada-sobre-el-compromiso-de-los-paises-de-america-latina-y-el-caribe-para-combatir-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios/>
- Cámara de Diputados. (2024). *Ley de ingresos de la federación para el ejercicio fiscal de 2025*. México.
- Cámara de Diputados. (2016, 2021, 2025). *Ley del impuesto sobre la renta*. México. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lisr.htm>
- CIAT. (2024). *CIATData: Base de datos de monitoreo BEPS*. <https://www.ciat.org/ciatdata/>
- Diario Oficial de la Federación. (2024). *Resolución Miscelánea Fiscal para 2025*. México. https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5746354&fecha=30/12/2024
- Eco, U. (1993). *La búsqueda de la lengua perfecta*. Crítica.
- González, E., & Gutiérrez, A. (2016). Aspectos relevantes sobre las declaraciones anuales de precios de transferencia. EY. http://www.eyboletin.com.mx/eysite2/index.php?option=com_content&task=view&id=2666&b=1
- Monsalve, J. (2017). *Origen de las obligaciones de documentación de precios de transferencia en América Latina: Casos México, Argentina y Venezuela*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. <https://ciat.org/origen-de-las-obligaciones-de-documentacion-de-precios-de-transferencia-en-america-latina-casos-mexico-argentina-y-venezuela/>
- Montiel, D. (2016). El informe BEPS y la legislación fiscal mexicana. *Horizontes de la Contaduría en las Ciencias Sociales*, (6), 211–223.
- OCDE. (2015). *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y traslado de beneficios: Resúmenes*. OCDE.
- OCDE. (2017). *Guía sobre el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país*. <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-accion-13-guia-sobre-el-uso-apropiado-de-la-informacion-contenida-en-los-informes-pais-por-pais.pdf>
- OECD. (2020). *Country-by-country reporting – Compilation of peer review reports (Phase 3): Inclusive framework on BEPS: Action 13*. <https://doi.org/10.1787/fa6d31d7-en>
- Servicio de Administración Tributaria. (s.f.). *Tratados internacionales y precios de transferencia: Documentos relacionados*. <https://www.sat.gob.mx/portal/public/tramites/tratados-y-precios>
- Soberanes, J. (2020). *Generalidades del juicio de amparo*. Páginas Personales UNAM.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2017). *Amparo en revisión 782/2016*. https://bj.scjn.gob.mx/busqueda?indice=sentencias_pub&page=1&q=782%2F2016&semantica=0&filtros=



Principales números de identificación tributaria en el mundo: análisis estructural y perspectivas de estandarización

Caroline C. Ferreira

SINOPSIS

El presente estudio se ha basado en un análisis investigativo y comparativo de las estructuras de los números de identificación tributaria (NIT) adoptados por una muestra de 63 países, con el objetivo de identificar patrones, divergencias y posibles vías de estandarización internacional. Dicha investigación exploró no solo elementos relacionales, metodológicos, cualitativos y cuantitativos, sino también el desarrollo de códigos en Python para investigar mejor posibles soluciones prácticas que permitan resolver un gran problema de validación e integración de sistemas de diversos sectores gubernamentales y privados.

Los resultados ponen de manifiesto la diversidad de enfoques propios de los distintos modelos de gobierno y culturas, a pesar de las innumerables compatibilidades existentes entre ellos, lo que apunta a la viabilidad de un modelo universal de validación. A partir de los datos presentados en este documento, se evidencia que la estandarización de los NIF supondría un avance estratégico para la integración y la cooperación entre instituciones financieras, administraciones tributarias y organismos internacionales, favoreciendo la seguridad, la eficiencia, la fiabilidad y la trazabilidad de los registros tributarios.

PALABRAS CLAVE: números de identificación tributaria, estandarización internacional, integración de sistemas, validación fiscal, sistemas tributarios

CONTENIDO

Introducción

1. Método

2. Resultados

Referencias

AUTORA

Licenciada en Administración, especialista en Neuromarketing y estudiante de Ingeniería de Sistemas de Información en la Institución Multivix. Es un placer ser la primera pasante del Laboratorio de Innovaciones de la unidad de la RFB (Receta Federal de Brasil) de Viracopos y también del supervisor Fernando Bonafé.

«La vida para mí es más placentera al saber que tengo una nueva oportunidad, todos los días, de ser mejor que ayer, y aun así lo suficientemente tranquila por no ser tan buena como llegaré a ser mañana». Caroline C. Ferreira (2025).

INTRODUCCIÓN

Mucho antes del descubrimiento de Brasil, tanto en la prehistoria como en las civilizaciones antiguas, las sociedades eran de menor escala y poseían una organización interna tal que cada individuo era identificado únicamente por un apodo o un nombre propio específico. Con el crecimiento demográfico de estos asentamientos, surgió la necesidad de incorporar apellidos para agrupar a las familias; este fenómeno se observó en los antiguos griegos y romanos, quienes complementaban la onomástica con datos geográficos o de filiación.

Mioranza (1998) afirma que entre los siglos IX y XV se crearon los apellidos actuales, designando a las personas en función de nombres propios (37 %), lugares (37 %), profesiones (15 %) o apodos (11 %). Así, a un hombre que trabajaba con el hierro se le podía llamar fácilmente “Ferreira”, al igual que a todos sus descendientes, o bien una familia que cultivaba aceitunas llevaría el apellido “Oliveira”.

En inglés, un ejemplo muy común, que se sigue utilizando hoy en día, consiste en indicar quién era el padre; así, “hijo de John” se convierte en “Johnson”. También cabe mencionar que, en China, los primeros apellidos surgieron alrededor del tercer milenio a. C.

A medida que avanzamos en el tiempo, resulta evidente que, con el constante aumento de la población, los nombres y apellidos por sí solos no bastarían para identificar a todos los individuos. En el siglo XV, Europa se estaba recuperando de una considerable caída demográfica causada por la peste negra, lo que condujo a un lento crecimiento de la población tras siglos de evolución desigual. América y África eran continentes de gran extensión, pero en aquella época los europeos no los conocían ni los habían explorado en profundidad. Así, en el año del descubrimiento de Brasil, la población mundial se estimaba entre 450 y 500 millones de personas. Harari (2020) añade que la transición de los 500 millones de 1500 a los primeros mil millones,

que tuvo lugar en 1804, marcó un periodo de rápido crecimiento, impulsado por la Revolución Industrial. ¿Cómo identificar a cada individuo de ese total de forma única, sin repetir la “clave primaria” de manera involuntaria?

Está claro que definir este enigma y poner en práctica su solución fue una tarea que recayó en los respectivos gobiernos de cada región y época, en función de su propio contexto y necesidades. No se dispone de registros sobre dónde o cuándo se creó el primer formato de identificación oficial, ya que, como se ha señalado anteriormente, desde los albores de su existencia el ser humano ya había encontrado una forma de hacerlo. “El momento del archivo es el momento en que la operación historiográfica se plasma por escrito. El testimonio es, en origen, oral; se escucha, se comprende. El archivo es un escrito; se lee, se consulta” (Ricoeur, 2000, p. 209). Fuentes de divulgación afirman que la primera mención de una forma de gobierno que recopilaba información personal de la población data del año 3800 a. C., durante el Imperio babilónico.

Un buen ejemplo que puede considerarse como la primera “identidad moderna» fue la idea del rey Enrique V de Inglaterra en 1414, cuando expidió el primer pasaporte de la historia, para que los ciudadanos pudieran acreditar su identidad mientras se encontraban fuera del país; esos documentos se denominaban “carta de seguridad”, ya que garantizaban la seguridad de esos viajeros ingleses en un país vecino cuando el monarca les ofrecía dichos viajes o vacaciones.

“Los últimos siglos de la Edad Media, concretamente los siglos XIII, XIV y XV, se caracterizaron en Europa por una creciente preocupación por plasmar por escrito [...] documentos jurídicos y administrativos.” (França, 2007, p. 58). Posteriormente, en la Edad Moderna, surgió la necesidad de identificar a las personas con fines fiscales o militares, lo que condujo al desarrollo de registros en varios países, como en el Imperio romano o en Gran Bretaña.

Cabe destacar que dicha identificación no serviría únicamente para diferenciar a las personas y hacer que cada individuo fuera único. Sería igualmente útil para el pago de impuestos, una cuestión que también existe desde que se formaron las sociedades más pequeñas y sencillas, ya se trate de dinero, alimentos, animales o materiales de interés.

Ahora sí que podemos hablar más directamente sobre el tema de este artículo: los números de identificación tributaria, también conocidos como NIT. No son más que la forma de identificar de manera única a cada persona dentro de un país, lo que permite identificarla fácilmente en lo que respecta a sus derechos y obligaciones, entre los que se incluye el pago de impuestos, de ahí que se denomine “tributario”. “El registro como contribuyente implica la obtención de un número de identificación tributaria (NIT) y es una condición esencial para muchos trámites de la vida cotidiana, no solo tributarios, sino también relacionados, en particular, con el empleo, los contratos, la apertura de cuentas bancarias y la seguridad social” (Portal das Finanças, 2025, p. 2).

Muchos desean en secreto que sus impuestos se cobren a otras personas. Se trata de obligaciones que suelen ser motivo de insatisfacción y cuestionamientos, pero los NIT también contribuyen a que cada uno reciba lo que le corresponde por derecho. A João da Silva, por ejemplo, no le gustaría en absoluto trabajar todo el mes para descubrir al final del periodo que su salario y el resto de las prestaciones se han ingresado a cuenta del “João” equivocado, solo porque el nombre y los apellidos de ambos son los mismos. Ahí radica la importancia de los identificadores únicos. Derechos y obligaciones: los NIT sirven para ambos.

Dicho todo esto, no se debe olvidar que cada país cuenta con su propio sistema de identificación. Cada nación tiene su propia “visión general de las normas nacionales en las jurisdicciones (...) que regulan la emisión, la estructura, el uso y la validez de los números de identificación tributaria (‘TIN’, por sus siglas en inglés) o sus equivalentes funcionales” (OCDE, 2025). Lo que complica aún más las cosas, teniendo en cuenta que vivimos en un mundo globalizado, es que mantenemos contactos, negocios y acuerdos con innumerables países

en todo momento y, cada vez con mayor frecuencia, resulta necesario validar los NIT tanto de personas físicas como jurídicas para garantizar la autenticidad y veracidad de documentos, contratos, entre otros.

Muchas entidades bancarias, organizaciones sin fines de lucro, corporaciones, gobiernos y empresas multinacionales necesitan un método coherente para validar los números de identificación tributaria (NIT) de distintos países, con el fin de mitigar riesgos de fraude de los más diversos tipos y gravedad.

¿Cómo llevar a cabo dicha validación si cada país tiene sus propias normas y estructuras? ¿Cómo acceder a las normativas de cada país? ¿Dónde recopilar tantos detalles y cómo utilizar tal volumen de datos solo para validar números de identificación? Esos son los interrogantes que se abordarán en este artículo.

1. MÉTODO

Teniendo en cuenta que el problema abordado en este documento está relacionado precisamente con la dificultad para validar los NIT de numerosos países con una variedad tan amplia de normativas, resulta evidente por qué el primer paso de este proceso consistió en analizar, de forma analítica, hasta qué punto son realmente distintas estas estructuras. Gramacho (2022) corrobora este enfoque al afirmar que el diseño experimental exige una definición clara de las variables, una medición rigurosa de los datos y la comprensión de las diferencias entre las condiciones para validar hipótesis.

Dado que durante las investigaciones realizadas para fundamentar todo el proyecto se ha alcanzado un nivel avanzado de comprensión sobre el significado de los NIT, se retoma ahora su definición. Los números de identificación tributaria, conocidos como NIT, son códigos únicos asignados a personas físicas y jurídicas con el objetivo de identificarlas ante las autoridades tributarias de un país. Cada nación cuenta con un formato y normas específicas para la generación y validación de estos números, los cuales reflejan las particularidades de su sistema tributario y administrativo.

En general, los NIT son imprescindibles para actividades como la declaración de impuestos, la apertura de cuentas bancarias, la firma de contratos y el cumplimiento de diversas obligaciones legales. Funcionan de manera análoga al “CPF” o “CNPJ”—en el caso de Brasil—y su uso se extiende a todos los ámbitos de la vida financiera e institucional de un ciudadano o una empresa.

De este modo, el objetivo del proyecto consistía precisamente en facilitar la aplicación de dichas validaciones por parte de las más diversas organizaciones.

Los códigos desarrollados en Python para la validación de los números de identificación tributaria (NIT) de diversos países constituyen una herramienta potente y versátil que puede beneficiar a una amplia gama de usuarios e instituciones. Los gobiernos, las empresas privadas, los bancos, las empresas *fintech*, las instituciones educativas, las plataformas de comercio electrónico, los sistemas de gestión empresarial e incluso las ONG pueden beneficiarse de estos *scripts* al implementar validaciones automáticas en sus sistemas. Gracias a ellos, es posible garantizar que los datos introducidos sean válidos y auténticos, y que se ajusten al formato exigido en cada país. Esto no solo previene fraudes y errores en el registro, sino que también facilita las auditorías, mejora la calidad de las bases de datos y contribuye al cumplimiento de la legislación en materia de protección de datos y de las normativas tributarias.

Además, estos códigos pueden utilizarse en sistemas de incorporación digital, en procesos de verificación de identidad, en pasarelas de pago y en cualquier otro contexto en el que la precisión y la seguridad de la información tributaria sean fundamentales. En un mundo cada vez más globalizado y digital, contar con un sistema capaz de validar los números de identificación tributaria internacionales constituye un paso estratégico hacia la eficiencia, la confianza y la interoperabilidad entre plataformas y jurisdicciones.

Mattar (1996) señaló que el muestreo es una etapa de gran importancia en el diseño de la investigación, capaz de determinar la validez de los datos obtenidos. Su idea básica se refiere a la recopilación de datos relativos

a algunos elementos de la población y a su posterior análisis, lo que permite proporcionar información relevante sobre toda la población objeto de estudio.

Para ello, se analizaron en detalle las características específicas de una muestra de 63 países y, posteriormente, se compararon mediante un archivo digital constantemente actualizado y otras fuentes fiables, con el fin de elaborar un estudio lo más sólido posible. La lista se elaboró por orden de prioridad decreciente de los países con participaciones y relaciones más relevantes para Brasil, de acuerdo con los criterios de la propia Receita Federal.

De hecho, esa fue la parte más delicada de todo el proceso, dado que la obtención de datos dependía con frecuencia de la colaboración directa de los representantes de las naciones evaluadas, un aspecto que no siempre se desarrolló conforme a las expectativas iniciales. Para reforzar este argumento, Gil (2008) explicó que la recopilación de datos primarios implica el contacto directo con los sujetos o las instituciones objeto de la investigación, lo que a menudo supone costes adicionales, retrasos en el cronograma y el riesgo de no obtener la información deseada. De este modo, las etapas posteriores presentaron ciertas limitaciones temporales, lo que requirió redirigir el enfoque metodológico de manera provisional hacia el siguiente país de la lista.

Se elaboró una matriz de datos con todas las características de cada uno de los 63 elementos de la muestra, lo que reveló desde el principio diferencias y similitudes entre ellos. Este análisis condujo al desarrollo práctico sobre la viabilidad de validar múltiples NIT únicos con sus respectivas estructuras en una sola plataforma. Se seleccionó el lenguaje Python para la creación de los códigos de prueba, ya que, según Lutz (2013), se ha consolidado como una de las opciones más utilizadas en ciencia de datos y automatización de pruebas, debido principalmente a su amplia gama de bibliotecas disponibles, lo que optimiza las funciones complementarias y la visualización gráfica de los resultados.

Para desarrollar estos códigos en Python, se llevó a cabo un exhaustivo estudio y análisis de la estructura de los NIT incluidos en la muestra. Este estudio detallado contempló diversos aspectos específicos de cada NIT, tales como la distinción entre personas físicas y jurídicas—evaluando si ambas comparten el mismo tipo de identificador o poseen formatos diferentes—, la longitud exacta del código, su naturaleza numérica o alfanumérica, e incluso la presencia de información indexada, como la fecha de nacimiento en el caso de las personas físicas.

Algunos países, por ejemplo, incluyen el género o la fecha de nacimiento en el propio número, mientras que otros utilizan secuencias puramente numéricas sin ningún dato personal explícito. Asimismo, se han identificado patrones que incluyen prefijos regionales,

dígitos de verificación y validaciones mediante algoritmos específicos, tales como el algoritmo de Luhn o los cálculos de módulo numérico.

Este minucioso análisis permitió diseñar funciones de validación altamente precisas y adaptadas a la realidad de cada país, lo que favoreció no solo la comprobación correcta de los datos introducidos, sino también la comprensión de la lógica subyacente a cada sistema de identificación tributaria.

Además del estudio individual de las normativas y estructuras de los números de identificación tributaria de los 63 países, se llevó a cabo un análisis comparativo en profundidad mediante una matriz de datos en Excel. En dicha matriz se organizó y cotejó la siguiente información:

Tabla 1
Nombres de las 12 columnas utilizadas para el análisis de la muestra

Nome do NIF (PF e PJ);	Ambos com a mesma quantidade de dígitos;
Quantidade de dígitos (PF e PJ);	Prefixos em pelo menos uma das classificações;
Alfanumérico;	Dígito(s) verificador(es);
Tanto um NIF para PF quanto PJ	Alterações que ocorreram no decorrer do tempo;
Os mesmos nomes para ambas as classificações;	Data de aniversário (PF) ou de registro (PJ);
Ambos alfanuméricos;	Uma especificação que diferencie estrangeiros.

Fuente: Creada por el autor.

Con apenas una docena de códigos individuales en funcionamiento—es decir, aptos tanto para la validación como para reportar la causa de invalidez de los números, incluidas las secuencias de ciudadanos reales—, se ha alcanzado el nivel de comprensión necesario para establecer un método estándar, si bien se finalizaron los códigos individuales de los 63 participantes para completar la investigación.

El siguiente paso consistió en estudiar la posibilidad de desarrollar una base de datos y una página web

para recopilar mejor los resultados. Loudon (2015) planteó que, en aplicaciones web de gran envergadura, resulta esencial utilizar técnicas de modularización y componentes reutilizables para organizar el código, agrupar funcionalidades y evitar la duplicación; los entornos (*frameworks*) que proporcionan un conjunto de componentes predefinidos permiten centralizar comportamientos comunes, lo que facilita el mantenimiento y la escalabilidad. De este modo, el alcance del método, con innumerables funciones y componentes web, se estructuro en forma de

mapa, una iniciativa que posteriormente se pondría a disposición del público de forma gratuita para todos aquellos que quisieran explorarla o utilizarla con fines comerciales. Para ello, se han añadido todos los pasos, las descripciones de las normas individuales, los códigos y la documentación a un repositorio abierto en GitHub, al que se puede acceder fácilmente a través del enlace github.com/ReceitaFederal/world-documents.

2. RESULTADOS

Como parte de la visión general de los análisis, a continuación se puede observar un buen ejemplo de cómo se elaboró la hoja de cálculo del muestreo, siguiendo la información que figura en la tabla 1 de este documento, con el fin de comprender mejor qué patrones podrían encontrarse entre tantas diferencias culturales y burocráticas de las naciones.

Tabla 2
Hoja de cálculo comparativa de la muestra

	NOME DO NIF - PF	NOME DO NIF - PF
VENEZUELA	RIF	RIF
ARGENTINA	CUIL	CUIT
COLÓMBIA	NIT	NIT
CHINA	TIN (RIC)	TIN
BOLÍVIA	NIT	NIT
PERU	RUC	RUC
FRANÇA	NIF (NFR)	SIREN
CHILE	RUT	RUT
SUIÇA	UID OU IDE OU CHE-NUMMER	UID OU IDE OU CHE-NUMMER
CUBA	NIT	NIT
ANGOLA	NIF	NIF
HOLANDA	BSN	RSIN
LUXEMBURGO	MATRICULE (NDI)	TVA OU VAT NUMBER
MÉXICO	RFC	RFC
IRLANDA	PPS NUMBER	VAT NUMBER OU TAX REFERENCE
SÍRIA	ID	NIF OU TIN
ALBANIA	NIPT	NIPT
ANDORRA	NRT	NRT
GUINÉ-BISSAU	NIF	NIF
SUÉCIA	PERSONNUMMER	ORGANISATIONSNUMMER
AFEGANISTÃO	NIC OU TIN	NIC OU TIN
DINAMARCA	CPR-NUMMER	CVR-NUMMER
BELIZE	TIN	TIN
NORUEGA	FøDSELSNUMMER	ORGANISASJONSNUMMER
QUÊNIA	PIN	PIN
BANGLADESH	E-TIN	BIN
EGITO	NIF	NIF
GRÉCIA	AΦM	AΦM
BAHAMAS	TIN (OU NIB)	TIN
NOVA ZELÂNDIA	IRD NUMBER	IRD NUMBER
MARROCOS	IDENTIFIANT FISCAL	IDENTIFIANT FISCAL
REINO UNIDO	NIN OU NINO	UTR OU CHRN
CANADÁ	SIN	BN

Fuente: Elaborada por autor.

A continuación, se presenta un ejemplo de cómo se describen las especificaciones de Argentina, que figuran en el archivo digital de la OCDC (2025).

Imagen 1

Especificaciones del Archivo Web de Argentina OCDC (2025)

Jurisdiction's name:		ARGENTINA	
Information on Tax Identification Numbers			
Section I – TIN Description			
The Federal Administration of Public Revenue assigns a unique number (CUIT, for its Spanish acronym) to each taxpayer enrolled. The registration process differs between individual or legal persons. The individual is registered at the agency corresponding to its fiscal domicile (in which the economic activity is performed) and provides the necessary information and documents to prove its identity (birth date, ID N°) and domicile (certificate by a notary public, title deed or rental agreement, bank account or credit card statement, municipal permit, among others). Argentinian individuals may also request their CUIT electronically with the mobile APP “Mi AFIP”. For this they will need a mobile device with a camera and their ID (DNI). In the case of legal persons, the request for registration must be done electronically, providing the identifying information about the partnership (registered name, legal domicile and any other related data), information about the members (authorities, equity shares, partners and shareholders), and any other information related to the activity performed, taxes and fiscal domicile. The representative will appear in person at the AFIP premises in order to provide all the necessary documentation to prove the existence of the legal person, which will vary according to the legal nature (partnership business, trust, permanent establishment, etc.) After having verified the documents submitted and accepted the registration, the AFIP will provide the CUIT assigned to said legal person.			
Additional information on the mandatory issuance of Tax Identification Numbers (TINs)			
Question 1 – Does your jurisdiction automatically issue TINs to all residents for tax purposes?			
Individuals	[Yes/No]	Entities	[Yes/No]

Fuente: OCDC (2025).

Estadísticamente, teniendo en cuenta la muestra analizada, el 35 % de los países cuenta con NIF alfanuméricos, es decir, que incluyen tanto números

como letras, mientras que el 65 % son únicamente numéricos, como se puede observar en los ejemplos de China.

Imagen 2

Ejemplo alfanumérico de China

Individual (using Chinese passport as its identification)	C9999999999999999
	C9999999999999999x
Individual (using Foreign passport as its identification)	W9999999999999999
	W9999999999999999x
Individual (using Soldier card as its identification)	J9999999999999999

Fuente: OCDC (2025).

Imagen 3
Ejemplo numérico de China

Entity	99999999999999 (old TIN)
	9999999999999999 (new TIN)
	99999999XXXXXXXXXX (new TIN)
Individual (using Chinese ID card as its identification)	9999999999999999
	9999999999999999x

Fuente: OCDC (2025).

Todos los países analizados cuentan con Números de Identificación Tributaria propios para personas físicas (PF) y jurídicas (PJ), diferenciándolos entre sí. El 25 % posee caracteres alfanuméricos tanto para PF como para PJ; el resto sigue esta estructura solo en una de

las clasificaciones o utiliza formatos exclusivamente numéricos en ambas. El 65 % de las dos categorías (PF y PJ) comparte una única denominación y el 63 % mantiene la misma cantidad de dígitos en ambos casos, tal como se puede observar en la imagen siguiente:

Imagen 4
Especificaciones de Suiza que muestran la misma estructura para personas físicas y jurídicas.

Format	Explanation	Comment
999999-9999 999999+9999	10 digits	Personal identification number: natural person who is or has been resident in Sweden
999999-9999	10 digits	Co-ordination number: natural person who is not and has not been resident in Sweden
999999-9999	10 digits	TIN for legal persons: legal person registered by a Swedish authority

Fuente: OCDC (2025).

Un aspecto particular y relativamente poco utilizado entre los países es el uso de prefijos, cuya función consiste en separar e identificar categorías. Como se observa en el caso de Andorra, si la letra A se utiliza como carácter inicial del NIT, esto significa que se trata de una sociedad anónima. Por su parte, la letra

E se refiere a las entidades jurídicas no residentes, y así sucesivamente. En este contexto, solo el 38 % de la muestra emplea prefijos dentro de sus estructuras. Asimismo, estos elementos también pueden definir grupos específicos de contribuyentes, tal como ocurre en la India.

Imagen 5

Especificaciones de Andorra que ilustran el uso y el significado de los prefijos.

A-123456-Z	A + 6 digits + 1 control letter	Limited company (societat anònima)
L-123456-Z	L + 6 digits + 1 control letter	Private limited company (societat limitada)
E-123456-Z	E + 6 digits + 1 control letter	Non-resident legal entities (including legal persons)
Other entities		
C-123456-Z	C + 6 digits + 1 control letter	Joint ownership arrangements (comunitats de béns)
D-123456-Z	D + 6 digits + 1 control letter	Public entities/bodies
G-123456-Z	G + 6 digits + 1 control letter	Tax groups
O-123456-Z	O + 6 digits + 1 control letter	Collective Investment Schemes

Fuente: OCDC (2025).

Imagen 6

Especificaciones de la India en relación con los grupos de contribuyentes.

Section II – TIN Structure A typical PAN is AFZPK7190K. First three characters i.e. “AFZ” in the above PAN are alphabetic series running from AAA to ZZZ. Fourth character of PAN represents the status of PAN holder i.e. “P” in the above PAN represents the status of the PAN holder. “P” stands for Individual, “F” stands for Firm, “C” stands for Company, “H” stands for HUF, “A” stands for AOP, “T” stands for TRUST “B” stands for Body of Individuals “L” stands for Local Authority “J” stands for Artificial Juridical Person “G” stands for Government Fifth character i.e. “K” in the above PAN represents first character of the PAN holder's last name/surname. Next four characters i.e. “7190” in the above PAN are sequential number running from 0001 to 9999. Last character i.e. “K” in the above PAN is an alphabetic check digit.

Fuente: OCDC (2025).

“En ocasiones, se requieren cambios estructurales históricos, dado que los números únicos pueden agotarse rápidamente debido al crecimiento constante de la población en contraste con secuencias numéricas de pocos dígitos. Esta situación obliga a los países a incrementar la cantidad de caracteres para soportar la generación de «claves primarias» destinadas a ciudadanos, empresas y extranjeros, así como para optimizar los niveles de seguridad. Al respecto, estudios sobre autenticación señalan que los identificadores o contraseñas alfanuméricos—que combinan letras y números—ofrecen una mayor resistencia a los ataques de descifrado o de fuerza bruta que aquellos que son puramente numéricos, de acuerdo con S. V. y Sundararajan (2021).”

De hecho, Brasil se encuentra actualmente en este proceso con la actualización de los modelos del CNPJ. «La Secretaría de Ingresos Federales (*Receita Federal*) publicó la Instrucción Normativa RFB n.º 2229, del 15 de octubre de 2024, que modifica el formato del Registro Nacional de Personas Jurídicas (CNPJ). En respuesta a la creciente demanda de nuevos números de CNPJ, el formato se modificará para incluir letras y números» (Gov.br, 2024). Aunque representa una respuesta adecuada ante una situación tan común, solo el 14 % de los países estudiados ha implementado este cambio, según los registros disponibles a la fecha. Una vez más, se toma a China como ejemplo para ilustrar esta transición, al ser la segunda nación más poblada del mundo, solo por detrás de la India.”

Imagen 7
Ilustración de la evolución histórica de China.

Format
9999999999999999 (old TIN)
99999999999999999 (new TIN)
99999999xxxxxxxxxx (new TIN)

Fuente: OCDC (2025).

Asimismo, es frecuente la inclusión de la fecha de nacimiento para las personas físicas y de la fecha de constitución en el caso de las personas jurídicas. La extensión de esta estructura oscila entre 6 y 8 dígitos, debido a que algunos países exigen que el año se

registre en formato de dos dígitos, mientras que otros requieren los cuatro dígitos completos. Esto aporta mayor especificidad al NIT; sin embargo, solo el 21 % de la muestra incorpora este atributo adicional a sus identificadores.”

Imagen 8

Especificaciones de Ucrania en relación con la inclusión de la fecha de nacimiento de las personas.

For individual:

RNOKPP is the ten-digit numerical code (without use of letters, hyphens, or other symbols).

The structure of RNOKPP is as follows: XXXXXNNNNK, where:

- XXXXX – sequence number of registration of birth date of an individual (for one date of birth two or more sequence numbers can be given);
- NNNN – sequence number of the account card;
- K – control category.

Fuente: OCDC (2025).

Imagen 9

Especificaciones de Groenlandia en relación con la inclusión de la fecha de nacimiento de las personas.

Section II – TIN Structure
For natural persons the format of the TIN is a 10 digits structure. From the left it is constructed in the following way: - the digits in the positions 1-2 indicate the day of birth of the person; - the digits in the positions 3-4 indicate the months of birth of the person; - the digits in the positions 5-6 indicate the year of the birth of the person, without indicating the century; - the digits in the positions 7-10 form a serial number. These digits are often separated from the preceding digits by a hyphen between the 6th and 7th digits. For non-natural persons and legal entities the format of the TIN is an 8 digits structure.

Fuente: OCDC (2025).

De hecho, algunos utilizan códigos o secuencias predefinidas en función de la fecha de nacimiento o de inscripción, como es el caso de Noruega.

Imagen 10

Especificaciones de Noruega relativas a la sustitución de fechas por códigos

Section II – TIN Structure

National identity numbers and D-numbers

The national identity number consists of 11 digits. The first six digits represent the date of birth in the order day, month, year. The next three digits are an individual number, the third digit of which indicates gender – even numbers for women and odd numbers for men. The last two digits are control digits.

The three digits comprising the individual number are allocated sequentially within the specific date of birth. Individual digits are allocated as follows:

- a) born 1854-1899: allocated from series 749-500
- b) born 1900-1999: allocated from series 499-000
- c) born 1940-1999: also allocated from series 999-900
- d) born 2000-2039: allocated from series 999-500

For example

Day	Month	Year	Individual number	Control digits
01	12	99	551	31

Legal Entities

The organisation number (TIN) is a nine digit number. The technical construction of the number specifies that the first digit must always be either 8 or 9, with a modulus 11 check digit at the end. According the Central Coordination Register's website, the weighting factors are 3, 2, 7, 6, 5, 4, 3 and 2 calculated from the first digit. The digits are thus multiplied by the weighting factors and the product sum divided by 11. The leftover from the division is subtracted by 11 and the result becomes the check digit.

Legal entities which are registered in the Value Added Tax Register are required to

Fuente: OCDC (2025).

Otros modelos de codificación específica prevén el uso del nombre y los apellidos, aunque sea solo con sus iniciales, para formar el NIF. O incluso una secuencia

numérica que identifique la provincia, la oficina o el lugar de registro de cada número de identificación fiscal.

Imagen 11

Especificaciones de Ecuador relativas a la inclusión del código de provincia

PRIVATE COMPANIES AND NON-RESIDENT FOREIGN INDIVIDUALS (NON-HOLDERS OF A CARD OF IDENTITY OR CITIZENSHIP)

Two first digits: the code of the province where the RUC was issued.

Third digit: it is always 9.

From the fourth to the ninth digit: consecutive numbers.

Tenth digit: check digit.

The last three digits are always 001.



Fuente: OCDC (2025).

Por si no fuera ya lo suficientemente peculiar, Finlandia, por ejemplo, sigue admitiendo símbolos en la composición de los NIF, como el «+» y el «-».

Imagen 12

Especificaciones de Ecuador relativas a la inclusión del código de provincia

Section II – TIN Structure
The structure of the TIN varies depending on the type of taxpayer. For individuals, it consists of 11 characters: - 6 digits - 1 character which can be + (plus), - (minus) or the letter Y, X, W, V, U, A, B, C, D, E, F - 3 digits - 1 alphanumeric character The 7th character (+, - or a letter) represents the century of birth and cannot be skipped: it shall be duly noted down and reported in all records. Character + means born 1800-1899, character - or letter Y, X, W, V, U means born 1900-1999 and letter A, B, C, D, E, F means born in 2000 or after that. These characters have no other meaning. For legal persons, it consists of seven digits, a dash and a control mark, i.e. it has the form 1234567-8.

Fuente: OCDC (2025).

En lo que respecta a la seguridad, el dígito verificador cumple precisamente esa función, al garantizar que el NIT sea auténtico y único. En resumen, se trata de uno (o dos) elementos numéricos o alfanuméricos que se añaden al final de una secuencia de identificación con el exclusivo propósito de salvaguardar la integridad y la validez de los datos. Este mecanismo es capaz de detectar errores comunes de digitación, la inversión en

el orden de los caracteres e incluso omisiones al ingresar información en sistemas electrónicos. Su cálculo se realiza a partir de un algoritmo matemático que utiliza como base los dígitos precedentes del código. De este modo, cada NIT presenta una combinación única y validable, lo que aumenta significativamente la fiabilidad de los padrones tributarios.

Imagen 13

Ejemplo de Ecuador sobre el dígito de control.

Two first digits: the code of the province where the RUC was issued.

Third digit: it is always 9.

From the fourth to the ninth digit: consecutive numbers.

Tenth digit: check digit.

The last three digits are always 001.

Fuente: OCDC (2025).

A pesar de su importancia, no todos los países han optado por incluirlo, lo que supone un 14 % de países que simplemente no cuentan con un dígito de control,

sino que se basan únicamente en la singularidad de cada identificador y se aseguran de que no se repitan para otros ciudadanos u organizaciones.

Imagen 14
Ejemplo de Nauru, sin el dígito de control.

Section II – TIN Structure
Each TIN which NTRD generates a tax unique number consisting of 9 unique software generated numbers– E.G. 123-456-789

Fuente: OCDC (2025).

Mientras que, por el contrario, unos pocos se han empeñado en incluir dos dígitos de control o sustituirlos por una letra para aumentar el nivel de protección

Imagen 15
Ejemplo de Irlanda, con dos dígitos de control.

Section II – TIN Structure	
Format Examples TRN (both natural and non natural persons):	1234567T
	or 1497955KA
Explanation:	7 digits + either 1 or 2 letters.
Comment:	There can be one or two letters at the end of the digit sequence and there is no restriction on the letters used.
Format Example CHY Number (only non natural persons): CHY 1234	
Explanation:	The letters CHY followed by between 1 and 5 digits.

Fuente: OCDC (2025).

Existen diferentes métodos para calcular el dígito verificador al momento de validar el NIT. Los dos algoritmos más utilizados son el Módulo 10 y el Módulo 11. El Módulo 10, también conocido como algoritmo de Luhn, asigna ponderaciones alternas a los dígitos

de un NIT, suma los resultados y verifica si el total es divisible entre 10; si el residuo de la división es cero, el número se considera válido. Este procedimiento se ilustra en el ejemplo de Sudáfrica que se presenta a continuación.

Imagen 16

Explicación del módulo 10: Sudáfrica.

Appendix I - Modulus 10 Validation

The last character is a check digit, calculated by applying the following algorithm:

Digit	Formula
Digit 1	Multiply by 2 (Add result to total)* See below
Digit 2	Add to total
Digit 3	Multiply by 2 (Add result to total)* See below
Digit 4	Add to total
Digit 5	Multiply by 2 (Add result to total)* See below
Digit 6	Add to total
Digit 7	Multiply by 2 (Add result to total)* See below
Digit 8	Add to total
Digit 9	Multiply by 2 (Add result to total)* See below

* When the result of the line item calculation exceeds 9, add the individual digits together to obtain a single digit result (e.g. $18 = 1 + 8 = 9$)

Digit 10: Check digit

If the last digit of Total > 0 Then

The Check Digit should be equal to the result of $10 - (\text{Total MOD } 10)$

If the last digit of Total = 0 Then

The Check Digit should be equal to zero

Example:

Tax Reference Number = 0001339050

Digit	Formula	Result
Digit 1	0×2	0
Digit 2	0	+ 0
Digit 3	0×2	+ 0
Digit 4	1	+ 1
Digit 5	3×2	+ 6
Digit 6	3	+ 3
Digit 7	$9 \times 2 = 18$ ($1 + 8 = 9$)	+ 9
Digit 8	0	+ 0
Digit 9	$5 \times 2 = 10$ ($1 + 0 = 1$)	+ 1
Total		20

Last Digit of Total is not greater than zero 0 so the check digit equal 0 and the number is therefore valid.

Fuente: OCDC (2025).

Por su parte, el Módulo 11 utiliza ponderaciones crecientes (generalmente del 2 al 9) que se aplican a los dígitos del número, sumando los productos y dividiendo el total entre 11. El dígito verificador, en este método,

se obtiene a partir del residuo de la división, y puede ajustarse según reglas específicas (como sustituir el residuo 10 por «X» o «0»).

Imagen 17

Explicación del módulo 11: Países Bajos.

Section II – TIN Structure
The Dutch TIN has 9 digits: 999999999. Validation rule and check digit: - The TIN always has 9 digits: N1, N2, N3, N4, N5, N6, N7, N8, N9 N9 is a check digit. - Algorithm for check digit: $((N1*9) + (N2*8) + (N3*7) + (N4*6) + (N5*5) + (N6*4) + (N7*3) + (N8*2)) \text{ modulo } 11$ Check digit (N9) = remainder from above algorithm If remainder = 10, the TIN is not valid. TIN-check-module: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tin/tinRequest.html

Fuente: OCDC (2025).

Ambos cálculos tienen como objetivo identificar errores de transcripción e inversión de dígitos. El Módulo 10 es habitual en tarjetas de crédito y números de identificación civil, mientras que el Módulo 11 se utiliza con mayor frecuencia en los sistemas tributarios y bancarios.

Un hallazgo relevante de la investigación es que el formato más común entre los países analizados consiste en una estructura de 8 dígitos más 1 dígito verificador, la cual está presente en 13 de las 63 naciones evaluadas.

En cuanto al aspecto más práctico, junto con los análisis estructurales y comparativos realizados, se desarrollaron scripts individuales en Python para cada una de las 63 jurisdicciones. Cada módulo del modelo de código tenía como objetivo representar las reglas de composición, validación y formato de los respectivos

números de identificación tributaria (NIT). El código que se muestra a continuación ilustra cómo se aplicó en el caso de Albania, aunque es importante destacar que la estructura que se explica a continuación representa la metodología estándar aplicada al resto de casos.

“El script se compone de cuatro secciones principales: formateo, validación, generación y aplicación práctica mediante la presentación de un NIT de ejemplo. En la primera etapa, la función `remove_symbols()` facilita la visualización y el manejo del número al “depurar” el NIT ingresado mediante la eliminación de cualquier carácter no alfanumérico (como espacios, guiones o símbolos), con el fin de estandarizar la entrada para las etapas siguientes. Esta depuración es fundamental para garantizar que el algoritmo trabaje únicamente con los caracteres relevantes para la validación tributaria.”

La segunda etapa, representada por la función `is_valid()`, lleva a cabo la validación de cada elemento del NIT dentro de su estructura correcta, según cada país. En el caso de Albania, se verifica si el número contiene exactamente 10 caracteres, si el primero y el último son letras y si los ocho caracteres intermedios son números. Al tratarse de un país cuyo algoritmo de verificación del dígito verificador no es público, la validación se limita a la conformidad de formato, lo que no incluye cálculos criptográficos internos. Este mismo enfoque se aplicó a otros países con reglas de validación parcialmente divulgadas.

“En la siguiente etapa, la función `format_tin()` reorganiza el NIT para que resulte legible y mantenga un diseño visual estandarizado. Se seleccionó el formato «X-XXX-XXX-XX-X» para facilitar el reconocimiento de bloques de información y, por supuesto, la lectura humana, de acuerdo con las buenas prácticas de visualización de identificadores tributarios.

Por último, la función `generate()` simula la creación de un NIT válido dentro del formato estándar albanés. La generación se realiza mediante una combinación de letras predefinidas y dígitos aleatorios, representando de manera aproximada la estructura real, aunque sin vinculación con registros oficiales. Esta función permite realizar pruebas automatizadas de las rutinas de validación y formateo, siendo de gran utilidad para el desarrollo de entornos de prueba y demostración.

Cabe reiterar que esta implementación refleja el modelo metodológico aplicado al resto de países evaluados en el presente estudio, respetando sus particularidades formales, lo que permite, de este modo, la creación de un sistema modular y escalable de validación de NIT internacionales.

Código 1

Código individual de Albania from random import randint, choice

```
# FORMATTING
#####

def remove_symbols(dirty_tin): # type: (str) -> str
    """
    Removes non-alphanumeric characters from the tin.
    """
    return "".join(filter(str.isalnum, dirty_tin.upper()))

# VALIDATION
#####

def is_valid(tin): # type: (str) -> bool
    """
    Validates an Albanian tin by format and check character.
    """
    tin = remove_symbols(tin)
    if len(tin) != 10:
        return False
```

```

if not (tin[0].isalpha() and tin[-1].isalpha()):
    return False
if not tin[1:9].isdigit():
    return False
return True # Format validation only; actual check character algorithm is not public

```

FORMATTING

#####

```

def format_tin(tin): # type: (str) -> str
    """
    Formats an Albanian tin for readability.
    """
    tin = remove_symbols(tin)
    if len(tin) != 10:
        return None
    return f"{tin[0]}-{tin[1:4]}-{tin[4:7]}-{tin[7:9]}-{tin[9]}"

```

GENERATION

#####

```

def generate(): # type: () -> str
    """
    Generates a random valid Albanian tin.
    """
    first_letter = choice('JKL') # Types of entities
    digits = str(randint(10000000, 99999999))
    last_letter = choice('ABCDEFGHJKLMNOPQRSTUVWXYZ') # Random valid control character
    return first_letter + digits + last_letter

```

USAGE EXAMPLES

```

tin = generate()
print(f"Generated tin: {format_tin(tin)} – Valid? {is_valid(tin)}")

```

```

user_tin = input("Enter your Albanian tin: ")
print(f"Valid? {is_valid(user_tin)}")
print(f"Formatted tin: {format_tin(user_tin)}")

```

Fuente: Creado por el autor.

Este desarrollo, detallado anteriormente, constituye el prelude para la elaboración de un código unificado que contenga todas las funciones necesarias para abordar cualquier particularidad de los países estudiados.

En relación con las buenas prácticas para la aplicación de este estudio, es importante destacar que los sistemas deben capturar y distinguir estos prefijos para evitar ambigüedades entre jurisdicciones o tipos de personas; asimismo, se debe prestar especial atención a las reglas específicas de cada país, evitando la aceptación indiscriminada de letras, prefijos de grupos, fechas, o códigos de provincias y registros. Es fundamental recordar que la gran mayoría de las naciones permite realizar verificaciones de consistencia, lo que aumenta la robustez del sistema frente a los errores de digitación mediante el uso del dígito verificador; sin embargo, algunos países aún carecen de este recurso. En lo que respecta a los “cambios históricos”, resulta necesario implementar un control de versiones o mantener las reglas legadas para un pequeño grupo de países. Por otra parte, además de identificar las fechas de nacimiento o registro, estas variables permiten validar el rango etario, aunque requieren una lógica adicional de extracción y cálculo de edad. Adicionalmente, la validación de perfiles de residentes y no residentes puede exigir procedimientos diferenciados en casi uno de cada cinco países. Por último, cabe mencionar la importancia de la normalización de los datos de entrada (conversión a mayúsculas, eliminación de acentos) y la utilización de expresiones regulares genérica.

El presente estudio ha tenido como objetivo sistematizar y analizar las especificaciones de los números de identificación fiscal (NIT) de diferentes países con el fin de identificar patrones estructurales y funcionales que puedan servir de base para iniciativas de estandarización, integración de sistemas, compatibilidad y colaboración entre los sistemas fiscales internacionales. La investigación ha permitido no solo

reconocer la amplia gama de formatos y métodos de validación existentes, sino también señalar tendencias de convergencia, especialmente en lo que respecta al uso de dígitos de control, prefijos identificativos y reglas comunes de composición numérica.

La principal aportación de este trabajo consiste en ofrecer un panorama comparativo inédito, capaz de orientar el desarrollo de recursos y herramientas informáticas para la validación e integración de los NIT, desde los menores hasta los mayores niveles de escalabilidad. Esta sistematización representa un paso esencial para la creación de soluciones tecnológicas aplicables por parte de instituciones financieras, gobiernos y organismos multilaterales interesados en incrementar el cotejo, la fiabilidad y la trazabilidad de los padrones tributarios internacionales.

“Los resultados obtenidos refuerzan la viabilidad de desarrollar un modelo universal de validación de los NIT, adaptable a las particularidades locales, pero sustentado en principios estructurales comunes. Los estudios futuros podrían profundizar en esta propuesta mediante la ampliación de la muestra de países, la incorporación de datos sobre la vigencia temporal de los formatos y la realización de pruebas de algoritmos de verificación en un entorno real. Asimismo, se recomienda investigar el impacto regulatorio y jurídico de la armonización de estos identificadores, con el fin de garantizar que las futuras implementaciones respeten tanto las legislaciones locales como las costumbres y culturas nacionales.

En síntesis, este estudio demuestra que la estandarización de los NIT, aunque supone un gran desafío, resulta factible y conveniente, ya que ofrece beneficios concretos en términos de integración tecnológica entre naciones y sectores económicos, además de eficiencia administrativa y seguridad tributaria.”

Repensando la clausura fiscal

Daniel Alejandro Soria

SINOPSIS

El documento propone una reforma disruptiva al régimen sancionatorio tributario argentino, reemplazando la clausura ordinaria por una nueva sanción llamada el “Reproche Institucional”, siendo una sanción formal, visible y pecuniaria. Utilizando fajas sancionatorias con leyenda de la normativa incumplida. Se materializa la punición frente a la ciudadanía y busca reforzar el deber constitucional de sufragar con el gasto público. La metodología utilizada fue mediante el

análisis normativo, doctrinario y jurisprudencial. La sanción respeta el debido proceso y la tutela del interés público. El aporte central es que se trata de una sanción que preserva la proporcionalidad, tiene un fin pedagógico y actúa de forma preventiva, reduciendo distintas externalidades negativas de la clausura ordinaria. Los resultados esperados incluyen menor litigiosidad, preservación del flujo económico y un fortalecimiento de la ciudadanía fiscal.

PALABRAS CLAVE: reforma del régimen sancionatorio fiscal, nueva sanción, reproche institucional, clausura ordinaria

CONTENIDO

1. Introducción: Hacia un régimen sancionatorio más innovador
2. Fundamentos de la reforma
3. Motivación de la innovación
4. La pugna del derecho a la intimidad y el deber de cooperar con el gasto público

5. Una reforma que moderniza el sistema punitivo tributario
- Conclusión
Referencias
Anexos

AUTOR

Licenciado en Gestión Tributaria (UNLaM), Posgrado en Tributación (USAL), Posgrado en Procedimiento Fiscal y Derecho Penal Tributario y Previsional (Escuela de Posgrado de UNLaM) Maestría en Finanzas Públicas y Tributación (USAL), Doctor en Ciencias Económicas (Escuela de Posgrado de la UNLaM), Diplomatura en Administración Tributaria: CIAT- VII Cohorte. Docente en diferentes Posgrados – Acreditado como evaluador externo de proyectos de investigación de distintas unidades académicas. Integrante de la Comisión académica del posgrado- Especialización en Procedimiento fiscal y Ley Penal Tributaria y previsional (UNLaM) y de la Especialización en Contabilidad y Auditoría de la Universidad Nacional de la Pampa. Se desempeña en la ARCA – Subdirección General de Recaudación – Dirección de Programas y Normas de Recaudación – División Sistema Cuentas Tributarias.

1. INTRODUCCIÓN: HACIA UN RÉGIMEN SANCIONATORIO MÁS INNOVADOR

Ante el próximo debate anunciado por la reforma impositiva en Argentina, este no solo debe limitarse a la simplificación de tributos ni a la mejora de la recaudación. También requiere una revisión al régimen sancionatorio vigente. La clausura ordinaria enunciada en el artículo 40 de la Ley 11.683 (t.o. 1998)¹, constituye una de las sanciones más gravosas dentro del régimen infraccional tributario argentino. Su aplicación ha sido, históricamente, objeto de múltiples cuestionamientos doctrinarios y jurisprudenciales, destacando ciertas fricciones con algunos principios y garantías constitucionales ya resueltos. Y haciendo una apretada síntesis cronológica, la clausura ordinaria desde su creación a la fecha no encontró puntos que la hayan conducido a un sistema menos enérgico. Contrariamente a ello, el paso del tiempo fue acrecentando los supuestos; juntamente con otro tipo de multas que buscan preservar una mayor cantidad de bienes jurídicos protegidos.

Desde ese marco, surge la iniciativa de instituir una nueva sanción denominada “reproche institucional” como instancia previa a la clausura ordinaria, con el objetivo de fortalecer la legitimidad del sistema, mejorar la conducta fiscal de los contribuyentes y reducir la conflictividad administrativa.

El reproche institucional no se trata de una mera advertencia, sino que la podemos encuadrar como una sanción formal, pública y pedagógica. Visibilizar la infracción, atribuye responsabilidad, y genera un precedente sin recurrir de inmediato a medidas materiales.

Pensar en su posible implementación representaría un avance hacia un sistema sancionatorio más proporcional y adaptativo, readecuando la pugna sobre determinados principios y garantías² en lo que hace al contribuyente, mostrando ante la sociedad la presencia de la gestión de la administración tributaria frente a incumplimientos fiscales y dando un impulso a nuevas y mejores prácticas sancionatorias.

En caso de que el contribuyente sancionado reincida en su conducta con igual infracción, entonces la sanción escala a la clausura ordinaria.

2. FUNDAMENTOS DE LA REFORMA

En nuestra Carta Magna en su última reforma se incorporó la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre² norma que señala en su artículo XXXIV establece “*Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos*”³. El incumplimiento de ese deber no solo vulnera el orden fiscal, sino que afecta directamente la equidad distributiva y la solidaridad social que sustentan el sistema democrático.

Sin embargo, la aplicación de la clausura ordinaria puede resultar contradictoria respecto de los bienes jurídicos que procura tutelar, toda vez que la paralización del comercio, negocio o servicio afecta directamente la generación de riqueza y, por ende, impide la configuración del hecho imponible. Ello interrumpe el nexo jurídico que vincula al obligado con el nacimiento de la obligación tributaria, generando una tensión entre la finalidad recaudatoria del sistema y el efecto económico adverso de la sanción.

1 www.infoleg.gob.ar

2 CN art. 14- Derecho al trabajo y ejercicio de la actividad lícita. Art. 28 Principio de razonabilidad entre la proporción de la pena con el daño causado. Art.17 “Derecho de propiedad” sobre el fondo de comercio, constituye una restricción severa al uso económico del bien.

3 Constitución Nacional Art. 75. inc. 22

Entonces, el fundamento central de esta iniciativa es que frente a determinados incumplimientos debe haber una sanción moderada e innovadora en el régimen sancionatorio tributario. Medida que se adapta a una sociedad que exige un sistema tributario que sea justo, progresivo, equitativo.

Y frente a la informalidad manifiesta resulta necesario contar con herramientas fiscales que para este caso serán sanciones que estimulen y reencausen el cumplimiento voluntario, pero **sin afectar la capacidad productiva y financiera de los infractores en su primera sanción**.

3. MOTIVACIÓN DE LA INNOVACIÓN

La clausura ordinaria, en su modalidad actual, continúa generando efectos negativos que impactan no solo al infractor, sino también a sus empleados, proveedores, clientes y a la economía local. En consecuencia, se desnaturaliza el principio de personalidad de la pena, ocasionando de manera indirecta un impacto social agregado sobre terceros, ajenos al hecho infraccional.

La sanción que se propone no incurre en estas externalidades negativas, ya que no interrumpe la actividad comercial, preservando el empleo, la cadena de valor, el flujo económico local y de terceros. Esto es especialmente relevante en economías regionales, sectores sensibles y dependiendo del tipo de contribuyente/infractor, ya sea por su actividad, tamaño comercial, situación financiera la aplicación de la clausura ordinaria puede generar efectos impensados que incluso indeseados por el propio legislador.

Por ello, la nueva sanción que se propone se basa en la exposición pública selectiva, mediante la colocación de las fajas sancionatorias fiscales.

En la actualidad, la sanción de clausura ordinaria se aplica en forma directa en la primera ocasión cuando el infractor incurre en determinadas infracciones debidamente tipificadas en la Ley 11.683 (texto actualizado). La propuesta que se plantea es que cuando se verifique la primera infracción, que corresponda aplicar clausura ordinaria, se **sustituya** por la sanción del “Reproche Institucional”.

En el caso de registrarse una reincidencia por la misma infracción por el mismo infractor, ello dará lugar a que se aplique la clausura ordinaria fiscal.

Para formalizarse ello, se necesita un debate parlamentario, y de corresponder, ser incluida esta nueva herramienta punitiva en la propia ley 11.683. Es de destacar, que esta nueva sanción, mantiene el efecto disuasorio generando de manera directa una presión social sobre el infractor y produce un efecto multiplicador que estimula el cumplimiento por parte de otros contribuyentes.

Existen medidas comparables de prácticas internacionales que utilizan la visibilidad como herramienta sancionadora, como ocurre en Estados Unidos (IRC §6103(k) (10))⁴, España (Ley 58/2003, art. 95 bis)⁵, y Corea del Sur.⁶

4. LA PUGNA DEL DERECHO A LA INTIMIDAD Y EL DEBER DE COOPERAR CON EL GASTO PÚBLICO

Para profundizar el tema de la sanción del Reproche Institucional, requiere un debate legislativo para analizar las distintas incumbencias que tiene como medida, y si como instituto, este puede resultar idóneo como instrumento punitivo previo a la aplicación de la clausura fiscal. (Ver anexo B).

4 www.irc.gov

5 www.agenciatributaria.gob.es

6 <https://elaw.klri.re.kr>

Entonces, el Reproche Institucional se presenta como una nueva sanción y resulta interesante desde el punto de vista **pedagógico** frente a la sociedad, pero el uso de esta herramienta podría generar una cierta tirantez en el ámbito jurídico.

En efecto, esta nueva sanción podría generar un cierto discordio frente al derecho a la privacidad. Ello, atendiendo los posibles efectos de la divulgación (selectiva) pública generada por las fajas sancionatorias fiscales.

¿Entonces la pregunta sería, si el Reproche Institucional pondría en juego el derecho de la intimidad del infractor?

Sabemos que toda sanción firme publicada por la autoridad de aplicación podría generar una acotada tensión entre los derechos que le asisten al contribuyente/infractor frente al bien jurídico protegido.⁷

Dependiendo del nivel de la transgresión a la ley fiscal, se producen distintos daños, pudiendo alcanzar el perjuicio al cuerpo social en su conjunto. Ante ello, el legislador decidió el uso de la clausura ordinaria, sanción grave, económica y que conlleva un posible reproche social por la publicidad de las fajas de clausura que exhiben a la sanción resuelta. Posiblemente, el mismo efecto produzca el Reproche Institucional por la publicidad de la faja de la sanción. Pero, este posible modo de sancionar se constituye como un nuevo instrumento fiscal que viene a **“reforzar la idea del compromiso social con el cumplimiento tributario”**. Toda vez, que el Estado tiene derecho a informar a la ciudadanía sobre las acciones que realiza en defensa del interés público.

Esta faja sancionatoria cumple una función preventiva, tutelar y pedagógica. Efectivamente, al visibilizarse la faja sancionatoria por el incumplimiento con la ley, ello genera primero el conocimiento de lo actuado a la sociedad. Posteriormente, les da conciencia a otros contribuyentes sobre las consecuencias por el incumplimiento a las normas fiscales, y la tercera resulta una forma de enseñanza cívica no opresora. Entonces, la sanción confronta frente al derecho a la intimidad, pero inspirada en la obligación de cooperar con el gasto público por parte de los habitantes. En ese sentido, el art. 33 de la Constitución Nacional (C.N) señala que **“Las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución Nacional no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados; pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno”**.⁸ Lo resaltado es propio.

En efecto, existen situaciones en que **el derecho a la intimidad no necesariamente se trata de un derecho absoluto, ya que ante determinadas realidades pueden ceder cuando lo que está en juego es el interés público, ello lleva a dar una protección jurídica tangible a la sociedad en su conjunto**⁹. Sin lugar para mayores debates, el deber de cooperar con el gasto público por parte de los ciudadanos se trata de una obligación, ya que los recursos tributarios es el medio por el cual las sociedades modernas se organizan mediante los presupuestos y por las finanzas públicas. Qué mejor momento para invocar aquellas frases célebres generadas en un debate histórico entre los diputados “Gorostiaga y Gutiérrez”, en el momento que se sancionaba la Constitución Nacional de 1853 señalaron **“No hay Estado**

7 El infringir los deberes formales por parte del infractor, no solo afecta a la Administración Tributaria en el cumplimiento de sus misiones y funciones. Además, afecta a un bien jurídico esencial como es los tan ansiados “recursos tributarios coparticipables” que requiere el Estado Nacional, las provincias y los municipios para poder hacer el verdadero ejercicio legitimado y democrático en la gobernanza pública a través de sus autoridades designadas.

8 <https://biblioteca.afip.gob.ar/>

9 Tribunal Oral Federal N° 1. AFIP c/ Báez, Lázaro Antonio y otros s/ evasión agravada. Buenos Aires, 2016.

*sin recursos y no hay poder sin Tesoro*¹⁰. Desde esa cita, dio la postura que no es posible pensar llevar adelante un gobierno sin el sostenimiento financiero de los impuestos pagados por sus habitantes. Ya que, sin ello, el gobierno no puede realizar ninguna gestión y dar las prestaciones de servicios y seguridad que debe cumplir. Ello pone en jaque y afecta a los intereses económicos y sociales de la sociedad y trasciende determinados derechos como los planteados en este punto.

En resumen, las fundamentaciones de derecho se pueden enunciar como:

1) La supremacía del interés público y social, ya que se lo plantea como un conjunto de valores y principios que se lo relaciona directamente con el bienestar general invocado en el preámbulo de nuestra carta magna. Consecuentemente, el Estado a través de su gobierno resulta el verdadero garante de promover y afianzar ese bien común de la sociedad que lo instituye, abarcando a sus habitantes, a las personas humanas y jurídicas que habitan el territorio nacional. Pero, el contrato social es más amplio ya que abarca, además, al propio gobierno para hacer cumplir con aquellos deberes a las propias instituciones publicas.

Es decir, el Gobierno será el defensor de los derechos y garantías que se transforman en obligaciones ante las necesidades de la sociedad, ya planteados en el punto II de la presente.

Esta serie de deberes enunciados abarcan, a todos los habitantes y sus obligaciones de hacer, jerarquizando la obligación imperativa que deben cooperar con el gasto del Estado, que será la fuente que fondea al bienestar general pensado por los Constituyentes, y que se ve

afectado, violentado y en peligro por aquellas “*acción u omisión deliberada del contribuyente quien, a través de determinados medios ardidosos o engañosos, procura ocultar su real capacidad contributiva con el objeto preciso de evitar el pago íntegro de los tributos nacionales que le corresponde efectivizar por ley en calidad de responsable a título propio o por deuda ajena*”¹¹.

2) Norma legal aplicable: En la ley de procedimiento fiscal N° 11683 (t.o en 1998 y sus modif), el legislador procuró imponer la absoluta reserva mediante el art. 101 denominado secreto fiscal por los datos de los contribuyentes que administra la ARCA. Esta restricción con el transcurso de los años fue considerando distintos casos excepcionales, donde ese secreto cede ante determinados hechos. Por este tema, el primer antecedente se dio con la ley 23.905¹² (BORA – 16/12/1991) del Título VII (Artículo...s/n a continuación del art. 101)—“*El Poder Ejecutivo podrá disponer con alcance general y bajo las formas y requisitos que establezca la reglamentación, que los organismos recaudadores de los impuestos a las ganancias, sobre los activos y al valor agregado, así como los aportes y contribuciones al sistema nacional de seguridad social, publiquen periódicamente la nómina de los responsables de estos, indicando en cada caso los conceptos e ingresos que hubieran satisfecho respecto de las obligaciones vencidas con posterioridad al 1° de enero de 1991. A los fines de dicha publicación, no será de aplicación el secreto fiscal previsto en el artículo 101*”.

Posteriormente, la Ley 24.138 (BORA 02/10/1992)¹³ en su artículo 1°, modificó el texto por el artículo incorporado por Ley 23.905, a continuación del artículo 101 de la Ley 11.683, (t.o 1978 de ese momento). Señalando que el Poder Ejecutivo, haciendo uso de sus

10 VANOSSI Jorge R. – Federalismo fiscal argentino – Aspectos Constitucionales – Hoja 15

11 Chiara Díaz, Carlos, “Ley penal tributaria y previsional N° 24.769” Editorial Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 1997.

12 <https://www.infoleg.gob.ar/>

facultades delegadas redactó el Decreto N° 606/1998 (PEN y sus modif)¹⁴ estableciendo otras modificaciones significativas al instituto del secreto fiscal. Destacando, en los considerando las situaciones de coyuntura económica que venía asumiendo el Estado, vinculado con el tema de la evasión fiscal señalando textual “*No están alcanzados por el secreto fiscal los datos referidos a la falta de presentación de declaraciones juradas, a la falta de pago de obligaciones exigibles, a los montos resultantes de las determinaciones de oficio firmes y de los ajustes conformados, a las sanciones firmes por infracciones formales o materiales y al nombre del contribuyente o responsable y al delito que se le impute en las denuncias penales. La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, dependiente del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, queda facultada para dar a publicidad a esos datos, en la oportunidad y condiciones que ella establezca*”. Lo resaltado es propio.

Según el considerando de la norma, señala que se trata de una medida que no será utilizada indiscriminadamente, sino merituando las circunstancias que rodean cada caso y que justifiquen la publicación de tal información. De este modo, las distintas modificaciones normativas que tratan el secreto fiscal, se exponen diferentes situaciones objetivas y subjetivas por las cuales no están amparados bajo el citado instituto.

Entre estas excepciones, se encuentran las multas formales y materiales, con origen o no, en ajustes de inspección. Ello habilita a la ARCA a poder publicar la sanción formal y que estén firme. Por lo expuesto, en lo que hace a la propuesta vinculada con la sanción llamada el “Reproche Institucional” como una nueva herramienta en la ley procedimiento fiscal, no parece haber un óbice legal para que se pueda utilizar, aplicar y publicar como alternativa a la forma de punición de

determinadas infracciones formales. Sin perjuicio de ello, la publicidad de esta sanción mediante la fijación de una faja fiscal denominado Reproche Institucional, es homóloga publicidad a las fajas utilizadas en las clausuras ordinarias, realizadas por la Administración Tributaria.

Las fajas utilizadas no son alcanzadas por ninguna restricción sobre el secreto fiscal.

- 3) Además, la no emisión de comprobantes por parte del infractor violenta **los principios de equidad tributaria, igualdad ante la ley y capacidad contributiva, pilares del sistema fiscal argentino**. La equidad tributaria exige que los tributos se distribuyan de manera justa entre los contribuyentes, en función de su capacidad contributiva y económica. Cuando el obligado omite emitir facturas, oculta ingresos, lo que impide que el Estado determine correctamente su capacidad contributiva. Esto genera una asimetría injusta respecto de quienes sí cumplen con sus deberes fiscales¹⁵. Es decir, que el principio de igualdad (art. 16 CN)¹⁶ tributaria exige que los contribuyentes en la misma situación paguen impuestos de forma equitativa, mientras que aquellos en situaciones distintas pueden ser gravados de manera diferente basado en lo que pensó el legislador. Este principio busca evitar la discriminación arbitraria y se relaciona con la capacidad económica y la progresividad del sistema fiscal.

Cuando un contribuyente/obligado no emite comprobantes de venta o prestaciones de servicios, está:

- Ocultando ingresos que deberían ser gravados.
- Eludiendo el control fiscal, lo que impide al Estado verificar su verdadera capacidad económica.

13 y 14 Ídem 12

15 CSJN, “Navarro de Castaño” – Fallo 330:4866

16 <https://biblioteca.afip.gob.ar/>

- Generando una ventaja ilegítima frente a quienes sí cumplen con sus deberes tributarios.

En otras palabras, el infractor rompe la equidad horizontal, no se somete a las mismas reglas que el resto de los administrados y, por lo tanto, agravia el principio de igualdad al evadir su parte respecto del esfuerzo fiscal.

Por último, el concepto de la capacidad contributiva es uno de los principios rectores del sistema tributario argentino, aunque no está consagrado en la Constitución. En el año 1947 la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina, ha reconocido como garantía implícita en la causa “Ana Masotti de Busso y otros el Prov. de Buenos. Aires”(Fallos, 207:270)¹⁷ y lo reafirmó en múltiples fallos.

Este principio contiene tres fundamentos éticos jurídicos **siendo el primero el deber de tributar**. Este principio justifica la obligación de los responsables en contribuir con el gasto público, ya que se considera justicia fiscal que quienes tienen mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida con la sociedad, El segundo fundamento será para medir la carga fiscal y diseñar tributos que sean proporcionales a la capacidad económica del responsable, impidiendo mayores cargas fiscales de la que debe tolerar. Y el último representa el límite a la potestad tributaria para crear y recaudar impuestos. Es decir, el Estado no puede imponer tributos que en la práctica incauten o confisquen la propiedad privada o inhiba la capacidad de generación de riqueza del contribuyente.¹⁸

En un sentido amplio y dependiendo del infractor, su conducta y tipo de infracción cometida, el agravio se puede extender al **principio de la generalidad tributaria**.

En efecto, este principio obliga a todos los habitantes a contribuir al gasto público, y la evasión fiscal lo vulnera, porque por los sujetos que evadan el pago de tributos, son los causantes del debilitamiento de la recaudación y así obliga a otros a soportar una carga mayor.

Esta omisión de los deberes por parte de los evasores afecta negativamente el financiamiento de los servicios públicos y la confianza en el sistema impositivo. Ya que este se plantea desde lo abarcativo sobre todos los integrantes de la sociedad en materia de los impuestos.

Para el caso, el propio infractor se autoexcluye de hecho y no de derecho de ese principio.

Y por ello, incumple el deber de contribuir con el gasto público-social.

Hasta aquí se han planteado, no solo aspectos que hacen a distintos principios y garantías violentadas, sino fundamentos que ratifican y robustecen a la legitimidad en lo que hace al uso de la nueva sanción Reproche Institucional. Esta sanción no publicita datos sensibles del contribuyente/infractor que se relacionen con datos financieros y económicos, ya que la comunicación está acotada a la norma fiscal que fue transgredida.

En resumen, existe una tendencia legítima en favor de preservar el interés general o interés superior del cuidado y protección de la soberanía de los pueblos, interpretando como tal a la sociedad en su conjunto por sobre el interés particular del infractor que se agravia.

En efecto, quedando pendiente de atender el escarnio que pueda exponer el infractor, ya que puede aducir que esa comunicación pública, a modo de sanción, avanza de forma notable sobre el derecho a su intimidad.

17 CSJN. “Busso, Ana Masotti de, y otros c. Buenos Aires, La Provincia su inconstitucionalidad del Adicional al Impuesto Inmobiliario”, sentencia del 07/04/1947 (Fallos 207:270). CSJN. “Navarro Viola de Herrera Vegas, María c. Estado Nacional”, sentencia del 19/12/1989 (Fallos 312:2467)

18 <https://www.infoleg.gob.ar/>

Esta tensión, casi deviene en abstracto por la ausencia demostrada y acreditada de la falta de responsabilidad ciudadana y fiscal.

Por ello, **se concluye** que frente a los incumplimientos formales tipificados como graves, para los que se plantean, esta sanción menos gravosa dando una nueva oportunidad de redimirse, sin perjuicio del aspecto pecuniario que forma parte en concepto de multa. Por ello, resultaría acertada una sanción como el “Reproche Institucional”. Ya que es un llamado de atención manifiesto ante una conducta contraria al mandato constitucional, y por esa conducta **pone en peligro a la seguridad pública, al tesoro nacional, a la gestión pública y con ello la ejecución de la protección social** y las obras de infraestructura estratégicas, entre otras obligaciones gubernamentales que se pueden citar.

5. UNA REFORMA QUE MODERNIZA EL SISTEMA PUNITIVO TRIBUTARIO

Por lo expuesto, existen suficientes fundamentos para proponer reemplazar la clausura ordinaria por una nueva sanción cuyo nombre propuesto es el “**Reproche Institucional**”.

El término utilizado abarca un lenguaje técnico, donde refuerza el carácter ético organizacional y republicano de la sanción. Pero, además, ese título tiene otros mensajes dirigidos al ciudadano y a los contribuyentes en general, esta sanción procura promover la cultura del “comprobante como derecho del consumidor” y “deber social”. El mensaje da un reconocimiento implícito a los contribuyentes/comercios que cumplan la ley, distinguiendo la formalidad fiscal y que al pedir o reclamar la factura o ticket en cada compra, el mismo ciudadano refuerza el control fiscal.

Incluso esta sanción termina siendo virtuosa ya que puede generar que el mismo sancionado adopte la práctica de emitir las facturas en cada venta para “restaurar la credibilidad frente a los compradores”.

Esta sanción consiste en la fijación de una faja sancionatoria con la leyenda de “Reproche Institucional” en el centro de esta. Además, debe agregarse en la parte inferior de este título, otra leyenda, como, por ejemplo: “*El contribuyente NO colabora con el gasto público social*”. Ello es un refuerzo conceptual del vínculo existente entre la falta de emisión de factura, la evasión fiscal y el perjuicio colectivo que infringe a la sociedad por la escasez de los recursos tributarios que conforman el presupuesto público.

De igual forma, en la misma faja debe constar la norma fiscal violentada, identificar el número de la resolución administrativa de ARCA donde se dicte la sanción. Asegurando el régimen de transparencia fiscal¹⁹ frente a la ciudadanía y dar a conocer que existió un proceso legal previo, respetando el debido proceso y el derecho de defensa por parte del infractor.

Por último, debería constar en la misma faja y de manera visible al público los días que debe permanecer la sanción vigente.

V.1 Concepto

Se trata de una sanción autónoma, económica, no regulable, temporal, casuística, preventiva y pedagógica.

V.2 Objeto

El “**Reproche Institucional**” debe aplicarse a los mismos incumplimientos tipificados para la clausura ordinaria.

Y en caso de reincidencia del infractor sobre la misma infracción dará lugar de pleno derecho a la aplicación de la clausura ordinaria.

V.3 Metodología

La nueva sanción una vez aplicada y firme, se materializa mediante la fijación de las fajas sancionatorias, en el domicilio fiscal del infractor o donde se haya constatado la infracción, siendo una prerrogativa adoptada por el juez administrativo. Dejando constancia del procedimiento realizado, en el acta intervenida por el contribuyente sancionado y los servidores públicos actuantes.

La cantidad de fajas a fijar serán 2 (dos) y deben colocarse en lugares visibles a los consumidores, demás compradores y público en general. Los lugares adecuados para cumplir ese fin serían: primero, en el exterior y al ingreso del local, oficina, fábrica, depósito, etc. Debiendo ser visible la faja a la ciudadanía en general. El segundo lugar, será donde se deban emitir las facturas, tickets de ventas o el lugar destinado a la atención de los consumidores y compradores en general.

V.4 Características de la faja sancionatoria

La dimensión de la faja podría ser de 50 cm de largo x 40 cm de ancho. Las letras internas y contorno de la faja deben ser de color negro. El fondo de la faja deberá ser del color rojo carmín. La faja se dispondrán las leyendas de la siguiente manera: en la parte superior debe estar el logo “ARCA impositiva” (horizontal)²⁰ visible e inmediatamente abajo y en el medio de la faja, debe decir, REPROCHE INSTITUCIONAL. Debajo, debe citar la normativa violentada por el infractor. Y seguidamente, podrán colocarse distintas leyendas, dependiendo de la infracción cometida, lo que quedará sujeto a la decisión del juez administrativo actuante por el infractor. Las leyendas podrían ser, por ejemplo:

“En este negocio, no entrega facturas/tickets a los consumidores y así el infractor NO coopera con el gasto público social”

“El responsable de este comercio evadió impuestos, y NO coopera con el gasto público social”

“En esas oficinas se cometió fraude fiscal y el responsable NO cooperó con el gasto público social”

“En este lugar se constató empleados no registrados, sin derechos y el Estado NO puede aumentar las jubilaciones y pensiones por la falta de pago de los aportes y contribuciones del empleador”

Es decir, esta sanción no solo se trata de una punición ordinaria, también abarca una campaña publicitaria tributaria. La que forma parte de una estrategia sobre “la concientización dirigida a la sociedad en materia de la construcción ciudadanía fiscal”, y sobre las posibles consecuencias que devienen a los responsables por eludir sus obligaciones fiscales.

El material de la faja sancionatoria deberá ser de papel y deberá tolerar la intemperie y las inclemencias climáticas.

Para ver el modelo de la faja sancionatoria del “Reproche Institucional” ver **anexo A**.

V.5 Condiciones de aplicación de la multa

La sanción se hace efectiva sólo cuando el procedimiento que dio origen se encuentre firme, en la instancia administrativa, y de corresponder, en la instancia judicial.

20 Manual de identificación visual – Anexo I (ARCA)

21 www.biblioteca.afip.gob.ar

V.6 Motivación

Esta sanción busca un cambio diferenciado sobre los distintos efectos negativos económicos-financieros ya planteados precedentemente de la denostada clausura ordinaria fiscal.

El Reproche institucional es una sanción menos severa, ya que no impide ni restringe las ventas o la prestación de servicios del infractor, no interrumpe la facturación, no paraliza el ingreso a los consumidores finales u otros compradores para la venta o intercambios de bienes o de prestaciones de servicios que se puedan plantear. Sin perjuicio, pueden también ingresar los insumos básicos de elaboración, y los empleados pueden continuar operando comercialmente, atendiendo al público, sin ningún tipo de impedimento.

Todo ello, permite al contribuyente/infractor que pueda continuar con su actividad económica sin reparos, como es de práctica, y ello, **da paso a que la tributación siga con su objetivo.**

V.7 Autoridad de aplicación

La autoridad de aplicación debe ser la ARCA siendo el organismo que posee las facultades suficientes para aplicar esta sanción a los incumplimientos específicos de la Ley N° 11.683, previsto en el capítulo VI.

V.8 Tipificación infraccional del Reproche Institucional

Resulta necesario establecer los posibles escenarios donde puede ser aplicado el Reproche Institucional. La nueva sanción podría tener efectos cuando la conducta del infractor esté incurso con las causales previstas en el art. 40 incs. a), b) y d) y g) de la ley 11683 (t.o en 1998 y sus modif.) y con la Ley N° 26.565 – Capítulo XI – art. 26 inc. a)²¹

V.9 Alcances

El juez administrativo jurisdiccional de la ARCA será el que dicte la resolución administrativa y la aplicación del Reproche Institucional, disponiendo sus alcances, leyendas aplicables, norma transgredida, y los días en que deberá cumplir con la sanción y el regula el monto pecuniario de la sanción.

V.10 Plazos de la sanción

La cantidad de días que se aplicará la sanción del Reproche Institucional, serán en todos los casos de 10 días hábiles.

V.11 Infractor con actividad exclusivamente On Line

En aquellos casos que las ventas sean exclusivamente en línea (on line), y no haya contacto visual y presencial del contribuyente con los compradores y resto de consumidores, “el reproche institucional” deberá constar en la “constancia de inscripción, del infractor, dispuesta por la resolución general N° 1807/2004 (AFIP) y sus modif²², y en las “facturas, recibos o documentos electrónicos emitidos por el contribuyente” dispuesto por la resolución general N° 1415(AFIP)²³ y sus modif. y en todos los casos, la divulgación será por el plazo de 20 días, iniciando después de los 15 días de la fecha que haya quedado firme la sanción.

V.12 Situaciones con la faja del Reproche Institucional

En aquellos casos que una o las dos fajas sancionatorias del Reproche Institucional desaparezcan, se encuentren rota/s parcial o totalmente o se encuentre/n en un lugar/es distinto/s al/del fijado/s, le corresponderá la aplicación del procedimiento previsto en el art. 44²⁴ de la ley de procedimiento fiscal texto actualizado. Los servidores públicos designados, deberán tomar los recaudos

22 23 y 24 www.biblioteca.afip.gob.ar

y seguridades para el caso, pudiendo realizar comprobaciones posteriores a la fijación de las fajas con el solo fin de verificar el acatamiento de la medida, y de corresponder, dejar constancia documentada de las violaciones que se observaren en la misma, en los términos del art. 42 segundo párrafo de la Ley de procedimiento fiscal texto actualizado.

V.13 El Juez administrativo jurisdiccional

El Juez administrativo jurisdiccional será el designado en llevar adelante todo el procedimiento administrativo y en resolver la aplicación del reproche institucional y tendrá competencia en todo lo que hace a las pautas y lineamientos de lo reglado en la Ley 11.683 y en la Ley 19.549, su parte pertinente y los recaudos previstos por los Decretos 618/1997 y 953/2024 (PEN).²⁵

V.14 Recursos administrativos

Serán conducentes ante esta sanción del Reproche Institucional la interposición de los recursos administrativos previstos en la Ley N° 11.683²⁶ de los arts. 77 y 78 respectivamente.

V.15 Prescripción del Reproche Institucional

En materia de prescripción de la citada sanción, serán procedentes de aplicación los arts. 61, 62 y 63²⁷ de ley de procedimiento fiscal texto actualizado.

V.16 Requisitos de cumplimiento fiscal

Cumplida la vigencia de la sanción y posterior al retiro de las fajas, el infractor deberá a los 3 días inmediatos siguientes, loguearse con su clave fiscal en la página de la ARCA y a modo de “reparación de su reputación como nuevo Cumplidor fiscal”, deberá tramitar ante la ARCA un “certificado de cumplimiento fiscal”. De no registrar deuda líquida y exigible por los últimos 24 meses, se emitirá un certificado web el deberá decir, *“El Contribuyente XXX, CUIT XXXXX, no registra deuda fiscal, previsional y aduanera ante ARCA por el último año fiscal”*. Este certificado deberá ser exhibido y fijado en los mismos lugares donde se fijó la sanción del Reproche Institucional. El certificado tendrá una vigencia de 60 días desde su emisión, y deberá renovarse por cada bimestre hasta completar un año desde la fecha del levantamiento de la sanción. La falta de cumplimiento a lo dispuesto dará lugar a se aplique la sanción del art 39 de la ley de rito fiscal. El fin que se persigue con tal medida es exponer su nuevo comportamiento por sus obligaciones fiscales y previsionales ante la sociedad.

V.17 Análisis comparativo de sanciones

Ver **Anexo B**

25 26 y 27 www.biblioteca.afip.gob.ar

CONCLUSIÓN

Ante el inminente debate por la reforma impositiva en Argentina, resulta oportuno y técnicamente pertinente promover una reconfiguración del régimen sancionatorio tributario, incorporando un mecanismo innovador de alto impacto técnico, ético y comunicacional como la nueva sanción propuesta denominada como el “Reproche Institucional”. Esta sanción, basada en la exposición pública selectiva del infractor mediante fajas sancionatorias visibles en el establecimiento comercial, conserva el carácter disuasorio y ejemplificador de la gestión de la administración tributaria.

La clausura fiscal ordinaria, en su configuración actual, constituye una sanción de alto impacto institucional que, por su naturaleza restrictiva y disruptiva, debe ser reservada para supuestos de reiteración infraccional grave, es decir, cuando el contribuyente registre antecedentes en la aplicación del Reproche Institucional de forma previa.

Su aplicación encuentra justificación en la persistencia de conductas fiscalmente disvaliosas que evidencian un incumplimiento sistemático de los deberes propios del ciudadano fiscal²⁸.

Desde la perspectiva de política fiscal y tributaria, el Reproche Institucional representa una herramienta eficaz, proporcional, pedagógica y económica, que permitiría sancionar incumplimientos formales relevantes sin afectar el flujo productivo ni alterar derechos fundamentales.

Además, podría contribuir al fortalecimiento de una cultura tributaria basada en la responsabilidad ciudadana, promoviendo el cumplimiento voluntario y reforzando el vínculo entre tributación y solidaridad social.

Asimismo, su implementación puede generar un impacto positivo en la eficiencia administrativa, al reducir la litigiosidad derivada por la aplicación de sanciones por clausura, lo que se traduce en menores costos operativos, optimización de recursos humanos y la posibilidad de reasignación funcional hacia áreas estratégicas de fiscalización, servicios al contribuyente, recaudación, explotación de datos, etc.

Cabe destacar, que la reforma propuesta no implica una despenalización del incumplimiento tributario, sino se trata de una reconfiguración sancionatoria orientada a preservar la actividad económica, sostener principios constitucionales y garantizar la equidad que la ciudadanía exige en transparencia, justicia fiscal y eficacia institucional, esta propuesta ofrece una respuesta concreta, viable y transformadora, alineada con los estándares internacionales de buena gobernanza tributaria.

En definitiva, el Reproche Institucional se erige como una sanción moderna, compatible con los desafíos del siglo XXI, que permite al Estado ejercer su potestad sancionatoria de manera proporcional, racional y respetuosa del orden constitucional. Quedando pendiente su debate parlamentario y eventual aprobación para ser incluido en la Ley 11683 (t. actualizado) como una nueva herramienta sancionatoria autónoma, pedagógica, pecuniaria y correctiva de conducta en beneficio del sistema tributario argentino y de toda la sociedad en su conjunto.

Y transitar del precinto a la faja sancionatoria de la ARCA.

28 La ciudadanía fiscal es la relación recíproca entre el Estado y los ciudadanos, donde el Estado ofrece bienes y servicios a cambio de que los ciudadanos cumplan con las leyes y contribuyan económicamente para sostener ese pacto (Pico, Nicolás J.; pag.1)

REFERENCIAS

Normas relevantes

Constitución Nacional Argentina

Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre

Ley General Tributaria N° 58/2003, art. 95 bis

Internal Revenue SerIVce (IRC) §6103(k) (10) (14) USA

Framework Act on National Taxes (Corea del Sur), art. 85–2 Ley 16.001.

Doctrina

Guerrieri, F., & Díaz Yocca, P. (2015). *Régimen de la clausura tributaria*. C.P.C.E.S.E.

Picón, N. J. (2018). *Documento de trabajo N.º 27*. Instituto de Investigaciones Económicas, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata.

Valongo, M. (s. f.). El instituto de la clausura en la Ley 11.683. *Revista Jurídica AMFJN*.

Villegas, H. B. (2007). *Régimen penal tributario argentino* (3.ª ed.). La Ley.

Celdeiro, E. C., & Imirizaldu, J. J. (2020). *Procedimiento fiscal: Impuestos explicados y comentados* (13.ª ed.). Errepar.

ANEXOS

Anexo A.

Faja sancionatoria fiscal

ARCA	IMPOSITIVA
AGENCIA DE RECAUDACIÓN Y CONTROL ADUANERO	
REPROCHE INSTITUCIONAL Ley N° 11.683(t.o 1998 y sus modificaciones) art. 40. inc. a)	
El responsable de este negocio NO entrega facturas/tickets a los consumidores y NO coopera con la sociedad con el gasto público	
N° de Resolución (ARCA) :	
Fecha de la sanción : desde el / / al / / inclusive	

Anexo B

Cuadros comparativos de sanciones

Criterio	Clausura Fiscal	Repudio Institucional
Interrupción de actividad	Sí	No
Efecto reputacional	Alto	Alto
Proporcionalidad	Cuestionada	moderada
Constitucionalidad	Cuestionada	Adecuada a derecho
Disuasión	Fuerte	Fuerte
Costo administrativo	Alto	Bajo
Transparencia fiscal	SI	SI
Litigiosidad	Alto	Bajo
Costo de terceros afectados	Alto	Bajo

Fuente: Generado por el autor

Sanción	Ocasión	Objetivos
Reproche	Infracción	Visualización, disuasión y advertencia
Clausura	Infracción	Visualización, disuasión y advertencia

Fuente: Generado por el autor



Análisis de la prescripción y las discrepancias entre normas tributarias a causa de interpretaciones en conflicto, caso peruano

Dulio Leonidas Solórzano Tapia

SINOPSIS

En Perú al igual que todos los países, tienen el principal desafío de optimizar la recaudación de las obligaciones tributarias, pero se ven disminuidas por la falta de concordancia entre las normativas que regulan la tributación, dentro de ellas tenemos la prescripción de estas deudas, lo que conlleva a diversas interpretaciones

del Tribunal Fiscal (TF) y el Tribunal Constitucional (TC), beneficiando a los deudores tributarios para evitar el pago de sus impuestos, alargando el tiempo y judicializando las deudas generando una duda respecto a la prescripción, y provoca una ausencia de protección de la seguridad jurídica para los contribuyentes.

PALABRAS CLAVE: decreto legislativo, irretroactividad, prescripción, Tribunal Constitucional, Tribunal Fiscal

CONTENIDO

Introducción

1. La prescripción en el sistema tributario peruano.
2. Línea del tiempo de la prescripción del sistema tributario.
3. Separación de acción de cobro y la estimación de la deuda.
4. Antecedentes jurídicos sobre constitucionalidad.
5. Opiniones sobre el cobro de deudas por parte de la SUNAT.
6. Análisis de la Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) N° 9789-4-2017.
7. Análisis de la constitucionalidad del Decreto Legislativo (D. Leg.) N° 1421.

8. Análisis de la Primera Disposición Complementaria Transitoria (PDCT) del D. Leg. N° 1421, a cerca del carácter retroactivo.
9. Contexto de las discrepancias entre el TF y TC.
10. Análisis de la sentencia del TC 556/2020, que generó la controversia de constitucionalidad de la PDCT del D. Leg. N° 1421.
11. Análisis de la sentencia del TC 998/2020, que no considera suspensión del plazo de prescripción si se excede el tiempo para resolver recursos.

Conclusiones

Referencias

AUTOR

Funcionario de la División de Servicios al Contribuyente de la Intendencia de Tributos Internos Arequipa –SUNAT, Abogado y Contador Público por la Universidad Inca Garcilaso de la Vega, Economista por la Universidad Católica Santa María, Maestro en Ciencias Contables y Administrativas con mención en Finanzas y Administración de Negocios por la Universidad Nacional San Agustín, Business Administration MBA Executive por la Universidad Internacional Isabel I de Castilla – España.

INTRODUCCIÓN

La finalidad de las Administraciones Tributarias, tanto en Perú como en América Latina, es la recaudación de impuestos, sin embargo, muchas de estas deudas no pueden ser cobradas, lo que resulta en una considerable acumulación de deudas en las cuentas de empresas importantes que suman miles de millones de soles. Estas empresas han optado por recurrir a procesos judiciales para evitar el pago, lo que impacta negativamente en las arcas del estado.

Gran parte de estas obligaciones se generan a causa de discrepancias normativas entre el Tribunal Fiscal y el Tribunal Constitucional, especialmente en las distintas interpretaciones de la institución de la prescripción según los artículos 43° a 49° del Código Tributario. Aquí se plantea la duda de si esta prescripción se aplicará de manera general o únicamente en casos específicos.

Esto ha motivado para llevar a cabo el presente estudio, en su parte inicial, se desarrollará un análisis sobre la evolución de la institución de la prescripción en relación con el plazo para exigir el cumplimiento de las obligaciones, analizando la cronología de las modificaciones que han tenido lugar; desde el D. Leg. 816 en 1996, D. Leg. 981 en 2007, D. leg. 1113 en 2012, hasta llegar al D. Leg. 1421 en 2018 en adelante de la PDCT.

Asimismo, se realizará un breve análisis de algunos casos prácticos en los pronunciamientos del Tribunal Constitucional. Por ejemplo, en la sentencia N° 556/2020, declarándose infundada la demanda de inconstitucionalidad presentada por el Colegio de Abogados de La Libertad en contra de la PDCT del Decreto Legislativo N° 1421, argumentando que hubo una violación de la regulación constitucional sobre la delegación de facultades legislativas, así como del principio de irretroactividad y seguridad jurídica, la demanda se sustentó en aspectos legales tanto de forma como de fondo.

De igual manera el análisis del caso relacionado a la sentencia N° 998/2020, donde se declaró fundada en parte la demanda de amparo presentada por la Empresa Industrial Paramonga SAC en contra de SUNAT y el MEF, en favor de la Compañía Paramonga, ordenando al Tribunal Fiscal un plazo para resolver el recurso de apelación y determinó que SUNAT llevara a cabo el cálculo de los intereses moratorios sin aplicar el cobro de intereses durante el tiempo excesivo, señalando que SUNAT debía realizar el conteo del plazo de prescripción bajo nuevas condiciones.

1. LA PRESCRIPCIÓN EN EL SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO

1.1. La prescripción según las normas legales peruanas.

De acuerdo a la Constitución Política del Perú, en su Artículo 103°, se establece que: las RTFs y las sentencias del Tribunal Constitucional son vistas como leyes especiales que garantizan la irretroactividad, derogan y previenen el abuso del derecho.

“Artículo 103.- Pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas, pero no por razón de las diferencias de las personas. La ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo. La ley se deroga sólo por otra ley. También queda sin efecto por sentencia que declara su inconstitucionalidad...”
Congreso República, (1993)

Igualmente, el Art. 139°, inciso 13, indica que la prescripción tiene efectos de cosa juzgada.

“Artículo 139.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

...13. La prohibición de revivir procesos fenecidos con resolución ejecutoriada. La amnistía, el indulto,

el sobreseimiento definitivo y la prescripción producen los efectos de cosa juzgada.” Congreso República, (1993).

Dentro de este marco constitucional, el Código Penal del Perú¹, a través del D. Leg. N° 635, en los artículos 78° a 91° describe la prescripción como un mecanismo que extingue el acto penal; además, su Artículo 80° establece que la acción penal prescribirá en los plazos fijados por la ley.

Por otro lado, el Código Civil², conforme al D. Leg. N° 295, menciona la prescripción en los artículos 1989° al 2002°, y en su artículo 1989° se considera una prescripción extintiva, afirmando que *“la prescripción extingue la acción, pero no el derecho en sí mismo”*, lo que significa que, si el deudor efectúa el pago tras el período de prescripción, dicha cancelación se considera válida, manteniendo el derecho del acreedor a exigir el cumplimiento de esta obligación; ante esta situación, el deudor no podría demandar la devolución de lo abonado.

Por otra parte, el artículo 2003°, que trata sobre la caducidad, expresa que este efecto anula tanto el derecho como la acción pertinente. Así, la prescripción es un componente esencial del ordenamiento jurídico peruano, asegurando la estabilidad legal.

1.2. La prescripción según el Código Tributario.

De acuerdo con el Código Tributario, la prescripción no se considera un método para extinguir la obligación tributaria como lo indica el artículo 27° del Código Tributario (CT). Esta institución de

prescripción es vista como una figura jurídica, que hace referencia a una manera de la extinción de la obligación tributaria en un periodo de tiempo, teniendo en cuenta el surgimiento de dicha obligación y su incumplimiento dentro del periodo establecido. La prescripción está regulada en el Capítulo IV del Título III del Libro Primero del Texto Único Ordenado del Código Tributario³. Esta sección abarca siete artículos, que van desde el 43° hasta el 49°. El artículo 43° se refiere a los Plazos de Prescripción, el artículo 44° al cálculo de los plazos de prescripción, el artículo 45° a la interrupción de la prescripción y el artículo 46° a la suspensión de la prescripción.

Además, el Código Tributario fija plazos para que la prescripción se lleve a cabo. Se otorgan 4 años para determinar la deuda y solicitar su pago, 6 años en caso de no presentar la declaración jurada, 10 años si no se han abonado los tributos retenidos y/o recibidos, y 4 años en lo que respecta a compensaciones y devoluciones.

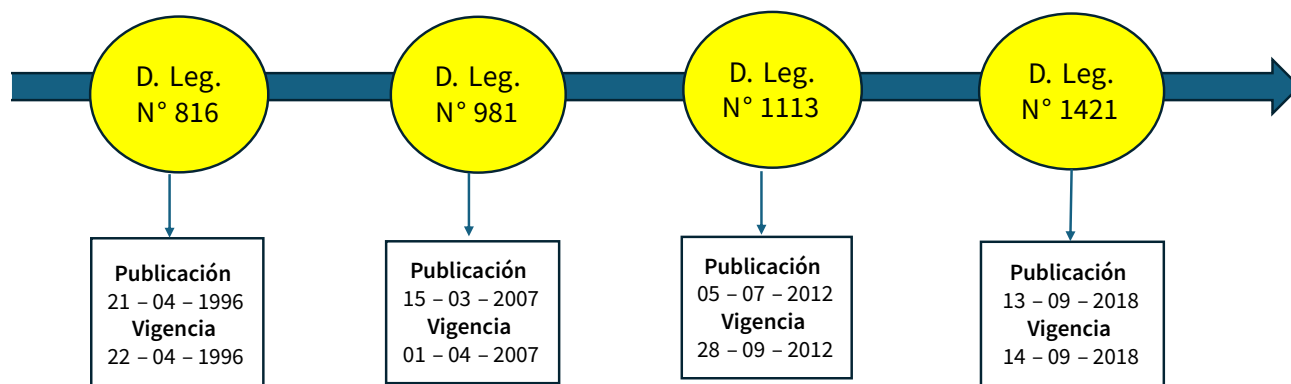
2. LINEA DEL TIEMPO DE LA PRESCRIPCION DEL SISTEMA TRIBUTARIO

La institución de la prescripción en el Perú se documenta desde el año 1996, conforme al D. Leg. N° 816. Desde entonces hasta la actualidad, ha experimentado una serie de modificaciones, como se ilustra en la siguiente línea de tiempo.

- 1 D. Leg. N° 635 publicado el 08.04.1991, actualizado en agosto 2024, conteniendo las modificatorias de la Ley N° 32108 publicada el 09.08.2024
- 2 D. Leg. N° 295 publicado el 25.07.1984 entró en vigencia 14.11.1984
- 3 Aprobado mediante el Decreto Supremo Nro. 133-2013-EF, publicado en El Peruano el 22 de junio de 2013.

Figura 1

Línea de tiempo de la prescripción según los decretos legislativos.



Fuente: Elaboración propia

2.1. La prescripción conforme al D. Leg. N° 816.

De acuerdo al D. Leg. N° 816⁴, que rige desde el 22.04.1996, se implementó el Nuevo Código Tributario, el cual regula la prescripción tributaria. En su artículo 43° se especifican las acciones de prescripción que puede ejercer la Administración Tributaria (AT), entre las que se incluyen: 1) acción para establecer la obligación tributaria, 2) acción para exigir el pago de dicha obligación tributaria y 3) acción para imponer sanciones. Para definir la prescripción de determinación y la prescripción de la acción de cobro. Esta norma considera cuatro elementos que constituyen la institución de prescripción: 1) plazos de prescripción, 2) cálculo de plazos, 3) interrupciones de la prescripción y 4) suspensión de la prescripción.

Asimismo, en su artículo 44° del Código Tributario, que trata sobre el cálculo del plazo de prescripción, no hace diferencia entre las distintas competencias de la AT, estableciendo diversos comienzos para el plazo de prescripción, como el primero de enero del año siguiente. Estas legislaciones se aplicaron de manera general y

simultánea a todas las competencias de la AT, llegando a la conclusión de que el cómputo del plazo de prescripción para la determinación de la obligación tributaria y la exigencia del pago empezaba al mismo tiempo. De esta forma, no existía posibilidad de cuestionar el inicio del plazo de prescripción de las atribuciones de la AT; no había inconvenientes con los plazos prescriptivos ya que todos comenzaban, se interrumpían y se suspendían al mismo tiempo por las mismas razones, como se puede observar en la figura siguiente:

2.2. La prescripción según el D. Leg. N° 981.

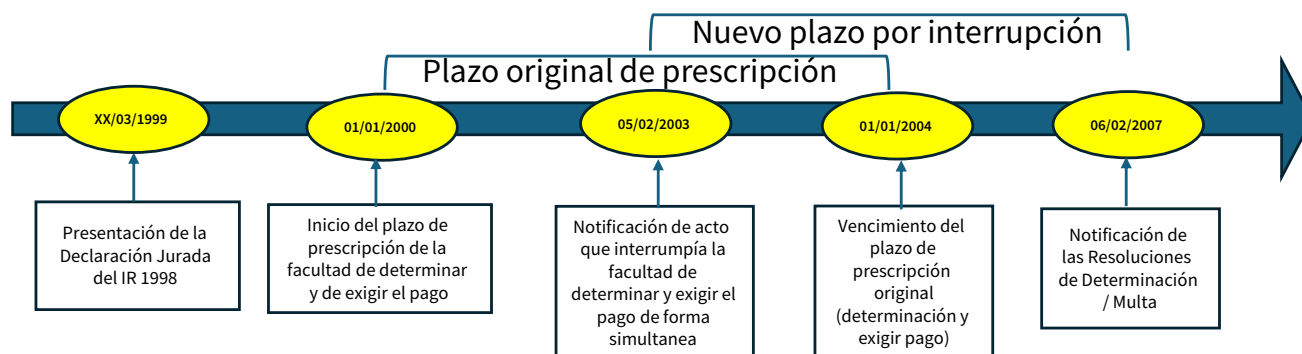
De acuerdo con el D. Leg. N° 981⁵ que entró en vigencia el 01.04.2007, se realizaron modificaciones en los artículos 45° y 46°, especificando las atribuciones de la Administración Tributaria al incluir nuevos motivos para interrumpir y suspender el plazo de prescripción; cabe destacar que el artículo 44° no fue alterado en lo que respecta al inicio del cómputo del plazo, lo que significa que este seguirá empezando de forma uniforme para todas las facultades de la AT.

4 El D. Leg. Nro. 816 fue publicado en El Peruano el 21 de abril de 1996, entró en vigencia el 22 de abril de 1996.

5 El D. Leg. Nro. 981 fue publicado en El Peruano el 15 de marzo de 2007, entrando en vigor el 01 de abril de 2007.

Figura 2

El plazo de prescripción según D. Leg. N° 816: ejemplo ejercicio tributario 1998.



Fuente: Elaboración propia

Es cierto que, con el D. Leg. N° 816, todas las facultades de la AT se activaban con la notificación de los valores, sin que hubiera problema alguno para que la deuda fuera cobrada; sin embargo, con la promulgación del D. Leg. N° 981, se estableció como un motivo de interrupción la

notificación de cualquier acto de la AT relacionado con el reconocimiento de la obligación fiscal, manteniendo la notificación de los valores como una razón para interrumpir la facultad de cobro por parte de la AT, tal como se muestra en el siguiente cuadro comparativo:

Cuadro 1

Comparativo Artículos 45° de los D. Leg. N° 816 y D. Leg. N° 981

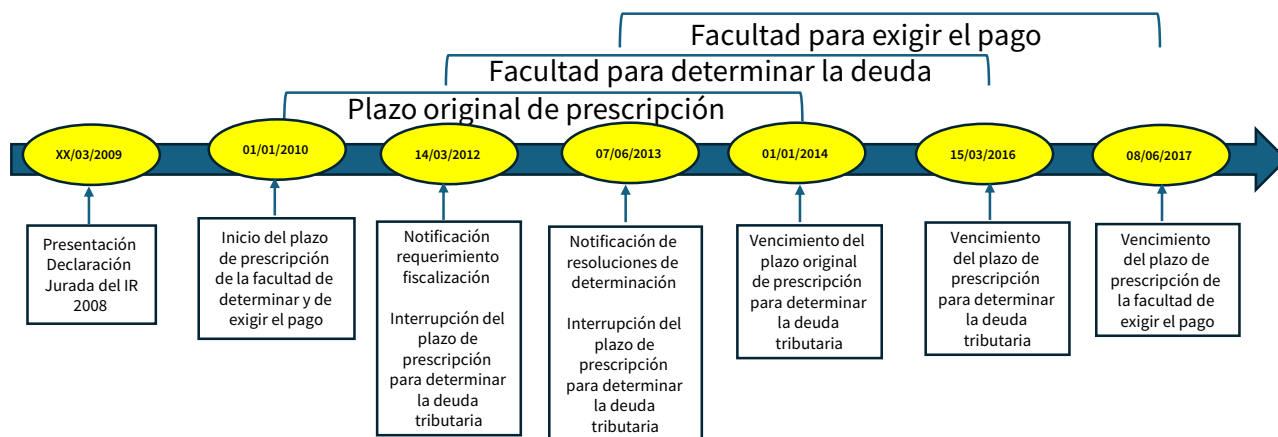
D. Leg. Nro. 816. Art. 45° INTERRUPTON DE LA PRESCRIPCION	D. Leg. Nro. 981. Art. 45° INTERRUPTON DE LA PRESCRIPCION
“...La prescripción se interrumpe: a) Por la notificación de la resolución de determinación o de multa. ...”	“...1. El plazo de prescripción de la facultad de la AT para determinar la obligación tributaria se interrumpe: c) Por la notificación de cualquier acto de la AT dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la AT, para la determinación de la obligación tributaria...
	...2. El plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se interrumpe: a) Por la notificación de la orden de pago, resolución de determinación o resolución de multa...

Teniendo en cuenta el cambio en el artículo 45° por el D. Leg. N° 981, se presentó un problema al calcular los plazos de prescripción, lo que afecta la identificación de la deuda y la solicitud de pago, generando una discrepancia en su interrupción. Es posible que la AT declare una deuda, pero no tenga la capacidad de hacer el cobro. Con esta modificación en la interrupción de

los plazos de prescripción, la autoridad tributaria vio ampliada su capacidad para recuperar la deuda, y esto no indicaba que surgiera un inconveniente relacionado con deudas que no se pueden cobrar, como se ilustra en la siguiente figura:

Figura 3

Plazo de prescripción, según D. Leg. N° 981: Ejemplo cobro de deuda del ejercicio tributario 2008.



Fuente: Elaboración propia

Con estos nuevos motivos de detención, podían surgir situaciones en las que la Administración Tributaria era capaz de establecer la deuda fiscal, pero no podían cobrarla, ya que el tiempo de prescripción para exigir el pago ya había expirado antes de la emisión de las resoluciones administrativas o resoluciones ministeriales. Según la figura N° 3, se señala que el tiempo de prescripción para que la AT determine la deuda tributaria y el tiempo para exigir el pago comienzan al mismo tiempo, sin embargo, posteriormente, con la notificación del requerimiento de fiscalización del 14 de marzo del 2012, se interrumpió dicho plazo de facultad de determinación de la AT (conforme al inciso c del numeral 1 del artículo 45° modificado por el D. Leg. N° 981), lo que provocó que los plazos de prescripción para determinar y para exigir el pago sean diferentes. De esta forma, la AT podía establecer y notificar las resoluciones de determinación hasta el 15 de marzo del 2016; además, el periodo para que la AT exigiera el pago continuaba contando, lo que resultaba en que, si la AT notificaba valores después del 1 de enero del 2014, estos no podían ser cobrados.

Los cambios introducidos por el D. Leg. N° 981 generaron problemas considerables que impactaron la interacción entre los deudores y la AT, produciendo diversas opiniones, y muchos expertos argumentan que, en

lugar de simplificar los objetivos relacionados con la interrupción y suspensión de la prescripción, estos complicaron el sistema tributario y afectaron el principio de seguridad jurídica establecido en la constitución.

2.3. La prescripción conforme al D. Leg. N° 1113.

Luego de varios años de la implementación del D. Leg. N° 981, se intensificó el tema de las deudas difíciles de cobrar, por lo que con la aprobación del D. Leg. N° 1113, en vigencia desde el 28 de septiembre del 2012, se abordó el inconveniente generado por el D. Leg. N° 981, reglamentando la prescripción tributaria para cada una de las facultades de la AT y otorgando un tratamiento diferenciado al inicio de estos plazos, incorporando así el numeral 7 del artículo 44°, que establece una norma específica para el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la facultad para exigir el pago de las deudas relacionadas en una resolución determinativa o resolución de multa.

“Artículo 44. – CÓMPUTO DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN

El término prescriptorio se computará:

(...)

7. Desde el día siguiente de realizada la notificación de las Resoluciones de Determinación o de Multa,

tratándose de la acción de la Administración Tributaria para exigir el pago de la deuda contenida en ellas...” Congreso de la República, (2012)

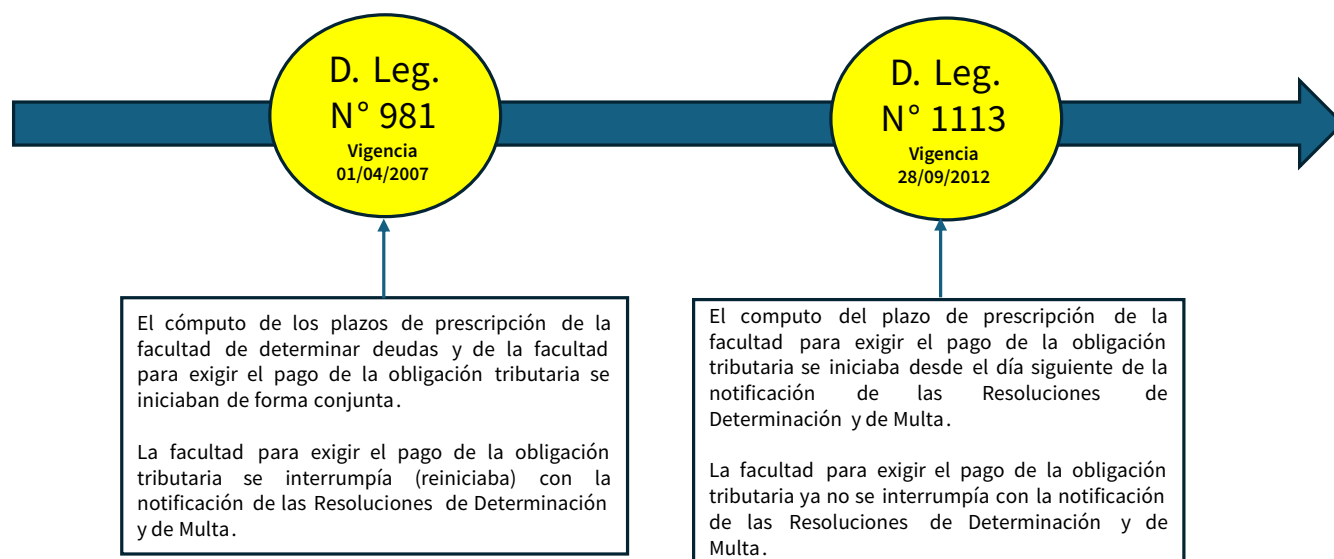
Esta autoridad comenzaba con la emisión de valores y no de manera simultánea como lo estipulaba la normativa anterior. Según los Decretos Legislativos Nros. 816 y 981, se establecía que, para calcular el plazo de prescripción para exigir el pago por parte de la AT, este comenzaba al mismo tiempo que las otras potestades que habían generado la situación de la deuda, dentro de un período en el cual no se podía realizar el cobro. De acuerdo con los artículos Nros. 103° y 109° de la constitución, se dio vigencia al D. Leg. N° 1113, incorporando el inciso

7 del artículo 44°. Este indica que la facultad de exigir el pago comenzaba de manera independiente, tan pronto como se notifican los valores derivados de una fiscalización. Se instituyó que el inicio del plazo de prescripción para exigir el pago de las deudas notificadas comenzaría desde el día siguiente a su notificación, a partir de diciembre de 2011, como resultado de la nueva disposición contenida en la norma.

En la figura siguiente, se puede apreciar el cálculo del plazo de prescripción y el derecho a exigir el pago según los D. Leg. N° 981 y D. Leg. N° 1113, así como los mandatos de cada norma en relación con el inicio y sus interrupciones para determinar y cobrar las deudas por parte de la AT:

Figura 4

Comparativo Art. 44° D. Leg. N° 981 y D. Leg. N° 1113, respecto al cómputo del plazo de prescripción e interrupción.



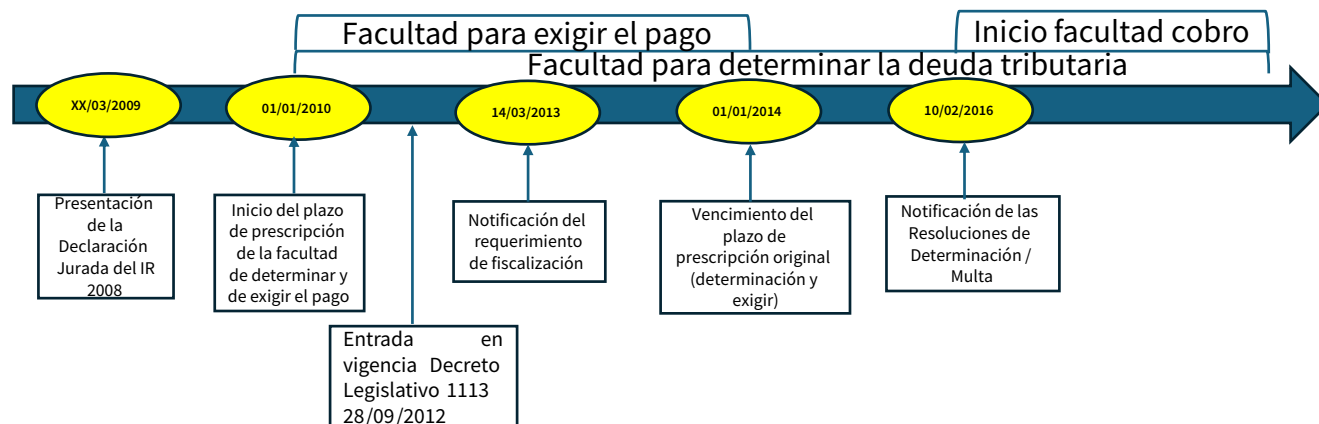
Fuente: Elaboración propia

No obstante, surge un nuevo inconveniente con la entrada en vigor del D. Leg. N° 1113, donde en ciertas situaciones comenzó el conteo del término de prescripción para cobrar la deuda tributaria por aquellos tributos generados hasta noviembre de 2011; lo que ha producido una nueva

disputa sobre si era pertinente aplicar la causal del numeral 7) del artículo 44° a estos tributos y períodos. A través del siguiente ejemplo, se pueden apreciar las repercusiones de la aplicación del D. Leg. N° 1113 en relación a períodos previos a diciembre de 2011:

Figura 5

Inconvenientes por la aplicación del D. Leg. Nro. 1113



Fuente: Elaboración propia

Como se puede observar en el ejemplo, hay dos maneras de entender el comienzo del periodo de prescripción para reclamar la deuda tributaria. La primera interpretación establece que el periodo comenzó el 01.01.2010, antes de que el D. Leg. N° 1113 entrara en vigencia. La segunda opción indica que el periodo comenzó el 10.02.2016 debido a la aplicación del nuevo numeral 7 del artículo 44° del D. Leg. N° 1113. En relación con esta cuestión, el Tribunal Fiscal determinó la aplicación del D. Leg. N° 1113 a través del precedente de cumplimiento obligatorio RTF N° 09789-4-2017.

“El inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación y multa, emitidas por conceptos originados antes de la entrada en vigencia del D. Leg. Nro. 1113 notificada a partir del 28 de septiembre de 2012, se rigió por los numerales 1) a 4) del artículo 44° del Código Tributario, según correspondiera, por lo que

no resulta aplicable el numeral 7) del anotado artículo” MEF, (2017).

Se concluye que para la deuda tributaria que se haya originado antes de que comenzara a aplicarse el D. Leg. N° 1113, el cómputo del periodo de prescripción se regía por las disposiciones de los numerales 1) a 4) del artículo 44° del Código Tributario establecidas en los Decretos Legislativos Nros. 816 y 981, que estipulaban que, si el periodo de prescripción ya había comenzado, no podría ser modificado por una norma posterior.

2.4. La prescripción según la Primera Disposición Complementaria Transitoria (PDCT) del D. Leg. N° 1421.

El Poder Ejecutivo, con las facultades delegadas por la Ley Nro. 30823, promulgó el D. Leg. N° 1421⁶. En su Primera Disposición Complementaria Transitoria (PDCT) se establece lo siguiente:

⁶ El D. Leg. Nro. 1421 fue publicado en El Peruano el 13 de setiembre de 2018.

“DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS TRANSITORIAS

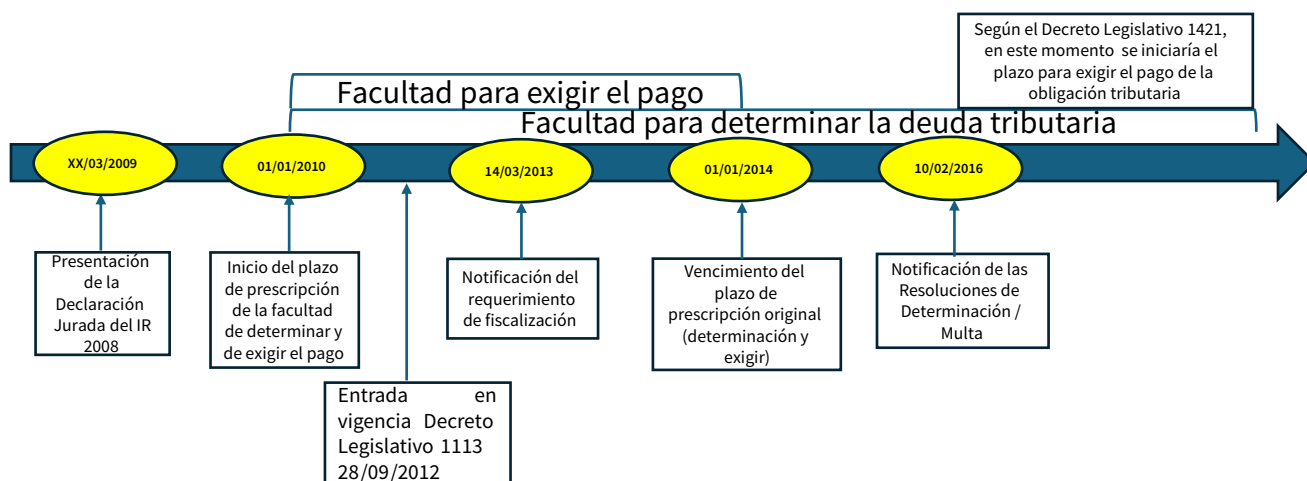
Primera. Cómputo del plazo de prescripción

Tratándose de procedimientos en trámite y/o pendientes de resolución, el inicio del plazo prescriptorio para exigir el cobro de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación o de multa, cuyo plazo de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria o para aplicar sanciones se inició hasta el 1 de enero de 2012, notificadas a partir del 28 de septiembre de 2012 dentro del plazo de prescripción, se computa a partir del día siguiente de la notificación de tales resoluciones conforme con el numeral 7 del artículo 44 del CT. Congreso República, (2018).

Esta disposición incluida en el D. Leg. indica que, para los recursos impugnatorios en trámite, donde el periodo de prescripción para generar la deuda comenzó antes del 01.01.2012, el periodo de prescripción para exigir el pago de la deuda se iniciará tras la notificación de las resoluciones de determinación y/o multas, conforme a las disposiciones del D. Leg. N° 1113 (numeral 7 del artículo 44° del CT).

De igual manera, la PDCT del D. Leg. N° 1421 establece que para los asuntos en trámite cuyo plazo comenzó antes de la vigencia del numeral 7 del artículo 44°, se debe aplicar la modificación del D. Leg. N° 1113, reiniciando el conteo de la prescripción para exigir el pago de la obligación tributaria, como se muestra en el ejemplo que sigue:

Figura 6
Aplicación de la PDCT del D. Leg. N° 1421



Fuente: Elaboración propia

Existen diferentes puntos de vista sobre la PDCT del D. Leg. N° 1421. Algunos opinan que se trata de un mandato que no altera las normativas tributarias relacionadas con la prescripción, argumentando que no tiene efecto retroactivo; por otro lado, hay quienes sostienen que esta PDCT sí es retroactiva y busca modificar el comienzo del conteo del plazo prescriptorio para exigir el pago de las obligaciones tributarias.

3. SEPARACIÓN DE ACCIÓN DE COBRO Y LA ESTIMACIÓN DE LA DEUDA

De acuerdo con el D. Leg. N° 816 y sus reformas al Código Tributario, se establecía que la figura de la prescripción se aplicaba tanto a la definición de la deuda como a la acción de exigirla, ocurriendo simultáneamente. Esta facultad estuvo vigente hasta que se implementó el

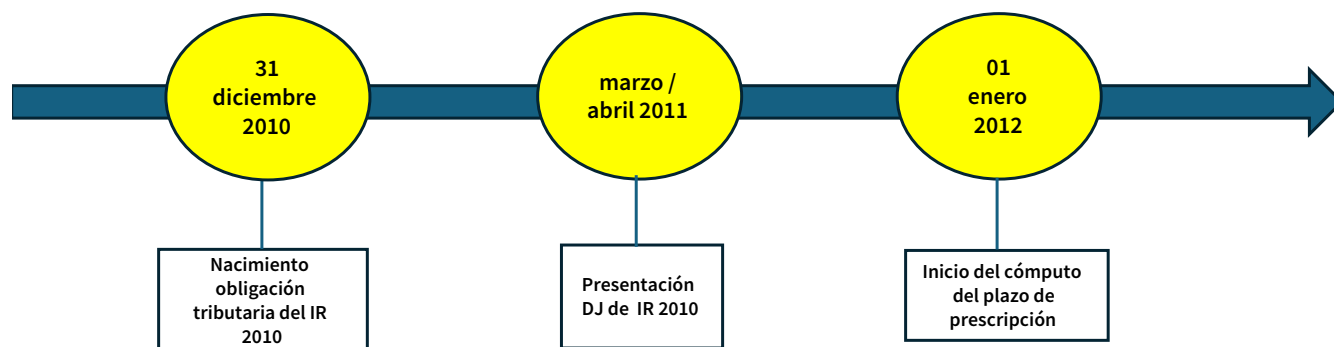
D. Leg. N° 981, que entró en vigor el 01.04.2007. Con este nuevo marco legal se posibilitó la separación de las normativas de prescripción en las siguientes categorías: 1) período para determinar la deuda tributaria, 2) tiempo para solicitar el pago de dicha deuda, 3) plazo para aplicar sanciones y 4) término para pedir o realizar compensaciones y solicitar la devolución. Así, se estableció que hay acciones de prescripción independientes para la valoración de la deuda y la exigencia de pago, comenzando el conteo del

plazo de prescripción en ambos casos desde el primer día de enero del año siguiente a la presentación de la declaración jurada.

Tomando como referencia la declaración jurada del Impuesto a la Renta correspondiente al año 2010, que debía ser presentada entre marzo y abril de 2011, el inicio del conteo de la prescripción es el 01.01.2012, como se ilustra a continuación:

Figura 7

Ejemplo: Cómputo de prescripción del Impuesto a la Renta del ejercicio 2010.



Fuente: Elaboración Propia

4. ANTECEDENTES JURÍDICOS SOBRE CONSTITUCIONALIDAD

Con la implementación del Decreto Legislativo N° 1421, surgieron diversas interpretaciones sobre si esta norma era constitucional o no, debido a que la modificación que se introdujo en el Decreto Legislativo N° 1113 parecía asociarse a obligaciones tributarias que se habían establecido antes de su entrada en vigencia. Para entender este asunto, se considera la Disposición Transitoria Única de la Ley N° 28647, que anteriormente también había dado lugar a diferentes interpretaciones.

“DISPOSICIÓN TRANSITORIA

ÚNICA. – Alcance del numeral 2 del artículo 18° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que sustituye la presente Ley.

Precisase que el numeral 2 del artículo 18° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, vigente antes de la sustitución realizada por el artículo 1° de la presente Ley, solo resultaba aplicable cuando los agentes de retención o percepción hubieran omitido la retención o percepción durante el lapso en que estuvo vigente la modificación de dicho numeral efectuada por el D. Leg. N° 953.” Congreso de la República, (2005)

Con esta norma se modificó el término de la responsabilidad solidaria de los agentes de retención o percepción, estableciendo que esta modificación tendría efecto únicamente para los casos anteriores a los eventos ocurridos antes de su cambio. Así, el Tribunal Constitucional emitió una sentencia en el Expediente 002-2006-PI/TC, aceptando la demanda de

inconstitucionalidad sobre la Disposición Transitoria Única de la Ley 28647.

Al examinar las dos interpretaciones relacionadas con la aplicación de estas normas, se puede notar que existe una dificultad interpretativa sobre la efectividad de las normas que rigen los plazos de caducidad y prescripción en el ámbito tributario.

5. OPINIONES SOBRE EL COBRO DE DEUDAS POR PARTE DE LA SUNAT

Ciertos jueces del Tribunal Constitucional afirman que es constitucional el cobro, ya que no se puede iniciar el conteo del plazo de prescripción de la acción de cobro si no existe una deuda definida. Otros están en desacuerdo, argumentando que la SUNAT sí contaba con un plazo para calcular la prescripción, aunque este era ineficaz según la regulación vigente hasta 2012; es importante señalar que el Código Tributario no hace distinciones, y se refiere de manera general a las deudas que pueden ser exigidas, conforme lo indicado en el artículo 115° del Código Tributario.

De acuerdo a la normativa anterior a 2012, la SUNAT tenía la posibilidad de exigir el cobro de deudas antes de que transcurrieran cuatro años desde el inicio de la fiscalización. Por ejemplo, en relación al Impuesto a la Renta correspondiente a 2008, el periodo de prescripción para el cobro comenzaría el 1 de enero de 2010. Si la SUNAT iniciara una fiscalización en 2011 y se determinara una deuda, el plazo para el cobro se iniciaría antes de que esta se hiciera efectiva. En caso de que el deudor cuestionara los montos, se interrumpiría el conteo de los cuatro años de prescripción.

6. ANÁLISIS DE LA RTF N° 9789-4-2017

De acuerdo con el D. Leg. N° 1113, que realizó modificaciones para modificar las discrepancias en la

prescripción de la determinación de deudas y la acción para cobrar los tributos. Los cambios buscaban que el conteo del plazo de prescripción para la acción de cobro comenzara desde que se notificara la resolución de determinación o multa, en lugar de desde el 1 de enero del año siguiente a la presentación de la declaración. Además, se afirma que el D. Leg. N° 1113 es constitucionalmente válido, ya que busca corregir un error legal en el D. Leg. N° 981, en virtud del artículo 103° de la Constitución, considerando la inviabilidad de su aplicación retroactiva.

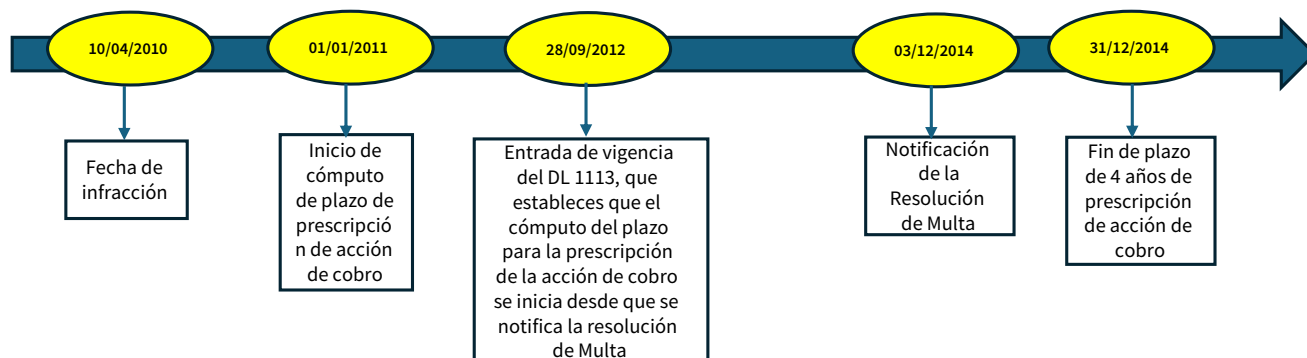
El Tribunal Fiscal, mediante la RTF N° 9789-4-2017, resolvió definiendo la prescripción de la acción del cobro de la SUNAT relacionada con una infracción por no presentar la declaración jurada del año 2009, la cual conlleva una multa. En este contexto, el Tribunal Fiscal resolvió basado el cuestionamiento en que el D. Leg. N° 1113 introdujo un nuevo supuesto de comienzo de cómputo del plazo. Sin embargo, esta normativa solo sería aplicable en situaciones donde el conteo previo no se habría iniciado.

En cuanto a la infracción, esta ocurrió el 10.04.2010, y el deudor tributario argumentaba que el plazo de cuatro años para que la SUNAT pudiera cobrar comenzaba el 01.01.2011 y finalizaba el 31.12.2014. No obstante, la SUNAT indicó que, conforme al D. Leg. N° 1113, el inicio del cobro se fijaba el 03.12.2014 que fue notificada la infracción culminaba el 02.12.2018. Según lo estipulado en el artículo 45° del Código Tributario de ese momento, la prescripción del cobro fue interrumpida debido a la notificación del requerimiento de pago por la deuda tributaria en Cobranza Coactiva dentro del procedimiento de Cobranza.

Respecto al Tribunal Fiscal en su RTF N° 09789-4-2017, se determinó que las modificaciones introducidas por el D. Leg. N° 1113 entraron en vigor el 28.09.2012, y no eran aplicables al caso, dado que el período de prescripción ya había comenzado el 01.01.2011. Un ejemplo de esto se puede observar a continuación:

Figura 8

La prescripción de acción de cobro de una infracción del periodo 2010.



Fuente: Elaboración propia

Finalmente, siguiendo la función legislativa que se encuentra en el artículo 103° de la Constitución, el D. Leg. N° 1113 solo puede tener efectos legales para los hechos ocurridos a partir del 28.09.2012. De esta manera, se puede considerar que esta jurisprudencia es importante, ya que establece la postura del Tribunal Fiscal en relación con la entrada en vigor del D. Leg. N° 1113, indicando que no se puede aplicar a deudas tributarias que ya habían comenzado su plazo de prescripción. Asimismo, se aclara que una interpretación contraria daría lugar a la aplicación retroactiva de este Decreto.

7. ANALISIS DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL D. LEG. 1421

Según lo expresado por Durán, L. & Arbieta, H. (2019), la validez del D. Leg. 1113 surgió en el contexto de un debate legal sobre la constitucionalidad del plazo de prescripción que tiene la AT para exigir el pago, dado que el conteo de este plazo empezó antes de que dicha norma entrara en vigor.

Al examinar el D. Leg. 1113, se observa que se introdujo un nuevo elemento para dar comienzo al conteo del plazo de prescripción para exigir el pago de las deudas, según el artículo 44°. En este sentido, el plazo comenzará a contarse desde el día siguiente a la notificación de la

Resolución de Determinación (RD) o Resolución de Multa (RM). Antes de esta modificación, el CT consideraba la notificación de una Resolución de Determinación como un motivo suficiente para interrumpir el plazo, conforme a lo señalado en el inciso a) del numeral 2 del artículo 45°. Con dicha notificación, se reiniciaba el conteo del plazo de prescripción, pero al implementarse el D. Leg. N° 1113, se eliminó la notificación de la RD o RM como causa de interrupción del plazo de prescripción. A partir de esta normativa, se interpretó que este nuevo supuesto estaba incluido en el artículo 44° como un reinicio del plazo de prescripción. Al incluir este nuevo motivo para comenzar el conteo del plazo de prescripción, surge la incertidumbre sobre su aplicación a lo largo del tiempo; es decir, si el plazo se había iniciado en algún momento hasta el 01.01.2012, y si se había emitido una RD o RM después del 28.09.2012, era relevante aclarar si el numeral 7 del artículo 44° del CT era aplicable.

El Tribunal Fiscal, mediante la resolución de cumplimiento obligatorio N° 9789-4-2017, establece el precedente administrativo vinculante pertinente al asunto en cuestión. Señala que el cómputo del plazo para la prescripción con respecto a la exigencia del pago de la deuda tributaria dispuesta en las resoluciones de determinación (RD) y resoluciones de multa (RM) emitidas antes de la implementación del D. Leg. N° 1113

y notificadas desde el 28.09.2012, las cuales estaban sujetas a los numerales 1 a 4 del artículo 44° del Código Tributario (CT), no debía aplicar el numeral 7 del mismo artículo para aquellas deudas cuyo plazo de prescripción comenzó antes del 01.01.2012. Esto significaría un cambio en el inicio del plazo de prescripción, lo que a su vez obligaría a aplicar de manera retroactiva lo establecido en el D. Leg. N° 1113, algo que no sería válido según la teoría de situaciones consolidadas que recoge el artículo 103° de la Constitución.

De esta manera, en este contexto se promulgó el D. Leg. N° 1421, que en su PDCT establece que el inicio del plazo de prescripción para la cobranza de la deuda tributaria, así como para determinar obligaciones tributarias o imponer sanciones, comenzó hasta el 01.01.2012. Aquellas notificadas desde el 28.09.2012 dentro del plazo de prescripción se contarán a partir del día siguiente a la notificación de las resoluciones conforme al numeral 7 del artículo 44° del CT.

8. ANÁLISIS DE LA PDCT DEL D. LEG. N° 1421, A CERCA DEL CARÁCTER RETROACTIVO

De acuerdo con la RTF N° 09789-4-2017, se afirma que el numeral 7 del artículo 44° del CT no puede aplicarse a las deudas cuyo plazo de prescripción empezó en cualquier momento hasta el 01.01.2012, para las cuales la SUNAT notificó las RD o RM a partir del 28.09.2012. Por tanto, cualquier modificación del inicio del cómputo del plazo daría lugar a una aplicación retroactiva de la norma.

Asimismo, el artículo 103° de la Constitución establece que “la ley, desde su entrada en vigor, se aplica a las consecuencias de relaciones y situaciones jurídicas que ya existían y no tiene fuerza ni efectos retroactivos; salvo en materia penal cuando sea favorable al acusado”. Este artículo establece que todas las normas son aplicables a los hechos que se producen mientras estén en vigencia. Por lo tanto, aplicar retroactivamente una norma generará implicaciones legales respecto a acciones acaecidas antes de la entrada en vigor de la primera norma.

9. CONTEXTO DE LAS DISCREPANCIAS ENTRE EL TF Y TC

Según lo publicado en El Diario Gestión el 27.02.2024 por Rosales, G. (2024), menciona que esta discrepancia surgió a raíz de una apelación ante el Tribunal Fiscal relacionada con una resolución de SUNAT que reconocía una deuda tributaria. El TF desestimó dicha apelación, validando así las acciones de cobro realizadas por SUNAT. El contribuyente argumentó que las deudas ya habían prescrito de acuerdo con el Código Tributario, cuestionando la legalidad de las acciones de cobro. Es importante destacar que, antes de la decisión del TF, las deudas de los deudores prescribían en un periodo estipulado que por lo general era de cuatro años.

El TF aclaró las reglas de prescripción en relación con la cobranza coactiva, indicando que la prescripción solo ocurriría si se anulaban los actos administrativos en oposición del deudor en cualquier etapa, ya fuese en SUNAT o en el TF; de lo contrario, a pesar del tiempo transcurrido, la deuda se confirmaría y no expiraría. Por su lado, el Tribunal Constitucional (TC) emitió una sentencia que establece que el plazo de prescripción no puede ser suspendido independientemente de una declaración de nulidad; de esta forma, nace la discrepancia con la decisión del Tribunal Fiscal. El debate radica en si la suspensión de la prescripción se aplica a todos los casos o solo cuando hay una nulidad de la deuda cuestionada.

Ante esta contradicción, SUNAT decidió seguir la jurisprudencia obligatoria del TF, lo que resulta en una discrepancia en las interpretaciones entre el TF y el TC, creando un conflicto en las normativas que afecta a los deudores, quienes se ven obligados a recurrir a la vía judicial para defender sus derechos, debido a la falta de claridad en las resoluciones que impactan la previsibilidad y la uniformidad en la aplicación de las leyes tributarias, contribuyendo así a la prolongación de los litigios tributarios.

10. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DEL TC 556/2020⁷, QUE GENERÓ LA CONTROVERSIA DE CONSTITUCIONALIDAD DE LA PDCT DEL D. LEG. N° 1421

10.1. Antecedentes.

El 01.02.2019, el decano del Colegio de Abogados de La Libertad presentó una demanda de inconstitucionalidad contra la PDCT del D. Leg. N° 1421, argumentando que vulneraba la regulación constitucional sobre la delegación de poderes legislativos, así como el principio de irretroactividad y la seguridad jurídica. La demanda se basa en argumentos tanto de forma como de fondo.

El 18.09.2019, Luis Alberto Huerta Guerrero, procurador público especializado en Materia Constitucional, respondió a la demanda en representación del Poder Ejecutivo, rechazando y contradiciendo todos los puntos planteados.

10.2. Argumentos de la demanda.

El Colegio de Abogados de La Libertad expone su argumentación en los siguientes puntos:

- Destaca que el artículo 43° del CT identifica tres situaciones distintas donde se aplica la prescripción de la acción de la Administración Tributaria (AT) ante el deudor tributario: 1) para establecer la obligación tributaria; 2) para requerir el pago y 3) para imponer sanciones.
- Se menciona que hasta el 27.09.2012 no había normativas específicas en el artículo 44° del CT para determinar el inicio del plazo de prescripción de la facultad de la AT para solicitar el pago, aplicando normas generales.
- Señala que con la implementación del D. Leg. N° 1113 (agregando el numeral 7 al artículo 44° del CT), se introduce una nueva directriz, que establece que el plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día posterior a la notificación de la RD o RM, para exigir el pago de la deuda; de esta forma, solo se podía regular el inicio del conteo de prescripción a partir de su entrada en vigencia, que fue el 28.09.2012.
- La Resolución del Tribunal Fiscal N° 09789-4-2017, establece un precedente que debe ser seguido, confirmando que no se puede aplicar esta nueva situación al comienzo del cómputo del plazo de prescripción establecido en el D. Leg. N° 1113 para casos que comenzaron antes de su vigencia.
- A través de la PDCT del D. Leg. N° 1421, se indica que el Poder Ejecutivo busca cambiar la fecha de inicio del cómputo del plazo de prescripción para exigir el cobro de las deudas tributarias generadas hasta el 01.01.2012.
- Argumenta que, con este cambio, aunque ya se haya comenzado a contar el plazo de prescripción, se busca ignorar la duración de ese plazo y empezar a contabilizar desde el momento en que se notifiquen las RD o RM.
- Según este razonamiento, se indica que la norma ha sobrepasado lo permitido por la delegación de facultades legislativas establecida en el artículo 104° de la Constitución y en la Ley N° 30823, señalando que no hay conexión entre los temas autorizados y los tratados en el D. Leg. N° 1421; además, se argumenta que la Ley N° 30823 no menciona para nada la prescripción tributaria.
- Igualmente se argumenta que la disposición en cuestión infringe el principio de irretroactividad establecido en el artículo 103° de la Constitución; si algo ocurrió antes de la vigencia del D. Leg. N° 1113, no puede aplicarse en normativas posteriores, como el D. Leg. N° 1421. Tribunal Constitucional, (2020).

⁷ <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2020/00004-2019-AI.pdf>

10.3. Respuesta a la demanda.

La respuesta es la siguiente:

- En relación con el argumento de inconstitucionalidad por cuestiones de forma, el procurador argumenta que el Proyecto de Ley N° 2791/2017-PE⁸ buscaba mejorar los procedimientos administrativos tributarios para aumentar la eficiencia, fortaleciendo así las capacidades de la AT y eliminando las distorsiones que impactan o complican la recaudación, por lo que era necesario implementar acciones para recuperar las deudas tributarias.
- El D. Leg. N° 1421 anula la jurisprudencia de carácter obligatorio emitida por el TF, que se encuentra en la RTF N° 09789-4-2017, en lo que respecta a la prescripción tributaria relacionada con acciones de fiscalización, sanción y cobro de procedimientos administrativos tributarios.
- En cuanto a la inconstitucionalidad por motivos de fondo, la parte demandada indica que es imprescindible diferenciar el inicio del plazo de prescripción de la determinación de una deuda o multa y el periodo para exigir su cobro. Afirmó que la RTF N° 09789-4-2017 interpreta incorrectamente el inicio de los plazos de prescripción para las acciones que competen a la AT.
- Asegura que al contemplar el inciso 7 del artículo 44° del CT, se introduce una nueva normativa que debe aplicarse de inmediato a todas las disposiciones legales vigentes, abarcando también aquellos que esperaban la notificación de la resolución de deuda o multa. En este sentido, la norma debatida no pretende establecer efectos retroactivos del D. Leg. N° 1113, sino anular una decisión del TF que intentó no aplicar dicho decreto.

- Igualmente, indica que los D. Leg. Nros. 1113 y D. Leg. 1421 están sujetos a la teoría de los hechos consumados, conforme al artículo 103° de la Constitución. De esta forma, el inciso 7 del artículo 44° del CT no contraviene la presunción de no retroactividad. Además, sostiene que se garantiza la previsibilidad en la aplicación del Derecho para los contribuyentes, sin perjudicar la seguridad jurídica. Tribunal Constitucional, (2020).

10.4. Aplicabilidad de la resolución del Tribunal Constitucional.

La PDCT establece que el inicio del plazo de prescripción para exigir el cobro de la deuda tributaria indicada en la RD o RM notificadas desde el 28.09.2012, cuyo plazo de prescripción para determinar la obligación tributaria o imponer sanciones comenzó hasta el 01.01.2012, se cuenta a partir del día siguiente a la notificación de esas resoluciones. Así, la controversia de la demanda de inconstitucionalidad argumentaba que, mediante la PDCT, se alteraba de manera retroactiva el inicio del cómputo de este plazo de prescripción; conforme a las normas vigentes, dicho plazo debía empezar a contar el primero de enero del año posterior a la determinación de la deuda y no desde la notificación de las RD o RM.

Es así como se argumentaba que, debido a lo expuesto en la PDCT, las deudas fiscales que ya estaban prescritas según los períodos que estipula el CT, en realidad no lo estaban. Este punto es importante, ya que, si la prescripción tuviera efecto, la AT quedaría incapacitada para llevar a cabo cualquier acción destinada a recuperar la deuda, tal como se menciona de manera clara en el CT.

8 https://www.leyes.congreso.gob.pe/Documentos/2016_2021/Dictámenes/Proyectos_de_Ley/02791DC09MIN20180619.pdf

Así, la Sentencia del Tribunal Constitucional elimina automáticamente la discusión sobre el tratamiento de la prescripción, lo que significaba que la SUNAT tenía la autoridad para evaluar y proceder con la recuperación de la deuda.

10.5. Controversia de la acción de inconstitucionalidad contra el D. Leg. 1421.

Según Hernández, R. (2020), indica que el Intendente Nacional Jurídico Tributario de SUNAT, Enrique Pintado Espinoza, afirmó que, si el TC amparaba la demanda de inconstitucionalidad, se estaría dejando al Estado “sin la capacidad de cobrar miles de millones de soles en deudas fiscales”. Asimismo, se estarían “comprometiendo principios constitucionales de razonabilidad, justicia e igualdad”; por lo tanto, la SUNAT presentó el (Informe N° 000015-2020-SUNAT/7D0000)⁹ al Congreso de la República, donde detallaba el monto y la cantidad de empresas que contarían con deudas prescritas. Este monto excedía los 9 mil millones de soles y beneficiaría a 158 empresas.

El conflicto gira en torno a que, en primer lugar, el D. Leg. N° 1113, en su artículo 4°, añade el numeral 7 del artículo 44° del CT, estableciendo que el plazo de prescripción para la recuperación de la deuda comenzará a contarse desde que la SUNAT determine la deuda. En segundo lugar, la RTF N° 09789-4-2017 establece como un precedente de cumplimiento obligatorio la interpretación de los plazos de prescripción, indicando que lo que está establecido en el D. Leg. N° 1113 se aplica únicamente a los procedimientos de fiscalización que se hayan iniciado después de su vigencia. Esto implica que el derecho a cobrar prescribe antes que el derecho a fiscalizar para todos los casos que hayan sucedido hasta antes del 27.09.2012, fecha anterior a la entrada en vigencia del D. Leg. N° 1113.

Por otro lado, la posición del demandado señala que la norma en cuestión no busca extender o reactivar el plazo de prescripción establecido en el D. Leg. N° 1113, sino que, por el contrario, pretende corregir una interpretación incorrecta hecha por el TF respecto al cálculo de los plazos de prescripción; así como anular un precedente que estaría inaplicando el numeral 7 del artículo 44° del Código Tributario.

Esta controversia contiene dos posturas opuestas, por un lado, se plantea el debate sobre la constitucionalidad de la aplicación de la norma a lo largo del tiempo y, por el otro, se discute sobre la duración del plazo de prescripción en el ámbito tributario.

Posturas en contra de la inconstitucionalidad

Unos expertos argumentan que el decreto mejoraría la interpretación sobre el cálculo de los plazos de prescripción, mientras que otros apuntan que esto implica una aplicación retroactiva inconstitucional de la norma.

Según la teoría de la prescripción, el proceso de cobro solo puede comenzar cuando existe una acción de cobro disponible, es decir, desde que se notifica la Resolución de Determinación o la Resolución de Multa, y no antes. Esto se debe a que antes de esa notificación no se tenía conocimiento de la deuda, ni mucho menos del monto. Esta perspectiva es respaldada por Enrique Pintado Espinoza, Intendente Nacional Jurídico Tributario de SUNAT, quien sostiene que no puede exigirse el pago de una deuda que aún no ha sido reconocida, argumentando que la ley establece plazos separados para la fiscalización y el cobro. Estos períodos son secuenciales, no se puede cobrar algo que no ha sido determinado. También menciona el principio de aplicabilidad inmediata, señalando que una nueva

9 <https://consede.lab.org.pe/wp-content/uploads/2020/09/Informe-15-2020-SUNAT-7D0000.pdf>

norma no puede aplicarse a hechos que ya ocurrieron anteriormente.

Al examinar el contexto previo, se puede observar que antes de 2008, el plazo para fiscalizar y judicializar deudas era de cuatro años, y dichos procesos se realizaban de manera simultánea. Si SUNAT tardaba 3 años y 11 meses en definir la deuda, solo contaba con un mes para realizar el cobro. En 2012, el Tribunal Fiscal estableció un nuevo plazo mediante el D. Leg. N° 1113, permitiendo que la fiscalización durara hasta cuatro años, y luego extendiendo hasta cuatro años más para el cobro. Más tarde, en 2017, el mismo tribunal emitió una decisión obligatoria, indicando que este nuevo plazo no se aplicaba a las empresas que ya habían comenzado el procedimiento de prescripción de su deuda en 2012. Esto llevó a la conclusión de que las deudas originadas en 2008, las cuales ya habían cumplido con los cuatro años de prescripción en 2012, no podían acoger el D. Leg. N° 1113 debido a su carácter retroactivo. Sin embargo, el inicio del trámite no se consideraba como constitutivo de prescripción. Por ello, el poder Legislativo promulgó en 2018 el D. Leg. N° 1421, que intentó aclarar la discrepancia del Tribunal Fiscal, especificando que el plazo de ocho años aplicaría incluso a aquellos que ya estuvieran en proceso de prescripción.

10.6. La sentencia del Tribunal Constitucional N° 556/2020 declara infundada la demanda de inconstitucionalidad sobre la prescripción de deudas tributarias en referencia al expediente 0004-2019-PI.

Para la evaluación relacionada con el Expediente 0004-2019-PI/TC, concerniente a la acción de inconstitucionalidad presentada contra la PDCT del D. Leg. N° 1421, se hizo necesario revisar los argumentos expuestos en la Sentencia No. 0002-2006-PI/TC¹⁰,

mediante la cual el Tribunal Constitucional declaró inconstitucional la Disposición Transitoria Única de la Ley 28647. De igual forma, es importante considerar la jurisprudencia de la RTF No. 9789-4-2017 del Tribunal Fiscal, que es de cumplimiento obligatorio, la cual determinó que:

“...el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria contenida en resoluciones de determinación y multa, emitidas por conceptos originados antes de la entrada en vigencia del D. Leg. N° 1113, notificadas a partir del 28 de septiembre de 2012, se rigió por los numerales 1) a 4) del artículo 44° del Código Tributario, según correspondía, por lo que no resulta aplicable el numeral 7) del anotado artículo...”. MEF, (2017)

En función a lo anterior, el Tribunal Fiscal concluye que, con base en la teoría de hechos consumados y la ejecución inmediata estipulada en el artículo 103° de la Constitución, el D. Leg. N° 1113 solo puede surtir efectos legales en relación con acontecimientos ocurridos a partir del 28.09.2012. El TF desarrolla el tema en cuestión, estableciendo una postura independiente que ha sido alterada desde la implementación del D. Leg. N° 1421, ya que su uso es obligatorio. Tribunal Constitucional, (2020).

El 22.09.2020, el Pleno del Tribunal Constitucional se reunió y el 02 de octubre de 2020 el TC publicó la Sentencia N° 556/2020, declarando infundada la demanda por no lograr cinco votos a favor de la inconstitucionalidad planteada contra la PDCT del D. Leg. N° 1421. La norma citada estableció que el D. Leg. N° 1113 (que determinó que el plazo de prescripción para el cobro de deuda tributaria comienza al día siguiente de notificar los valores) y que está vigente desde el 28.09.2012, se aplica a aquellos casos en los que el

10 <https://www.studocu.com/pe/document/universidad-tecnologica-del-peru/instituciones-del-derecho-civil/exp-0002-2006-pi-tc-lpderecho-watermark/76432461>

cómputo de la prescripción comenzó antes de que dicha normativa entrara en vigor y que fueron notificados con valores después de esa fecha. Tribunal Constitucional, (2020).

10.6.1. Análisis de la sentencia 556-2020, en relación con la forma en que se promulgó la PDCT del D. Leg. N° 1421.

La sentencia defiende la legalidad en cuanto a la forma de la disputa, basándose en la Ley No. 30823¹¹, que otorga al Poder Ejecutivo la autoridad para legislar sobre gestión económica. Por este motivo, se autorizó la promulgación del D. Leg. N° 1421, cuyo propósito fue modificar el Código Tributario para lograr procedimientos fiscales más eficaces y fortalecer la administración del Tribunal Fiscal, estableciendo lo siguiente:

“Artículo 2. Materias de la delegación de facultades legislativas

En el marco de la delegación de facultades a la que se refiere el artículo 1 de la presente ley, el Poder Ejecutivo está facultado para legislar sobre las siguientes materias: (...)

g) Modificar el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante el Decreto Supremo 133-2013-EF, a fin de brindar mayores garantías a los contribuyentes en la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar, estableciendo la configuración de infracciones y sanciones vinculadas con dicha disposición; establecer parámetros para su no aplicación a las micro y pequeñas empresas (MYPE); y ampliar los supuestos de responsabilidad solidaria de los representantes legales por aplicación de la cláusula antielusiva general, garantizando el derecho al debido proceso de los contribuyentes...” Congreso República, (2018).

Los críticos argumentan que al analizar el Diario de Debates de la Ley N°. 30823, constatan que no hubo evaluación, observación o desacuerdo durante su aprobación sobre la delegación de poderes para exigir el pago de impuestos pendientes a partir de alterar las reglas de prescripción. Dado que no hay un mandato expreso para ello, discrepan de la decisión del Tribunal Constitucional.

10.6.2. Análisis de la sentencia 556-2020, respecto al fondo que confirmó la legalidad de la PDCT del D. Leg. N° 1421.

En cuanto al contenido de la discusión, se fundamenta en declarar su legalidad, dado que el cómputo del inicio del plazo no se puede separar del propio plazo en sí, postura respaldada por la mayoría del tribunal, como lo expresó el magistrado Eloy Espinoza Saldaña. En otras palabras, es posible que antes de culminar el plazo de 4 años, se modifique la fecha de comienzo del conteo del plazo de prescripción. Asimismo, el Tribunal Constitucional afirma que no puede existir el inicio del cómputo del plazo de prescripción sin que no haya existido la potestad del cobro. Tribunal Constitucional, (2020).

Algunos no comparten esta opinión porque el conteo ya se habría registrado, de manera que no puede haber una separación en el manejo del tiempo para eventos previos, con el argumento de que la prescripción debe verse como algo integral. En este sentido, el Tribunal Fiscal ha expresado su postura en la RTF de Observancia Obligatoria N° 9789-4-2017, que enfatiza en una relación entre el nacimiento de la obligación tributaria y el cómputo del inicio del plazo de prescripción. Esto entendería que la PDCT del D. Leg. N° 1421 conllevaría a considerar como una norma retroactiva, lo cual va en contra del artículo 103° de la Constitución. Tribunal Constitucional, (2020).

11 https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/154448/Ley_30823.pdf?v=1591304726

10.7. Posturas sobre el tema de discrepancias.

La implementación del Decreto Legislativo N° 1421 ha generado diversos puntos de vista sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de dicha norma.

10.7.1. Es constitucional.

La primera opinión es la defendida por Durán, L. & Arbieto, H. (2019). En su análisis, argumentan que la PDCT del Decreto Legislativo N° 1421 es constitucional porque la normativa diferencia entre la acción de cobro de la deuda determinada por la Administración Tributaria y la acción de cobro determinada por el contribuyente. Aseguran que esta norma simplemente proporciona una aclaración para fortalecer la seguridad jurídica. También presentan un test de proporcionalidad que considera que la recaudación de una deuda determinada por la Administración Tributaria puede comenzar a computarse una vez que esta se establezca tras finalizar la fiscalización, protegiendo así el principio de seguridad jurídica, y concluyen que es razonable debido a la propia naturaleza de la recaudación fiscal (no se puede exigir el pago sin una deuda previamente definida).

Del mismo modo, Serrano, F. (2020) también opina que la PDCT del Decreto Legislativo N° 1421 es constitucional. Afirma que no se puede calcular el inicio del plazo de prescripción si no existe la opción de hacerla valer. Este autor señala que no hay una autonomía en el inicio del plazo en relación con el mismo plazo, por lo que, hasta que este no se complete, es posible que se modifique de acuerdo con el artículo N° 103 de la Constitución Política del Perú.

10.7.2. Es inconstitucional.

De acuerdo con Hernández, L. (2020), opina que la norma mencionada es inaplicable porque atenta contra el

principio de irretroactividad mencionado en el artículo 103 de la Constitución Política del Perú. Hernández Berenguel fundamenta su opinión fundamentalmente en un análisis histórico del D. Leg. N° 1113, determinando su inconstitucionalidad debido a la falta de facultades delegadas de la Ley N° 30823. Además, su argumento se apoya en la afirmación realizada por el Tribunal Fiscal en la RTF N° 9789-4-2017.

Igualmente, García, C. (2020)¹² defiende la inconstitucionalidad del D. Leg. N° 1421. Su argumentación se basa en la aplicación de la teoría de los hechos cumplidos, señalando que el D. Leg. N° 1113 solo puede tener efectos sobre obligaciones surgidas después de que comenzó su vigencia. Asimismo, señala que una interpretación diferente no solo transgrede lo establecido en el artículo 103 de la Constitución Política del Perú, sino que también significaría el resurgimiento de deudas prescritas.

Además, García (2020) señala que una deuda que ya ha prescrito no puede ser afectada por un cambio posterior en la legislación, no por tratarse de un hecho ya concluido ni en virtud de la teoría de los hechos cumplidos, sino simplemente porque se trata de una obligación extinguida y, por lo tanto, no puede ser revivida por ninguna norma posterior.

11. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DEL TC N° 998/2020, QUE NO CONSIDERA SUSPENSIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN SI SE EXCEDE EL TIEMPO PARA RESOLVER RECURSOS.

El 12.11.2020, el Tribunal Constitucional emitió la Sentencia N° 998/2020, en respuesta al Expediente 02051-2016-PA/TC respecto a la demanda de amparo presentada por la empresa Industrial Paramonga SAC contra la SUNAT y el MEF, favoreciendo a la empresa

12 <https://lacamara.pe/wp-content/uploads/2020/06/Novoa.pdf>

Paramonga y permitiendo que las empresas puedan solicitar de forma retroactiva la caducidad de sus deudas fiscales y deducir los intereses generados. Tribunal Constitucional (2020).

Esto se inició el 13.12.2013, cuando Paramonga interpuso un recurso de amparo contra SUNAT y el MEF, buscando que se anularan las resoluciones de deuda del IGV correspondientes a los períodos de enero a marzo y de mayo a diciembre de 2000; así como de enero a mayo y octubre de 2001. La empresa argumentó que su deuda tributaria ascendía a S/29,8 millones, y con los intereses moratorios de esos años, el total llegó a S/161,8 millones. Para ello, pidió que se considerara inaplicable el penúltimo párrafo del Artículo 46° del CT, que regula la suspensión de la prescripción durante el procedimiento contencioso tributario, alegando que había presentado tres reclamaciones. En este caso, el TF superó en más de 4 años el tiempo establecido para emitir una resolución, motivo por el cual el TC determinó que resulta irrazonable y desproporcionado mantener dicha regla cuando la entidad administrativa se toma un tiempo excesivo, argumentando que no es justo que el contribuyente sufra las consecuencias de un retraso en su resolución. Tribunal Constitucional, (2020).

En consecuencia, el TC afirmó que el penúltimo párrafo del artículo 46° del TUO del CT es válido y se considera constitucional ya que permite la suspensión del cómputo del plazo de prescripción durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario, aun cuando se anulen actos administrativos, siempre que se respeten los plazos para resolver los recursos presentados por el deudor. Sin embargo, esta suspensión no se aplica al tiempo excesivo que la AT se tarda en decidir sobre las impugnaciones interpuestas. En este sentido, el TC decidió declarar fundada la demanda, en cuanto a la solicitud de inaplicación del artículo mencionado. Esta decisión abre la puerta para que empresas como Telefónica, Scotiabank, la Petrolera Savia, la Minera Cerro Verde y otras que registran más de S/2 mil millones en tributos en litigio, que están

muy cerca de prescribir, puedan beneficiarse. Tribunal Constitucional, (2020).

Así, el Tribunal Constitucional en la resolución 998/2020, encontró parcialmente justificada por haberse comprobado la vulneración del principio de razonabilidad y el derecho a un plazo razonable, ordenando al Tribunal Fiscal un tiempo para que se pronuncie sobre el recurso de apelación y ordenó a la SUNAT que calcule los intereses moratorios sin aplicar el cobro de estos durante el tiempo que excedió. Además, dispuso que la SUNAT realice el cómputo del plazo de prescripción, estableciendo nuevas condiciones y limitándose al periodo que utilizó la Administración Tributaria al decidir sobre los recursos de la demandante, dentro de los plazos legales del Código Tributario. Este amparo exige aplicar el mismo principio retroactivamente en todos los reclamos pendientes en la sede administrativa o en el Poder Judicial sin una resolución definitiva. Tribunal Constitucional, (2020).

En este amparo, el Tribunal Constitucional también se refiere a la prescripción de las deudas fiscales, estableciendo nuevas condiciones que permitan su extinción cuando estas se encuentren bajo la custodia de la SUNAT o del Tribunal Fiscal. Esta decisión señala que, si la respuesta a un reclamo o apelación tributaria se retrasa en exceso, los plazos no se interrumpirán, permitiendo así que el Estado cobre la infracción. Tribunal Constitucional, (2020).

Por último, este amparo a favor de Paramonga presenta también ciertos elementos confusos en su aplicación. No aclara cómo se manejarán los intereses moratorios impuestos años antes de que se estableciera el plazo de actuación de la autoridad tributaria. La SUNAT y el Ministerio de Economía y Finanzas han expresado su desacuerdo con la sentencia, argumentando que el Estado podría perder millones de soles en ingresos fiscales. Por ello, el 16.02.2023, la SUNAT presentó una demanda de nulidad contra la decisión del TC, que creó un nuevo precedente para reducir los intereses

moratorios de deudas fiscales en disputa, señalando que no se generarían intereses moratorios si el retraso era atribuible a la SUNAT misma. La SUNAT fundamenta su demanda en la supuesta violación del “debido proceso” y la falta de respeto a su derecho de defensa, además de señalar cuestiones de carácter más político. También argumentó que la decisión del TC beneficiaría a empresas que atrasan y mantienen deudas considerables por medio de interminables impugnaciones, permitiendo a grandes compañías dejar de abonar S/ 12 mil millones, perjudicando al Estado y a la ciudadanía.

Con esta resolución, el deudor podrá invocar la prescripción y el cierre de su caso, incluso si el Estado ya ha ganado y confirmado la infracción. El TC también rompe los límites establecidos por el Decreto Legislativo N° 1311 del año 2016, permitiendo que los plazos en reclamos que sobrepasen el tiempo de atención continúen, siempre que solo se apliquen a procesos iniciados en la SUNAT a partir de enero de 2017, para evitar legislar de forma retroactiva. Finalmente, en el caso de Paramonga, el TC establece que la demora en el proceso fue responsabilidad del Estado y no de la empresa privada.

CONCLUSIONES

1. A lo largo de la cronología examinada, que abarca desde D. Leg. N° 816 de 1996 hasta el D. Leg. N° 1421 de 2018, se han realizado cambios en el cómputo del plazo de prescripción para exigir el pago de la deuda.
2. En la vigencia del D. Leg. N° 816, esta disponía que la prescripción se aplicaba en un mismo tiempo para determinar la deuda y para exigirla; posteriormente a partir de la vigencia del D. Leg. N° 981, se dividió en acciones independientes de prescripción para: 1) determinar la deuda, 2) para exigir el pago, 3) para sancionar y 4) para compensar y solicitar la devolución, posteriormente con la modificación introducida por el D. Leg. N° 1113 se pretendía corregir el problema ocasionado por el D. Leg. N° 981, incorporando el numeral 7) del Art. 44° del CT, introduciendo un nuevo supuesto de inicio del plazo prescriptorio, donde se computará desde el día siguiente de la notificación de la RD o RM para exigir el pago, esto ocasiono conflictos en la fecha de inicio del plazo prescriptorio. Es por tal motivo que el Poder Judicial intenta modificar la fecha de inicio del plazo prescriptorio mediante la PDCT del D. Leg. N° 1421, que según algunos autores vulnera el principio de irretroactividad contenidas en el artículo 103° de la Constitución. La PDCT del D. Leg. N° 1421 esto ha generado controversias con diversas opiniones, incertidumbres sobre su aplicación, existiendo discrepancias en el cómputo de inicio del plazo teniendo un tratamiento independiente al de la institución de la prescripción de acción de cobro.
3. El 02.10.2020, TC mediante sentencia N° 556/2020, declaró infundada la demanda de inconstitucionalidad interpuesta contra la PDCT del D. Leg. N° 1421 por el Colegio de abogados de La Libertad, por haber vulnerado la regulación constitucional de la delegación de facultades legislativas, así como del principio de irretroactividad y seguridad jurídica, la demanda se sustenta en argumentos de forma y fondo.
4. El 12.11.2020 el TC mediante sentencia N° 998/2020, declaró fundado en parte la demanda de amparo entablada por la empresa Industrial Paramonga SAC contra la SUNAT y el MEF, favoreciendo a la empresa Paramonga, ordenando al TF un plazo para que resuelva el recurso de apelación y dispuso que la SUNAT efectúe el cálculo de los intereses moratorios sin aplicar el cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso, disponiendo que la SUNAT realice el cómputo del plazo de prescripción, fijando nuevas condiciones.
5. Con estos conflictos de interpretación de las normas se ha dilatado el tiempo, favoreciendo a empresas que deben cantidades millonarias a través de impugnaciones y deje de pagar estas deudas perjudicando al Estado y a la población. Asimismo con estos antecedentes deja el camino abierto para que otras empresas utilicen estos argumentos para solicitar retroactivamente la caducidad de sus deudas tributarias y deducir los intereses que fueron generados.

REFERENCIAS

- Congreso de la República. (1993). *Constitución Política del Perú*. <https://www.congreso.gob.pe/Docs/constitucion/constitucion/Constitucion-abril-2024.pdf>
- Congreso de la República. (2005). *Ley N.º 28647: Ley que sustituye el numeral 2 del artículo 18º del TUO del Código Tributario*. <https://www.deperu.com/legislacion/ley-28647-pdf.html>
- Congreso de la República. (2012). *Decreto Legislativo N.º 1113*. <https://leyes.congreso.gob.pe/Documentos/DecretosLegislativos/01113.pdf>
- Congreso de la República. (2018). *Decreto Legislativo N.º 1421: Decreto legislativo que modifica el Código Tributario*. <https://noticia.educacionenred.pe/2018/09/d-leg-1421-decreto-legislativo-que-modifica-codigo-tributario-158919.html>
- Congreso de la República. (2018). *Ley N.º 30823: Ley que delega en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia de gestión económica y competitividad, de integridad y lucha contra la corrupción, y de protección de personas en situación de vulnerabilidad*. https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/154448/Ley_30823.pdf
- Durán, L., & Arbieta, H. (2019). *La prescripción de la acción de la Administración Tributaria para exigir el cobro de la deuda tributaria: ¿Es inconstitucional el Decreto Legislativo 1421?* <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/22631/21792>
- García, C. (2020). *La vulneración del principio de seguridad jurídica por la primera disposición transitoria complementaria del Decreto Legislativo N.º 1421 en el ordenamiento peruano*. <https://lacamara.pe/wp-content/uploads/2020/06/Novoa.pdf>
- Hernández, L. (2020). *La inconstitucionalidad de la PDCT del DL 1421*. <https://lacamara.pe/la-inconstitucionalidad-de-la-pdct-del-dl-1421/>
- Hernández, R. (2020). *TC debate hoy sobre la prescripción de deudas tributarias SUNAT*. <https://www.romeroconsult.net/post/tc-debate-hoy-sobre-la-prescripci%C3%B3n-de-deudas-tributarias-sunat>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2017). *Resolución del Tribunal Fiscal N.º 09789-4-2017*. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2017/resolucion/2017_4_09789.pdf
- Rosales, G. (2024). *Discrepancia entre Tribunal Fiscal y TC pone en duda la prescripción de deuda tributaria*. Gestión. <https://gestion.pe/economia/sunat-discrepancia-entre-tribunal-fiscal-y-tc-pone-en-duda-la-prescripcion-de-deuda-tributaria>
- Serrano, F. (2020). *Constitucionalidad de la primera disposición complementaria transitoria del Decreto Legislativo N.º 1421 en el ordenamiento tributario peruano*. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7965467>
- Tribunal Constitucional. (2020). *Sentencia N.º 556/2020*. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2020/00004-2019-AI.pdf>
- Tribunal Constitucional. (2020). *Sentencia N.º 998/2020*. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2020/02051-2016-AA.pdf>

El papel de la tecnología de la información en el fortalecimiento de la administración tributaria: aplicaciones de aprendizaje automático para detectar el fraude del IVA en Kenia



Esther Muthoni Rugendo

SINOPSIS

El artículo investiga cómo la tecnología de la información mejora la detección del fraude del IVA mediante el uso del aprendizaje automático. Además, mejora el desempeño institucional en las administraciones tributarias. Evalúa la efectividad de las técnicas de aprendizaje automático, como la regresión logística, las redes neuronales y las redes neuronales gráficas, para identificar casos fraudulentos en el sistema del IVA de Kenia. La contribución principal

es mostrar cómo la combinación de modelos tabulares con análisis relacional basado en gráficos aumenta la precisión de la detección de fraudes. Los datos de KRA se utilizaron para probar metodologías de ingeniería de características, corrección de desequilibrios y modelado híbrido. Los resultados muestran una gran precisión y tasas de recuperación, lo que indica grupos de fraude, peligros específicos del sector y colaboración sistémica.

PALABRAS CLAVE: detección de fraude en el IVA, aprendizaje automático, administración tributaria, redes neuronales gráficas, desempeño institucional

CONTENIDO

1. Introducción
2. Materiales y métodos.
3. Resultados
4. Discusiones

Conclusión
Recomendación
Referencias

AUTOR

Analista de datos en la Autoridad Tributaria de Kenia (KRA), donde ha trabajado durante casi diez años en diferentes divisiones. La experiencia le ha dado una sólida comprensión empresarial del sistema tributario de Kenia y el comportamiento de los contribuyentes. Ha liderado importantes proyectos, incluida la identificación de comerciantes desaparecidos, que contribuyeron a un crecimiento del IVA del 28% en mayo de 2025. También supervisaba la migración de saldos heredados del sistema antiguo al sistema actual, una función que requiere la limpieza de datos.

1. INTRODUCCIÓN

Fraude fiscal y digitalización

El fraude fiscal se refiere a la fabricación intencional de hechos en una declaración de impuestos para disminuir la obligación tributaria de una persona. Esto se puede hacer reduciendo o aumentando las compras. El fraude fiscal es uno de los problemas importantes que afectan los ingresos gubernamentales en todo el mundo. Las autoridades fiscales recurren cada vez más a modelos de Aprendizaje automático (*ML*, *Machine Learning*) para abordar estas dificultades. El objetivo principal de las estrategias de detección de fraude es limitar la cantidad de falsos positivos en las declaraciones de impuestos que se reportan como fraudulentas. Además, se evita desperdiciar el tiempo limitado del auditor.

La digitalización de los sistemas tributarios en todo el mundo ha revolucionado la forma en que los gobiernos administran y recaudan ingresos. La administración tributaria efectiva depende de sistemas confiables de recopilación, análisis y cumplimiento de datos que aumenten el cumplimiento y reduzcan los costos (Bal, 2022). Las técnicas tradicionales de detección de fraude, como las auditorías manuales y los sistemas basados en reglas, han demostrado ser incapaces de combatir estrategias de fraude fiscal más sofisticadas. Las autoridades fiscales están implementando tecnologías de TI modernas como la inteligencia artificial (IA) y el aprendizaje automático (ML) para impulsar la eficiencia operativa (Siarka & Chojnacka-Komorowska, 2022).

En Kenia, la Autoridad Tributaria de Kenia (KRA), que es una corporación de recaudación de ingresos, ha estado a la vanguardia de la recaudación digital de impuestos. Esto incluye el uso de tecnología de la información para detectar transacciones fraudulentas en el sistema del IVA. El uso de modelos basados en ML en el sistema de declaración de IVA permite la detección temprana de anomalías. Además, ayuda en la detección predictiva de fraude y las auditorías basadas en riesgos, lo que

mejora el desempeño institucional y los resultados de cumplimiento. Las tácticas tradicionales luchan por obtener información de grandes conjuntos de datos, mientras que es fácil para los modelos de AA. Permiten la detección de patrones emergentes de fraude con una mínima participación manual, maximizando el uso de los recursos de las autoridades fiscales.

La Autoridad Tributaria de Kenia señaló en el informe “Tax Matters” de 2022 que las investigaciones sobre fraude financiero y fiscal llevadas a cabo en los últimos años han puesto de manifiesto las sofisticadas técnicas empleadas por los estafadores de la cadena de suministro para eludir el pago de impuestos. Estas complicadas tácticas de evasión fiscal dejan al contribuyente con todo el gasto de la financiación del desarrollo. Por ejemplo, el informe de KRA de 2022 mostró que los métodos de evasión tributaria continúan costando a Kenia miles de millones de dólares cada año. La autoridad pudo interceptar con éxito productos ilegales destinados al uso local en el año fiscal anterior, lo que resultó en una pérdida fiscal anticipada de Kshs. 1.200 millones. Para junio de 2021, la KRA había perfilado a 1.309 personas y empresas cuyas pérdidas fiscales combinadas se estimaban en alrededor de KSH. 259 mil millones.

Tecnología de la Información y Administración Tributaria

Las instituciones tributarias se benefician de la tecnología de la información al automatizar, integrar datos y proporcionar herramientas de apoyo a la toma de decisiones que mejoran la transparencia y la precisión. Las infraestructuras de TI modernas permiten el monitoreo en tiempo real de las presentaciones de impuestos, el análisis del comportamiento de los contribuyentes y los registros de auditoría digitales. La tecnología iTax de la Autoridad Tributaria de Kenia ha digitalizado el procesamiento de declaraciones de IVA, el almacenamiento de datos y la presentación de informes, lo que hace que el análisis a gran escala sea más eficiente (KRA, 2022).

Los algoritmos de aprendizaje automático pueden procesar grandes conjuntos de datos, detectar patrones de incumplimiento y adaptarse a esquemas de fraude cambiantes (Nayak, Pati y Das, 2021). La combinación de análisis de datos estructurados y análisis de redes relacionales permite a las autoridades tributarias descubrir fraudes sistémicos que los métodos manuales no pueden capturar.

Como Melville et al. señalado, los sistemas de información combinan recursos humanos con tecnología y software. A nivel mundial, los sistemas de pago móvil se han desarrollado como tecnologías digitales críticas que mejoran la administración tributaria. Los pagos móviles, definidos como el uso de dispositivos móviles para iniciar, autorizar y validar transacciones financieras, son un medio flexible y eficiente de recaudación de ingresos. A pesar de su potencial, su efectividad depende de la cobertura, las tasas de adopción y la seguridad percibida.

En Nigeria, Saidu et al. descubrió que la utilidad percibida y la simplicidad de uso eran influencias clave en la adopción de pagos móviles, pero que el riesgo percibido no tenía ningún efecto. El sistema M-PESA de Kenia ejemplifica la innovación financiera móvil. M-PESA, ampliamente utilizado en toda África Oriental, ha mejorado la inclusión financiera y ha permitido a las personas con bajos ingresos gestionar mejor los riesgos mediante la estabilización de los ingresos. Esto se puede utilizar para monitorear las transacciones de personas de bajos ingresos.

Objetivo

Investigar el papel de la tecnología de la información, en particular el aprendizaje automático, en la detección del fraude del IVA y cómo afecta el desempeño institucional dentro de las administraciones tributarias.

Contribución Principal

La investigación muestra cómo la incorporación de modelos de ML en los sistemas tributarios mejora la precisión, facilita las auditorías basadas en riesgos, revela

redes de fraude y proporciona marcos reproducibles para otras administraciones nacionales. También demuestra cómo las GNN revelan patrones de fraude relacional que los enfoques estándar no pueden identificar.

2. MATERIALES Y MÉTODOS

2.1. Introducción

En este capítulo se describe el enfoque y la estructura del estudio sobre la detección basada en el aprendizaje automático de comerciantes fraudulentos en sistemas de IVA. Muestra el diseño de la investigación, los procedimientos de recopilación de datos, el desarrollo del modelo y las medidas de evaluación.

2.2. Diseño de Investigación

El diseño de la investigación es un marco que proporciona a los investigadores una colección organizada de metodologías y enfoques para abordar los desafíos de la investigación (Kothari, 2014). Ayuda a planificar la recopilación, análisis y evaluación de datos. También proporciona pautas para abordar preguntas y objetivos de investigación y rastrear el progreso de las fases de investigación. El presente estudio utilizó una metodología descriptiva y el Proceso Estándar Interindustrial para la Minería de Datos con el fin de determinar los algoritmos de detección de fraudes más precisos.

2.3. Población objetivo

El estudio tenía previsto utilizar datos de la Autoridad Fiscal de Kenia. Los datos se utilizarán para los registros del comerciante de 2021 a 2023. Este análisis se limitó a la recaudación de ingresos de los cinco ejercicios fiscales anteriores. Esta era se extendió desde el año fiscal 2020/2021 hasta 2022/2023. Debido a que los ingresos por IVA se recaudan mensualmente, esto resultó en un total de 10 000 observaciones, que fueron adecuadas para detectar comerciantes fraudulentos en los sistemas de IVA de Kenia utilizando técnicas de aprendizaje automático.

2.4. Marco de Muestra

Porque la población del estudio está formada por comerciantes fraudulentos en los sistemas de IVA de Kenia, entre 2021 y 2023.

2.5. Instrumentos de Investigación

El instrumento de investigación del estudio fueron los registros de la KRA de todos los distribuidores de IVA de Kenia de 2021 a 2023.

2.6. Procedimiento de Recogida de Datos

En la encuesta se utilizaron datos secundarios. No se tomó información personal de los contribuyentes, y los datos se recopilaban en formato de valores separados por comas con números de identificación de contribuyente anónimos. Los datos se organizaron en tres bases de datos, cada una con su propio identificador: casos de auditoría, divulgaciones y pagos, y alta y baja. Se eliminaron los datos faltantes y los valores atípicos, y se codificaron las variables categóricas.

Se crearon variables ficticias para facilitar la incorporación de estas características al modelo. Se probó la correlación entre variables independientes. Era esencial fusionar técnicas que emplearan el identificador común para incluir todas las variables relevantes y cumplir con los objetivos del estudio. El conjunto de datos mostró un desequilibrio entre operadores fraudulentos y no fraudulentos. Para rectificar los datos desequilibrados, se utilizaron submuestreo aleatorio (RUS) y sobre muestreo de minorías sintéticas (SMOTE).

2.7. Modelos de Análisis de Datos

El estudio utilizó métodos como la regresión logística y las redes neuronales en la detección de fraudes.

2.7.1. Regresión Logística

La regresión logística es una técnica de aprendizaje automático ampliamente utilizada para los problemas

de clasificación binaria, como la detección de fraudes. Evaluó la probabilidad de que una entrada determinada pertenezca a una clase específica en función de una o más características diferentes (por ejemplo, fraudulentas versus no fraudulentas).

Durante la fase de entrenamiento, los parámetros se aprenden minimizando una función de costo, a menudo la función de pérdida logística o la pérdida de entropía cruzada. Esta función evalúa la diferencia entre la probabilidad predicha y las etiquetas reales.

2.7.2. Redes neuronales

Las redes neuronales son un tipo de tecnología de aprendizaje automático inspirada en la estructura y el funcionamiento del cerebro humano (Choi et al., 2020). Las redes neuronales se emplean comúnmente en la detección de fraudes porque pueden interpretar patrones complejos y correlaciones en los datos. El estudio combinó técnicas contemporáneas de aprendizaje automático con métodos de agrupación para encontrar anomalías en redes que contenían varios comerciantes. Buscaba determinar la posibilidad de transacciones fraudulentas por parte de comerciantes registrados en el IVA. Estas probabilidades estimadas se utilizaron luego como entrada para algoritmos de agrupación diseñados para encontrar comunidades estrechamente relacionadas en gráficos masivos. Este enfoque se utilizó para identificar pequeños grupos de comerciantes involucrados en transacciones ilegales con IVA.

Las redes neuronales tienen una o más capas ocultas donde se realizan los cálculos. Cada capa tiene una colección de neuronas (también conocidas como nodos).

3. RESULTADOS

3.1. Introducción

El capítulo analiza los resultados de la detección basada en el aprendizaje automático de comerciantes fraudulentos en los sistemas de IVA de Kenia.

La metodología de modelado híbrido analiza el cumplimiento del IVA y las tendencias de fraude combinando enfoques tabulares de aprendizaje automático (por ejemplo, XGBoost, Random Forest) con técnicas de aprendizaje basadas en gráficos (por ejemplo, Redes Neuronales gráficas). El estudio cubre la preparación de datos en profundidad, la ingeniería de características, la capacitación de modelos y los resultados de modelos tabulares y gráficos.

3.2. Preparación de Datos e Ingeniería de Características

3.2.1. Conjuntos de datos Preprocesados.

Los conjuntos de datos utilizados en este trabajo fueron cuidadosamente seleccionados y preprocesados para proporcionar una representación precisa de las características. Los conjuntos de datos contienen:

1. Características tabulares:

- **Conjunto de Datos de Obligaciones en materia de IVA:** ofrece indicadores importantes para detectar irregularidades en las obligaciones relacionadas con el IVA mediante el registro de las tendencias en la presentación de declaraciones, la relación entre el IVA soportado y el IVA repercutido, la relación entre el impuesto bruto y el volumen de ventas, y los umbrales específicos de cada sector.
- **Conjunto de Datos Agregados Anuales:** proporciona una visión general amplia de las tendencias comerciales a lo largo del tiempo al resumir el comportamiento y las proporciones anuales de las ventas.
- **Conjunto de Datos Coincidentes de Ventas y Compras:** detecta discrepancias entre compras y ventas reclamadas durante períodos particulares, lo que aumenta la posibilidad de fraude.

2. Características del Gráfico:

Conjunto de datos de relaciones: Esta herramienta analiza redes de directores, empresas, agentes fiscales y contribuyentes. Estas conexiones se representan como nodos y bordes para ayudar a identificar grupos de comportamientos potencialmente fraudulentos.

3.2.2. Ingeniería de características

3.2.2.1. Características de los Datos Tabulados

- **Indicadores de Presentación:** Indicadores que se centran en los contribuyentes que, a pesar de las normas sectoriales, no registran continuamente ninguna obligación en materia de IVA, como por ejemplo aquellos que mantienen una situación de «declarante con cero» de forma permanente.
- **Indicadores de discrepancia:** Diseñados para identificar diferencias entre ventas y compras reportadas, se basan en desajustes de transacciones que superan un umbral de ± 100 .
- **Ratios Ajustados Por Sector:** Los valores atípicos dentro de sectores concretos se identifican utilizando ratios de impuestos brutos sobre ventas ajustados en función de los valores de referencia específicos de cada sector.
- **Relación entre el IVA soportado y el IVA repercutido:** Ajustado en función de las entregas con tipo cero y exentas, lo que permite detectar anomalías en las declaraciones del IVA.

3.2.2.2. Características del gráfico:

- **Conectividad de directores:** Cuenta el número de vínculos entre directores y organizaciones destacadas para identificar conexiones de alto riesgo.
- **Conectividad de los asesores tributarios:** Identifica a los gestores que trabajan con varios contribuyentes

destacados, lo que podría indicar actividad fraudulenta.

- Atributos de los nodos: se generan a partir de datos tabulares, como la situación fiscal y los índices de IVA, y se utilizan en algoritmos basados en grafos para detectar el fraude de forma más eficaz.

3.3.1. Modelo tabular: XGBoost / Random Forest

Finalidad:

El objetivo principal de este enfoque de modelización híbrido era identificar a los contribuyentes de alto riesgo mediante la extracción de características estructuradas a partir de información tabular.

Conjunto de datos de entrenamiento

El sistema se capacitó utilizando una colección de registros etiquetados de la Autoridad Tributaria de Kenia (KRA). Este conjunto de datos comprendía tanto comerciantes conformes (casos negativos) como comerciantes fraudulentos conocidos (casos positivos). Los datos de capacitación incluyen características clave destinadas a llamar la atención sobre posibles señales de fraude:

- **Patrones de Presentación:** Identifica patrones repetidos, como presentaciones tardías o cero presentaciones indefinidas. Con frecuencia, estos sirvieron como señales de advertencia para la detección de fraudes.
- **La Relación entre Impuestos Brutos y Ventas** identifica anomalías en las que los impuestos declarados se desvían de los promedios sectoriales. Esta característica es crucial para identificar pasivos tributarios subestimados.
- **Desajuste entre Ventas y Compras:** Identifica disparidades entre las ventas y compras reportadas que exceden los niveles permitidos (por ejemplo, $\pm 100\%$).

- **Información sectorial:** Proporciona contexto para las transacciones, asegurando que el modelo refleje las normas específicas de la industria y las diferencias de cumplimiento del IVA.

Resultados:

Los modelos tabulares tuvieron éxito en la detección de operadores deshonestos, ya que demostraron sólidas métricas de rendimiento:

- El modelo tuvo una precisión del 89%, lo que demuestra su capacidad para reducir los falsos positivos e identificar eficazmente a los operadores deshonestos.
- El modelo identificó una tasa de recuperación del 85 %, lo que supone un porcentaje de comerciantes deshonestos, lo que se traduce en un menor número de casos que quedan sin atender.
- La puntuación F1 fue del 87%, lo que indica una evaluación respetable del recuerdo y la precisión del modelo, lo que indica su solidez para identificar el fraude.

Análisis de Importancia de Características:

Este análisis demuestra cómo varios predictores contribuyen a la identificación de operadores fraudulentos.

Conducta de presentación de declaraciones (45 % de importancia):

Los operadores deshonestos pueden mostrar patrones de presentación de informes inusuales, como la presentación constante de informes con datos nulos durante períodos de intensa actividad bursátil, retrasos prolongados en la presentación y modificaciones constantes de informes anteriores, lo que podría indicar una alteración a posteriori de los registros. Estos patrones se asociaban con frecuencia a conductas fraudulentas; el factor predictivo más importante del modelo era la conducta de presentación de declaraciones.

Relación entre Impuestos Brutos y Ventas (importancia del 30%):

Esta métrica mide la discrepancia entre los números de ventas y el IVA reclamado. Los comerciantes deshonestos suelen inflar sus reclamaciones de impuestos soportado o subestimar sus ventas para disminuir su obligación de IVA.

El uso de umbrales específicos del sector aumentó la confiabilidad de la función al comparar la conducta de los comerciantes con los estándares de la industria. El modelo mejora la precisión al reconocer escenarios de alto riesgo con bajas proporciones de impuestos a ventas.

Indicadores de discrepancia (15 % de importancia)

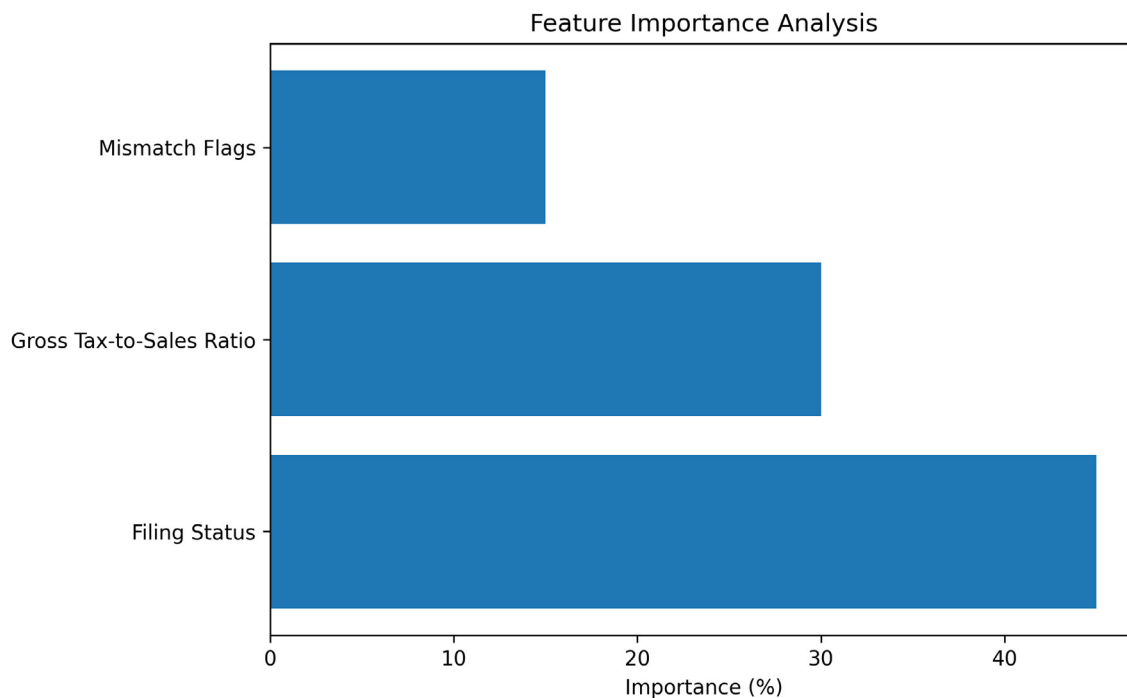
Estos indicadores revelaron disparidades entre las ventas y compras reportadas, sugiriendo tácticas.

Gráfico de importancia de las características 1.0

Análisis de importancia de las características:

1. Indicadores de discrepancia (15%).
2. Relación entre Impuestos Brutos y Ventas (30%).
3. Conducta de presentaciones de declaraciones (45%)

para evitar pagar el IVA. Las transacciones que probablemente incluían informes erróneos se aislaron mediante alertas basadas en umbrales (como discrepancias de $\pm 100\%$). Dado su menor valor relativo en relación con otras características, los desajustes parecen ser indicadores secundarios útiles cuando se combinan con otras medidas, en lugar de ser suficientes para detectar el fraude. Los algoritmos XGBoost / Random Forest utilizaron con éxito datos tabulares estructurados para detectar comerciantes deshonestos en los sistemas de IVA. Los resultados demostraron la relevancia de personalizar los predictores para el contexto del dominio y el valor de la ingeniería rigurosa de las características. Los modelos se centraron en los patrones de presentación de declaraciones y en las ratios de recaudación bruta sobre el volumen de ventas, que guardaban una estrecha relación con las tendencias reales de fraude en los sistemas del IVA.



3.3.2. Modelo gráfico: GNN

Finalidad:

El modelo de red neuronal gráfica (GNN) intentó identificar grupos de alto riesgo de comerciantes deshonestos aprovechando los vínculos de red entre contribuyentes, corporaciones, directores y agentes fiscales. A diferencia del modelo tabular, que se centra en predicciones a nivel individual, la GNN utilizó conexiones para detectar patrones de fraude cooperativos o sistémicos en el sistema del IVA.

3.3.2.1. Creación de gráficos:

1. Nodos:

Los nodos gráficos representaban las entidades del sistema del IVA, como los contribuyentes (personas físicas o jurídicas registradas a efectos del IVA), los directores son tomadores de decisiones que supervisan varios negocios, las empresas son responsables del pago del IVA y los asesores tributarios son profesionales que manejan las declaraciones de impuestos de los contribuyentes.

2. Aristas:

Las relaciones entre los nodos forman aristas, que representan diversos vínculos, tales como

- Directores y las empresas que gobiernan.
- Los contribuyentes vinculados con asesores que manejan sus declaraciones de IVA.
- Transacciones entre empresas dentro de la cadena de suministro.

3. Atributos de Nodo:

Cada nodo se complementó con información extraída de datos tabulares, como

- hábitos de presentación y
- proporciones de impuestos a ventas específicas de la industria.

- Los indicadores de discrepancia de transacciones indican inconsistencias.

Debido a esta estructura, el modelo pudo evaluar los comportamientos individuales y cómo influyeron e interactuaron con otros componentes de la red.

3.3.2.2. Enfoque de entrenamiento:

La red GNN utilizó una arquitectura de aprendizaje semi-supervisado con nodos tanto identificados como sin etiquetar.

Nodos Etiquetados: Los datos de capacitación incluían comerciantes conformes y fraudulentos, que sirvieron como anclajes de aprendizaje.

Propagación de Etiquetas: La red GNN distribuye etiquetas de riesgo de fraude a lo largo de los bordes del grafo basándose en la hipótesis de que las entidades relacionadas con comportamientos similares tienden a intercambiar etiquetas.

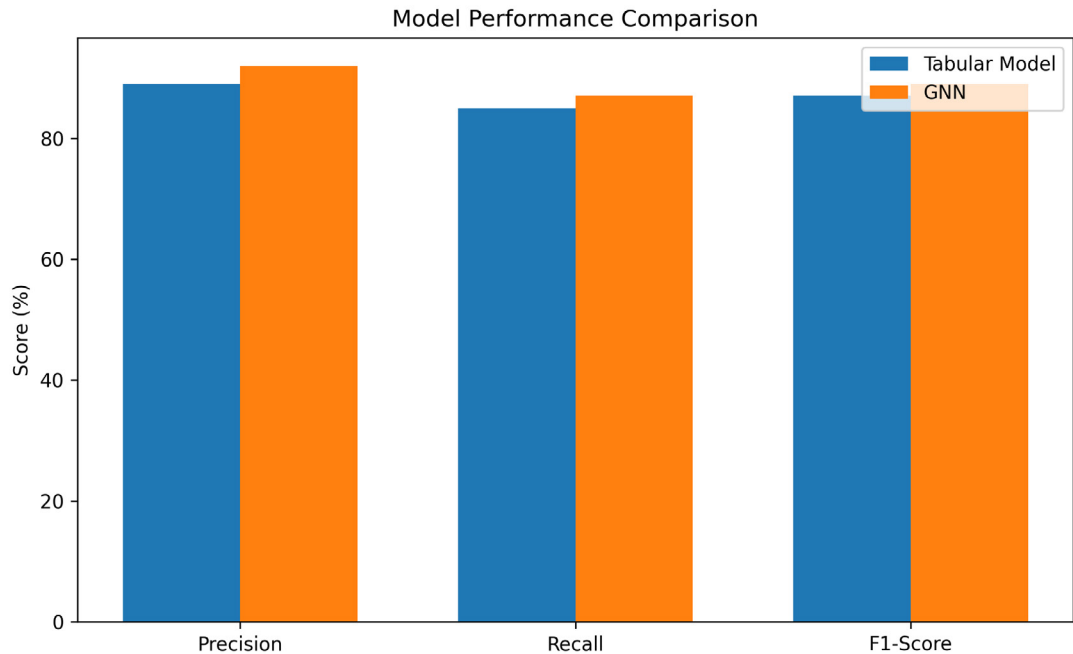
Por ejemplo, es más probable que una empresa con conexiones con múltiples recaudadores de impuestos o comerciantes deshonestos sea fraudulenta.

Resultados:

La capacidad de la red GNN para descubrir correlaciones y patrones ocultos le permitió superar al modelo tabular en dimensiones clave, sobre todo en precisión.

- La GNN superó al modelo tabular con una precisión del 92%, lo que indica su capacidad para reducir falsos positivos e identificar eficazmente entidades y clústeres fraudulentos.
- Tasa de recuperación: 87%, lo que demuestra la detección precisa de clústeres falsos en configuraciones de red complejas.
- La puntuación F1 del 89% indica un modelo confiable para detectar fraude en las redes del IVA, con un sólido equilibrio de recuperación y precisión.

Gráfico del rendimiento del modelo 1.1
Comparación del rendimiento de los modelos (Tabular y GNN)



3.3.2.4. Información del gráfico:

1. Agrupaciones de Alto Riesgo: La GNN identificó conglomerados con alto riesgo de fraude, particularmente en el comercio mayorista y la construcción.

- La interrelación existente en el sector de la construcción, que incluye a proveedores y subcontratistas, dio lugar a la omisión de declaraciones y al comercio de facturas.
- Los comerciantes fraudulentos utilizaron el flujo de productos y servicios, incluidos los productos básicos exentos de impuestos, para enmascarar sus operaciones en el comercio mayorista.

2. Agentes fiscales con excelente conectividad.

Se descubrieron indicadores significativos de riesgo en agentes fiscales que representaban a más de cinco contribuyentes advertidos.

- Al administrar las presentaciones de múltiples organizaciones involucradas en esquemas colusorios, estos agentes a menudo permitieron el fraude sistémico.
- Los intermediarios podrían manipular la documentación entre empresas vinculadas, por ejemplo, creando facturas falsas para reclamar la deducción del IVA soportado.

4. DISCUSIONES

4.1. Modelo GNN

El éxito del modelo GNN subraya la importancia de utilizar datos relacionales para detectar el fraude del IVA. Aunque el modelo tabular fue efectivo para detectar actividades fraudulentas específicas, la estrategia basada en gráficos proporcionó información adicional al

- Identificar esquemas cooperativos de fraude que involucren redes de directores, agentes y corporaciones.

- Identificar riesgos específicos de la industria, como los del comercio mayorista y la construcción, donde redes complejas pueden ocultar conductas fraudulentas.
- Identificar intermediarios de alto riesgo, como agentes fiscales con vínculos significativos con organizaciones identificadas.

Además, la visualización de grupos de fraude proporciona datos valiosos para los esfuerzos de aplicación y prevención. Al incorporar el aprendizaje basado en gráficos en sus estrategias de detección, la Autoridad Tributaria de Kenia puede mejorar su capacidad para combatir el fraude del IVA, aumentar la recaudación de ingresos y garantizar un mayor cumplimiento del IVA.

4.1.1. Perspectivas de la combinación de modelos (Ensemble)

La técnica de ensamblaje utilizada en este estudio combinó los resultados de la red neuronal gráfica (GNN) y del modelo tabular XGBoost/Random Forest para mejorar la precisión y la fiabilidad de la detección del fraude en el IVA.

Salidas combinadas:

- **Ambos modelos señalo a los contribuyentes.**

Los modelos tabulares y basados en gráficos priorizaron una auditoría e investigación exhaustivas de los contribuyentes identificados como deshonestos. Este método garantizó que los recursos se dispersaran de manera eficiente al enfocarse en escenarios con signos significativos de fraude en ambos tipos de características (tabulares y relacionales). Tanto los patrones de comportamiento transaccional (como los patrones de presentación y las tasas de IVA) como los vínculos de red (incluidos los vínculos con empresas de alto riesgo o agentes fiscales) sugirieron que estos contribuyentes probablemente estaban involucrados en fraude sistémico.

- **Solo un modelo señaló a los contribuyentes.**

Los contribuyentes se clasificaron como casos límite si fueron detectados por solo uno de los modelos. Era necesario realizar un análisis más detallado para determinar si el hecho de que estas organizaciones hubieran sido señaladas se debía a un error o a un posible fraude que el otro modelo hubiera pasado por alto. Por lo general, se emplearon auditorías, entrevistas y verificación de datos de transacciones más detalladas para investigar estos incidentes en mayor profundidad. Esta técnica abordó posibles amenazas al tiempo que minimizaba la aparición de falsos positivos.

4.1.2. Grafica Redes Neuronales y Análisis de Datos Relacionales

El estudio descubrió que el modelo híbrido aumentaba la precisión de detección en un 6% en comparación con los modelos independientes al fusionar la salida de los modelos tabulares (XGBoost/Random Forest) y gráficos (GNN). Este aumento de la precisión es crucial para que las autoridades tributarias prioricen e identifiquen el fraude y minimicen los falsos positivos de manera efectiva.

Una innovación notable enfatizada en el informe fue el uso de Redes Neuronales Gráficas (GNN) para mapear vínculos entre contribuyentes, empresas, directores y agentes fiscales. Este análisis relacional puso de manifiesto redes de comportamiento colusorio y un engaño generalizado. Por ejemplo, los directores asociados con numerosas organizaciones señaladas fueron identificados como actores clave en esquemas coordinados de fraude del IVA.

Más allá de estos modelos tabulares, la aparición de las Redes Neuronales Gráficas (GNN) marcó un avance tecnológico sustancial. Al mapear las relaciones entre directores, corporaciones y agentes fiscales, la GNN descubrió grupos interconectados de entidades fraudulentas, redes de empresas e individuos

involucrados en fraude colusorio del IVA (Baghdasaryan et al., 2022).

Dado que los atacantes adaptan sus métodos a diferentes cuentas, dispositivos, comercios y redes, la detección de fraudes en tiempo real debe encontrar un equilibrio entre la precisión y una latencia de milisegundos.

4.2. Análisis Sectorial

Comprender cómo las diferentes industrias demostraron distintos patrones de cumplimiento y fraude del IVA fue un aspecto esencial de la investigación. Este análisis permitió la implementación de controles más específicos al identificar los sectores de la economía con mayor riesgo de fraude.

4.2.1. Ratio bruto entre impuestos y ventas:

Umbrales sectoriales medianos.

El estudio utilizó análisis estadísticos para obtener la mediana de las relaciones entre impuestos brutos y ventas en cada sector. Estos límites detectaron valores atípicos, o contribuyentes con ratios significativamente por debajo de la mediana del sector.

Las bajas proporciones de impuestos brutos sobre ventas prevalecieron particularmente entre los contribuyentes en negocios como la manufactura y el comercio minorista. Debido a la naturaleza de sus transacciones y al alto volumen de negocios, muchas empresas son susceptibles al fraude del IVA.

Los contribuyentes con bajos índices de impuestos brutos sobre ventas se desviaron significativamente de los estándares de la industria.

Dado que las empresas que reportan menos ventas o inflan sus reclamos de IVA soportado comúnmente muestran diferencias entre sus ventas y obligaciones tributarias, este patrón fue un indicador significativo de

posible fraude. Para evitar dejar una pista de auditoría, las empresas minoristas, por ejemplo, pueden realizar transacciones en efectivo, reduciendo la aparente carga fiscal sobre las ventas.

4.2.2. Relación entre el IVA soportado y el IVA repercutido:

Incluye suministros con calificación cero y exentos. Se observó que varios sectores presentaban ratios de IVA soportado/IVA repercutido excesivamente elevados, que comparan el IVA pagado en las compras (IVA soportado) con el IVA percibido en las ventas. Algunas empresas exageraron el importe del IVA soportado aprovechando las disposiciones relativas a los proveedores sujetos a tipo cero y a las exenciones. Como resultado, podrían recibir reembolsos desproporcionados del IVA sin participar en una transacción imponible. Según el estudio, los contribuyentes sorprendidos que cometían fraude solían presentar ratios de insumos y productos anómalos en comparación con los estándares del sector, así como solicitudes de devolución por ventas superiores a lo esperado.

Los contribuyentes de sectores con regímenes de IVA complejos y un elevado volumen de transacciones, como el comercio mayorista o la construcción, suelen inflar sus ratios de IVA soportado y repercutido. Estas industrias eran especialmente vulnerables al fraude del IVA porque tenían el potencial de exagerar los insumos o designar incorrectamente proveedores exentos, lo que podría utilizarse para recibir reembolsos mayores de lo justificado.

4.3. Replicabilidad e Implicaciones Políticas

La efectividad de la estrategia de detección de fraude basada en TI de Kenia enseña lecciones vitales a otras administraciones tributarias, particularmente a aquellas en economías en desarrollo. El sistema híbrido de aprendizaje automático se puede aplicar a otras jurisdicciones con infraestructuras fiscales digitales. Las autoridades fiscales pueden utilizar

bases de datos gráficas, como Neo4j, para monitorear las relaciones de los contribuyentes, directores y agentes en tiempo real.

Desde una perspectiva política, la integración de los sistemas de TI promueve el desarrollo institucional al mejorar la rendición de cuentas, mejorar la gobernanza de los datos y fomentar la colaboración interdepartamental. El uso de tecnologías de TI reduce el sesgo humano en las auditorías, promueve la uniformidad en la aplicación y facilita una mayor movilización de ingresos. Alsadhan (2023) señala que los procedimientos de auditoría basados en riesgos utilizando el aprendizaje automático son rentables y pueden mejorar significativamente el cumplimiento fiscal general.

Los sistemas inteligentes utilizan características de autoajuste y autoaprendizaje para automatizar una amplia gama de aplicaciones. Recientemente, estos sistemas se han investigado exhaustivamente en diversas disciplinas y se ha demostrado que realizan una tarea determinada de manera más confiable y eficiente que los convencionales, al tiempo que cumplen con las restricciones legales y normativas. Los sistemas inteligentes, que tienen el potencial de ganar un método limitado eventualmente, ya han transformado varios sectores, incluido el reconocimiento facial, la conducción automatizada y los juegos (Pamisetty, 2020).

En resumen, una implementación eficaz del aprendizaje automático (ML) requiere una sólida base técnica basada en estructuras de datos fundamentales, como tensores y DataFrames, respaldada por una infraestructura digital mínima compuesta por recursos de computación escalables (GPU/TPU), almacenamiento y plataformas MLOps para la implementación y la supervisión. Al mismo tiempo, estos requisitos técnicos deben ir acompañados de reformas institucionales fundamentales, como marcos jurídicos claros, políticas de gestión de datos, colaboración interdepartamental y procedimientos de revisión ética, con el fin de garantizar una integración responsable y eficaz.

4.4. Impacto Institucional y Eficiencia Impulsada por TI

Un modelo de conjunto híbrido que incorpora algoritmos GNN y XGBoost / Random Forest tuvo mayor precisión (92%) y recuperación (87%), lo que resultó en mejores resultados de auditoría. También hemos observado que los comerciantes fraudulentos suelen presentar características comunes, como la presentación repetida de declaraciones con cero ingresos, bajos índices de recaudación bruta en relación con el volumen de ventas y solicitudes excesivas de devolución, todas ellas detectables automáticamente mediante sistemas informáticos.

La modernización de la administración tributaria mediante el uso de tecnologías de la información (TI) se ha vuelto crucial para mejorar el desempeño operativo de las autoridades tributarias en todo el mundo. Las agencias tributarias de muchos estados se han enfrentado a dificultades a la hora de adoptar e implementar tecnologías de la información en los procesos tributarios, la recaudación y el cumplimiento normativo, debido a la complejidad de estos sistemas, a una legislación fiscal deficiente y a una aplicación inadecuada de la ley, lo que ha dado lugar a un menor rendimiento operativo de las agencias tributarias estatales.

La implementación de nuevos sistemas informáticos es crucial para la eficiencia de la administración tributaria. Ilustra que los gastos tecnológicos no solo mejoran las operaciones internas, sino que también aumentan la confianza y el cumplimiento de los contribuyentes. Mejoró el rendimiento operativo y aseguró el crecimiento de los ingresos a largo plazo invirtiendo en infraestructura digital robusta y marcos de ciberseguridad para proteger los datos de los contribuyentes, promoviendo la educación de los contribuyentes para aumentar la alfabetización y el compromiso digital, y fortaleciendo las asociaciones estratégicas con proveedores de tecnología, además de las iniciativas regulares de creación de capacidad del personal (Olumoh y Sanni, 2025).

El despliegue de técnicas de aprendizaje automático impulsadas por TI ha dado lugar a numerosos beneficios institucionales. En primer lugar, permite la auditoría basada en el riesgo, en la que los contribuyentes identificados como de alto riesgo por los modelos de aprendizaje automático tienen prioridad para las auditorías. Esto mejora la asignación de recursos y reduce la carga de cumplimiento para los contribuyentes honestos. En segundo lugar, promueve la formulación de políticas basadas en datos al permitir que las autoridades tributarias utilicen información de los

modelos de aprendizaje automático para ajustar los umbrales del IVA, los sistemas de reembolso y los métodos de cumplimiento.

Estas innovaciones tecnológicas mejoran la integridad y la transparencia institucionales, ya que las decisiones se toman en función de la evidencia empírica en lugar de la discreción subjetiva. Además, los sistemas de TI permiten mecanismos continuos de aprendizaje y retroalimentación, lo que permite que KRA se mantenga adaptable en un entorno fiscal cambiante.

CONCLUSIÓN

Los hallazgos del estudio indican que la integración de la tecnología de la información, particularmente el aprendizaje automático avanzado y el análisis basado en gráficos, es beneficiosa para mejorar la detección del fraude del IVA y mejorar el desempeño de las instituciones de administración tributaria. El uso de un método de modelado híbrido que combina algoritmos tabulares de aprendizaje automático, como XGBoost y Random Forest, con Redes Neuronales Gráficas (GNN) mejora la profundidad, precisión y eficiencia operativa de la detección de fraudes. También pueden encontrar redes ocultas de colusión que involucran a directores, agentes fiscales y firmas afiliadas. Esto es particularmente esencial en industrias como el comercio mayorista y la construcción, donde las complejas cadenas de suministro a veces pueden ocultar actividades fraudulentas.

Los sistemas tradicionales basados en reglas y las auditorías manuales son insuficientes para hacer frente a la naturaleza cada vez más sofisticada del fraude en el IVA. Los modelos de aprendizaje automático entrenados en grandes conjuntos de datos de la KRA ayudan a detectar el fraude de datos. Proporciona una mayor capacidad de predicción al detectar patrones anómalos de presentación, transacciones no coincidentes, relaciones irregulares entre impuestos y ventas y grupos coordinados de fraude. La red GNN, en particular, es crucial para evaluar los datos relacionales, lo que permite a las autoridades fiscales pasar de una aplicación reactiva a investigaciones impulsadas por inteligencia.

En lo que respecta al desempeño institucional, la implantación de sistemas informáticos de detección del fraude fomenta la transparencia, la coherencia y la responsabilidad en la administración tributaria. Estas soluciones facilitan las auditorías basadas en el riesgo,

asegurando que los recursos limitados de cumplimiento se utilicen de manera efectiva. Estos recursos pueden dirigirse a empresas legítimamente de alto riesgo al tiempo que alivian la carga de cumplimiento de los contribuyentes honestos. Además, los resultados de los modelos de aprendizaje automático se pueden utilizar para guiar los cambios de políticas directamente. Por ejemplo, perfeccionando los procesos de devolución del IVA, impulsando la supervisión digital de los agentes fiscales y mejorando las tácticas de cumplimiento específicas del sector.

Para integrar el aprendizaje automático en la detección del fraude, es fundamental contar con una infraestructura digital sólida, personal debidamente formado y marcos de gobernanza de datos robustos que garanticen la sostenibilidad de la adopción tecnológica. A medida que los defraudadores continúan adaptándose y explotando fallas sistémicas, las autoridades tributarias deben adoptar sistemas dinámicos de autoaprendizaje para mantenerse a la vanguardia. Esto abordará los patrones emergentes de incumplimiento y mantendrá a las autoridades tributarias a la vanguardia con nuevas habilidades. La integración exitosa de TI y aprendizaje automático en la administración del IVA de Kenia refleja una tendencia global más amplia hacia la gobernanza impulsada por los datos. Si se aplican de forma sistemática, estas innovaciones podrían impulsar la recaudación fiscal. Además, fortalecerán la confianza institucional y promoverán el crecimiento económico a largo plazo.

Desafíos y limitaciones

Se han planteado varios retos, como los problemas de calidad de los datos que limitaron la precisión del estudio, entre los que se incluyen valores faltantes, informes incoherentes y registros de auditoría

incompletos. El motivo de la investigación fue el desequilibrio en los datos etiquetados como casos de fraude, que representaban una fracción muy pequeña del conjunto de datos completo. Este desajuste requirió el empleo de técnicas de muestreo estrictas, como el sobre muestreo de casos fraudulentos o el empleo de algoritmos específicos como la Técnica Sintética de Sobre muestreo de Minorías (SMOTE).

Los recursos informáticos inadecuados y la capacidad limitada para admitir modelos complejos como los GNN se encontraban entre los otros problemas causados por las brechas de infraestructura. También es necesario abordar cuestiones éticas y jurídicas como la toma de decisiones automatizada, la elaboración de perfiles de contribuyentes y la protección de datos. Por último, la integración de tecnologías punteras de detección del fraude en la administración tributaria puede verse frenada por la resistencia a la adopción de tecnologías de la información, motivada por reticencias operativas y culturales.

RECOMENDACIONES

Las capacidades de detección de fraude pueden mejorarse significativamente incorporando el conjunto XGBoost / Random Forest y GNN en el monitoreo regular del cumplimiento. Esta técnica híbrida utiliza datos relacionales y estructurados para capturar riesgos sistémicos y anomalías individuales. Para respaldar intervenciones proactivas, la Autoridad Tributaria de Kenia (KRA, por sus siglas en inglés) podría incorporar este modelo en sus sistemas de cumplimiento actuales y señalar a los contribuyentes cuestionables en tiempo real.

El rendimiento del modelo se puede mejorar agregando más características como tendencias de flujo de efectivo, patrones estacionales y tasas de rotación de inventario. Estos factores podrían ofrecer más información sobre el comportamiento de los contribuyentes, especialmente al detectar irregularidades minuciosas en los informes financieros. Además, la aplicabilidad del modelo híbrido se ampliaría extendiéndolo a geografías y áreas de cumplimiento adicionales, como el impuesto sobre la renta y los impuestos aduaneros. Esta ampliación permitiría determinar posibles mejoras en la detección del fraude entre jurisdicciones y evaluar la flexibilidad del modelo en diversos contextos normativos.

REFERENCIAS

- Alsadhan, N. (2023). A multi-module machine learning approach to detect tax fraud. *Computer Systems Science and Engineering*, 46(1), 241–253.
- Bal, A. (2022). Black-box models as a tool to fight VAT fraud. En *Law and artificial intelligence: Regulating AI and applying AI in legal practice* (pp. 225–236). Prensa Asser de TMC.
- Baghdasaryan, V., Davtyan, H., Sarikyan, A. y Navasardyan, Z. (2022). Improving tax audit efficiency using machine learning: The role of taxpayers' network data in fraud detection. *Applied Artificial Intelligence*, 36(1), 2012002.
- Choi, R. Y., Coyner, A. S., Kalpathy-Cramer, J., Chiang, M. F. y Campbell, J. P. (2020). Introduction to machine learning, neural networks, and deep learning. *Translational Vision Science & Technology*, 9(2), 14.
- Kothari, C. R. (2017). *Research methodology: Methods and techniques*. New Age International.
- Melville, N., Kraemer, K. y Gurbaxani, V. (2004). Information technology and organizational performance: An integrative model of IT business value. *MIS Trimestral*, 28(2), 283–322.
- Nayak, R., Pati, U. C. y Das, S. K. (2021). A comprehensive review of deep learning-based methods for video anomaly detection. *Image and Vision Computing*, 106, 104078.
- Olumoh, Y. A., y Sanni, M. (2025). Information technology adoption and operational performance in state tax administration: Evidence from Osun State, Nigeria. *Journal of Accounting Inaba*, 4(1), 1–21.
- Pamisetty, V. (2020). *Optimizing tax compliance and fraud prevention through intelligent systems: The role of technology in public finance innovation*. SSRN.
- Saidu, M. B., Maharazu, M. K., & Isa, A. (2023). Determinants for the acceptance of mobile.

Context-awareness en la administración tributaria: evidencia empírica del DOF 2000–2025 y propuesta de manejo contextual

Jorge Quezadas Gutiérrez
Víctor Vargas Baeza

SINOPSIS

El artículo examina la necesidad de incorporar mecanismos context-awareness en los sistemas de administración tributaria, sustentada en un estudio empírico del Diario Oficial de la Federación (DOF) entre 2000 y 2025 que cuantifica la frecuencia de modificaciones normativas. Se argumenta que la elevada dinámica normativa compromete la precisión de modelos estáticos de

aprendizaje automático y pone en riesgo la operativa tributaria. A partir de los resultados, se propone un esquema de manejo contextual (modelado mínimo de tablas, flujo operativo y políticas de trazabilidad) y se discuten implicaciones organizacionales, beneficios y limitaciones de su adopción.

PALABRAS CLAVE: context-awareness, administración tributaria, dinámica normativa, manejo contextual, transformación digital

CONTENIDO

Introducción

1. Origen y definición del context awareness
2. ¿Por qué importa el context awareness en la administración tributaria?
3. Estudio empírico: DOF 2000–2025
4. Requisitos funcionales y propuesta de datos (armado mínimo)

5. Beneficios, riesgos, limitaciones y consideraciones institucionales

Conclusiones

Referencias

AUTORES

Jorge Quezadas Gutiérrez. Maestría en Ciencias de la Ingeniería. Analista estadístico con experiencia en ciencia de datos y automatización de procesos, enfocado en transformar información en soluciones prácticas. Su enfoque integra indicadores y proyecciones con iniciativas de eficiencia, aplicando innovación tecnológica para convertir datos en conocimiento útil, aplicable y automatizado.

Víctor Vargas Baeza. Candidato a Doctor en Manufactura Avanzada. Maestro en Ingeniería de Manufactura. 16 años laborando en el Servicio de Administración Tributaria – AGAFF, experiencia en análisis de información relacionada a la operación fiscalizadora.

INTRODUCCIÓN

El acelerado despliegue de herramientas basadas en inteligencia artificial ha evidenciado la insuficiencia de sistemas rígidos frente a entornos normativos altamente dinámicos. En la administración tributaria, las frecuentes reformas, derogaciones y adiciones legislativas amenazan la validez de procesos, reglas de negocio y modelos predictivos construidos sobre datos históricos.

Por otra parte, en relación con los diversos procesos de digitalización en el sector público, las autoridades tributarias se encuentran en una continua incorporación de tecnologías digitales, que aumenten la eficiencia interna. Las tecnologías permiten la creación de oportunidades mediante las cuales son generadas soluciones para reducir cargas administrativas.

De acuerdo a (Cerdeña, 2020), los desafíos que plantea el uso de tecnologías disruptivas como la inteligencia artificial no se limitan a la administración tributaria, sino a la sociedad en su conjunto, en este aspecto países, organismos internacionales, empresas y gobiernos implementan políticas y/o estrategias con el objetivo de evaluar la integración de estas tecnologías en actividades cotidianas, teniendo como objetivo principal el establecer reglas o principios que garanticen que su uso sea seguro y beneficioso para todos.

El presente artículo expone la necesidad de implementar un sistema context-awareness, como una condición necesaria para generar un aumento en la capacidad de un sistema, el cual reconozca y utilice información del contexto operativo para mantener precisión operativa y continuidad histórica en escenarios regulativos cambiantes. Se presenta evidencia empírica tomada del DOF (Diario Oficial de la Federación) 2000-2025 y se ejemplifica un modelo simplificado de datos y flujo operativo para integrar contexto en la gestión tributaria.

1. ORIGEN Y DEFINICIÓN DEL CONTEXT-AWARENESS

Los sistemas sensibles al contexto buscan proporcionar información contextual adecuada al usuario correcto en el momento preciso. Estos sistemas cuentan con un ciclo de vida en la administración del contexto, comenzando su adquisición mediante un desencadenante, seguido del correspondiente análisis e interpretación, para lo cual son utilizados modelos y razonamientos contextuales para la toma de decisiones pertinentes, modificando el comportamiento del sistema en función de la situación del usuario.

El sistema Context-awareness es considerada una metodología para el desarrollo de aplicaciones que proporcionen servicios relevantes a los usuarios según sus necesidades en el momento y lugar adecuados. Este tipo de sistemas son conocidos por su flexibilidad, adaptabilidad y capacidad de trabajar automáticamente en función de los usuarios. El término “contexto”, como parámetro de los sistemas contextuales, es fundamental, ya que proporciona información sobre una entidad. Una entidad es una persona, un lugar o un objeto considerada relevante para la interacción entre un usuario y una aplicación.

El término context-awareness surge con la llegada de la computación ubicua y la movilidad, la idea central radica en el hecho de que los sistemas informáticos rinden mejor cuando comprenden la situación en la que son empleados, en lugar de comportarse de manera idéntica ante cualquier entrada; un sistema context-awareness incorpora información del entorno: fecha, ubicación, perfil del usuario, estado de un trámite o la norma jurídica aplicable, y ajusta su comportamiento para ofrecer resultados más pertinentes y oportunos. Esta adaptación no es un ajuste superficial, sino un cambio de paradigma en el que el valor de una acción automatizada depende tanto de la lógica que la genera como del contexto que la activa.

El funcionamiento explicado de forma práctica puede entenderse como una cadena de actividades encadenadas; primeramente, la captura: el sistema obtiene señales y datos de diversas fuentes, que pueden ser publicaciones oficiales, metadatos de expedientes, entradas de sensores, logs de actividad o fechas relevantes. Esta etapa exige mecanismos de ingestión robustos que no solo descarguen documentos, sino que registren metadatos esenciales (fecha de publicación, emisor, identificador oficial) y garanticen la integridad de lo capturado mediante técnicas sencillas como el hash del documento o referencias a la fuente oficial. Posteriormente se encuentra la organización: la información capturada se estructura y se almacena para permitir consultas fiables en el tiempo; esto incluye versionado (qué versión de la norma corresponde a cada periodo), separación por artículos o secciones y asociación con entidades operativas (administraciones regionales, tipos de contribuyente, sectores económicos). Organizar el contexto no es sólo ordenar archivos, sino construir una representación que permita responder preguntas prácticas del tipo “¿qué norma regía para “x” contribuyente el 30 de marzo del 2024?”.

El paso siguiente es la decisión: a partir de la información organizada, el sistema aplica criterios o reglas que traducen datos en acciones. Estas reglas pueden ser sencillas, por ejemplo: emitir una alerta cuando una norma cambie su fecha de vigencia, o más elaboradas, como combinar criterios sectoriales y umbrales económicos para estimar un impacto operativo. La decisión incorpora también criterios de gobernanza: no todas las señales desencadenan acciones automáticas, muchas requieren un umbral de confianza o la validación de un experto jurídico antes de proceder. Finalmente, la actuación ejecuta la respuesta correspondiente: enviar notificaciones a unidades responsables, generar paquetes informativos para contribuyentes afectados, actualizar parámetros en sistemas de cálculo o marcar modelos predictivos para reentrenamiento. La actuación siempre debe registrar qué contexto fue utilizado y quién

validó la acción, de modo que exista una trazabilidad completa.

2. ¿POR QUÉ IMPORTA EL CONTEXT-AWARENESS EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA?

En el ámbito tributario la relevancia del sistema context-awareness se presenta en diversos frentes que impactan la precisión operativa, la gestión del riesgo y la legitimidad administrativa. En primer lugar, la dinámica normativa constituye un desafío permanente: leyes, decretos, acuerdos y resoluciones se emiten, modifican y derogan con frecuencia, esta volatilidad provoca que procedimientos automatizados queden rápidamente desalineados respecto del marco legal aplicable. Cuando un sistema no distingue entre una disposición vigente y otra superada, se incrementa la probabilidad de errores de cálculo en declaraciones y liquidaciones, de comunicaciones erróneas a los contribuyentes y procesos administrativos que requieren corrección retroactiva; estos errores no solo representan costos operativos, sino potenciales fuentes de sanciones, reclamos y deterioro de la confianza ciudadana.

En segundo término, los procesos automáticos, así como los modelos analíticos sufren una vulnerabilidad específica: la deriva de concepto. Modelos de detección de riesgo, clasificación de obligaciones o estimación de cumplimiento se entrenan con datos históricos cuya relación entre variables y resultados refleja un marco normativo determinado. Si cambia la semántica de variables clave, ejemplo: una tasa impositiva distinta, la incorporación o eliminación de exenciones, o la modificación de plazos formales; la relación aprendida por los modelos deja de ser representativa y su desempeño disminuye. Integrar la versión normativa como una señal operativa ayuda a mitigar este fenómeno, permitiendo condicionar inferencias según la norma aplicable, activar procesos automáticos de

reentrenamiento o bloquear decisiones automatizadas hasta contar con validación humana. De ese modo, el sistema no solo detecta anomalías técnicas, sino que contextualiza la razón del cambio en la predicción y facilita intervenciones oportunas y dirigidas.

Una tercera dimensión se vincula a la priorización operativa. No todos los cambios normativos tienen el mismo alcance ni el mismo coste de cumplimiento, algunos afectan a un reducido número de casos, otros a sectores completos o a operaciones de alto impacto económico. Un enfoque basado en context awareness que evalúe el alcance y la criticidad del cambio (considerando variables como el volumen de contribuyentes afectados, la magnitud económica y la complejidad interpretativa) permite a la administración focalizar recursos humanos y técnicos en lo que realmente demanda atención inmediata. Esto reduce tiempos de respuesta, optimiza la asignación de equipos jurídicos y de atención, convirtiendo la actualización normativa en un proceso escalonado donde las alteraciones de bajo riesgo se automatizan con controles mínimos y las de alto riesgo pasan por una revisión especializada.

La trazabilidad constituye otra arista central y de especial valor en materia tributaria. Registrar de forma explícita qué norma fue consultada, versión aplicada, los datos de entrada que alimentaron la decisión automatizada y personas o procesos que validaron la acción, es imprescindible para fundamentar resoluciones administrativas, atender auditorías y defender actos frente a contribuyentes o tribunales. Esta capacidad de reconstrucción histórica reduce la litigiosidad porque permite presentar una cadena de evidencias (fechas de publicación, vigencia, hash o referencia oficial del texto, log de decisiones) que explica por qué una actuación se llevó a cabo en un momento determinado. La trazabilidad no solo protege a la administración, sino que también aporta seguridad jurídica a los contribuyentes al hacer transparentes los criterios aplicados.

Finalmente, es clave subrayar que el context-awareness no sustituye la interpretación legal ni la responsabilidad profesional del personal jurídico. Su valor reside en servir como soporte estructurado que mejora la rapidez, consistencia y acceso defendible de las decisiones en materia tributaria. Al combinar ingestión fiable de normas, registro de versiones, criterios de priorización y trazabilidad documental; los sistemas context-awareness transforman datos dispersos en insumos operativos que hacen más ágiles las respuestas administrativas, reducen riesgos de cumplimiento y fortalecen la transparencia institucional.

3. ESTUDIO EMPÍRICO: DOF 2000-2025

3.1. Metodología de recolección y criterios de conteo

La estrategia metodológica consistió en la extracción sistemática de registros publicados en el Diario Oficial de la Federación (DOF) durante el periodo comprendido entre 2000 y 2025, delimitando la búsqueda exclusivamente a los actos normativos emitidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP). El criterio de inclusión se centró en disposiciones fiscales que implicaran procesos de modificación, derogación, adición o corrección.

Con el fin de garantizar la consistencia estadística del análisis, se estableció una clasificación diferenciada entre las modificaciones y aquellas que implican derogación, adición o corrección. Sin embargo, se observó que estas últimas suelen presentarse de manera conjunta en los registros oficiales, lo que justificó su agrupación en una sola categoría de búsqueda. Esta decisión metodológica permite reducir la dispersión de los datos y facilita la construcción de series comparables en el tiempo, asegurando una mayor robustez en la estimación de tendencias.

La aplicación de estos criterios de conteo posibilita un análisis longitudinal de la actividad normativa, en el cual se pueden calcular indicadores como la frecuencia anual de cambios, la variabilidad interanual y la proporción relativa de cada tipo de acto normativo. De esta manera, se establece una base estadística sólida para evaluar la evolución de la política fiscal y su grado de estabilidad normativa a lo largo de un cuarto de siglo.

3.2 Resultados principales

- El análisis estadístico realizado permitió identificar diferencias relevantes entre los conjuntos de datos obtenidos a partir de las búsquedas definidas. La búsqueda “A”, orientada exclusivamente a modificaciones normativas, generó un total de 1,212 registros, mientras que la búsqueda “B”, que contempla derogaciones, adiciones o correcciones, produjo 953 registros. Esta primera aproximación evidencia que las modificaciones constituyen una proporción ligeramente mayor dentro del universo normativo analizado.
- Al depurar la búsqueda “A”, se observa que los cambios más significativos se concentran en disposiciones relacionadas con la Miscelánea Fiscal, lo que reduce el conjunto inicial a 534 registros. Este hallazgo sugiere que la dinámica normativa en materia fiscal representa un área de especial incidencia en los procesos de modificación, (véase Gráfico 3.2.1). En contraste, la búsqueda “B” se acota a 393 registros al conservar únicamente aquellos que contienen la referencia explícita a “Ley” (Gráfico 3.2.2).
- El análisis de consistencia permitió identificar que, dentro de la búsqueda “A”, únicamente un registro se encuentra fuera de los límites

esperados, lo que se representa en el Gráfico 3.2.3. Este hallazgo, aunque marginal, resulta relevante para la validación de la calidad de los datos y la confiabilidad del análisis. Posteriormente, al reestructurar los datos (Gráfico 3.2.4), se estimó que el promedio anual de modificaciones normativas asciende a 33.6 ± 15.2 , lo que refleja una variabilidad considerable en la frecuencia de cambios.

- La dispersión observada en los valores anuales indica que, si bien existen periodos con una mayor intensidad normativa, la tendencia general muestra una reducción progresiva en los últimos años. Este comportamiento puede interpretarse como un proceso de estabilización normativa, en el cual las modificaciones tienden a disminuir, posiblemente debido a la consolidación de marcos legales más robustos o a una menor necesidad de ajustes recurrentes. Desde una perspectiva estadística, la desviación estándar relativamente amplia evidencia que la actividad normativa no es homogénea y que existen picos de modificación que responden a coyunturas específicas.
- En síntesis, los resultados obtenidos permiten concluir que la actividad normativa presenta una dinámica diferenciada según el tipo de búsqueda, con mayor peso en las modificaciones fiscales y una tendencia decreciente en el volumen total de cambios. Este análisis no solo aporta evidencia cuantitativa sobre la evolución normativa, sino que también abre la posibilidad de explorar factores externos que puedan explicar la variabilidad observada, tales como cambios en la política pública, ajustes económicos o procesos de reforma estructural.

Gráfico 3.2.1.

Registros del DOF del periodo 2000-2025 buscando miscelánea fiscal.

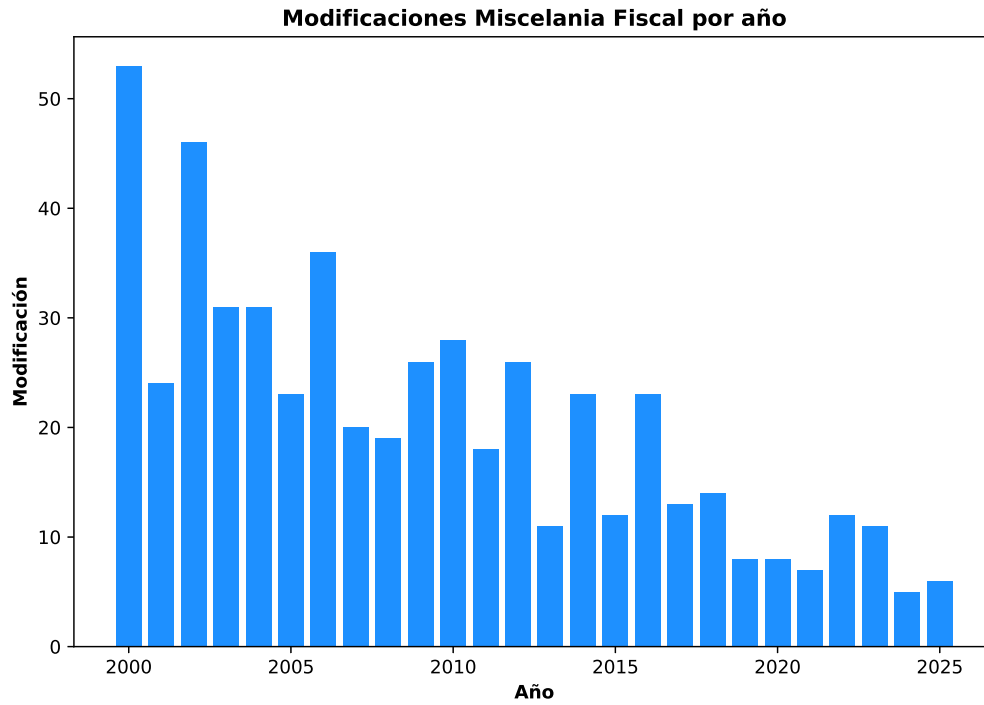


Gráfico 3.2.2.

Registros del DOF del periodo 2000-2025 buscando leyes se adicionan, reforman o derogan.

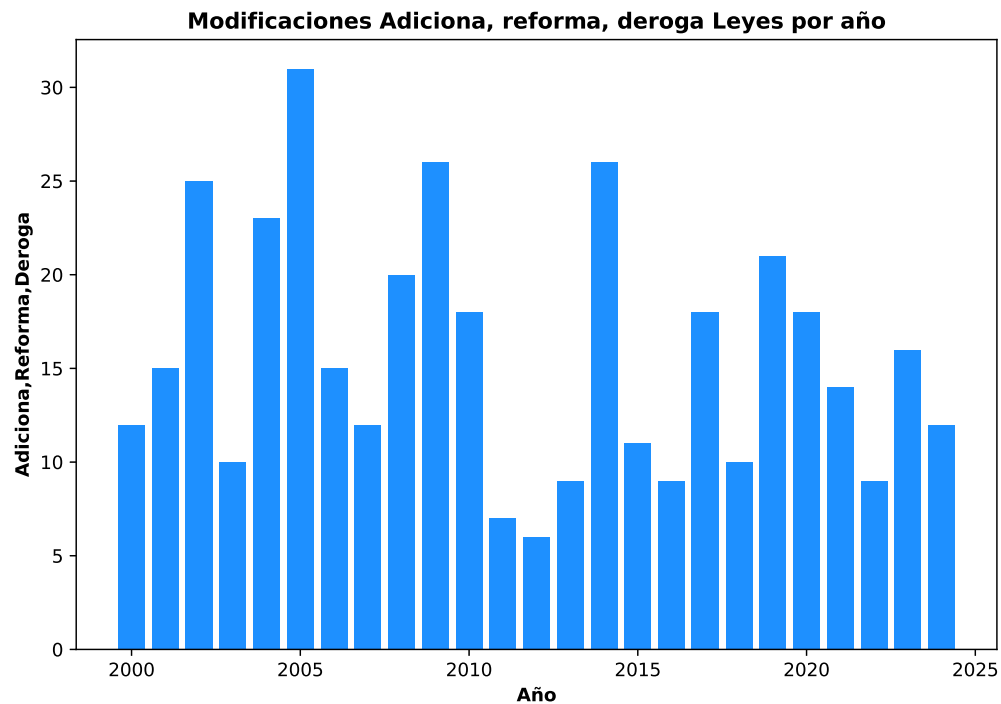


Gráfico 3.2.3.
Boxplot de los registros anuales del DOF 2000–2025 por tipo de búsqueda.

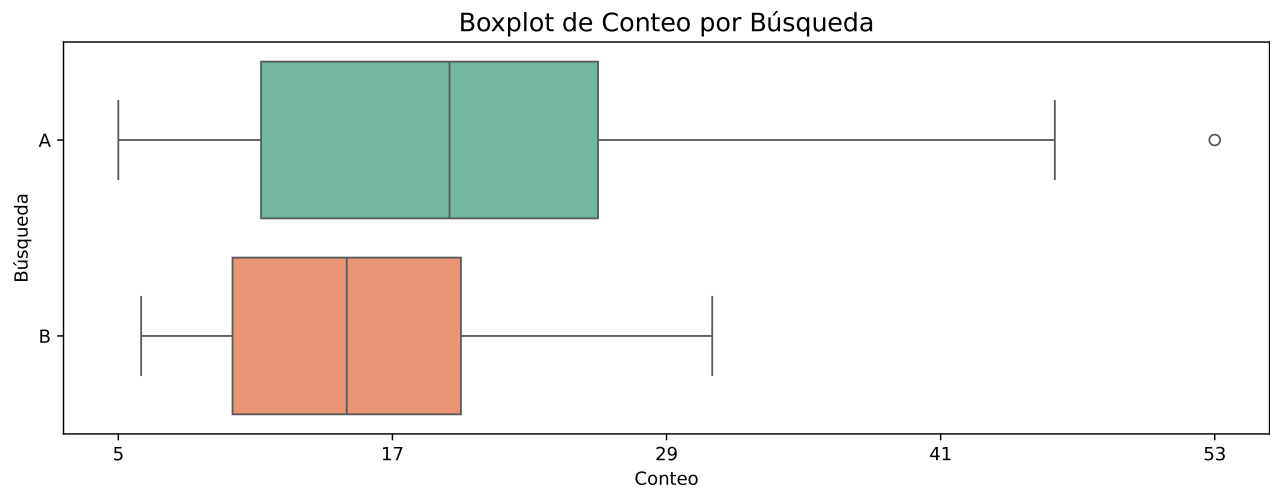
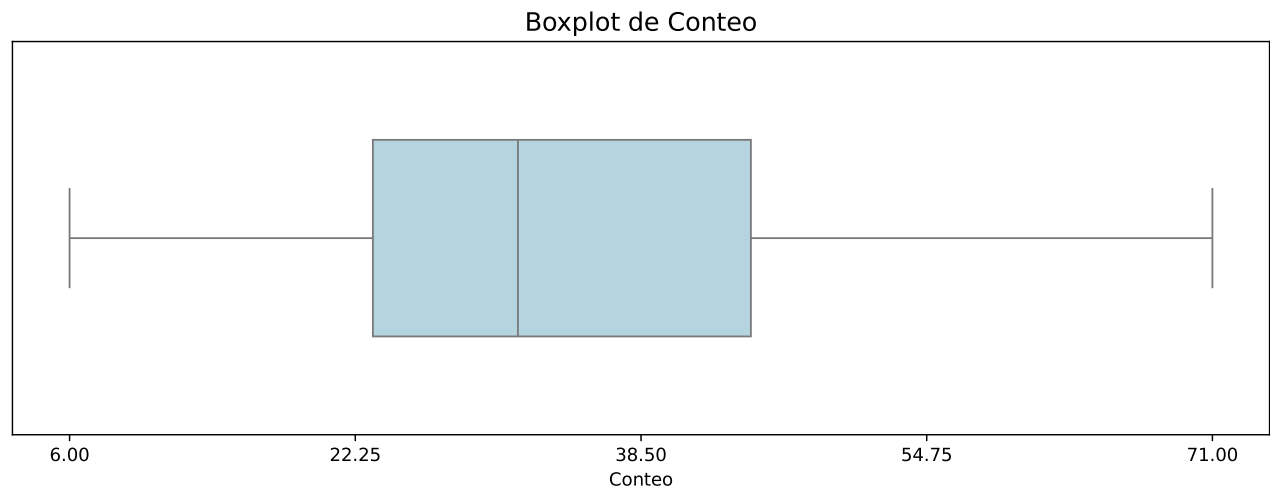


Gráfico 3.2.4.
Boxplot de modificaciones anuales del DOF 2000–2025 ajustando criterios de enfoque.



4. REQUISITOS FUNCIONALES Y PROPUESTA DE DATOS (ARMADO MÍNIMO)

4.1. Tablas sugeridas y justificación

A continuación, se propone un conjunto mínimo de tablas relacionales que permiten relacionar

contribuyentes con normas y periodos, preservar versiones normativas y activar reglas de impacto. Cada tabla incluye campos recomendados y una breve justificación de por qué son necesarios.

Tabla 1

Contribuyente (esquema sugerido)

campo	tipo	Descripción
id_contribuyente	UUID / INT	Identificador único del contribuyente
nombre	VARCHAR	Nombre o razón social
rfc_id / nro_id	VARCHAR	Identificador fiscal nacional
tipo	VARCHAR	Persona física / moral
ubicacion	VARCHAR	Jurisdicción administrativa principal
contacto	JSON	Datos de contacto relevantes (correo, teléfono)
fecha_alta	DATE	Fecha de registro en el sistema

Justificación: identificar de forma inmutable a cada sujeto permite cruzar eventos normativos con afectaciones concretas y segmentar notificaciones o análisis por sector, jurisdicción o tipo de contribuyente.

Tabla 2

Normas (esquema sugerido)

campo	tipo	Descripción
id_norma	UUID / INT	Identificador único de la norma
titulo	VARCHAR	Título oficial de la norma
emisor	VARCHAR	Órgano emisor (ej., Diario Oficial)
fecha_publicacion	DATE	Fecha de publicación oficial
fecha_vigencia	DATE	Fecha en que la norma entra en vigor
fecha_derogacion	DATE NULLABLE	Si aplica, fecha de derogación o fin de vigencia
version	INT	Número de versión para cambios interpretativos
referencia_pdf	VARCHAR	URL pública al PDF oficial en el DOF (ej. https://dof.gob.mx/.../documento.pdf)
hash_documento	VARCHAR NULLABLE	Hash del PDF cuando esté disponible (SHA256 recomendado)
texto_raw	TEXT / BLOB	Texto capturado (OCR o fuente)
metadatos	JSON	Artículos, secciones, referencias cruzadas
estado_validacion	ENUM	pendiente / validada_juridico / rechazada

Justificación: conservar el texto, su hash y metadatos facilita reconstruir la vigencia histórica, validar integridad y automatizar mapeos. Distinguir contenido procesado automáticamente de contenido jurídicamente validado.

Tabla 3

Reglas_impacto (esquema sugerido)

campo	tipo	Descripción
id_regla	UUID / INT	Identificador único de la regla de impacto
id_norma	FK normas.id_norma	Norma asociada (puede mapear a varios artículos)
id_articulo	VARCHAR	Identificador del artículo/fracción afectado
descripcion_impacto	TEXT	Texto que describe la consecuencia operativa
fecha_emision	DATE	Fecha en que se creó la regla de impacto
vigencia_desde	DATE	Fecha desde la cual aplicar la regla
vigencia_hasta	DATE NULLABLE	Fecha final si aplicable
nivel_criticidad	ENUM	bajo / medio / alto
accion_recomendada	TEXT	Ej.: actualizar tasa; enviar notificación; suspender cálculo
automatizacion_permitida	BOOLEAN	Si la acción puede ejecutarse automáticamente
responsable	VARCHAR	Unidad/responsable asignado para revisión
log_version	JSON	Historial de cambios de la regla (usuario, timestamp)

Justificación: actuar como puente entre el texto normativo y las acciones operativas. Permiten priorizar, automatizar o escalar según criticidad y segmento afectado. El registro de versiones y responsable facilita gobernanza y auditoría.

4.2. Flujo operativo básico

El flujo operativo propuesto describe el ciclo desde la captura de una publicación normativa hasta la actuación y registro final. Está pensado para garantizar rapidez en la detección y robustez en la gobernanza.

1. **Captura e ingestión inicial.** La publicación oficial se ingiere automáticamente (scraper, API del Diario Oficial o carga manual). Se almacena en normas.texto_raw y se calcula normas.hash_documento. Se registran metadatos básicos (fecha_publicacion, emisor). El registro inicial queda en estado_validacion = “pendiente”.
2. **Preprocesamiento y extracción estructurada.** Se procesa el texto para extraer artículos, fechas y referencias; el resultado se guarda en normas.metadatos. Se genera una propuesta automática de reglas_impacto tentativas mapeando artículos

- a impactos operativos mediante plantillas y coincidencias léxicas (p. ej., detección de “tasa”, “exención”, “plazo”).
3. **Validación jurídica y enriquecimiento.** Un analista jurídico revisa la ingestión, corrige errores del OCR/extracción y valida o ajusta las reglas_impacto propuestas. Al validar, normas.estado_validacion pasa a “validada_juridico” y se versiona la norma (incremento en normas.version). Las reglas aceptadas reciben responsable y nivel_criticidad definitiva.
 4. **Priorización y asignación operativa.** El sistema calcula un score de impacto combinando nivel_criticidad, alcance_segmento y número estimado de contribuyentes afectados (cruzando contribuyente con alcance_segmento). Se ordenan las tareas y se generan notificaciones internas a las unidades responsables.

5. **Ejecución de acciones y automatización controlada.** Según la bandera automatizacion_permitida en reglas_impacto, se ejecutan acciones automáticas o se crean tareas para revisión humana. Todas las acciones quedan registradas en logs de auditoría con referencia a id_norma, id_regla y versión aplicada.
6. **Monitoreo y retroalimentación.** Se monitorean métricas operativas (latencia de ingestión, tiempo de validación jurídica, tasa de errores detectados post-aplicación). Si se observan desviaciones o fallos en modelos predictivos, se activa un proceso de reentrenamiento o revisión manual que se documenta en log_version de reglas_impacto.
7. **Archivo y trazabilidad histórica.** La norma junto con sus versiones, reglas_impacto aplicadas y logs de actuación se preservan para auditoría. Cualquier consulta futura sobre decisiones pasadas puede reconstruirse.

4.3. Trazabilidad y gobernanza de datos

Para que el sistema sea confiable y jurídicamente defendible, la trazabilidad y la gobernanza deben implementarse desde el diseño. A continuación, se describen componentes esenciales y prácticas recomendadas.

- **Registro inmutable y versionado**

Cada norma y cada regla de impacto debe tener un identificador inmutable y conservarse en una forma que permita reconstrucción histórica. El uso de hashes verifica la integridad del texto original; el versionado (version, log_version) captura cambios y quién los realizó. Nunca sobrescribir el registro histórico sin conservar la versión anterior.

- **Metadatos mínimos obligatorios**

Todo registro normativo debe incluir fecha_publicacion, fecha_vigencia, emisor y referencia oficial. Las

reglas_impacto deben almacenar responsable, nivel_criticidad y automatizacion_permitida. Estos metadatos son necesarios para auditar decisiones y aplicar políticas de escalamiento.

- **Auditoría y registro de eventos**

Cada acción automatizada o manual que derive de una regla debe registrar: id_usuario (o sistema), timestamp, id_norma y versión, id_regla, datos de entrada relevantes y resultado de la acción. Estos “event logs” permiten reproducir la cadena causal y son esenciales en procesos de fiscalización o litigio.

- **Políticas de validación y control de calidad**

Definir procedimientos claros para validación jurídica, pruebas de extracción (muestreo aleatorio de ingestiones automáticas) y umbrales de confianza que determinen si una regla se automatiza. Establecer checklists de aceptación jurídica antes de autorizar automatización en casos de alto impacto.

- **Retención, acceso y protección de datos**

Establecer políticas de retención de textos normativos y logs conforme a requisitos legales. Controlar accesos mediante permisos granulares; auditar accesos sensibles. Proteger datos en tránsito y en reposo (TLS, cifrado en BD, control de backups).

- **Contingencias y reversión**

Diseñar procedimientos para revertir cambios automáticos cuando se detecte un error (rollback de parámetros, notificaciones de corrección). Estos procedimientos deben permitir restaurar el estado precedente y comunicar a las partes afectadas las acciones correctivas.

- **Cumplimiento y auditoría externa**

Preparar reportes periódicos que documenten procesos, métricas y controles, para inspecciones internas o auditorías externas. Mantener evidencia demostrable de cumplimiento con normas de transparencia y protección de datos aplicables.

5. BENEFICIOS, RIESGOS, LIMITACIONES Y CONSIDERACIONES INSTITUCIONALES

Beneficios

La incorporación de mecanismos context-aware aporta beneficios operativos y de gobernanza. Operativamente, reduce errores derivados de aplicar normas obsoletas, acelera la identificación de cambios relevantes y mejora la priorización de recursos, lo que conduce a una gestión más eficiente y a menores costos de rectificación.

Desde la perspectiva de servicio al contribuyente, las comunicaciones segmentadas aumentan la relevancia de la información y reducen el ruido. En términos de legitimidad y cumplimiento, la trazabilidad robusta y la capacidad de reconstrucción histórica fortalecen la defensa administrativa y la credibilidad institucional.

Riesgos

Existen riesgos técnicos, jurídicos y organizativos que deben reconocerse y gestionarse. Técnicamente, la extracción automática de texto y la interpretación pueden producir errores (falsos positivos/negativos) que, si se automatizan sin controles, generan impactos reales sobre contribuyentes. Jurídicamente, automatizar criterios interpretativos sin la adecuada validación podría llevar a decisiones contrarias a la intención normativa o a vulnerar derechos procesales. Organizativamente, dependencias excesivas en automatismos pueden erosionar capacidades internas, por ejemplo: pérdida de experiencia jurídica práctica si todo se delega al sistema, y generar problemas de responsabilidad si no están claramente asignadas las funciones.

Limitaciones

A pesar de sus beneficios, el uso de mecanismos context-aware presenta limitaciones que deben ser consideradas en el diseño institucional. En primer lugar, la dependencia de datos de calidad: si la información contextual es incompleta, desactualizada o sesgada, las inferencias generadas pueden conducir a decisiones

erróneas. En segundo lugar, la restricción semántica: los sistemas pueden tener dificultades para captar matices interpretativos o excepciones normativas, especialmente en contextos jurídicos complejos. En tercer lugar, la escalabilidad limitada: el rendimiento de los modelos puede disminuir al aumentar el volumen de datos o la diversidad de escenarios, generando problemas de consistencia. En cuarto lugar, la limitación ética y de transparencia, ya que la opacidad en los algoritmos de contextualización puede dificultar la rendición de cuentas y la validación externa de las decisiones automáticas. Finalmente, debe reconocerse el incremento de costos asociado al uso de sistemas más robustos de capacidad computacional, dado que la implementación de arquitecturas avanzadas requiere inversiones significativas en infraestructura tecnológica, mantenimiento y consumo energético, lo cual puede tensionar los presupuestos institucionales y limitar la sostenibilidad del modelo en el largo plazo.

Consideraciones institucionales

Para maximizar beneficios y mitigar riesgos se requieren políticas y estructuras institucionales claras. Primero, establecer una política de niveles de automatización que defina qué acciones son automáticas, cuáles requieren validación previa y cuáles sólo son recomendaciones. Segundo, crear roles y comités responsables (ingestión, jurídico, operaciones, auditoría y gobernanza de datos) con mandatos y SLAs definidos. Tercero, garantizar controles de calidad en la captura y en la extracción (muestro de validación, pruebas regresivas y métricas de performance) y mantener un plan de contingencia para fallos (rollback, comunicación y corrección). Cuarto, definir marcos de responsabilidad legal y protocolos de documentación que indiquen cómo se fundamentan las decisiones automáticas y quién responde ante errores. Finalmente, invertir en capacitación continua para que el personal jurídico y operativo entiendan, supervisen y mejoren los mecanismos automáticos, preservando el juicio profesional en los casos más sensibles.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

La incorporación del context-awareness en la gestión tributaria no es sólo una mejora tecnológica: es una transformación organizativa que permite tomar decisiones más precisas, transparentes y defendibles frente a la dinámica normativa contemporánea. Al integrar referencias canónicas, versionado, reglas de impacto y trazabilidad, la administración reduce errores operativos, mitiga la deriva de modelos predictivos y mejora la comunicación con contribuyentes. Un diseño que combine infraestructura centralizada de contexto con agentes especializados facilita escalabilidad, resiliencia y responsabilidad clara de funciones.

Implementado con controles, gobernanza y transparencia, el context-awareness fortalece la capacidad de la administración tributaria para responder con mayor celeridad y legitimidad a los cambios normativos. La prioridad práctica es comenzar con un alcance acotado, aprender rápido del piloto y escalar manteniendo las salvaguardas legales y operativas que protegen tanto a la institución como a los contribuyentes.

REFERENCIAS

- Bizer, C., Heath, T., & Berners-Lee, T. (2009). Linked data—The story so far. *International Journal on Semantic Web and Information Systems*, 5(3), 1–22.
- Cerda, F. (2020). Inteligencia artificial en las administraciones tributarias: Oportunidades y desafíos. *Revista de Estudios Tributarios*, 24, 123–156.
- Dey, A. K. (2001). Understanding and using context. *Personal and Ubiquitous Computing*, 5(1), 4–7.
- Dey, A. K., Abowd, G. D., & Salber, D. (2001). A conceptual framework and a toolkit for supporting the rapid prototyping of context-aware applications. *Human-Computer Interaction*, 16(2–4), 97–166.
- Gama, J., Žliobaitė, I., Bifet, A., Pechenizkiy, M., & Bouchachia, A. (2014). A survey on concept drift adaptation. *ACM Computing Surveys*, 46(4), Article 44.
- Jennings, N. R., Sycara, K., & Wooldridge, M. (1998). A roadmap of agent research and development. *Autonomous Agents and Multi-Agent Systems*, 1(1), 7–38.
- Kuhn, R., & Höfner, P. (2014). Versioning and provenance in regulatory documents: Practices and systems. *Government Information Quarterly*, 31(3), 319–327.
- Moreau, L., Clifford, B., Freire, J., Futrelle, J., Gil, Y., Groth, P., ... Simmhan, Y. (2011). The open provenance model core specification (v1.1). *Future Generation Computer Systems*, 27(6), 743–756.
- Simmhan, Y., Plale, B., & Gannon, D. (2005). A survey of data provenance in e-science. *ACM SIGMOD Record*, 34(3), 31–36.

Cómo nació el nuevo sistema de servicios de la Receita Federal do Brasil: estudio de caso del Proyecto Piloto de la Reforma Tributaria al Consumo

Leonardo Catão de Carvalho
Maira Simão Bonfante
Weber José Lucas Fadel

SINOPSIS

El presente artículo explora la transformación del servicio de atención al cliente en la Receita Federal do Brasil en el contexto del Proyecto Piloto de Reforma Tributaria al Consumo (RTC). Su objetivo es analizar esta eficiencia mediante la integración tecnológica, el rediseño y la simplificación de procesos, y la generación de conocimiento. La metodología incluyó análisis normativo,

investigación de datos internos y un estudio de las etapas del Proyecto Piloto. Los resultados indican avances en la simplificación tributaria y la reducción de costos para los contribuyentes. En conclusión, es evidente que el cambio es estructural, inaugurando un nuevo paradigma de relación entre el fisco y la sociedad, enfocado en la transparencia y el cumplimiento.

PALABRAS CLAVE: Reforma Tributaria al Consumo (RTC), Proyecto Piloto de la RTC, atención, capacitación.

CONTENIDO

Introducción

1. La Reforma Tributaria al Consumo en Brasil
2. Proyecto Piloto de la RTC
3. Plataforma Receita Atende
4. Atención al cliente en el Proyecto Piloto RTC: cronograma
5. Flujo de servicios dentro del Proyecto Piloto de la RTC

6. Feedback de las empresas participantes

7. Desafíos encontrados

8. Gestión del conocimiento: un capítulo aparte.

9. A Hora da Reforma

10. Nuevos horizontes

Conclusión

Referencias

AUTORES

Leonardo Catão de Carvalho

Licenciado en Derecho. Analista tributario en la Secretaría Especial de la Receita Federal do Brasil.

Maira Simão Bonfante

Licenciada en Fisioterapia, Máster en Finanzas Públicas y Administración Tributaria. Analista tributario en la Secretaría Especial de la Receita Federal do Brasil.

Weber José Lucas Fadel

Licenciado en Economía, Posgrado en Derecho Tributario. Analista Tributario en la Secretaría Especial de la Receita Federal do Brasil.

INTRODUCCIÓN

La Reforma Tributaria al Consumo (RTC) representa uno de los avances más significativos en la modernización del sistema tributario brasileño. Al proponer la sustitución de los tributos acumulativos por un modelo basado en el Impuesto al Valor Añadido (IVA), la reforma busca simplificar los procesos, reducir los costos de cumplimiento y promover una mayor transparencia en la relación entre el fisco y la sociedad. Esta transformación no se limita al aspecto regulatorio: requiere una profunda reestructuración tecnológica y operativa, capaz de sustentar un nuevo paradigma de recaudación y atención.

En este contexto, el Proyecto Piloto de la RTC surge como una iniciativa estratégica para validar soluciones y procedimientos digitales antes de su implementación definitiva. Más que un entorno de prueba, el piloto representa un espacio para la construcción colaborativa, involucrando a empresas de diversos sectores y equipos de la Receita Federal en el diseño de flujos, herramientas y prácticas innovadoras. Este artículo presenta la experiencia de la institución en la creación del nuevo modelo de servicio, destacando los desafíos enfrentados, las soluciones adoptadas y los resultados obtenidos, demostrando cómo la integración entre tecnología y gestión puede redefinir la experiencia del contribuyente.

1. LA REFORMA TRIBUTARIA AL CONSUMO EN BRASIL

La Enmienda Constitucional N° 132/2023 inaugura un nuevo ciclo en la tributación brasileña. Este cambio representa una de las reformas más profundas y ambiciosas al sistema tributario nacional desde la Constitución de 1988. Tras décadas de debate,

propuestas fragmentadas y resistencia política, Brasil finalmente avanza para reemplazar un modelo tributario caótico y acumulativo por un sistema más racional y transparente, alineado con las mejores prácticas internacionales.

La complejidad del sistema tributario brasileño tiene profundas raíces históricas y jurídicas, cuyo diseño se remonta a la promulgación del Código Tributario Nacional (CTN), mediante la Ley N° 5.172/1966. Si bien el CTN estableció principios fundamentales para la tributación en el país, su aplicación ha estado acompañada de una proliferación de normas jurídicas y subjurídicas, así como de regímenes especiales, lo que a menudo ha dado lugar a interpretaciones divergentes entre las entidades federativas.

Dentro de este marco jurídico y tributario, surge la Reforma Tributaria al Consumo (RTC), que introduce una serie de cambios estructurales destinados a simplificar y modernizar el sistema tributario brasileño. Uno de los aspectos más destacados es la creación del Impuesto al Valor Añadido (IVA), que se aplicará al consumo de bienes y servicios y solo al valor añadido en cada etapa de la producción o prestación del servicio.

En Brasil, la aplicación del IVA será *dual*, abarcando dos impuestos distintos administrados por diferentes entidades federativas, como detallaremos en este trabajo.

1.1. Estructura de la reforma: CBS, IBS e IS

La RTC propone la creación de dos impuestos para reemplazar los actuales que gravan el consumo:

- CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços): una contribución de competencia de la Unión destinado a reemplazar el PIS y la Cofins¹.

1 PIS – Programa de Integração Social y Cofins – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

- IBS (Imposto sobre Bens e Serviços): un impuesto compartido entre los estados, el Distrito Federal y los municipios, que reemplaza a ICMS e ISS².

Además de la creación de la CBS y el IBS, se instituirá el Imposto Seletivo (IS). Conocido popularmente como el “Impuesto al Pecado”, este impuesto busca desalentar el consumo de productos y servicios perjudiciales para la salud y el medio ambiente.

1.2. Principales beneficios de la RTC

El nuevo sistema tributario aporta claras ventajas a la sociedad. Se basa en principios que priorizan a los contribuyentes y a la sociedad brasileña en su conjunto.

Uno de los pilares fundamentales de la RTC reside en su simplicidad. Las leyes del ICMS (impuesto bajo competencia estatal) y del ISS (impuesto bajo competencia municipal) se unificarán en una sola ley del IBS, reduciendo así la complejidad actual. Lo mismo ocurrirá con la CBS, que unifica el PIS y la Cofins.

También cabe resaltar la transparencia del proceso tributario, ya que el importe del tributo se indicará claramente en los documentos fiscales, lo que facilita a los contribuyentes la comprensión de lo que están pagando.

Es importante destacar que la RTC aportará mayor equidad tributaria, ya que el impuesto se aplicará en el destino (donde se consume el producto) y no en el origen (donde se produce). La nueva legislación también contempla exenciones para alimentos de la canasta básica y la devolución de parte de los impuestos a familias de baja renta (cashback).

Las nuevas reglas tributarias reducirán la denominada “guerra fiscal” entre los estados y mejorarán la relación entre gobiernos y contribuyentes. Por lo tanto, la relación entre entidades y entre contribuyentes y administraciones tributarias se basará en la cooperación.

Por último, es importante destacar la preocupación por la sostenibilidad. El IS tendrá tipos más altos para los productos que perjudiquen la salud humana o el medio ambiente, desalentando así su consumo y producción.

1.3. La transición de los sistemas tributarios

La transición entre el modelo actual y el nuevo modelo tributario será gradual, comenzando en 2026 y finalizando en 2033. El año 2026 se dedicará a la calibración de las tasas impositivas y a la puesta a prueba de los sistemas. Durante este periodo, no se recaudarán los tributos, solo se indicarán en los documentos fiscales.

El período de transición es importante para la sociedad, ya que tiene como objetivo calibrar los tipos impositivos, realizar los ajustes necesarios para mantener los niveles de ingresos, implementar nuevos sistemas y adaptar gradualmente los precios.

2. PROYECTO PILOTO DE LA RTC

Es de suma importancia destacar que los cambios no solo afectarán los impuestos que se integrarán a la rutina diaria de los contribuyentes brasileños. Se está desarrollando un ecosistema digital innovador para garantizar el correcto funcionamiento del nuevo sistema de cálculo y pago de impuestos. La Reforma Tributaria ha brindado la oportunidad de modificar la lógica actual

2 ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e ISS – Imposto Sobre Serviços.

de la determinación por homologación³. En el sistema actual, el contribuyente realiza sus actos económicos y legales, efectúa sus compras y ventas, calcula los montos adeudados por estas actividades, identifica los impuestos, presenta su declaración y, de esta manera, genera créditos fiscales mediante confesión. Solo después de completar todas estas fases que conforman el establecimiento del crédito tributario, comienza la etapa de pago del tributo.

Con la RTC, será posible agilizar todos estos pasos, incluso eximiendo al contribuyente de realizar muchas de estas etapas. La principal preocupación del contribuyente será llevar a cabo su actividad económica mediante la emisión del documento fiscal correspondiente. El cambio principal radica en que el documento fiscal se convertirá en una confesión de deuda. En otras palabras, esta función ya no estará incluida en las declaraciones de impuestos.

Con base en los documentos fiscales, la administración tributaria podrá calcular el tributo y asistir al contribuyente en dicho cálculo. Se le proporcionará información sobre el monto real adeudado, sin que el contribuyente tenga que realizar este paso del proceso tributario. En este contexto, la liquidación tributaria se realizará de forma asistida, autogestionada, concluida y concretizada por el fisco. Todo el sistema para el cálculo de débitos, créditos y reembolsos se procesará en una plataforma especializada denominada Apuração Assistida. El contribuyente deberá aprobar o rechazar la liquidación. En este contexto, se prevé que el entorno tributario nacional se vea profundamente transformado, facilitando y simplificando procedimientos que antes eran largos y onerosos para el contribuyente.

En este contexto, con el objetivo central de permitir que aproximadamente 500 empresas y representantes de la sociedad evalúen, prueben y proporcionen feedback sobre las soluciones tecnológicas desarrolladas para la implementación de la reforma tributaria, se desarrolló el Proyecto Piloto de la RTC.

El proyecto cuenta con un entorno de producción restringido que garantiza una amplia participación de empresas de diversos sectores económicos del país en la validación y mejora de los sistemas del nuevo modelo tributario. Fue necesario crear un entorno de pruebas fiable y controlado, y ofrecer un producto viable, coherente y relevante para las empresas participantes. Las transacciones realizadas en este entorno son simulaciones, sin cualquier efecto fiscal, registral ni legal.

También se estableció una comunicación bidireccional con las empresas participantes con el fin de ofrecer orientación y recabar comentarios sobre las soluciones.

El proyecto piloto comenzó el 1 de julio de 2025 y se estima que durará hasta el 31 de diciembre de 2026.

2.1. La atención en el Proyecto Piloto de la RTC

La Coordinación General de Atención de la Receita Federal do Brasil (COGEA) se unió al Proyecto Piloto de la RTC en abril de 2025. Asumió un rol estratégico al servicio de las empresas participantes. El plazo era muy ajustado. ¡La Coordinación necesitaba desarrollar una estrategia de acción!

La COGEA rápidamente conformó un equipo directivo para el Proyecto RTC – “Asistencia al Contribuyente”. Tras la conformación del equipo, el principal desafío fue la capacitación a los colegas que se encargarían de brindar atención a las empresas.

3 La “determinación por homologación” (“en portugués: lançamento por homologação”), conocida también como “autoliquidación”, es una institución del Derecho Tributario brasileño incluida en el artículo 150 de la Ley N° 5.172/1966 (CTN), que se caracteriza por atribuir la responsabilidad de calcular y pagar el impuesto al propio contribuyente, siendo la autoridad fiscal responsable de la posterior verificación y aprobación (expresa o tácita) de dichos actos.

Además de capacitar al equipo, fue necesario definir qué herramienta se utilizaría para interactuar con las empresas. Tras un análisis inicial de alternativas y el descarte de las opciones menos adecuadas, se optó por la plataforma Receita Atende.

2.2. Alcance y objetivos de la Atención en el Proyecto Piloto de la RTC

- Satisfacer las demandas del Proyecto Piloto de la RTC y preparar la red de atención de la Receita Federal para atender a todos los contribuyentes en 2026;
- Establecer un diálogo y cooperación con otras áreas de negocio y vincularlas en el segundo nivel de servicio (que se detallará en una sección posterior);
- Brindar apoyo para el desarrollo y la certificación de sistemas integrados en el Portal Único RTC;
- Gestionar el conocimiento y utilizar un lenguaje sencillo en todos los materiales que se pongan a disposición del público interno y externo;
- Elaborar manuales y documentos de referencia técnica;
- Promover el fortalecimiento de la capacidad de la red de atención;
- Promover la comunicación institucional en relación con la atención de la RTC.

3. PLATAFORMA RECEITA ATENDE

Se trata de una plataforma tecnológica de reciente creación para la asistencia al contribuyente. Concebida inicialmente para reemplazar el servicio por correo electrónico, ha evolucionado hasta convertirse en una plataforma completa e integrada que centraliza, organiza y gestiona todos los servicios ofrecidos por la Receita Federal. Opera como un *omnichannel asíncrono*,

recibiendo solicitudes las 24 horas del día, los siete días de la semana. Esta solución representa una innovación significativa en el modelo de servicio de la RFB, marcando un cambio estructural: el enfoque se centra en el servicio solicitado, no en el canal utilizado, una diferencia importante con respecto a la filosofía anterior, basándose en varios canales de atención al cliente.

Cabe señalar que, hasta finales del primer trimestre de 2026, la atención a las empresas participantes en el Proyecto Piloto de la RTC se prestará mediante un prototipo de Receita Atende. Este prototipo es una versión simplificada de la plataforma, con funcionalidades básicas para recibir y responder a las solicitudes.

Es de destacar, sin embargo, que la herramienta en cuestión se diseñó para satisfacer las necesidades de atención al cliente de la Receita Federal y su aprobación estaba prevista para noviembre de 2025. No obstante, ante la decisión de que el uso de Receita Atende sería un factor crucial para la inclusión del Servicio de Atención al Cliente de la RFB en el programa piloto, COGEA y el Servicio Federal de Procesamiento de Datos (SERPRO), la empresa pública responsable del desarrollo tecnológico de las soluciones de la RFB, pusieron en funcionamiento el prototipo mencionado en julio de 2025. Como resultado, tanto el Proyecto Piloto de la RTC contó con una excelente herramienta de atención al cliente como el equipo de atención al cliente pudo realizar pruebas masivas de la viabilidad del prototipo, consolidando la idea de que la plataforma sería adecuada y lo suficientemente robusta para satisfacer las demandas de atención al cliente.

4. ATENCIÓN AL CLIENTE EN EL PROYECTO PILOTO RTC: CRONOGRAMA.

En mayo de 2025, se formó el primer grupo de trabajo (GT-Atendimento), con dos gerentes y un equipo de 21 agentes de atención al cliente.

El equipo formado por la COGEA se encargaría de recibir preguntas, críticas y sugerencias de las empresas. Con

esfuerzo, muchas horas de conversación y confiando en el conocimiento de todas las regiones del país, en pocos días el equipo ya contaba con la indicación de 21 colegas nominados de la red de atención de la RFB.

En junio de 2025, el GT-Atendimento recibió una capacitación intensiva. Los primeros 21 agentes completaron aproximadamente 70 horas de capacitación en línea, culminando en un evento presencial en Brasilia en julio de 2025. Durante este evento, el equipo de Atención al Cliente del GT gestionó sus primeras solicitudes de servicio a través de Receita Atende. Este esfuerzo colaborativo fue supervisado por gerentes de otras áreas de negocio de la RTC. Mientras el equipo atendía las primeras 40 solicitudes de servicio, se discutían colectivamente los casos, y los problemas y bugs encontrados en la herramienta tecnológica se reportaban en tiempo real a los involucrados en el proceso de homologación, que se llevaba a cabo simultáneamente en la sede de SERPRO en Belo Horizonte. (Minas Gerais).

Con un equipo cualificado y el programa Receita Atende en funcionamiento, se pusieron en marcha una serie de iniciativas de estructuración para garantizar que el flujo de trabajo y la difusión del conocimiento se convirtieran en una realidad.

Aprovechando las habilidades técnicas y de gestión de los compañeros del equipo GT-Atendimento y esforzándonos por sacar el máximo partido a las características individuales de cada participante, se inició el proceso de organización del gran volumen de conocimiento generado desde el comienzo del proyecto piloto. Paralelamente, se siguió generando conocimiento, que se materializó en la creación de manuales, un glosario, secciones de preguntas y respuestas, etc.

A partir de agosto de 2025, una vez que los servicios a las empresas participantes ya se prestaban de forma organizada y puntual, se pusieron en práctica otras iniciativas:

- Producción de materiales para la difusión del conocimiento: *comunicados de prensa*, glosario RTC, manual de servicio, preguntas y respuestas, repositorio de respuestas estándar, guía de capacitación;
- Desarrollo de un panel de control de gestión específico (BI del GT-Atendimento);
- Comienzo de “a Hora da Reforma” que se trata de un ciclo de capacitación estratégica orientado a difundir los principales conceptos y herramientas de la RTC. El programa está dirigido a todos los colaboradores de la institución, con especial énfasis en la red de atención (que se detallará en una sección posterior).
- Construcción del Asistente Virtual – Bot RTC, que utiliza Inteligencia Artificial generativa para responder a las preguntas de los ciudadanos sobre la RTC puesto a disposición de los contribuyentes a partir de enero de 2026.

Ante la previsión de un aumento en la demanda de servicios en 2026 con el inicio de la transición del modelo de tributación, fue necesario ampliar el equipo de servicio. En septiembre, el equipo superó los 100 miembros. Para respaldar esta expansión, se elaboró un manual de capacitación específico para los nuevos miembros, además de otros materiales relacionados con la RTC y sus sistemas. Esto culminó con la creación de un *sitio web de servicio de la RTC* dentro de la página de COGEA en la intranet de la institución, centralizando y reuniendo en un solo lugar el acceso a todo el material de la RTC de interés para la red de servicio.

5. FLUJO DE ATENCIÓN DENTRO DEL PROYECTO PILOTO DE LA RTC

Las empresas que participan en el proyecto piloto realizan sus operaciones simuladas en el Portal Único de la RTC. Este entorno se desarrolló siguiendo el mismo

modelo que el portal actual de la Receita Federal. El Portal de la RTC permite a los contribuyentes acceder a diversos servicios digitales relacionados con la RTC.

En este portal RTC, los contribuyentes pueden simular sus transacciones de consumo y acceder a varios módulos, entre ellos: Calculadora de tributos, Apuração Assistida da CBS y Ressarcimentos.

La atención a las empresas participantes en el proyecto también se gestiona mediante la apertura de una solicitud en el Portal RTC. Si bien sigue estando restringida a las personas jurídicas participantes, la solicitud es fácilmente identificable en el Portal y debe realizarse a través de los representantes o apoderados de dichas empresas. Los participantes también pueden consultar todas sus solicitudes anteriores mediante una función específica.

Tras obtener el acceso certificado, el participante del Proyecto Piloto de la RTC selecciona la opción de Soporte RTC y puede elegir uno de los 16 temas disponibles.

Las empresas participantes pueden adjuntar hasta 5 archivos a su solicitud, además del espacio destinado a explicar su consulta, informar de un error o hacer una sugerencia. Esto facilita enormemente la identificación de errores y la resolución de dudas por parte de los representantes de atención al cliente.

Tras iniciar la solicitud de servicio, la empresa recibirá asistencia a través de la plataforma Receita Atende. Su mensaje se dirigirá al centro de servicio correspondiente según el tema seleccionado previamente. Si la empresa solicitante ha clasificado incorrectamente el servicio, la plataforma permite redirigir internamente la solicitud.

En este entorno, el servicio se estructura en dos niveles de complejidad: un primer nivel a cargo del equipo de GT-Atendimento para casos de baja y media complejidad, y un segundo nivel a cargo de un especialista de diversas áreas de negocio para casos de alta complejidad.

Por lo tanto, se puede observar que existen flujos estructurados para las 3 situaciones que pueden justificar la acción de las empresas participantes:

- En lo que respecta a los informes de errores, hay especialistas de SERPRO conectados al segundo nivel en Receita Atende. Estas personas son responsables de verificar que realmente exista un error de funcionamiento.
- En caso de dudas sobre cualquiera de los 16 temas propuestos, las empresas que participen en el Proyecto Piloto de la RTC recibirán asistencia definitiva estructurada en dos niveles de complejidad.
- En caso de tener alguna sugerencia, describiremos el proceso más adelante.

A finales del mes de noviembre de 2025, tras seis meses de funcionamiento del Proyecto Piloto de la RTC, ya se habían prestado casi 700 servicios, con 430 resoluciones definitivas y 137 derivaciones al segundo nivel. Los servicios más utilizados fueron la Asistencia en la Evaluación Tributaria (209 servicios), la Gestión de Documentos Fiscales (150), los Informes de Errores del Sistema (133) y la Calculadora (91 servicios). El resto se distribuyó entre los otros doce temas disponibles.

6. FEEDBACK DE LAS EMPRESAS PARTICIPANTES

Uno de los principales objetivos del proyecto es recibir sugerencias de mejora por parte de las empresas participantes en el Proyecto Piloto de la RTC. Esta *retroalimentación* se recopila a través de Receita Atende y se remite a las áreas de negocio correspondientes para su análisis.

Cuando una empresa participante realiza una solicitud con una sugerencia, el representante de servicio completa un formulario electrónico que se agrega a

una base de datos. A su vez, el equipo directivo de GT-Atendimento envía semanalmente estas sugerencias consolidadas a las áreas de negocio correspondientes. A finales de noviembre de 2025, se habían enviado 71 sugerencias a través de este proceso.

Hasta la fecha, también se han abierto 26 solicitudes para informar sobre la ocurrencia de errores del sistema en la plataforma propia de SERPRO, de acuerdo con el flujo de trabajo establecido dentro del proyecto piloto.

7. DESAFÍOS ENCONTRADOS

Durante los primeros meses del programa piloto, se ha acumulado una gran cantidad de solicitudes de asistencia por parte de especialistas de segundo nivel del área de negocios en la plataforma Receita Atende.

Esta situación ha recibido atención y acciones específicas por parte del GT-Atendimento, en coordinación con la Oficina de Proyectos RTC. Estas acciones incluyeron reuniones con especialistas, capacitación sobre cómo usar la herramienta y puntos de control semanales para monitorear el progreso de las colas, ¡pero se necesitaba algo más!

Posteriormente, COGEA desarrolló un servicio de mensajería. Esta iniciativa es de diseño sencillo y muy eficaz, como lo demuestra el volumen actual de solicitudes de asistencia de segundo nivel.

Sin menoscabar las diversas medidas de gestión implementadas durante los dos meses de retraso en las solicitudes de soporte de segundo nivel, el servicio de mensajería ha cambiado de paradigma. La idea es sencilla: cada vez que se envía una solicitud de soporte al segundo nivel en la plataforma Receita Atende y esta información está disponible en *Power BI*, se envía automáticamente un *correo electrónico estándar* al especialista de segundo nivel registrado, informándole de que hay una solicitud pendiente de su gestión.

Otro gran desafío para la atención brindada por la Receita Federal es el aumento (¡probablemente vertiginoso!) en el número de solicitudes a partir de enero de 2026, cuando los módulos del sistema RTC estarán disponibles para todos los contribuyentes brasileños, y ya no solo para las empresas que participan en el Proyecto Piloto. Además, se estima que, para finales de 2026, se transmitirán aproximadamente 219 mil millones de documentos fiscales y declaraciones electrónicas para alimentar la *Apuração Assistida* de la CBS.

Para afrontar este reto y filtrar las solicitudes que realmente requieren asistencia especializada, COGEA desarrolló un Bot – Asistente Virtual para responder preguntas generales sobre la RTC. Fue creado utilizando Inteligencia Artificial (IA) generativa y la base de conocimientos producida por el GT-Atendimento. Ya se han realizado varias etapas de refinamiento en su estructura para mejorar sus respuestas. Pruebas exhaustivas demuestran que el Bot responde preguntas generales sobre conceptos y flujos de trabajo de la RTC con claridad, objetividad y fiabilidad. En enero de 2026, el Bot estará disponible en el *sitio web de la RFB*.

8. GESTIÓN DEL CONOCIMIENTO: UN CAPÍTULO APARTE

Al inicio del proyecto piloto de atención al cliente de RTC, se identificó una deficiencia: la información disponible en formato escrito era escasa. La mayor parte del conocimiento difundido se encontraba disperso en vídeos y lives disponibles en diversos canales. No existía un repositorio unificado donde los asistentes pudieran encontrar respuestas a sus preguntas.

Para garantizar una comunicación fluida dentro del equipo, así como para crear un espacio donde pudieran tener lugar las discusiones técnicas inherentes al proceso de trabajo, se creó un equipo específico en la plataforma *Teams*. Este equipo está dividido en dos canales: Anuncios y Discusiones.

El canal de Anuncios está destinado a mensajes dirigidos a los representantes de atención al cliente por la dirección del equipo, como la programación de reuniones y la resolución de problemas administrativos y operativos. Funciona como un canal administrativo.

El canal “Discusiones” contiene preguntas relacionadas con dudas de procedimiento, discusiones teóricas y las consultas en sí. Funciona como un “grupo de debate”.

Esta ligera división temática contribuyó a mejorar la comunicación dentro del equipo, aportando fluidez y organización a las discusiones. Pero la transformación no había hecho más que empezar...

Todo el conocimiento disperso y de difícil acceso que se había acumulado ahora está centralizado en un solo lugar. En la pestaña “Archivos” del canal de Anuncios, todo el contenido producido por y para el equipo de RTC está organizado en carpetas divididas por temas. Clases, videos, *transmisiones en vivo*, manuales, sesiones de preguntas y respuestas: todo en un solo lugar, accesible con un clic.

También se creó una pestaña “¡Empieza aquí!” con contenido dirigido a los nuevos miembros del equipo, para facilitar su proceso de aprendizaje y guiarlos a través de los procedimientos iniciales para solicitar contraseñas, habilitar perfiles y todos los primeros pasos necesarios para una fácil adaptación al equipo.

El siguiente paso fue poner gran parte de este conocimiento a disposición del personal interno. Un *sitio web* creado por el GT-Atendimento, que contiene todo el conocimiento generado por el Proyecto Piloto de la RTC, está disponible para el acceso del personal en la página COGEA de la intranet de RFB.

Este contenido, producido por el equipo, incluye varios productos lanzados en los últimos meses, como *versiones* de producción restringidas disponibles para las empresas que participan en el Proyecto Piloto de la RTC, Preguntas Frecuentes, Glosario RTC, Manual de Servicio, tutorial de capacitación y documentación. con

ejemplos de respuestas. Hay casi 200 páginas de diversos materiales producidos por el equipo de GT-Atendimento, que suman un total de 30 GB de conocimiento archivado dentro del equipo en *Teams*.

9. A HORA DA REFORMA

Lanzado en septiembre de 2025, el programa incluye una serie de *sesiones en directo* que abarcan cada uno de los módulos que componen el sistema RTC. Los gestores de proyectos de cada área de negocio del nuevo modelo tributario son responsables de presentar el tema en una sesión semanal *en directo de una hora de duración*. El programa completo constará de 14 *sesiones en directo*. Tras cada presentación, los participantes tendrán la oportunidad de formular preguntas, que serán respondidas por el ponente. A finales de noviembre de 2025, las *sesiones en directo* ya habían superado los 6000 espectadores.

Además, los *vídeos en directo* son editados por la Oficina de Asesoramiento en Comunicación de la RFB (ASCOM) y están disponibles en la página de capacitación de COGEA. Esto amplía el alcance de la capacitación.

Más que una simple difusión de información, el programa “A Hora da Reforma” busca:

- Sensibilizar sobre la importancia y las repercusiones de la RTC;
- Fortalecer la cultura institucional en torno a la reforma;
- Fomentar el uso de materiales técnicos que se producen constantemente;
- Subvencionar la construcción de itinerarios de aprendizaje;
- Mejorar la base de datos de preguntas y respuestas, fomentando una mayor autonomía y eficiencia en el servicio al cliente.

Si bien el programa no reemplaza la capacitación técnica específica ni la orientación formal de las áreas de negocios, sirve como complemento institucional, destinado a fortalecer el panorama cultural y apoyar la red de atención.

10. NUEVOS HORIZONTES

La transición al nuevo modelo de tributación al consumo, que se prevé que se extienda hasta 2033, demuestra el compromiso del gobierno brasileño con una mayor estabilidad económica y seguridad regulatoria. La adopción gradual del sistema, acompañada de pruebas continuas y calibración de tasas, busca no solo garantizar el mantenimiento de los ingresos, sino también asegurar que la competitividad de las empresas y el cumplimiento tributario no se vean comprometidos. En este contexto, el Proyecto Piloto de la RTC emerge como un componente estratégico, que opera en un entorno controlado que permite la validación tecnológica y procedimental antes de su implementación definitiva.

Más que un cambio normativo, la integración entre tecnología y gestión tributaria, plasmada en iniciativas como la plataforma Receita Atende y las soluciones desarrolladas para los módulos de la RTC, inaugura un

nuevo paradigma en la relación entre las autoridades tributarias y los contribuyentes. Al simplificar los procesos, aumentar la transparencia y reducir los costes de cumplimiento, estas herramientas mejoran la calidad del servicio prestado, fortalecen la confianza institucional y fomentan una dinámica de cooperación más sólida, fundamental para el éxito de la reforma.

La participación de casi 500 empresas en el Proyecto Piloto refuerza este esfuerzo colaborativo. El feedback recibido no solo validaron las funcionalidades, sino que también aportaron información fundamental para realizar ajustes y mejoras tanto en los sistemas como en las rutinas de servicio de la Receita Federal. Este diálogo continuo demuestra que la modernización tributaria solo se logra plenamente cuando las soluciones se desarrollan centrándose en las necesidades reales de los contribuyentes.

En resumen, la RTC consolida una transformación estructural que reposiciona a Brasil en el panorama tributario global, combinando una recaudación tributaria eficiente, equidad fiscal y un servicio cada vez más ágil, accesible y orientado al contribuyente. Este nuevo horizonte reafirma que la evolución del sistema tributario depende, sobre todo, del fortalecimiento de la experiencia de nuestros usuarios.

CONCLUSIÓN

La valoración del proceso de construcción del Nuevo Sistema de Servicios de la Receita Federal do Brasil, basado en la experiencia del Proyecto Piloto de Reforma Tributaria al Consumo, es muy positiva y reconocida por los diversos actores involucrados.

En seis meses, el tiempo transcurrido desde que la Coordinación General de Atención al Cliente se unió al Proyecto Piloto de la RTC hasta la redacción de este artículo, se creó y capacitó un equipo de vanguardia. El equipo original ya se ha reforzado y opera en varios frentes, incluso en actividades que a menudo van más allá de la simple atención a las empresas participantes.

Se crearon todas las herramientas de trabajo relacionadas con sistemas y soluciones tecnológicas; generación, almacenamiento y gestión del conocimiento;

flujos de trabajo y comunicación; herramientas de gestión y programas de capacitación. Este esfuerzo y trabajo garantizan el éxito de la experiencia de servicio al cliente de la Receita Federal, corroborado por las cifras presentadas a lo largo de este artículo.

Este recorrido demuestra que, mediante la combinación de innovación y compromiso, la RFB avanza con paso firme hacia un modelo de servicio más eficiente y mejor preparado para los desafíos de la Reforma Tributaria al Consumo. La trayectoria seguida prueba que la construcción conjunta (fisco y contribuyentes) transforma los desafíos en logros y consolida un modelo de servicio más inteligente, alineado con el futuro del servicio público y acorde con las transformaciones del país.

REFERENCIAS

- Brasil. (1966). *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)*. <https://www.planalto.gov.br/>
- Brasil. (2023). *Emenda constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023: Altera o Sistema Tributário Nacional*. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm
- Oliveira, D. Q. L. de. (2024). *A tributação sobre o consumo no Brasil e seus efeitos: Uma análise da reforma tributária* [Trabajo de grado, Universidade Federal do Rio de Janeiro]. <https://pantheon.ufrj.br/handle/11422/24389>
- Araújo, E. S. de, Leite, J. P. D., Menezes, M. A. S., & Nunes, S. G. C. (2024). *Reforma tributária no Brasil: Análise bibliométrica e revisão sistemática*. *Revista do TCU*, 154, 32–51. <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/1929/1986>
- Lima, E. D. (2024). *Aspectos destacados da tributação sobre o consumo no Brasil no contexto da reforma tributária* [Trabajo de grado, Universidade Federal de Santa Catarina]. <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/255753/TCC%20final%20para%20submiss%c3%a3o%20ao%20reposit%c3%b3rio.pdf>
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2025). *Tax administration 3.0: The digital transformation of tax administration*.

Gobierno de datos como eje de la transformación digital en las administraciones tributarias: experiencia del Servicio de Rentas Internas en la implementación de un *data fabric*

Paulina Correa
Adriana Martín
Jose Ordóñez

SINOPSIS

Este artículo analiza el proceso de consolidación de un modelo integral de gobierno de datos en el Servicio de Rentas Internas del Ecuador (SRI) y su avance hacia una arquitectura tipo *data fabric*. Su objetivo es examinar cómo la gestión estratégica de la información fortalece la administración tributaria moderna. La metodología incluye una revisión documental, el estudio de

estándares internacionales, experiencias comparadas y la sistematización de la experiencia institucional del SRI. Los resultados muestran una base sólida para adoptar analítica avanzada y control inteligente. El artículo aporta evidencia y lecciones replicables para las administraciones tributarias que estén empezando el mismo camino.

PALABRAS CLAVE: gobierno de datos, data fabric, transformación digital, gestión tributaria digital, SRI, analítica avanzada, inteligencia artificial

CONTENIDO

Introducción

1. Contexto internacional: el rol del gobierno de datos en la transformación digital de las administraciones tributarias
2. Diagnóstico del SRI: situación actual, brechas y motivadores del cambio
3. Gobierno de información en el SRI
4. Hoja de ruta del proyecto data fabric (2023–2027)

5. Retos enfrentados y gestión del cambio
6. Lecciones aprendidas para otras administraciones tributarias
7. Beneficios esperados con la implementación del data fabric

Conclusiones

Referencias

Anexos

AUTORES*

Paulina Correa. Ingeniera de Sistemas con MBA en Information Systems y más de 20 años de trayectoria, es la actual Directora Nacional de Tecnología y lidera iniciativas tecnológicas de alto impacto

Adriana Martín. Ingeniera Comercial y Magíster en Alta Gerencia. Con más de 20 años de experiencia en materia tributaria y gestión de proyectos, responsable de la implementación del proyecto de Gobierno de datos y analítica institucional.

José Ordóñez. Magíster en Ciencias de la Computación, trabaja en el SRI desde 2010, fortaleciendo la gestión de datos y el gobierno de la información para apoyar decisiones estratégicas en la administración tributaria.

* Los autores pertenecen al Servicio de Rentas Internas del Ecuador (SRI).

INTRODUCCIÓN

La transformación digital del sector público ha posicionado al gobierno de datos como un pilar estratégico para la modernización de las administraciones tributarias (AT). En un contexto caracterizado por el incremento exponencial de datos, la diversidad de fuentes y la necesidad de decisiones basadas en evidencia, los marcos de gobernanza sólidos son indispensables para asegurar la calidad, integridad, seguridad y disponibilidad de la información institucional.

El volumen, variedad y velocidad actual de los datos tributarios superan ampliamente la capacidad de las arquitecturas tradicionales diseñadas para entornos estáticos, centralizados y con menor demanda de flexibilidad. Las administraciones tributarias requieren hoy arquitecturas más modernas como *data fabric*, *data mesh*, entre otras, que permitan integrar datos heterogéneos, gobernarlos de forma centralizada y acceder a ellos en tiempo real, garantizando trazabilidad, calidad y confiabilidad para procesos críticos como control, riesgo tributario e interoperabilidad gubernamental.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) señala que las administraciones tributarias se han convertido en organizaciones “data-driven”, es decir sus decisiones son altamente dependientes de datos de calidad y de algoritmos para cumplir sus funciones de control, servicio y recaudación. Asimismo, sostiene que el gobierno de datos debe abarcar todos los niveles jerárquicos institucionales, mediante políticas, estándares y procesos que aseguren una gestión responsable y estratégica (CIAT, 2022).

Por su parte, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) destaca que los datos constituyen un activo estratégico para las administraciones tributarias modernas y que su gobernanza es un requisito esencial para que la información genere valor. La OCDE subraya que la gestión de datos abarca no solo su calidad y protección,

sino también su capacidad para habilitar la innovación en el diseño, entrega y evaluación de políticas y servicios públicos, fortaleciendo la eficiencia y la transparencia institucional (OCDE, 2020).

De esta manera, los datos son hoy el principal insumo para la toma de decisiones, la gestión del riesgo fiscal y la innovación en los servicios al contribuyente. No se trata únicamente de una declaración conceptual, sino de un compromiso institucional por incorporar principios de buenas prácticas, desarrollar nuevas habilidades y adoptar herramientas que conviertan los datos en información útil para la toma de decisiones.

En el Ecuador, el Servicio de Rentas Internas (SRI) ha avanzado en esta dirección mediante la consolidación de un modelo de gestión de la información que no solo respalda la recaudación, sino que también fortalece la confianza ciudadana mediante el uso responsable, seguro y transparente de los datos. Con este fin, ha desarrollado el Modelo de Gobierno de Datos y Analítica Institucional, un proyecto diseñado para transformar la manera en que gestiona, controla y utiliza sus datos. Esta iniciativa no sólo permitirá incorporar la tecnología de punta, sino ordenar, estandarizar y gobernar la información, garantizando que la misma sea confiable, accesible y útil para toma de decisiones.

En este marco, la futura adopción de una arquitectura de integración tipo *data fabric* constituye un elemento habilitador clave para orquestar, estandarizar y federar los datos institucionales, potenciando su reutilización, interoperabilidad y explotación analítica a gran escala. Esta línea tecnológica permitirá al SRI avanzar hacia capacidades más inteligentes, integradas y adaptativas en materia de control, riesgo tributario y servicio al contribuyente.

Este artículo analiza los avances, retos y perspectivas del SRI en materia de gobierno de la información, así como también los pasos tangibles realizados por el SRI en esta materia. El documento comienza presentando conceptos aplicables en gobierno de datos y transformación digital, y continúa con la identificación de desafíos

que deben enfrentar las administraciones tributarias. Posteriormente, se mencionan los principales retos encontrados en la administración tributaria del Ecuador. A continuación, se presenta el caso del SRI como experiencia de implementación real y se finaliza con las lecciones aprendidas generadas, conclusiones y siguientes pasos, subrayando que ninguna solución tecnológica, por más avanzada que sea, puede funcionar plenamente sin un gobierno de datos sólido, sostenible y transversal.

En consecuencia, resulta pertinente examinar cómo el gobierno de datos se consolida como fundamento técnico y estratégico para la modernización tributaria, tanto en el SRI como en las tendencias internacionales.

1. CONTEXTO INTERNACIONAL: EL ROL DEL GOBIERNO DE DATOS EN LA TRANSFORMACIÓN DIGITAL DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

La transformación digital del sector público ha consolidado a los datos como el activo estratégico más relevante para la toma de decisiones, la gestión del riesgo, la provisión de servicios eficientes y la transparencia institucional. En las administraciones tributarias, donde la información es el insumo principal para la fiscalización, la recaudación y la analítica avanzada, contar con un modelo robusto de gobernanza es un requisito indispensable.

1.1. Tendencias globales según organismos internacionales

La OCDE, a través de su serie *Tax Administration* y de los informes sobre digitalización y transformación digital de las administraciones tributarias, muestra que alrededor de tres cuartas partes de las AT analizadas ya cuentan con una estrategia formal de gestión de datos, y que los esfuerzos de transformación más avanzados se apoyan explícitamente en marcos de gobierno de datos, intercambio de información y analítica como capacidades centrales. En paralelo, la iniciativa *Tax Administration 3.0* plantea una visión de ecosistemas

tributarios “event-based”, donde los procesos de cálculo y cumplimiento se integran de forma invisible en los sistemas que usan los contribuyentes, lo que presupone flujos de datos confiables, oportunos e interoperables (OCDE, 2020).

Basándose en los resultados de ISORA (siglas en inglés de la Encuesta Internacional sobre Administración Tributaria) y en sus estudios sobre digitalización en América Latina y el Caribe, el CIAT destaca un progreso significativo en la región, especialmente en instrumentos como facturación electrónica, declaraciones y pagos en línea. El organismo subraya que la siguiente frontera es precisamente la gobernanza del dato y el uso intensivo de analítica avanzada para mejorar cumplimiento y servicios (ciat.org). Allí se insiste en que ir “más allá de la factura electrónica” implica consolidar arquitecturas de datos que soporten modelos de riesgo sofisticados, interoperabilidad interinstitucional y servicios personalizados (CIAT, 2022).

En conjunto, estas tendencias marcan un punto en común: el gobierno de datos ya no es un aspecto técnico accesorio, sino un pilar de la estrategia tributaria y de la política fiscal.

1.2. Casos comparables: España y Brasil

En este escenario internacional, España y Brasil (a través de la AEAT y la RFB, respectivamente) sobresalen como referentes en la administración tributaria digital.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) es un referente en la región por el uso de big data y gobierno de datos. Estudios recientes describen cómo la AEAT ha desarrollado un modelo de gestión de datos en el que la información proveniente de declaraciones, modelos informativos y terceros no solo alimenta procesos de selección y control, sino también estadísticas fiscales y analíticas para múltiples fines (Collosa, 2021).

El CIAT (2022) recoge el caso de la AEAT como ejemplo del uso de herramientas de *big data* para cruzar cerca de 70

fuentes distintas de información, con el fin de identificar patrimonios relevantes que podrían defraudar al fisco.

Este tipo de arquitectura requiere una capa de metadatos rica (definiciones, linaje, reglas de calidad) que se aproxima al concepto de metadatos activos, es decir, metadatos que no solo documentan, sino que gobiernan y automatizan la integración, el control y la explotación de los datos.

Para el SRI, este caso ilustra la importancia de contar con:

- Un modelo semántico común de datos tributarios.
- Procesos institucionales adaptados para actualizar y explotar esos metadatos.
- Un enfoque donde la herramienta (*data fabric*) se apoye en un gobierno de datos ya definido.

Por su parte, la Receita Federal do Brasil (RFB) ha construido uno de los ecosistemas de datos fiscales más interoperables del mundo a través del Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Este sistema integra información contable, fiscal y laboral bajo estándares nacionales uniformes, permitiendo el análisis casi en tiempo real y la detección temprana de inconsistencias a escala masiva (Governo Federal do Brasil, 2023). El caso brasileño evidencia que la interoperabilidad efectiva exige arquitecturas capaces de federar y armonizar datos de múltiples fuentes, anticipando la relevancia que tendrán enfoques modernos como el *data fabric* para administraciones que buscan integrar diversas plataformas sin reemplazar sus sistemas heredados.

En conjunto, estas experiencias nos demuestran que la transformación digital de las administraciones tributarias más avanzadas se apoya en tres pilares: un gobierno de datos maduro, arquitecturas modernas para integrar y federar la información, y la explotación analítica e inteligencia artificial (IA) basada en datos confiables y trazables.

Estos aprendizajes resultan directamente relevantes para el camino del SRI hacia la implementación de un

modelo de gobierno de datos y, próximamente, de una nueva solución tecnológica tipo *data fabric*.

1.3. Demanda de tecnologías emergentes: interoperabilidad, arquitecturas federadas e IA generativa

La consolidación de estos ecosistemas de datos ha generado nuevas demandas sobre las AT:

1. Interoperabilidad estatal para trazabilidad transaccional

La lucha contra la evasión, el fraude fiscal complejo y la economía digital requiere que los datos tributarios se conecten con información de aduanas, registros públicos, seguridad social, entidades financieras y otros actores. La OCDE, el CIAT y el Banco Mundial subrayan que las administraciones más avanzadas son aquellas que participan en verdaderos ecosistemas de datos públicos, con reglas claras de intercambio, privacidad y seguridad https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/digital-transformation-of-tax-administration.html?utm_source=chatgpt.com (OECD, 2020; CIAT, 2022).

2. Necesidad de arquitecturas federadas

Dado el volumen y la diversidad de datos, mantener un único repositorio central deja de ser realista o eficiente. La tendencia es orientarse hacia arquitecturas federadas, donde los datos permanecen en sus dominios de origen, pero se accede a ellos a través de capas de virtualización y de gobierno común. El *data fabric* es ese enfoque que permite esta federación lógica, apoyándose en metadatos, políticas y servicios compartidos.

3. IA generativa y analítica avanzada en fiscalización, riesgos y asistencia

Informes recientes sobre uso de IA en el sector público destacan que las administraciones tributarias están comenzando a incorporar esta tecnología no solo para modelos tradicionales de *scoring*, sino también para

la asistencia inteligente al contribuyente, la redacción automática de comunicaciones y el análisis de patrones complejos (OECD, 2025). Sin embargo, estos usos avanzados dependen críticamente de:

- Datos bien gobernados y de alta calidad.
- Linaje claro y trazabilidad para explicar decisiones automatizadas.
- Marcos éticos y jurídicos que garanticen proporcionalidad, no discriminación y transparencia.

Para el caso del SRI, esto significa que el gobierno de datos y la arquitectura *data fabric* no solo habilitan la analítica clásica, sino que preparan el terreno para una adopción responsable de IA generativa y modelos avanzados de riesgo tributario.

2. DIAGNÓSTICO DEL SRI: SITUACIÓN ACTUAL, BRECHAS Y MOTIVADORES DEL CAMBIO

Desde 2022, el Servicio de Rentas Internas mantiene el objetivo constante de implementar y desarrollar el gobierno de información, contemplando diferentes aristas: procesos, políticas, estructuras, cultura, cambio organizacional y capacitación del personal.

Para esto, en marzo de 2022, el Servicio de Rentas Internas, el Banco Interamericano de Desarrollo y la Firma Consultora EY Addvalue Asesores Cía. Ltda. suscribieron el Contrato para la Consultoría en Modelos de Gobernanza de Información, Infraestructura, Analítica de Datos y Asesoría en CRM para el SRI, esta cooperación técnica no reembolsable para el Servicio de Rentas Internas contempló los siguientes aspectos:

1. Modelo de Gobierno de la Información
2. Infraestructura de datos
3. Analítica de datos
4. Customer relationship manager (CRM)

El objetivo fue diseñar cada uno de los componentes del modelo de gobierno de datos (dominios, estructura organizacional, comités, procesos, políticas, indicadores) partiendo de las mejores prácticas internacionales y adaptándose a la realidad del SRI. Para esto, se evaluó el modelo de madurez del gobierno de datos en la institución, estableciendo una metodología basada en herramientas de madurez, entrevistas, estructura, organigrama, KPI (key performance indicator) o indicadores clave de rendimiento, procesos y el entendimiento de herramientas y sistemas, lo que permitió generar una escala para su medición (**Tabla 1**).

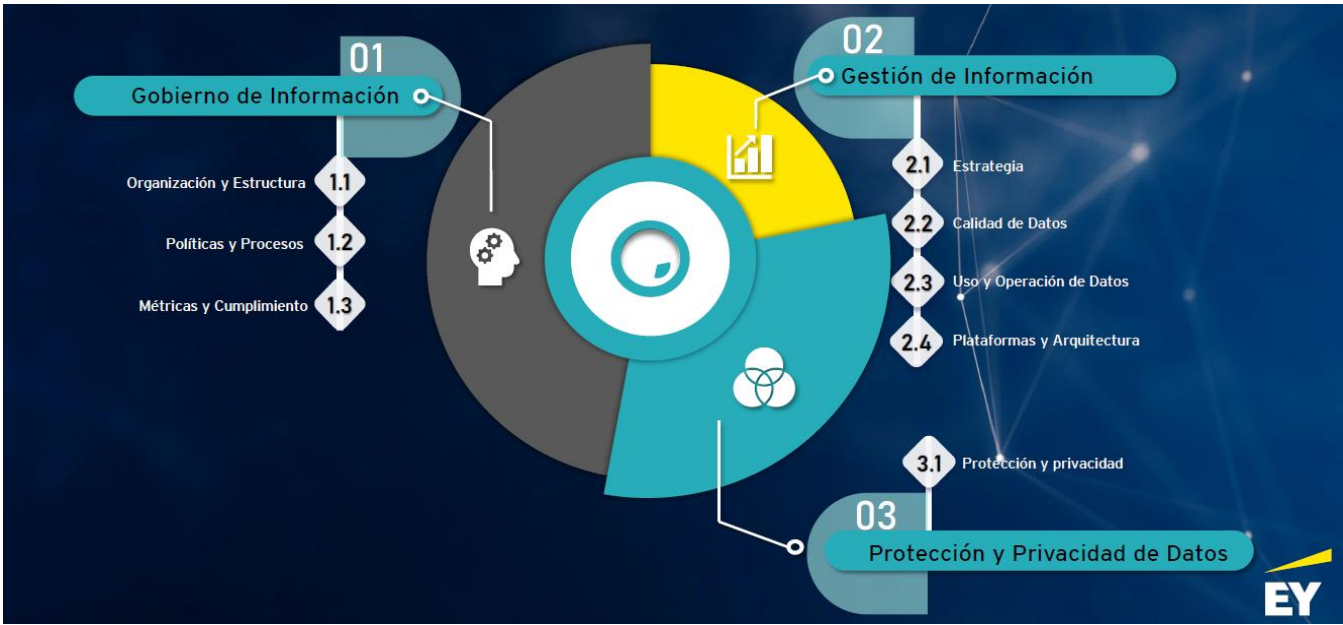
Tabla 1
Escala de nivel de madurez

Ponderación	Escala nivel de madurez	Descripción del nivel de madurez
0	No Iniciado	No se identifican prácticas asociadas a la función evaluada.
1	Iniciado	Existe consciencia generalizada de la necesidad en la organización y se identifican prácticas aisladas.
2	Gestionado	Se identifican los componentes de la función evaluada definidos de manera parcial.
3	Definido	Se identifican los componentes de la función evaluada definidos formalmente y aplicados de forma integral en la organización.
4	Medido	Se identifican medidas y métodos para el monitoreo de los componentes de la función evaluada.
5	Optimizado	Se cuentan con mecanismos para evaluación y mejora continua de la función.

Se evaluaron tres grandes componentes del modelo de madurez: el gobierno de información, la gestión de información y la protección y privacidad de datos. Cada

uno de estos componentes consideró diversos aspectos operativos y estratégicos que se encuentran detallados en la **Figura 1**.

Figura 1
Componentes del Modelo de Madurez



Nota. Tomado del informe Situación Actual Gobierno de Información – Consultoría EY, octubre de 2022.

Los resultados obtenidos, producto de varios talleres con servidores del SRI, se pueden observar en la **Figura 2**.

Figura 2
Resultado Evaluación Modelo de Madurez General (situación actual SRI)



Nota. Tomado del informe Situación Actual Gobierno de Información – Consultoría EY, octubre de 2022.

Con los resultados de la consultoría que reflejaban un nivel de madurez iniciado en la mayoría de los componentes, el Servicio de Rentas Internas definió un plan de acción para fortalecer la estructura organizacional, políticas y procedimientos, tecnología y herramientas para una mejora significativa del Modelo de Gobierno de Datos.

2.1. Estructura

El Servicio de Rentas Internas nació el 2 de diciembre de 1997 basándose en los principios de justicia y equidad como respuesta a la alta evasión tributaria.

En 2008, el SRI contaba con algunos aplicativos emblemáticos para el desarrollo de sus funciones. Sin embargo, para enfocar la gestión de información se crearon dos unidades fundamentales. La primera, denominada *Business Intelligence*, ubicada en la Dirección de Tecnología cuyo principal objetivo consistía en realizar cubos de información y gestionar herramientas para explotarla. La segunda unidad, denominada Sistemas de Información, se creó bajo el Departamento de Inteligencia Tributaria con el objetivo centralizar las solicitudes de información de la institución y contar con el Plan de Gestión de Información anual.

Para 2014, con la modificación del Estatuto Orgánico por Procesos se potencia la gestión de información y se constituye la unidad de Inteligencia de Información dentro de la Dirección Nacional de Planificación. Su principal objetivo era implementar un gobierno de información y proporcionar una visión estratégica a la unidad.

Durante 2014, la unidad de *Business Intelligence* se renombra como *Datawarehouse* para iniciar trabajos de construcción orientadas a implementar un *datawarehouse* robusto con bases datos enfocadas en la explotación de información.

Más tarde, en 2019, la unidad de Inteligencia de Información se traslada al Departamento Nacional de Riesgos Tributarios, el objetivo fue reforzar los análisis basados en datos y alinear la gestión de información con el *core* tributario.

En 2023, como resultado de la última reforma al Estatuto Orgánico por Procesos se estableció un Departamento Nacional en la Dirección de Tecnología. Esta unidad se concibió como el eje estratégico de la institución y aglutina las siguientes áreas clave: Arquitectura Tecnológica, enfocada principalmente en productos de innovación; Planificación Tecnológica, orientada a impulsar el diseño de servicios institucionales basados en las mejores prácticas de ITIL (Information Technology Infrastructure Library); y, finalmente, el área de Gestión de Información, cuyo producto principal corresponde al gobierno de datos.

Desde 2008 hasta la actualidad, el SRI ha evolucionado estructuralmente para dar un enfoque prioritario a la gestión y gobierno de la información, lo que se refleja en la creación de las unidades de información.

2.2. Políticas y procedimientos

El 21 de noviembre de 2023, la máxima autoridad aprobó la “Política de Gobierno de información”, cuyo objetivo es “establecer un marco integral de gobierno de información que asegure la gestión efectiva, la calidad y la integridad de los datos en todo su ciclo de vida, considerándolos como un activo intangible del Servicio de Rentas Internas (SRI)”. Para que el dato sea considerado un activo estratégico, la política promueve la adaptación de prácticas que respalden su gestión y la toma de decisiones basadas en los datos como se muestra en la **Figura 3**.

Figura 3

Principios del Gobierno de Información



Nota. Política de Gobierno de información, noviembre 2024.

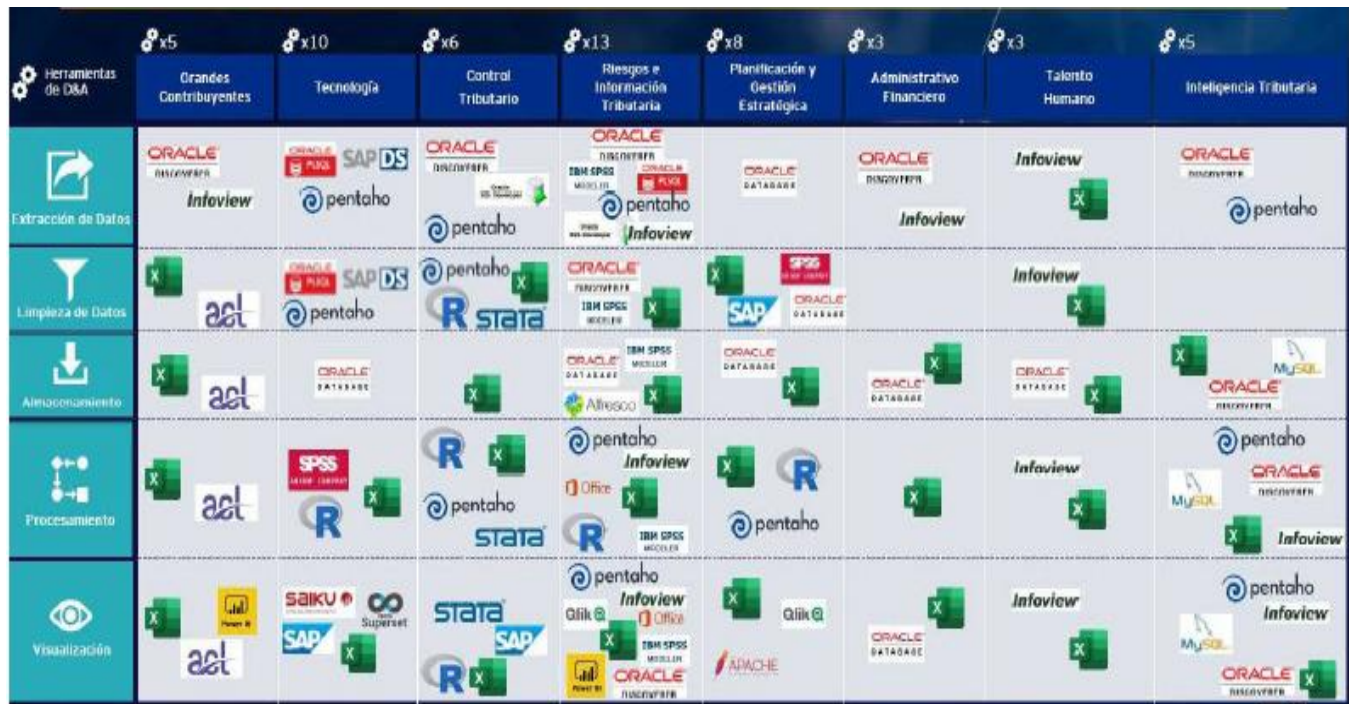
Esta Política formaliza una estructura organizacional específica para la gestión del dato, definiendo de manera clara los roles que intervienen en su administración y aprovechamiento. Entre estos destacan el Oficial de Gobierno de la Información, encargado de la coordinación normativa y estratégica; los Dueños de Información, responsables de la integridad y calidad de los datos bajo su dominio; los Científicos de Datos, orientados al análisis avanzado y la generación de conocimiento; los Arquitectos de Datos, encargados de diseñar y estandarizar la arquitectura institucional, entre otros. La definición precisa de estos roles es esencial para asegurar responsabilidad, trazabilidad y consistencia en la gestión de la información, y constituye un habilitador clave para avanzar hacia arquitecturas modernas como el *data fabric* y consolidar la transformación digital del SRI.

Posteriormente, en enero de 2024, el Comité de Gestión de la Calidad de Servicio y Desarrollo Institucional aprobó el Plan de Implementación de la Política de Gobierno de Información que presentó el Oficial de Gobierno de Información; el documento incluye acciones para cada uno de los componentes del Plan: Modelo Operativo, Plan de Calidad de Datos y Libro de Dominios.

2.3. Herramientas

El SRI, a lo largo de sus años, ha utilizado diversas herramientas para el análisis y explotación de datos, algunas de ellas institucionales y otras adaptadas o adquiridas para satisfacer las necesidades específicas de unidades funcionales requeridas para el análisis y explotación de los datos, las cuales se encuentran detalladas en la **Figura 4**.

Figura 4
Mapa de Herramientas de D&A actual



Nota. Tomado del informe Situación Actual Gobierno de Información – Consultoría EY, octubre de 2022.

3. GOBIERNO DE INFORMACIÓN EN EL SRI

Tras la aprobación de la Política de Gobierno de Información, el SRI empezó un proceso de transformación institucional. Dicho proceso se orienta a fortalecer la gestión de la información desde un enfoque moderno, coherente y estratégico, alineado con los estándares internacionales y las necesidades de una administración tributaria en plena transición digital.

Concebido como una construcción gradual y sostenida, este proceso ha permitido articular una serie de acciones interdependientes. Estas acciones buscan no solo robustecer la gobernanza formal de los datos, sino también generar las capacidades, la cultura y las estructuras que habiliten el valor de la información en todos los niveles de la organización. El SRI ha priorizado los pilares indicados en la **Figura 5**.

Figura 5
Pilares de gobierno de información



Nota. Política de gobierno de información, noviembre 2024.

El proceso se inició con la definición del modelo operativo federado de gobierno de datos. Este enfoque reconoce la complejidad y diversidad de la información administrada por el SRI, así como la necesidad de que cada unidad funcional asuma un rol activo respecto a los datos bajo su responsabilidad. El modelo, previsto explícitamente en la Política de Gobierno de Información, establece que la planificación, gestión y explotación del dato se realizan de manera descentralizada, pero bajo la supervisión, los lineamientos y los principios establecidos por una estructura de gobierno central. Consecuentemente, se equilibra el conocimiento especializado de las áreas generadoras y custodias de información con la necesidad de mantener consistencia, interoperabilidad y estándares comunes a nivel institucional.

Para materializar este modelo operativo, se desarrollaron talleres de diagnóstico de procesos, los cuales permitieron identificar afectaciones, brechas, oportunidades de mejora y necesidades de alineación

con la política vigente. Estos talleres proporcionaron un panorama detallado del estado actual de los flujos de información, los puntos críticos relacionados con la responsabilidad, trazabilidad y calidad de los datos, así como los requerimientos para avanzar hacia un esquema federado más maduro. Esta etapa también abarcó la actualización del Procedimiento de Gestión de la Información, que incluyó nueva terminología técnica, la redefinición de funciones y responsabilidades del proceso, y la adecuación de formatos, instrumentos y mecanismos de control a los principios de la política.

Uno de los hitos más relevantes en esta fase fue la identificación y delegación formal de los Dueños de Información, sin duda, actores clave dentro de un modelo federado. La designación de estos roles resulta esencial para asegurar que cada dominio de datos tenga un responsable institucional claro, con la capacidad de definir estándares semánticos, validar metadatos, impulsar mejoras de calidad y coordinar acciones con las áreas técnicas y la estructura central del Gobierno

de Datos. Si bien esta delegación avanza de forma progresiva, su establecimiento marca un punto de inflexión en la cultura organizacional, pues introduce la noción de responsabilidad explícita sobre el dato más allá de los sistemas que lo gestionan.

Paralelamente, el SRI ha fortalecido su línea de trabajo en gestión de la calidad de datos. Se reconoce que la confiabilidad, integridad y exactitud de la información constituyen un prerequisite indispensable tanto para la operación cotidiana como para el desarrollo de la analítica avanzada y prestación de nuevos servicios digitales.

En esta dimensión se ejecutaron actividades orientadas a priorizar fuentes y problemas críticos, definir indicadores institucionales de calidad, elaborar planes de acción y establecer ciclos de evaluación y seguimiento. Este enfoque, articulado bajo el modelo de mejora continua (Planear–Hacer–Revisar–Actuar), ha permitido estructurar un proceso sistemático que trasciende la identificación puntual de errores y persigue una gestión integral y sostenida de la calidad del dato.

Otro componente fundamental del avance institucional es el desarrollo del Libro de Dominios de información, una herramienta esencial dentro de cualquier marco de gobierno de datos moderno. El Libro de Dominios funciona como el repositorio institucional donde se organiza, documenta y estructura la semántica del negocio: conceptos, atributos de información, metadatos, reglas de calidad y relaciones entre elementos. Para impulsar este eje, se implementó una solución tecnológica específica, se elaboró una metodología de registro y validación de dominios, y se inició un proceso de levantamiento y actualización de metadatos de negocio y técnicos con participación directa de los dueños de información. Este trabajo, si bien progresivo, resulta crucial, ya que proporciona la base conceptual para la futura integración de sistemas, la interoperabilidad y la adopción de arquitecturas avanzadas como el *data fabric*.

La evolución del gobierno de datos no podría sostenerse sin un esfuerzo equivalente en la

transformación cultural. Por ello, el SRI ha desplegado diversas acciones orientadas a fortalecer una cultura organizacional basada en el valor estratégico de los datos. Entre estas se incluyen campañas de concientización, materiales comunicacionales, espacios de diálogo con los dueños de información, encuestas de percepción y procesos de capacitación en temáticas como analítica de datos, aprendizaje automático, calidad de datos, metadatos y responsabilidad en el manejo de información. Este componente cultural es resulta especialmente relevante para garantizar que la política institucional no se limite a un conjunto de lineamientos normativos, sino que sea comprendida, asumida y aplicada en la práctica cotidiana de los equipos de trabajo.

A este proceso interno se sumó la participación del SRI en el programa KSP (Knowledge Sharing Program), desarrollado junto al Instituto de Desarrollo del Gobierno de Corea (KDI). Esta iniciativa facilitó el acceso a una transferencia de conocimiento altamente especializada en áreas como gobierno de información, arquitectura e ingeniería de datos y ciencia de datos, lo cual fortaleció la visión estratégica y la capacidad técnica de los roles involucrados en la gestión del dato. La experiencia adquirida en este programa contribuyó a alinear al SRI con estándares internacionales, complementó los avances internos y reforzó las competencias requeridas para enfrentar los desafíos futuros.

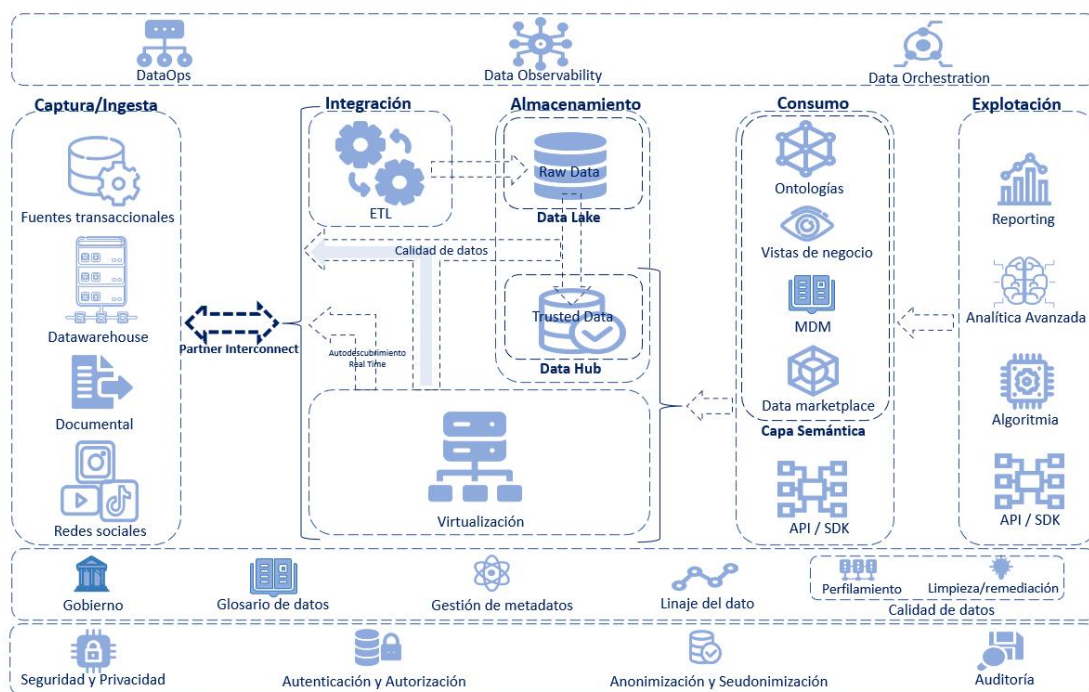
En conjunto, los avances alcanzados entre 2024 y 2025 evidencian un proceso institucional en plena consolidación. El SRI ha establecido una estructura operativa sustentada en roles claramente definidos, ha fortalecido sus procesos de calidad y metadatos, ha promovido una cultura orientada al dato y ha incorporado conocimiento técnico de vanguardia. En su conjunto, estos elementos configuran una base sólida para la siguiente etapa: la adopción de arquitecturas modernas, como el *data fabric*, que permitirán integrar, federar y explotar la información de manera más eficiente y estratégica, potenciando la transformación digital de la administración tributaria.

4. HOJA DE RUTA DEL PROYECTO DATA FABRIC (2023–2027)

Actualmente los esfuerzos se concentraron en adquirir una herramienta tipo Datafabric la cual está diseñada para ayudar a las organizaciones a resolver problemas de datos complejos y de casos de uso mediante la

administración de sus datos, independientemente de los diversos tipos de aplicaciones, plataformas y ubicaciones donde se almacenan estos datos, para esto, considerando las mejores prácticas internacionales y los avances institucionales realizados, se definió la siguiente arquitectura referencial conforme a la **Figura 6**.

Figura 6
Arquitectura referencial data fabric.



Nota. Solicitud de Ofertas de Servicios – Servicio de Rentas Internas, 20 de noviembre de 2024.

4.1. Fase 1: Etapa Preparatoria (2023 – 2024)

Durante el 2023, se realizó la investigación de mercado y la revisión de posibles soluciones tecnológicas de analítica y gobierno de información con diversos proveedores. Como parte de este proceso, se publicó el documento Request for Information (RFI) en los portales correspondientes del BID, recibiendo un total de diez propuestas de los oferentes. A partir de ello, el equipo analizó detalladamente las propuestas recibidas y se elaboró la metodología para la evaluación de las funcionalidades requeridas. Estas fueron revisadas mediante sesiones demostrativas, en las cuales se

efectuaron pruebas de concepto que permitieron a los oferentes presentar sus herramientas y al SRI validar el grado de alineación con sus necesidades institucionales.

Paralelamente, en julio de 2023, se firmó el Acuerdo Ministerial Nro. MINTEL-MINTEL-2023-0015 (Ministerio de Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información, 2023) para promover y fomentar la transformación digital del Ecuador donde se establece: “Artículo 5.- Uso de nube pública: Las entidades del sector público que requieran software, soluciones, infraestructura o plataformas tecnológicas para el ejercicio de sus funciones en el ámbito de sus competencias y despliegue

de servicios digitales utilizarán la infraestructura, software o plataformas como servicio provistas por proveedores de servicios en la nube, de acuerdo con las condiciones mínimas necesarias para un servicio en la nube definidas en la presente política”.

Con los resultados del RFI y el nuevo Acuerdo Ministerial, en octubre 2023 se elaboró el Informe de Resultados del RFI con las siguientes recomendaciones principales:

- Al adquirir una plataforma tipo *data fabric* se priorice su implementación mediante servicios en la nube tipo SaaS, debido a la velocidad, flexibilidad, seguridad y escalabilidad que estos proporcionan.
- Considerar soluciones tecnológicas que aseguren la implementación de estándares nacionales e internacionales de seguridad con énfasis en la protección de datos, la privacidad y la seguridad de la información.
- Solicitar a la Dirección Nacional de Tecnología y todos los involucrados, se proceda con todas las actividades necesarias para la migración y adopción de servicios en la nube.
- Levantar y dimensionar las necesidades del SRI a través de los casos de uso que permitan afinar

las especificaciones técnicas, así como los costos referenciales para el estudio de mercado.

- Dada la carencia de perfiles especializados (científicos de datos y analista de datos), se sugiere implementar convocatorias internas orientadas a identificar talento con conocimiento especializado en, al menos, los siguientes campos: estadística, matemática, *big data*, analítica avanzada e inteligencia artificial. Estos perfiles se incorporarían progresivamente al proyecto para seguir fortaleciendo las capacidades analíticas en la organización con el apoyo del Gerente del Programa. Además, se recomienda incluir programas de formación y fortalecimiento de los perfiles tecnológicos para la administración de componentes en la nube.

Con la aprobación de dicho informe por parte de la máxima autoridad se encaminaron las acciones para la elaboración de la documentación de la fase preparatoria.

Durante el cuarto trimestre del 2023, las acciones se enfocaron en identificar los cinco casos de uso priorizados que se abordarán en la contratación, con el objetivo de fortalecer los procesos de control tributario (**Tabla 2**).

Tabla 2

Listado de Casos de uso a implementar en la solución tecnológica tipo *data fabric*.

No.	Título	Unidad Responsable
1	Estimación del impacto fiscal por aplicación de beneficios e incentivos tributarios	Planificación Institucional
2	Creación del modelo analítico de redes entre contribuyentes para tramas de fraude fiscal	Inteligencia Tributaria
3	Identificar la correcta aplicación de la tarifa 0 % del IVA	Riesgos e Información Tributaria
4	Modelo matemático de veracidad de impuesto a la renta de sociedades (de los 15 sectores económicos).	Riesgos e Información Tributaria
5	Generación de propuesta de selección de procesos de control para la ejecución en los departamentos de Gestión y Auditoría Tributaria a nivel nacional	Control Tributario

Se realizó un taller para socializar la metodología de levantamiento de casos de uso de analítica avanzada con los interesados funcionales y técnicos del proyecto Modelo de Gobierno de Datos y Analítica Institucional, dicha metodología fue desarrollada por el personal interno de la Coordinación de Gestión de la Información.

Durante el año 2024 se culminaron los documentos de la fase preparatoria y se publicaron los Documentos de Licitación llegando a la etapa de preguntas y aclaraciones.

4.2. Fase 2: Etapa Precontractual (2025)

Durante el año 2025, se conformó la Comisión Técnica de Evaluación y Selección, integrada por representantes de todas las áreas involucradas. Se recibieron un total de 12 ofertas, y la evaluación de las soluciones concluyó en septiembre de 2025, momento en el cual se solicitó la no objeción del BID al informe de adjudicación.

En el último trimestre del 2025, se procede a la adjudicación y elaboración del contrato para el inicio de la implementación de la solución tecnológica tipo *data fabric* para la implementación del gobierno de datos y analítica avanzada con la herramienta de Stratio desplegada en la nube de AWS (Amazon web services).

La selección de la herramienta tecnológica que apoyará al SRI en la explotación de información principalmente en una analítica predictiva y prescriptiva se da posterior a un proceso de maduración fuerte del gobierno de información institucional y un refuerzo de los perfiles de gobierno de información, científicos, ingenieros y arquitectos de datos.

4.3. Fase 3: Primera etapa de Implementación (2025 – 2026)

A partir de la suscripción del contrato (diciembre 2025) iniciará formalmente la implementación de la solución tecnológica tipo *data fabric* en la administración tributaria ecuatoriana, dentro de la cual se contemplan los hitos más importantes:

- Metodología de trabajo y ejecución de la transferencia de conocimientos especializados: Contempla la presentación y aprobación del plan de trabajo a ser ejecutado por el proveedor, con las actividades más relevantes para su oportuno seguimiento. Además, incluye la transferencia de conocimientos especializados con temas como: administración y operación de la solución tecnológica en gobierno de datos, integración de datos, analítica avanzada, entre otros.
- Suscripción a la plataforma tecnológica Stratio desplegada en la nube de AWS hasta el 30 de noviembre de 2027.
- Desarrollo de cinco casos de uso priorizados conforme las definiciones funcionales levantadas, las cuales incluyen capacidades de gobierno como: diccionario de datos, términos de negocio, linaje, ontologías, entre otros, sobre las fuentes de los casos de uso, así como las capacidades analíticas implementadas a través de los algoritmos, modelos matemáticos y uso de inteligencia artificial que dispone la solución.
- Atención de órdenes de trabajo a través de una bolsa de horas definidas para nuevos requerimientos, las cuales serán utilizadas a demanda y podrán utilizarse durante la vigencia del contrato.

4.4. Fase 4: Operación y madurez (2027)

La transferencia de la solución tecnológica a la operación institucional se efectuará tras la implementación satisfactoria de los cinco casos de uso priorizados por parte del proveedor y el correspondiente acompañamiento metodológico y técnico del equipo del proyecto y de los usuarios funcionales. Esta transición garantiza que las unidades de negocio dispongan de una plataforma madura y validada, lista para ser explotada y ampliada a nuevos procesos conforme a las directrices estratégicas que se definan en el marco del gobierno de datos.

En una fase posterior, las unidades funcionales asumirán la responsabilidad de sostener, administrar y evolucionar la solución tecnológica, velando por su continuidad operativa y por su integración progresiva en los procesos misionales. Este modelo de adopción distribuida permite consolidar capacidades internas, promover el uso efectivo de los datos y asegurar que la solución se convierta en un catalizador permanente para la innovación, la eficiencia operativa y la toma de decisiones informada dentro del SRI.

5. RETOS ENFRENTADOS Y GESTIÓN DEL CAMBIO

A pesar de los avances alcanzados en la consolidación del gobierno de datos, el SRI enfrenta una serie de desafíos que deben ser gestionados para asegurar la sostenibilidad y la evolución del modelo.

En primer lugar, la protección de la privacidad y la información personal y tributaria adquiere una relevancia crítica en un contexto institucional caracterizado por el incremento anual de su capacidad de integración, análisis y explotación de datos masivos. La creciente articulación entre los sistemas internos y las fuentes externas, sumada al uso de tecnologías más sofisticadas, exige fortalecer los marcos normativos, los controles técnicos y las prácticas institucionales orientadas a garantizar confidencialidad, proporcionalidad y uso legítimo de los datos, preservando la confianza ciudadana y cumpliendo con estándares internacionales.

Un segundo desafío se vincula con el desarrollo del talento humano. La transición hacia una administración tributaria sustentada en la analítica y los datos requiere competencias especializadas en disciplinas clave como la ciencia de datos, la ingeniería y la arquitectura de datos, la ciberseguridad, la gestión de metadatos y la calidad de la información, capacidades que al momento son limitadas. Esto implica, además de la capacitación al

personal existente, el diseño de estrategias de atracción, retención y profesionalización que permitan al SRI contar con equipos competentes para operar y evolucionar modelos avanzados de información. Paralelamente, la alfabetización digital y analítica debe permear todos los niveles funcionales, para favorecer el uso efectivo de la información en la toma de decisiones.

El tercer desafío está vinculado directamente con la implementación del Proyecto de Gobierno de Datos y Analítica Avanzada (*data fabric*), una iniciativa que introduce tecnologías emergentes de integración dinámica, metadatos activos y virtualización de datos. La adopción de este tipo de arquitectura implica retos de interoperabilidad entre sistemas legados y plataformas modernas, la gestión del cambio, la adaptación organizacional y la sostenibilidad operativa. No obstante, también representa una oportunidad estratégica para ampliar la capacidad institucional de análisis, fortalecer los modelos de control, mejorar la experiencia del contribuyente y habilitar servicios más inteligentes a futuro.

Estas dificultades, lejos de constituir barreras, sirven de catalizador para la consolidación de una nueva etapa institucional. Con miras al futuro, el SRI se proyecta hacia un modelo de administración tributaria inteligente, en el cual la información se convierte en el principal motor de innovación, eficiencia y legitimidad. La capacidad de explotar datos de manera ética, segura y estratégica permitirá fortalecer el cumplimiento tributario, mejorar la focalización de riesgos, anticipar comportamientos, optimizar procesos internos y ofrecer servicios más personalizados al contribuyente.

En este escenario, el gobierno de datos se posiciona no solo como un componente técnico, sino como un pilar transformador del modelo de gestión tributaria, capaz de sostener la evolución continua de la institución y su adaptación a los retos de una economía cada vez más digitalizada.

6. LECCIONES APRENDIDAS PARA OTRAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

El proceso de diseño e implementación del gobierno de datos en el SRI ha permitido identificar una serie de aprendizajes que resultan fundamentales para orientar futuras etapas del proyecto y se constituye una referencia para otras administraciones tributarias que transiten por procesos similares.

La adopción del gobierno de datos debe iniciarse oportuna y preferentemente mediante una decisión explícita de la máxima autoridad institucional. El liderazgo estratégico y desde la máxima autoridad es determinante para generar legitimidad, priorizar recursos, superar resistencias culturales y asegurar que el Gobierno de Datos no quede relegado frente a otras iniciativas tecnológicas o administrativas.

Implementar gobierno de datos no equivale a adquirir una herramienta tecnológica, sino que requiere un involucramiento conjunto de equipos técnicos y funcionales. La gobernanza del dato es, fundamentalmente, un proceso institucional que redefine responsabilidades, roles y prácticas en la gestión de la información, y que demanda coordinación transversal entre quienes generan, consumen y administran los datos. En este sentido, la herramienta tecnológica es un habilitador complementario, no el punto de partida ni el componente central.

Si bien los marcos de referencia internacionales ofrecen una guía conceptual sólida, definiendo principios, roles y dominios, estos esquemas no abordan en detalle las complejidades de la implementación real ni consideran las condiciones institucionales particulares. Existe el riesgo de que el gobierno de datos se quede en un ejercicio teórico o normativo si no se ejecutan acciones concretas para traducir el diseño en prácticas institucionales. Para evitarlo, el SRI recurrió a una combinación de estrategias: la asistencia técnica de consultorías especializadas como EY, el acompañamiento del programa KSP con el Instituto de

Desarrollo del Gobierno de Corea (KDI), un programa estructurado de gestión del cambio y la autopreparación y formación técnica del equipo interno. Este enfoque permitió materializar el gobierno de datos, integrando conceptos en los procesos operativos y generando evidencia de valor desde etapas tempranas.

Finalmente, el gobierno de datos se percibe inicialmente como la mera implementación de una herramienta. Sin embargo, la experiencia del SRI demuestra que las herramientas representan la fase final del proceso, no el inicio. Antes de incorporar plataformas tecnológicas avanzadas es indispensable construir los cimientos institucionales: definir Dueños de Información, establecer lineamientos de calidad, crear indicadores, medir niveles de madurez y estandarizar conceptos y metadatos. Solo una vez que estos elementos están consolidados, la herramienta tecnológica puede desplegar todo su potencial y convertirse en un habilitador efectivo del modelo de gobierno de datos.

En conjunto, estas lecciones refuerzan la importancia de adoptar un enfoque progresivo, institucionalmente anclado y basado en el desarrollo de capacidades humanas, antes que en la incorporación de soluciones tecnológicas. La experiencia del SRI confirma que el gobierno de datos constituye un proceso continuo que exige visión estratégica, liderazgo, disciplina operativa y un compromiso sostenido por parte de toda la organización.

7. BENEFICIOS ESPERADOS CON LA IMPLEMENTACIÓN DEL DATA FABRIC

La consolidación del gobierno de datos y la implementación del proyecto de Gobierno de Datos y Analítica Avanzada, sustentado en una arquitectura *data fabric*, permitirán al SRI habilitar capacidades institucionales de alto valor estratégico.

En primer lugar, se prevé un fortalecimiento significativo de la capacidad operativa y analítica, resultado de la

integración federada de fuentes de información, la automatización de metadatos y la disponibilidad de datos confiables para alimentar modelos predictivos, indicadores estratégicos y sistemas de apoyo a la toma de decisiones. Esta visión permitirá fortalecer la gestión del riesgo tributario, anticipar comportamientos atípicos y generar controles más oportunos y eficientes.

Asimismo, cuando sea necesario la arquitectura propuesta facilitará una interoperabilidad más robusta con otras entidades públicas, habilitando procesos más integrados, seguros y coherentes dentro del ecosistema estatal. Esta capacidad optimizará la fiscalización basada en riesgo, mejorará la trazabilidad transaccional y contribuirá con políticas públicas de mayor alcance, especialmente en un contexto donde el comercio digital demanda respuestas cada vez más ágiles.

En el ámbito del servicio al contribuyente, la adopción del *data fabric* permitirá avanzar hacia servicios digitales más inteligentes y personalizados, fundamentados en datos estandarizados y de alta calidad. Esto facilitará el desarrollo de herramientas simples, procesos más intuitivos y mecanismos predictivos que orienten al contribuyente hacia el cumplimiento adecuado de

sus obligaciones tributarias. La consistencia de la información entre los distintos canales institucionales permitirá reducir errores, mejorar tiempos de atención y elevar la satisfacción del usuario.

A nivel institucional, el proyecto contribuirá a fortalecer los principios de transparencia, seguridad y gobernanza, al disponer de mecanismos más robustos para documentar el linaje del dato, aplicar controles de calidad, auditar transformaciones y asegurar el cumplimiento de estándares éticos y normativos. Esta solidez técnica favorecerá la confianza ciudadana y consolidará al SRI como una administración que utiliza la información de forma responsable y estratégica.

Finalmente, la materialización de estos beneficios permitirá que el SRI avance hacia un modelo de administración tributaria inteligente, donde la información se convierta en el motor de innovación, eficiencia y legitimidad institucional. La capacidad de integrar, gobernar y explotar datos de manera moderna y segura constituirá un habilitador fundamental para enfrentar los desafíos de la economía digital, apoyar la toma de decisiones basadas en evidencia y sostener un proceso continuo de transformación institucional.

CONCLUSIONES

La experiencia del SRI demuestra que el gobierno de datos se ha consolidado como un pilar indispensable para fortalecer la administración tributaria moderna. La puesta en marcha del Proyecto de Gobierno de Datos y Analítica Avanzada, que contempla la futura adopción de una arquitectura *data fabric*, demuestra que la gestión estratégica de la información no solo habilita procesos más eficientes, sino que también contribuye a consolidar un modelo de gestión pública basado en evidencia, transparencia y toma de decisiones informada. En un contexto caracterizado por una creciente complejidad económica y una demanda sostenida de servicios digitales, la capacidad institucional para gobernar, estandarizar y explotar datos se vuelve crítica para asegurar la sostenibilidad del sistema tributario.

El camino recorrido refleja un avance significativo hacia un modelo integral de gobierno de datos, sustentado en la definición formal de roles, la estandarización semántica, la mejora progresiva de la calidad de la información y el desarrollo de capacidades técnicas especializadas. Este proceso, que articula planificación estratégica, acompañamiento técnico, gestión del cambio y aprendizaje institucional, ha permitido consolidar una base sólida para la adopción de tecnologías emergentes orientadas a la analítica avanzada y al control inteligente.

Más allá de los beneficios internos, el proyecto posiciona al SRI como un referente en materia de gobernanza

de la información y transformación digital. El interés manifestado por organismos internacionales como el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), así como por diversas administraciones tributarias de la región, confirma que el SRI avanza en consonancia con las mejores prácticas internacionales y que, además, comienza a generar aprendizajes replicables y estándares que pueden nutrir iniciativas similares en otros países. Esta visibilidad regional refuerza la relevancia estratégica del proyecto y posiciona al SRI como un actor activo en la modernización tributaria del continente.

En conjunto, los avances obtenidos y las capacidades desarrolladas permiten afirmar que el SRI se encuentra en una etapa clave de su evolución institucional. La consolidación del gobierno de datos, junto con la futura implementación del *data fabric*, no solo permitirá mejorar la gestión interna, sino también impulsar una transformación profunda hacia una administración tributaria inteligente, capaz de anticipar riesgos, ofrecer servicios personalizados, fortalecer la confianza ciudadana y responder con agilidad a los desafíos de la economía digital. En este sentido, el gobierno de datos, lejos de constituir un proyecto aislado, se configura como un proceso continuo y un componente estratégico para el presente y el futuro de la administración tributaria ecuatoriana.

REFERENCIAS

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2022). *Data Governance for Tax Administrations: A Practical Guide*. Autor.
- Collosa, A. (2021). *Uso de Big Data en las Administraciones Tributarias*. CIAT Blog. <https://www.ciat.org/uso-de-big-data-en-las-administraciones-tributarias/>
- DAMA International. (2017). *DAMA-DMBOK: Guía del Conocimiento para la Gestión de Datos* [The DAMA Guide to the Data Management Body of Knowledge (DAMA-DMBOK2)]. Technics Publications.
- Governo Federal do Brasil. (2023). *O que é o SPED?* <https://www.gov.br/nfse/pt-br/municipios/conheca/o-que-e-sped>
- ISO 8000-115:2024 International Organization for Standardization. (2024). ISO 8000-115:2024 – Data quality—Part 115: Master data: Quality identifier exchange. ISO.
- Ministerio de Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información. (2023, 14 de julio). *Acuerdo Nro. MINTEL-MINTEL-2023-0015*. Política para el uso adecuado de servicios en la nube en entidades del sector público [Acuerdo ministerial]. Registro Oficial Suplemento 353. <https://tinyurl.com/327ehsry>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo. (2020). *Administración Tributaria 3.0: La transformación digital de la administración tributaria* [Tax Administration 3.0: The digital transformation of tax administration]. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/ca274cc5-en>
- OECD. (s. f.). Data governance. OECD. <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/data-gove>
- Pires, M. (2025). *Digitalización y transformación digital en la administración tributaria en América Latina y el Caribe* [Digitalization and digital transformation of Tax Administration in Latin America and the Caribbean]. CIAT Blog.
- Servicio de Rentas Internas. (2023). *Política de Gobierno de Información* [documento interno]. Autor.

Marcos internacionales de referencia para la gobernanza de datos

Desarrolla las bases conceptuales que sustentan la implementación de un gobierno de datos, identificando los principales estándares internacionales como DAMA-DMBoK, OCDE, CIAT, ISO/IEC 38505 e ISO 8000, y detallando los conceptos fundamentales utilizados en este artículo.

a. DAMA-DMBoK: Estándar global de gestión de datos

El Data Management Body of Knowledge (DAMA-DMBoK 2.0) es el marco más utilizado a nivel mundial para la gestión de datos. DAMA define el gobierno de datos como: “La planificación, supervisión y control sobre la gestión de los datos y los recursos relacionados” (DAMA International, 2017).

DAMA establece áreas disciplinares como: arquitectura de datos, calidad, metadatos, seguridad, integración, almacenamiento, modelado, analítica.

Su principal aporte al ámbito tributario es reconocer al dato como activo institucional cuya administración requiere roles, procesos, estándares y responsabilidades formales.

b. OCDE: Los datos como activo estratégico del Estado

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) sostiene que los gobiernos deben: “Tratar los datos como un activo estratégico, definiendo su valor, midiendo su impacto y utilizándolos para innovar en el diseño, entrega y evaluación de políticas públicas” (2024).

Su enfoque promueve la creación de valor público basado en datos, el uso ético y seguro,

la interoperabilidad, la protección de datos personales, decisiones gubernamentales basadas en evidencia. Estas directrices son plenamente aplicables a las administraciones tributarias, que requieren información confiable para la gestión del riesgo y la innovación en servicios digitales.

c. CIAT: Gobernanza de Datos para Administraciones Tributarias

El CIAT, en su guía Data Governance for Tax Administrations: A Practical Guide (2022), afirma que: “Los datos son un activo esencial dentro de las administraciones tributarias modernas”, y que la gobernanza de datos es necesaria para asegurar que: los datos sean consistentes, confiables, protegidos, y utilizados adecuadamente.

El CIAT propone un modelo práctico que incluye: políticas institucionales, roles especializados (Dueños de Información, Data Stewards, CDO), dominios de información, calidad, seguridad, metadatos, analítica, modelos operativos (centralizado, descentralizado, federado).

La referencia alineada a la realidad del SRI es el enfoque federado en el cual las unidades operativas asumen la corresponsabilidad sobre sus datos, mientras una instancia central establece lineamientos, estándares y mecanismos de supervisión transversal.

d. ISO/IEC 38505: Gobernanza organizacional de datos

La serie ISO/IEC 38505 define principios y responsabilidades para un uso responsable, ético y trazable de los datos. Establece que las organizaciones deben tomar decisiones sobre los datos de manera responsable, ética y alineada a los objetivos corporativos.

e. ISO 8000: Calidad de datos

Define la calidad como: “La capacidad del dato de satisfacer las necesidades de quienes lo utilizan. Incluye dimensiones como: exactitud, consistencia, completitud, validez, actualidad, unicidad”.

Conceptos fundamentales del gobierno de datos

Esta sección desarrolla los conceptos esenciales que sustentan la implementación del gobierno de datos en una administración tributaria. Las definiciones se basan en los marcos DAMA–DMBoK, CIAT, OCDE, COBIT 2019 e ISO 38505–8000.

a. Gobernanza y gobierno de datos

Gobernanza se refiere al conjunto de reglas, estructuras de decisión y mecanismos de supervisión mediante los cuales una organización orienta, controla y evalúa su desempeño. COBIT 2019 la define como la capacidad institucional de evaluar, dirigir y monitorear los recursos organizacionales.

La gobernanza de datos, según DAMA–DMBoK, es: La planificación, supervisión y control sobre la gestión de los datos y los recursos relacionados. Aplica principios de gobernanza al ciclo de vida de la información y garantiza que los datos: sean confiables, completos y seguros; mantengan integridad y trazabilidad; se utilicen de manera ética, responsable y normativa; generen valor para los procesos institucionales.

b. Gestión de datos

La gestión de datos ejecuta las directrices establecidas por la gobernanza.

DAMA la organiza en 11 disciplinas, entre ellas: arquitectura de datos, calidad, metadatos, almacenamiento, integración, seguridad, modelado de datos y diseño.

Su propósito es asegurar que los datos estén disponibles, accesibles, estandarizados y preparados para el análisis

c. Calidad de datos

Se refiere a que la información es confiable y útil para análisis, operaciones y toma de decisiones. Sus dimensiones principales incluyen:

- Exactitud (refleja la realidad)
- Consistencia (coherencia entre sistemas)
- Completitud (ausencia de omisiones)
- Validez (cumplimiento de reglas)
- Actualidad (vigencia temporal)
- Unicidad (sin duplicaciones)

d. Roles y responsabilidades del Gobierno de Datos

La definición clara de roles es uno de los principios centrales de DAMA y CIAT.

- Chief Data Officer (CDO): líder estratégico de la función de datos.
- Dueño de Información: responsable funcional del dato dentro de su dominio.
- Data Steward: custodio operativo del dato; vela por su calidad, integridad y estandarización.
- Administrador de Calidad de Datos: supervisa métricas, diagnósticos y planes de mejora.
- Arquitecto de Datos: define modelos, linaje, metadatos y estructura de interoperabilidad.

e. Arquitectura de datos

La arquitectura de datos describe la estructura lógica, técnica y organizacional mediante la cual el dato fluye, se organiza y se transforma. Incluye: modelos conceptuales y lógicos, definiciones semánticas, linaje de datos (origen–transformación–uso), flujos transversales, integración entre sistemas, estándares y normas técnicas.

Una arquitectura robusta es la base para analítica avanzada y para tecnologías habilitadoras como Data Fabric.

f. Metadatos

Los metadatos son “datos sobre los datos”, y permiten: comprender el significado del dato, conocer su origen, propósito y transformación, asegurar estandarización, mejorar control y calidad, habilitar interoperabilidad.

Para CIAT y DAMA, los metadatos constituyen un pilar crítico de la gobernanza, ya que sin ellos no existe un lenguaje común institucional. Dominios de información Los dominios agrupan datos relacionados por un propósito común (por ejemplo: contribuyentes, declaraciones, recaudación, cumplimiento, riesgos, procesos internos). Para CIAT, los dominios permiten: asignar responsabilidades, estructurar metadatos, organizar calidad, facilitar el modelo federado, asegurar alineamiento con los procesos misionales.

Constituyen uno de los componentes centrales del SRI para ordenar y gobernar su información institucional.

g. Cultura de datos

La cultura de datos implica que toda la organización: valore al dato como activo, use información para la toma de decisiones, comprenda sus responsabilidades,

mantenga buenas prácticas en creación, tratamiento y explotación del dato, incorpore competencias en analítica e inteligencia artificial.

La OCDE señala que ninguna estrategia digital del sector público puede sostenerse sin una cultura institucional basada en evidencia.

h. Tecnologías habilitadoras: el *data fabric*

El *data fabric* es un enfoque arquitectónico que integra y automatiza la gestión de datos en ecosistemas complejos, distribuidos y heterogéneos.

Sus capacidades incluyen: virtualización e integración inteligente, metadatos, linaje, gobernanza embebida, calidad continua, catalogación, analítica y *machine learning*, entre otras.

Transparencia fiscal y gestión de incentivos tributarios en Brasil: el modelo DIRBI como instrumento de control, evaluación y rendición de cuentas pública

Rérítón Weldert Gomes

SINOPSIS

El presente artículo analiza el modelo **DIRBI** (*Declaración de Incentivos, Renuncias, Beneficios e Inmunidades Tributarias*) implementado por la **Receita Federal de Brasil (RFB)** como una innovación estructural en la gestión y la transparencia del gasto tributario. La DIRBI consolida, por primera vez, información estandarizada sobre los distintos beneficios fiscales concedidos por el gobierno federal, lo que permite evaluar el monto de los incentivos otorgados,

su alcance y su coherencia con las políticas públicas. El estudio describe el marco normativo de esta nueva declaración, la arquitectura tecnológica que sustenta la interoperabilidad institucional y los impactos esperados en materia de control, evaluación y rendición de cuentas. Finalmente, se analiza su potencial como referencia regional para fortalecer la eficiencia y la transparencia fiscal en América Latina.

PALABRAS CLAVE: Transparencia fiscal, beneficios tributarios, gasto tributario, administración tributaria, DIRBI.

CONTENIDO

Introducción

1. Marco conceptual y normativo
2. Desarrollo: el modelo DIRBI
3. Impactos esperados y aportes para la transparencia fiscal

Conclusiones

Referencias

AUTOR

Auditor Fiscal de la Receita Federal de Brasil (RFB). Coordinador General de Registros y Beneficios Fiscales. MBA en Gestión Contemporánea (FGV-Brasil). Máster en Hacienda Pública y Administración Financiera y Tributaria (IEF-España). Participante en foros de la OCDE, CIAT y CPCI.

COAUTORES:

Paulo Rodolfo Ogliari y Ariosto Rodrigues de Souza Junior (DIBEN – División de beneficios fiscales)

Reinaldo de Paiva Lopes y Marcos Zanetti London (DELEBEN – Oficina de beneficios fiscales)

INTRODUCCIÓN

La gestión de los gastos tributarios constituye uno de los mayores desafíos de las administraciones fiscales contemporáneas. Los incentivos, exenciones, renunciaciones y tratamientos diferenciales representan decisiones de política pública con impactos significativos sobre la recaudación, la equidad y la eficiencia del sistema tributario. Sin embargo, en la mayoría de los países, la información sobre estos beneficios suele encontrarse dispersa, heterogénea, con escasa objetividad y un bajo nivel de transparencia.

En Brasil, esta problemática adquirió especial relevancia ante el crecimiento sostenido de los gastos tributarios, que se ha convertido en una preocupación creciente para la sociedad brasileña. La continua expansión de los incentivos, renunciaciones, beneficios e inmunidades de naturaleza tributaria concedidos por los gobiernos federal, estatales y municipales ha reducido la capacidad del Estado para invertir en áreas prioritarias como salud, educación e infraestructura.

En el ámbito federal, el volumen de gastos tributarios aumentó de R\$ 33,6 mil millones en 2003 a R\$ 543,6 mil millones en 2025, según la Ley de Directrices Presupuestarias (LDO 2025), generando presiones significativas sobre las cuentas públicas y el equilibrio fiscal.

Con el fin de enfrentar este problema estructural, la Enmienda Constitucional (EC) N.º 109, del 15 de marzo de 2021, también conocida como *PEC Emergencial*, introdujo medidas de contención fiscal y mecanismos de ajuste destinados a asegurar la sostenibilidad de las finanzas públicas, incluyendo la limitación de los gastos vinculados a beneficios fiscales.

Entre los principales objetivos de la EC 109/2021 destacan:

- **Viabilizar el auxilio de emergencia:** permitió la reanudación del pago del auxilio durante la pandemia de Covid-19, estableciendo reglas fiscales

compensatorias para no comprometer las finanzas públicas.

- **Instituir el “estado de calamidad pública de ámbito nacional”:** que, durante su vigencia, dispensó la observancia de ciertas reglas fiscales, como el “techo de gastos”.
- **Crear mecanismos de ajuste fiscal automáticos (gatillos):** incorporó el **artículo 167-A** en la Constitución, que establece medidas obligatorias para los entes federativos que registren gastos corrientes superiores al 95 % de sus ingresos corrientes. Estas medidas incluyen restricciones a aumentos salariales, creación de cargos o beneficios, y contrataciones que impliquen aumento de gasto.

Un aspecto adicional y crucial de la EC 109/2021 fue la **limitación de los gastos derivados de beneficios fiscales**, considerados una forma de gasto público indirecto. Entre las disposiciones más relevantes se incluyen:

- **Prohibición de concesión o ampliación de beneficios:** cuando los gatillos fiscales son activados (relación gasto/ingreso corriente superior al 95 %, o facultativamente al 85 %), los entes quedan impedidos de crear o ampliar incentivos tributarios.
- **Mayor rigor en el control:** la enmienda reforzó los mecanismos de vigilancia sobre el crecimiento de las renunciaciones fiscales como parte del esfuerzo por garantizar la sostenibilidad fiscal.
- **Plan de reducción a nivel federal:** determinó la elaboración y envío de un plan de reducción gradual de incentivos y beneficios fiscales, evidenciando la voluntad del gobierno de contener este tipo de gasto público.

En síntesis, la **EC 109/2021** estableció un nuevo marco jurídico de responsabilidad fiscal, en el cual la restricción a la creación o ampliación de beneficios tributarios

se convierte en una herramienta central para la recuperación del equilibrio de las finanzas públicas.

A este nuevo paradigma jurídico se suma el debate sobre la reforma tributaria del consumo (Ley Complementaria N.º 214/2025) y la necesidad de disponer de una visión integral del gasto tributario, que permita evaluar la efectividad de las políticas de estímulo económico y social. En este contexto, la Receita Federal de Brasil (RFB), en articulación con el Ministerio de Hacienda, desarrolló la Declaración de Incentivos, Renuncias, Beneficios e Inmunidades Tributarias (DIRBI), un instrumento que introduce un nuevo paradigma en la gestión de los beneficios fiscales.

La DIRBI tiene como propósito sistematizar, validar y publicar de forma objetiva y transparente la información sobre los beneficios otorgados por la Unión, favoreciendo la rendición de cuentas y el control social del uso de los recursos públicos. Más allá de su naturaleza declarativa, el sistema constituye una plataforma de interoperabilidad y análisis de datos, que permite una comprensión más profunda del impacto de los beneficios tributarios en el desarrollo económico y social del país.

1. MARCO CONCEPTUAL Y NORMATIVO

1.1. Contexto de los beneficios tributarios en Brasil

Durante las últimas décadas, el sistema tributario brasileño ha incorporado un número creciente de exenciones, reducciones de alícuotas, créditos presuntos y regímenes especiales, destinados a fomentar sectores económicos o regiones específicas.

De acuerdo con las estimaciones oficiales de la Receita Federal de Brasil (RFB) y la Ley de Directrices Presupuestarias 2025 (LDO 2025), el volumen anual de renuncias fiscales federales está cerca de 5 % del Producto Interno Bruto (PIB), alcanzando R\$ 543,6 mil millones en 2025.

Este monto refleja un impacto significativo sobre la sostenibilidad de las cuentas públicas y confirma el peso estructural de los beneficios fiscales dentro del gasto público brasileño.

(Referencia: Ley de Directrices Presupuestarias 2025 – Anexo V https://www25.senado.leg.br/documents/137784508/140419628/Anexo_V.pdf/35cee2bb-86d4-497d-b6a1-976c0bd9f627)

El crecimiento de los beneficios fiscales constituye una tendencia estructural de expansión observada desde comienzos de la década de 2000. En 2003, los gastos tributarios federales representaban apenas R\$ 33,6 mil millones; veinte años después, esa cifra se multiplicó por dieciséis.

En términos relativos, más de un real de cada cinco recaudados por el Estado brasileño deja de ingresar al presupuesto público debido a las renuncias fiscales, lo que restringe el espacio fiscal disponible para la inversión en políticas sociales y de infraestructura. Comparativamente, el volumen actual de estos gastos equivale a casi la mitad del presupuesto federal destinado a educación o al doble del gasto anual en salud pública, lo que refuerza la urgencia de contar con un marco institucional sólido que permita monitorear su efectividad y legitimidad.

La multiplicidad de normas jurídicas, la ausencia histórica de datos consolidados sobre el total renunciado, la falta de criterios uniformes de evaluación y la inexistencia de un registro centralizado de beneficiarios han dificultado la medición y el control efectivo de los incentivos fiscales.

A pesar del esfuerzo histórico del Ministerio de Hacienda por publicar estimaciones anuales, los informes tradicionales de gasto tributario presentaban limitaciones sustantivas, entre ellas:

- falta de **actualización periódica** y trazabilidad de los datos;

- **heterogeneidad normativa**, con más de mil disposiciones legales de incentivos en vigor;
- y **ausencia de una base integrada** que permitiera identificar con precisión los contribuyentes beneficiados y los montos efectivamente renunciados.

Estas brechas generaban obstáculos para el **control público, la rendición de cuentas y la evaluación del impacto económico y social** de los beneficios.

Frente a este escenario, la **Declaración de Incentivos, Renuncias, Beneficios e Inmunidades Tributarias (DIRBI)** surge como una **respuesta institucional moderna y basada en evidencia**, orientada a **obtener datos objetivos y estandarizados sobre los valores renunciados**, reducir las asimetrías de información y fortalecer la **coordinación intergubernamental** en la gestión de los beneficios fiscales.

1.2. Fundamento legal y objetivos estratégicos de la DIRBI

Tras la aprobación de la Enmienda Constitucional n.º 109/2021, el marco legal brasileño avanzó hacia una mayor transparencia en materia de beneficios fiscales. Históricamente, el artículo 198 del Código Tributario Nacional (CTN), en su redacción original, consagraba el sigilo fiscal, y durante décadas fue invocado como fundamento para negar la divulgación de informaciones sobre el valor o los beneficiarios de exenciones, subsidios o incentivos tributarios. Este precepto limitaba la transparencia y dificultaba el control social sobre el uso de los recursos públicos renunciados.

No obstante, la Ley Complementaria n.º 187, de 16 de diciembre de 2021, introdujo una modificación significativa en dicho artículo, añadiendo el §3.º, inciso IV, que establece una excepción a la regla del sigilo fiscal para autorizar la divulgación de informaciones relativas a incentivos o beneficios de naturaleza tributaria cuyos

beneficiarios sean personas jurídicas. (Referencia: [Lei Complementar n.º 187/2021 – art. 198, §3º, IV, CTN](#))

El impacto de esta modificación fue transformador, al inaugurar una nueva etapa de **transparencia activa** en la gestión de los beneficios fiscales en Brasil. Entre sus principales efectos destacan:

- **Supresión del sigilo fiscal:** la reforma eliminó la barrera legal que antes protegía la identidad de las empresas beneficiarias de exenciones, subsidios o reducciones tributarias.
- **Aumento de la transparencia:** estableció la posibilidad—y en algunos casos, la obligación—de publicar los datos relativos a los beneficiarios de incentivos fiscales, promoviendo mayor control social y escrutinio público sobre la utilización de recursos derivados de renuncias tributarias.
- **Implementación progresiva por los entes federativos:** la norma exigió la **reglamentación por parte de la Unión, los Estados y los Municipios** para operacionalizar esta transparencia activa, lo que viene desarrollándose gradualmente mediante normas complementarias.

En este nuevo contexto jurídico e institucional, la Declaración de Incentivos, Renuncias, Beneficios e Inmunidades Tributarias (DIRBI) fue establecida por la Ley n.º 14.973, de 16 de septiembre de 2024, que determinó la obligatoriedad, en el ámbito federal, de que los órganos concedentes de beneficios fiscales publiquen y mantengan actualizada la información sobre los programas e incentivos de naturaleza tributaria.

Su reglamentación, desarrollada por la Receita Federal de Brasil (RFB), definió los módulos de registro, validación, análisis y publicación, garantizando un flujo continuo y seguro de información entre los diferentes niveles de gobierno. (Referencia: Ley n.º 14.973/2024)

Entre los **objetivos estratégicos** de la DIRBI se destacan:

- Promover la **transparencia activa** sobre los gastos tributarios y sus beneficiarios;
- Permitir la **evaluación periódica** de la efectividad de los incentivos en relación con sus metas económicas y sociales;
- Facilitar la **rendición de cuentas** ante el Congreso Nacional y los órganos de control;
- Proveer **insumos técnicos** para la revisión y racionalización de políticas de beneficios;
- Fomentar la **cooperación federativa** y la interoperabilidad entre las administraciones tributarias.

La implementación efectiva de la DIRBI fue materializada mediante la **Instrucción Normativa RFB n.º 2.198, de 17 de junio de 2024**, que estableció los procedimientos y especificaciones técnicas para la declaración de los beneficios fiscales por parte de los contribuyentes.

Con esta norma, la Receita Federal consolidó un **nuevo modelo de obligación accesoria**, que integra transparencia, interoperabilidad y gobernanza digital en el sistema tributario brasileño. (Referencia: Instrução Normativa RFB n.º 2.198/2024)

1.3. Referencias internacionales y buenas prácticas comparadas

Diversas administraciones tributarias han avanzado en el desarrollo de **observatorios, informes y catálogos de gasto tributario**, centrados en la transparencia, la trazabilidad y la evaluación periódica. Entre las experiencias internacionales más relevantes se destacan:

- **España**, con el *Informe Anual de Beneficios Fiscales*, publicado por el Ministerio de Hacienda, que detalla el costo de cada medida y su impacto en el presupuesto del Estado^[1].

- **Chile**, cuyo *Informe de Gasto Tributario* incluye fichas técnicas normalizadas por medida, evaluando su justificación y alcance, elaborado por la Dirección de Presupuestos (DIPRES)^[2].
- **México**, con los *Informes sobre Renuncias Recaudatorias* de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), que presentan series históricas y evaluaciones ex-ante y ex-post^[3].
- **Colombia**, a través del *Informe de Beneficios Tributarios* del Ministerio de Hacienda y la DIAN, que incorpora catálogos digitales y análisis de efectividad^[4].

Estas experiencias confluyen en la adopción de catálogos públicos, metadatos claros y series comparables, configurando un estándar internacional de transparencia fiscal.

La DIRBI se alinea con este modelo al combinar declaración obligatoria, integración tecnológica e interoperabilidad institucional, con la publicación de datos abiertos en el portal de la Receita Federal y en el *Portal da Transparência* del Gobierno Federal de Brasil^[5].

La **DIRBI** responde, además, a los principios esenciales de una administración tributaria moderna, en consonancia con las recomendaciones del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), el Fondo Monetario Internacional (FMI) y las Naciones Unidas (ONU). Entre los pilares más destacados se encuentran:

- **Transparencia, buena gobernanza y combate a la evasión y el fraude fiscal:** Los datos obtenidos a través de la DIRBI se publican en el portal de datos abiertos de la RFB, en formato de planillas descargables y mediante el *panel estadístico interactivo DIRBI*. Este instrumento promueve la rendición de cuentas y contribuye al control de la evasión, ya que la **identificación de beneficiarios**

permite detectar el uso indebido de beneficios fiscales y prevenir la elusión. (Ver: CIAT, *Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios*, 2011; OCDE, *Best Practices for Budget Transparency*, 2022; FMI, *Fiscal Transparency Handbook*, 2019.)

- **Simplificación y certeza jurídica:** La creación de una declaración simplificada, disponible en el *Portal e-CAC* de la Receita Federal, con integración por API (Application Programming Interface) y validaciones automáticas, redujo la carga administrativa. Además, la Ley n.º 14.973, de 16 de septiembre de 2024, y la Instrucción Normativa RFB n.º 2.198/2024 establecieron reglas claras sobre las condiciones para el aprovechamiento de los beneficios fiscales, aportando mayor seguridad jurídica. (Ver: OCDE, *Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and Other Advanced Economies*, París: OECD Publishing.)
- **Modernización y digitalización:** La DIRBI utiliza tecnologías avanzadas de automatización, interoperabilidad y análisis de datos, facilitando la interacción entre la administración tributaria y los contribuyentes mediante comunicaciones personalizadas. La publicación de información en formato abierto fortalece la **transparencia activa** y el acceso ciudadano a datos de alto valor. (Ver: FMI, *Digital Government Transformation and Tax Administration*, How-To Note 2022/4.)
- **Enfoque en la conformidad y la gestión de riesgos:** La DIRBI permite verificar automáticamente el cumplimiento de los requisitos legales asociados a la aplicación de beneficios fiscales, identificando no conformidades, optimizando los procesos de fiscalización e incentivando la **autocorrección voluntaria** mediante alertas automáticas de no conformidad. (Ver: CIAT, *Gestión de Riesgos en la Administración Tributaria*, Serie CIAT 2020).

La implementación de la DIRBI constituye un proceso **evolutivo y continuo**, sustentado en el compromiso institucional de la Receita Federal, la inversión en infraestructura tecnológica y la capacitación permanente de su personal técnico. Asimismo, refleja un **diálogo constante con los actores internos y externos**—entes subnacionales, órganos de control, sector privado y organismos internacionales—, lo que asegura la consolidación de una cultura de transparencia y rendición de cuentas en la gestión de los beneficios fiscales.

2. DESARROLLO: EL MODELO DIRBI

2.1. Arquitectura y componentes del sistema

El **modelo DIRBI** se estructura en **cuatro capas funcionales** que integran la gestión, validación, análisis y publicación de la información tributaria:

- **Capa declarativa:** recepción estructurada de la información por parte de los órganos concedentes y de los contribuyentes, con **validaciones automáticas, reglas de integridad y controles de coherencia** que mejoran la consistencia de los datos declarados.
- **Capa semántica:** conforma un **catálogo único y estandarizado** de tipos de incentivos, renunciaciones, beneficios e inmunidades, sustentado en taxonomías comunes, diccionarios de datos y metadatos interoperables que facilitan el cruce entre bases federales, estatales y municipales.
- **Capa analítica:** consolida **series temporales y dimensiones comparables**, permitiendo la trazabilidad por programa, base legal, sector económico, región geográfica y público objetivo. Esta capa constituye el núcleo del modelo de inteligencia fiscal y del monitoreo de políticas públicas.

- **Capa de publicación:** integra un **panel público interactivo (Power BI)** y conjuntos de datos en formato abierto (*datasets*) disponibles en el **Portal de Datos Abiertos de la Receita Federal**, promoviendo la transparencia activa y el reuso de la información por investigadores, periodistas y órganos de control.

La DIRBI es una declaración electrónica simplificada mediante la cual las personas jurídicas informan a la Receita Federal de Brasil (RFB) los créditos tributarios no constituidos como resultado de incentivos, renuncias, beneficios o inmunidades de naturaleza tributaria.

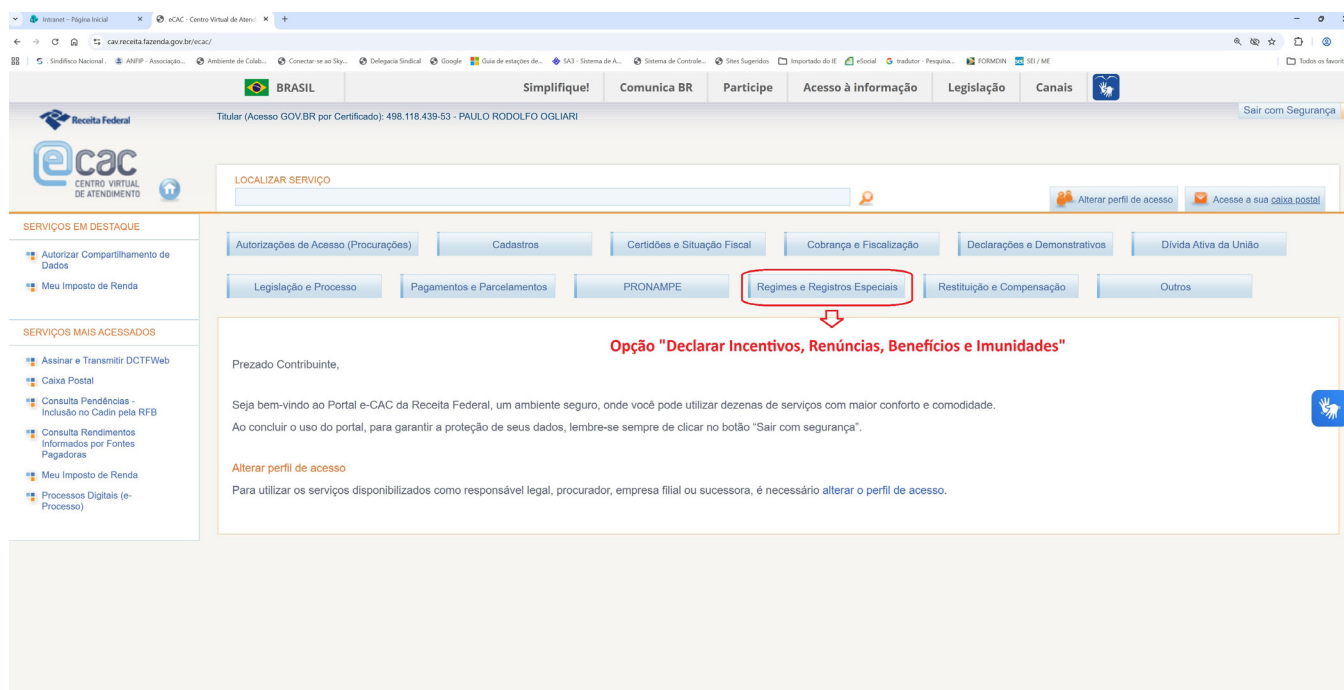
Su implementación ha sido gradual: inició en 2024 con 16 beneficios fiscales declarables, alcanzando 88 beneficios activos en 2025 y 173 en 2026, con datos de fruición disponibles desde el 1º de enero de 2024.

La presentación puede realizarse directamente a través del Portal e-CAC o mediante integración por API, lo que permite la comunicación automática entre los sistemas contables de las empresas y las plataformas de la RFB, garantizando eficiencia, reducción de errores y economía de tiempo administrativo.

Las ilustraciones presentadas a continuación muestran cómo el formulario electrónico de la DIRBI—accesible en el Portal e-CAC de la Receita Federal de Brasil—fue diseñado bajo los principios de simplicidad, objetividad y transparencia.

En la primera imagen, se observa la interfaz del *Centro Virtual de Atención al Contribuyente (e-CAC)*, donde la opción “Declarar Incentivos, Renuncias, Beneficios e Inmunidades”, disponible en el menú *Regímenes y Registros Especiales*, permite al usuario acceder directamente al sistema de declaración digital.

Figura 1
Portal e-CAC – opción de acceso a la DIRBI.



Fuente: Receita Federal do Brasil (Agencia Tributaria Federal de Brasil) – portal e-CAC.

En la **segunda imagen**, se evidencia cómo el **proceso de llenado es ágil y estructurado**, con campos predefinidos por tipo de tributo y con información detallada sobre cada beneficio fiscal aplicado. El

sistema presenta validaciones automáticas y una interfaz intuitiva que facilita la declaración espontánea del contribuyente, promoviendo la transparencia y la exactitud de los datos informados.

Figura 2
Formulario de fruición de beneficios – ejemplo práctico en el e-CAC.

Benefício: ÓLEO BUNKER

Descrição: Suspensão da exigência da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre a receita da venda no mercado interno ou da importação de óleo combustível do tipo bunker destinado à navegação de cabotagem e de apoio portuário e marítimo, quando adquiridos ou importados por pessoas jurídicas previamente habilitadas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil ao regime.

Dispositivos Normativos: Lei nº 11.774, de 2006, art. 2º; Lei Complementar nº 214, de 2025, art. 542, inciso XLII; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 353 a 361, 363 a 367.

Tributo	Valor
Cofins	R\$ 345.700,00
Cofins - Importação	R\$ 39.760,00
PIS/Pasep - Importação	R\$ 15.000,00
PIS/Pasep	R\$ 4.369,45

Valor Usufruido: R\$ 404.829,45

Benefício: REIDI - Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura

Descrição: Suspensão da exigência da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre as receitas decorrentes da venda e as operações de importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos novos, de materiais de construção e de serviços, quando adquiridos ou importados diretamente por pessoas jurídicas previamente habilitadas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil ao Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura - Reidi, com projeto aprovado para implantação de obras de infraestrutura nos setores de transportes, portos, energia, saneamento básico e irrigação, destinadas ao seu ativo imobilizado.

Dispositivos Normativos: Lei nº 11.488, de 2007, arts. 1º a 5º; Decreto nº 6.144, de 2007; Decreto nº 6.789, de 2009, arts. 286 a 290; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 646 a 663.

Benefício: REPORTO - Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária.

Fuente: Receita Federal do Brasil (Agencia Tributaria Federal de Brasil) – portal e-CAC.

Están **obligadas a presentar la DIRBI mensualmente:**

- Las **personas jurídicas de derecho privado** en general, incluidas las equiparadas y exentas;
- Los **consorcios** que realizan negocios jurídicos en nombre propio, inclusive en la contratación de personas físicas o jurídicas, con o sin vínculo laboral.

Están **dispensados de la presentación** de la DIRBI:

- Las **microempresas y empresas de pequeño porte** incluidas en el **Régimen Especial Unificado (Simples Nacional)**, instituido por la **Ley Complementaria n.º 123/2006**, en lo que respecta al período cubierto por dicho régimen;
- El **microemprendedor individual (MEI)**;

- Las **personas jurídicas en inicio de actividad**, respecto al período comprendido entre el mes de su constitución y el mes anterior a su inscripción en el **Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ)**;
- Las **entidades inmunes a impuestos o contribuciones**, conforme a lo previsto en la legislación tributaria vigente.

(Referencias: Instrução Normativa RFB nº 2.198/2024; Lei nº 14.973/2024).

De esta manera, la DIRBI materializa un enfoque moderno de **gobernanza digital tributaria**, al conjugar usabilidad, control automatizado y accesibilidad pública, elementos que fortalecen la **confianza entre la administración tributaria y los contribuyentes**.

El sistema constituye también una herramienta esencial para la **prevención de la evasión y la sustracción fiscal**, dado que la autodeclaración electrónica permite a la Receita Federal **verificar en tiempo real** la legitimidad de los valores informados y detectar posibles inconsistencias.

2.2. Gobernanza y cooperación institucional

La implementación y consolidación de la Declaración de Incentivos, Renuncias, Beneficios e Inmunidades Tributarias (DIRBI) descansa sobre un modelo de gobernanza colaborativa que involucra distintos niveles de la administración pública, órganos de control y la sociedad civil. Este marco interinstitucional permite garantizar la coherencia normativa, la interoperabilidad tecnológica y el uso estratégico de la información tributaria.

- **Receita Federal de Brasil (RFB) / Ministerio de Hacienda:** Responsables de la coordinación normativa y tecnológica del sistema, la curaduría del catálogo nacional de beneficios fiscales y el monitoreo del cumplimiento declarativo. La RFB actúa como autoridad gestora y garante de la calidad de los datos, integrando información de los entes concedentes mediante procedimientos automatizados y taxonomías normalizadas. Su papel también incluye la generación de reportes periódicos de transparencia activa, disponibles en el portal de [Datos Abiertos de la RFB](#).
- **Órganos sectoriales y subnacionales:** Participan en la codificación homogénea de los programas y en el envío y certificación de la información al sistema DIRBI, asegurando la trazabilidad de los beneficios fiscales concedidos en sus respectivas áreas (industria, agricultura, infraestructura, innovación, etc.). Este flujo de información intergubernamental promueve una visión integral del gasto tributario en los tres niveles de gobierno.

- **Congreso Nacional y órganos de control (TCU / CGU):** Utilizan los datos derivados de la DIRBI como insumo principal para la evaluación de políticas públicas, auditorías y revisiones de eficacia. El Tribunal de Cuentas de la Unión (TCU), en su *Relatório de Levantamento sobre Gastos Tributários Federais 2024*, destacó la importancia del sistema para la transparencia y el control del gasto tributario^[1].

De igual forma, la **Controladoría General de la Unión (CGU)**, en su *Painel de Gastos Tributários 2024*, consolidó información de la DIRBI y de los órganos sectoriales para el monitoreo conjunto de las políticas de renuncia fiscal^[2]. (Referencias: ¹TCU – Relatório sobre Gastos Tributários Federais 2024; ²CGU – Painel de Gastos Tributários)

- **Sociedad civil, academia y organismos internacionales:** Acceden a los **datos abiertos y series estadísticas** publicados por la RFB y los órganos de control, posibilitando investigaciones aplicadas y estudios comparativos sobre la eficiencia y equidad de los beneficios fiscales. La participación informada de la sociedad y de la comunidad científica fortalece la **rendición de cuentas** y alimenta el ciclo de mejora continua en la gestión del gasto tributario, en línea con las **buenas prácticas promovidas por el CIAT, la OCDE y el FMI**.

2.3. Indicadores, análisis y resultados

La DIRBI ha alcanzado un grado de madurez institucional que permite la construcción de series históricas comparables, la trazabilidad de los incentivos fiscales y el uso de información abierta por parte de la sociedad, los órganos de control y la academia.

En su fase inicial, la DIRBI consolidó 16 beneficios fiscales y renuncias tributarias priorizados para la estandarización y publicación. A medida que se fortalecieron los procesos declarativos y se incorporaron

nuevos órganos concedentes, el catálogo se amplió progresivamente hasta alcanzar 88 beneficios activos en 2025, cubriendo todos los sectores relevantes de la economía brasileña.

Hasta **mayo de 2025**, se registraron **1.013.864 declaraciones**, presentadas por **95.067 contribuyentes**, totalizando **R\$ 419,94 mil millones en valores declarados**, conforme el panel oficial disponible en la Receita Federal. [1] [Receita Federal do Brasil – Painel DIRBI \(Power BI\)](#)]

Esta expansión refuerza el papel de la DIRBI como plataforma nacional de transparencia y control de los gastos tributarios, integrando bases federales, sectoriales y territoriales. [2] [Catálogo de Dados Abertos – Benefícios e Renúncias Fiscais \(RFB\)](#)]

El modelo se apoya en dos instrumentos principales de transparencia:

- El **Panel interactivo Power BI – DIRBI**, que permite visualizar valores, declarantes y evolución temporal de los beneficios fiscales. [Receita Federal do Brasil – Painel DIRBI \(Power BI\)](#)
- El **Catálogo de Datos Abiertos de la Receita Federal**, que provee *datasets* descargables con metadatos, taxonomías actualizadas. [Catálogo de Dados Abertos – Benefícios e Renúncias Fiscais \(RFB\)](#)

Estas herramientas cumplen con los principios de transparencia proactiva, interoperabilidad y reutilización de datos públicos, en línea con las recomendaciones de la OCDE (*Best Practices for Budget Transparency*, 2022) y del FMI (*Fiscal Transparency Handbook*, 2019).

Con base en la metodología internacional de gestión de gasto tributario (OCDE, CIAT, FMI), se propone la

siguiente batería de indicadores de desempeño de la DIRBI:

- **Cobertura del catálogo:** número de beneficios publicados / universo identificado (crecimiento de 16 → 173 = maduración institucional).
- **Esfuerzo fiscal:** costo total de la renuncia por tipo de instrumento (exención, crédito presunto, alícuota reducida, etc.).
- **Concentración:** índice Herfindahl por beneficio o sector (top 10 beneficios y top 5 sectores).
- **Equidad territorial:** distribución por Unidad Federativa y razón per cápita.
- **Eficacia programática:** vinculación del beneficio con objetivos de política pública (empleo, inversión, innovación, desarrollo regional).
- **Duplicidad o complacencia:** identificación de superposiciones sobre una misma base económica.
- **Cumplimiento declarativo:** porcentaje de órganos concedentes que reportan en plazo y tasa de rectificación de declaraciones.

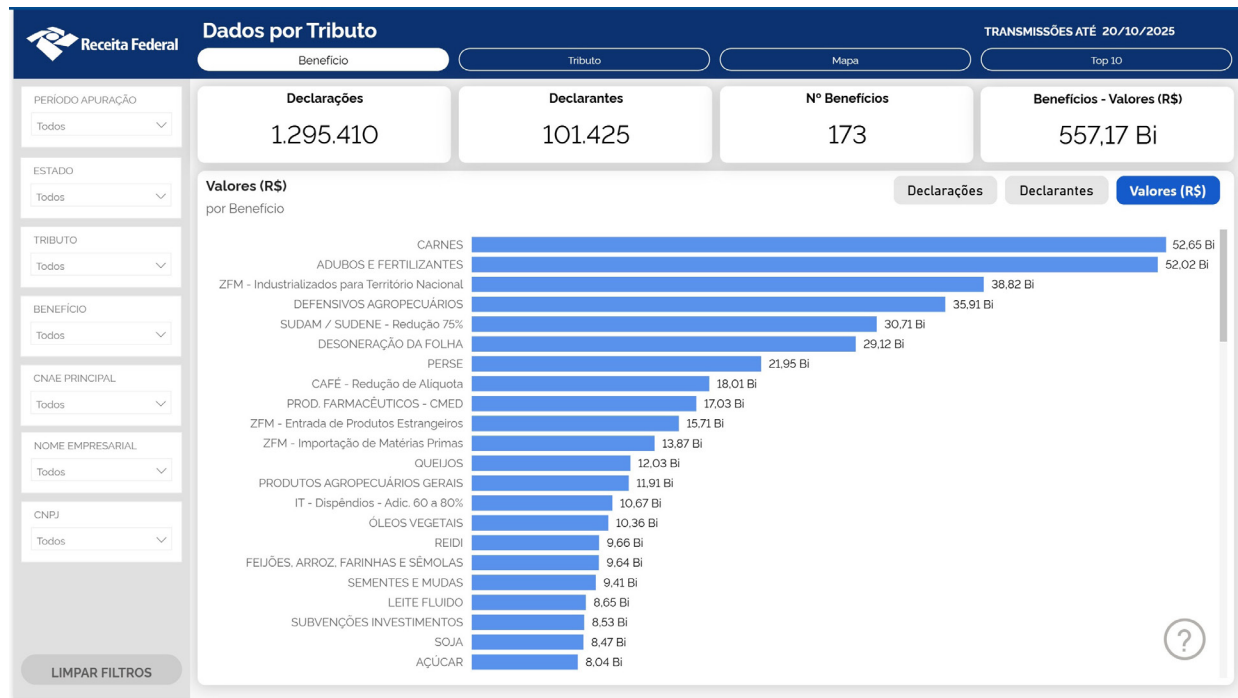
Los primeros resultados evidencian la **maduración del sistema y la consistencia de los datos declarados**.

La estandarización de metadatos ha permitido reducir asimetrías entre los informes históricos del gasto tributario y las declaraciones vigentes.

El **panel interactivo DIRBI**, cuyas principales visualizaciones se reproducen a continuación, permite explorar los datos declarativos bajo distintas perspectivas analíticas:

Figura 3

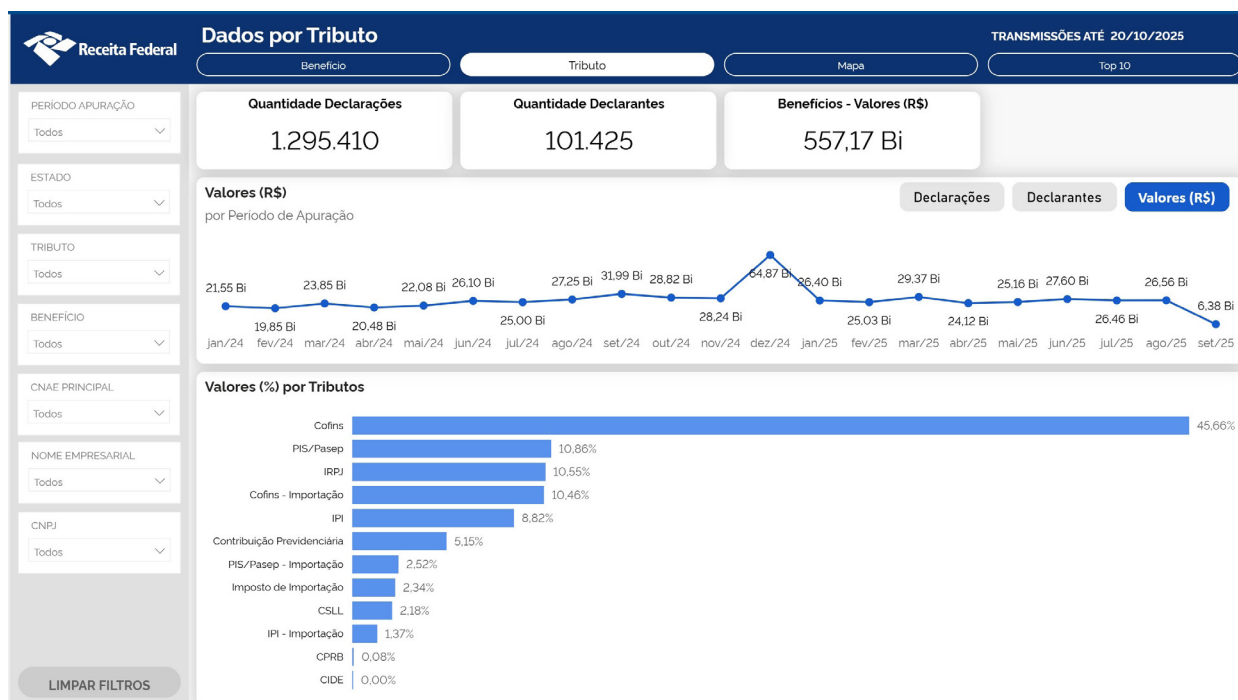
Total declarado por beneficio fiscal (en R\$).



Fuente: Receita Federal do Brasil – Painel DIRBI (Power BI)

Figura 4

Evolución mensual y distribución por tributo afectado.



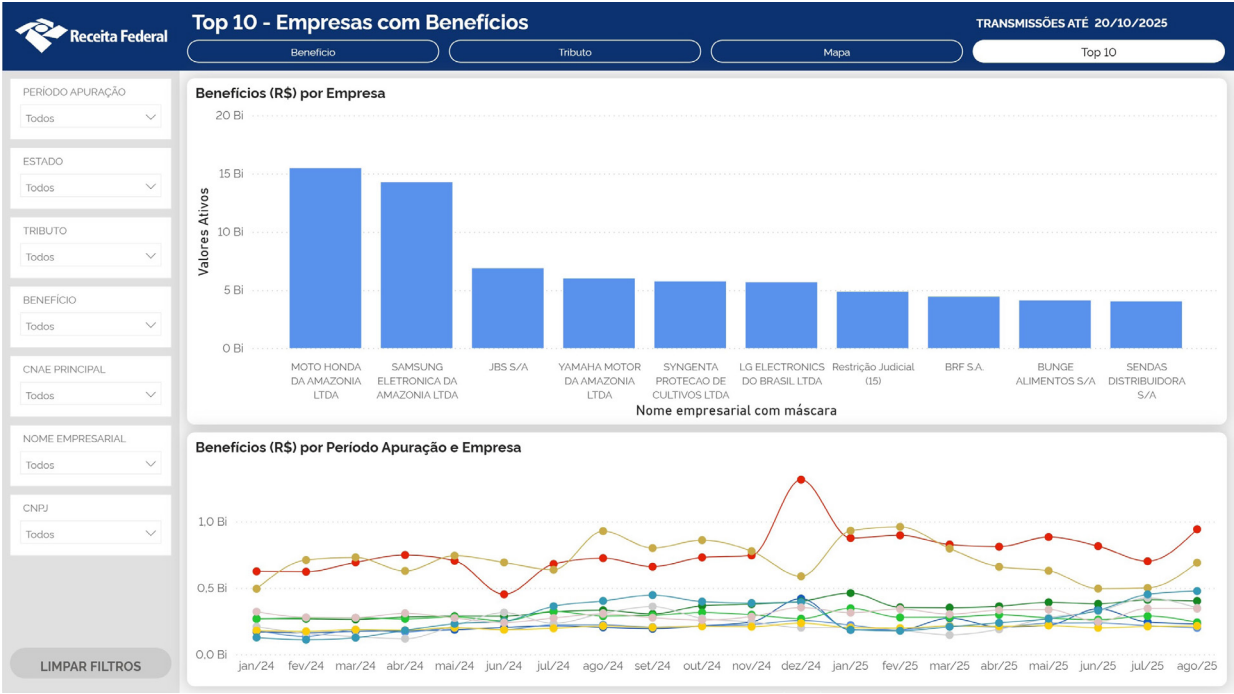
Fuente: Receita Federal do Brasil – Painel DIRBI (Power BI)

Figura 5
Distribución geográfica de beneficios fiscales por estado y empresa.



Fuente: Receita Federal do Brasil – Painel DIRBI (Power BI)

Figura 6
Ranking de las principales empresas beneficiadas (Top 10).



Fuente: Receita Federal do Brasil – Painel DIRBI (Power BI)

Los datos disponibles permiten observar que:

- Los beneficios más significativos corresponden a “**Carnes**” (R\$ 52,65 bi), “**Adubos e Fertilizantes**” (R\$ 52,02 bi), y “**ZFM – Zona Franca de Manaus -Industrializados para Territorio Nacional**” (R\$ 38,82 bi).
- Los tributos más impactados son “**Cofins**” (45,66 %), “**PIS/Pasep**” (10,86 %), “**IRPJ**” (10,55%), “**Cofins – Importação**” (10,46) y “**IPI**” (8,82 %).
- La concentración geográfica evidencia fuerte presencia en los estados del **Norte y Sudeste**, destacándose Amazonas, São Paulo y Rio de Janeiro.
- Las empresas con mayor fruición declarada pertenecen a sectores estratégicos (automotriz, electrónica, agroindustria y farmacéutica).

En conjunto, la DIRBI consolida un **instrumento inédito de gobernanza fiscal**, que permite a la administración tributaria, al Congreso y a los órganos de control **evaluar, comparar y rediseñar políticas de gasto tributario** con base en evidencia empírica y datos públicos verificables.

2.4. El PERSE como caso de éxito de la DIRBI

El Programa de Emergencia de Retomada del Sector de Eventos (PERSE) se ha consolidado como un ejemplo emblemático del uso exitoso de la DIRBI para garantizar transparencia, gobernanza y control de los beneficios fiscales.

A través de la simplicidad del modelo declarativo y la integración tecnológica de la DIRBI, la Receita Federal de Brasil pudo monitorear en tiempo real la evolución de las renunciaciones, consolidando información de más de **14 mil empresas** beneficiadas.

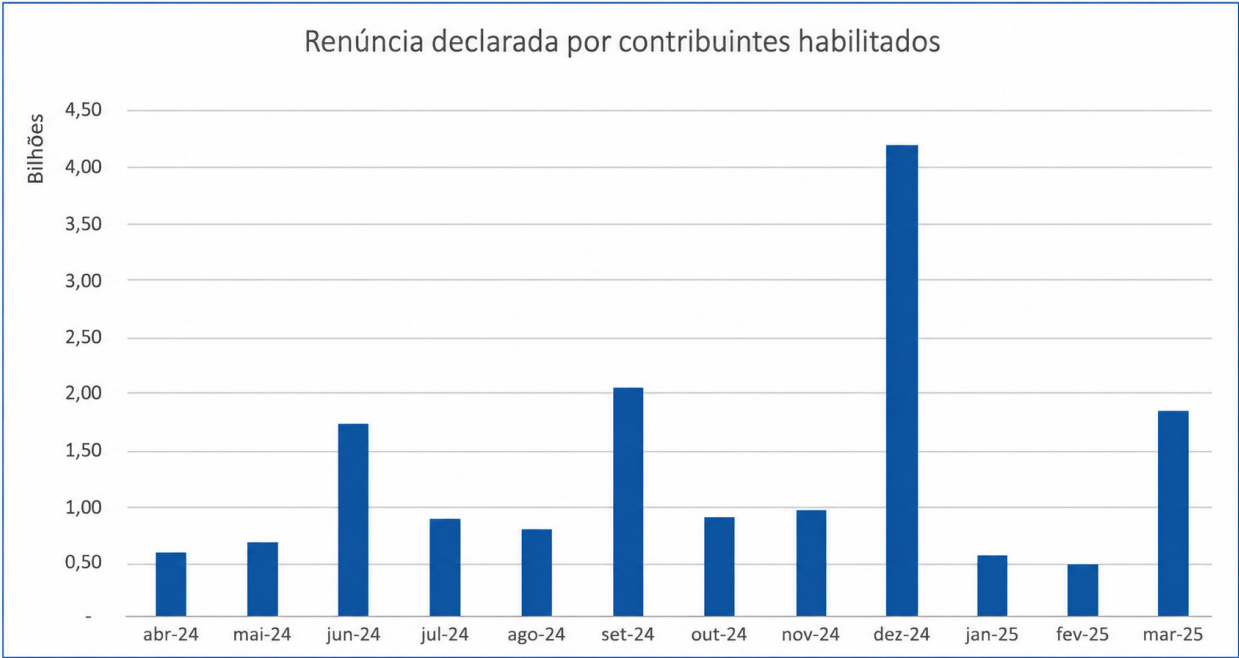
Según el *Informe Bimestral de Acompañamiento del PERSE (junio de 2025)* los datos declarados permitieron verificar que el programa alcanzó el **límite legal de R\$ 15 mil millones** en marzo de 2025, lo que justificó su extinción a partir de abril de 2025. Los gráficos incluidos en el informe (Figura 7 y Figura 8) muestran la evolución mensual y acumulada de la renuncia fiscal, evidenciando cómo la DIRBI hizo posible un seguimiento transparente, preciso y público.

Los resultados demostraron que la DIRBI permitió:

- La identificación y corrección inmediata de inconsistencias;
- La publicación de informes periódicos con datos auditables y verificables;
- La realización de una audiencia pública en el Congreso Nacional, con base en evidencia empírica;
- Una mejora en la previsibilidad y seguridad jurídica para el mercado.

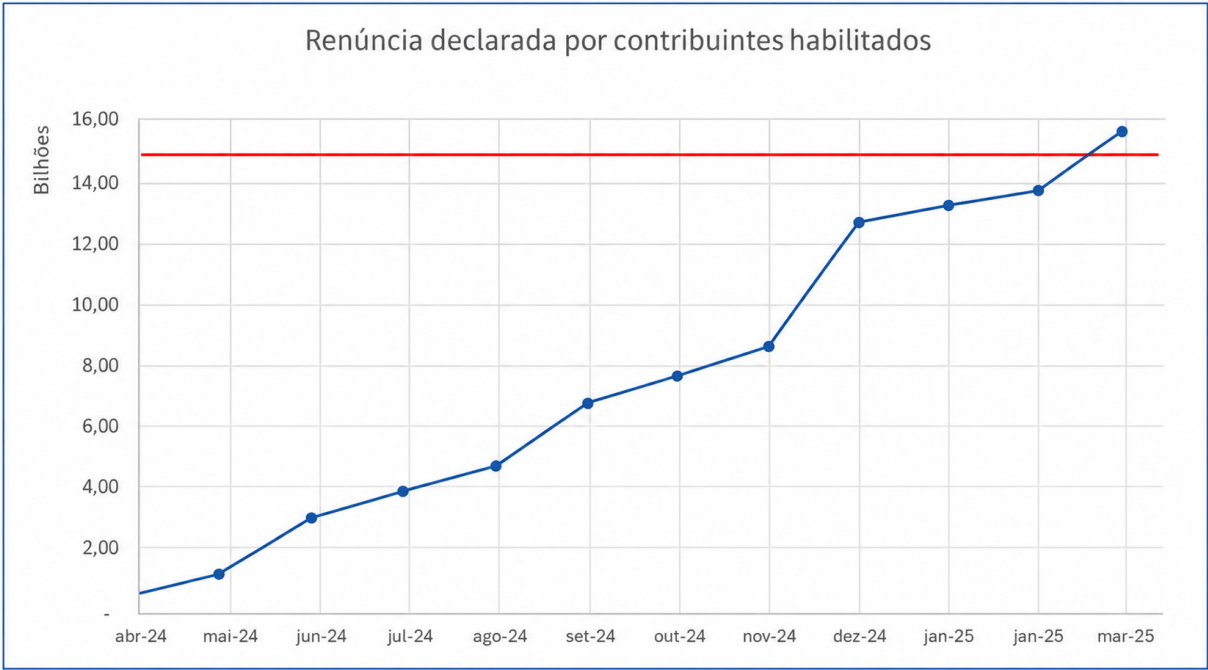
El caso PERSE ilustra cómo la DIRBI fortalece la disciplina fiscal y la toma de decisiones basada en datos, alineándose con las mejores prácticas recomendadas por el CIAT, la OCDE y el FMI.

Figura 7
Renuncia fiscal por competencia (abr/2024–mar/2025).



Fuente: Sistema de gestión de beneficios fiscales (SISEN).

Figura 8
Renuncia fiscal acumulada y alcance del límite legal (R\$ 15 mil millones).



Fuente: Sistema de gestión de beneficios fiscales (SISEN)

3. IMPACTOS ESPERADOS Y APORTES PARA LA TRANSPARENCIA FISCAL

- La implementación de la **Declaración de Incentivos, Renuncias, Beneficios e Inmunidades Tributarias (DIRBI)** constituye un hito en la modernización del gasto público tributario en Brasil. Su diseño y resultados iniciales permiten anticipar impactos estructurales en materia de **transparencia, eficiencia fiscal y gobernanza digital**.
- **Transparencia activa:** La DIRBI transforma el tratamiento del gasto tributario en un proceso auditable y verificable, garantizando acceso público a datos consolidados y promoviendo el **control parlamentario, social y académico**. Los beneficios fiscales dejan de ser una “zona opaca” del presupuesto, convirtiéndose en un componente sujeto a rendición de cuentas y análisis de desempeño.
- **Mejora regulatoria:** El sistema favorece la incorporación de cláusulas de caducidad (sunset clauses), revisiones periódicas y metas verificables para cada programa de incentivo. Este enfoque permite que la continuidad de un beneficio dependa de su impacto real sobre el empleo, la inversión o el desarrollo regional, fomentando la disciplina normativa y la evaluación basada en resultados.
- **Disciplina fiscal y evidencia empírica:** La DIRBI genera información cuantitativa y trazable que facilita decisiones de política pública sobre la continuidad, rediseño o extinción de beneficios de bajo desempeño. Al consolidar datos sobre los agentes beneficiados y los costos fiscales asociados, proporciona evidencia empírica para la revisión del gasto tributario en los tres niveles de gobierno.
- **Interoperabilidad y cooperación institucional:** La plataforma habilita el reuso de datos por parte del Tribunal de Cuentas de la Unión (TCU), de la

Oficina de la Contraloría General (CGU) y de las haciendas subnacionales, estimulando la creación de observatorios locales de gasto tributario. Este ecosistema de interoperabilidad fomenta la convergencia normativa y la transparencia fiscal federativa.

- **Replicabilidad y modelo federativo:** La experiencia exitosa de la DIRBI tiene potencial para ser replicada, con las adaptaciones correspondientes, por las administraciones tributarias estatales y municipales. El nuevo paradigma de transparencia fiscal, consolidado con la modificación del *Código Tributário Nacional* en 2021, impulsa a todos los fiscos a publicar los beneficios concedidos a personas jurídicas y sus respectivos impactos fiscales.
- En este contexto, la DIRBI inaugura un ciclo virtuoso de **evaluación y rediseño de políticas públicas basadas en beneficios fiscales**, al generar datos objetivos sobre los contribuyentes favorecidos, los montos involucrados y su distribución territorial y sectorial. Este enfoque fortalece la legitimidad de las decisiones fiscales y facilita estudios de eficiencia y equidad en el uso de los recursos públicos.
- **Innovación y transferencia internacional:** Los modelos declarativos y tecnológicos desarrollados por la Receita Federal—particularmente los módulos de transmisión, validación y análisis automático de fruiciones—pueden servir de **base para nuevas herramientas de gestión tributaria** en otros niveles de gobierno e incluso en **otras administraciones tributarias latinoamericanas**.

Dado que los incentivos fiscales constituyen instrumentos clave de política económica en numerosos países, la **DIRBI** se presenta como una **referencia replicable** en materia de transparencia, control y evaluación de gasto tributario, en consonancia con las buenas prácticas promovidas por el **CIAT, la OCDE y el FMI**.

CONCLUSIONES

La Declaración de Incentivos, Renuncias, Beneficios e Inmunidades Tributarias (DIRBI) se consolida como un marco de gobernanza de datos y rendición de cuentas en materia de beneficios fiscales en Brasil.

La combinación de declaración obligatoria, catálogo público y publicación en datos abiertos crea las condiciones necesarias para un modelo de gestión basado en evidencia, que permite priorizar recursos, racionalizar incentivos y perfeccionar políticas públicas.

La evolución institucional—de 16 beneficios iniciales a 173 actualmente declarados—demuestra la maduración del sistema y su capacidad de adaptación a la complejidad del gasto tributario nacional. Este avance refuerza su potencial de replicabilidad en el ámbito de las administraciones tributarias del CIAT, especialmente cuando se asocia con indicadores de eficacia, eficiencia y equidad y con paneles públicos de fácil acceso que promueven la transparencia activa.

Otro hallazgo relevante es que la DIRBI contribuyó de manera directa al control y contención del gasto tributario, tal como se evidenció en el caso del Programa Emergencial de Retomada del Sector de Eventos (PERSE).

La herramienta permitió verificar el alcance efectivo del beneficio y el agotamiento anticipado del límite máximo establecido por la legislación (R\$ 15 mil millones), lo que llevó a la extinción del programa 21 meses antes del plazo originalmente previsto.

La objetividad de los datos declarativos y la trazabilidad proporcionada por la DIRBI fueron determinantes para sustentar la decisión administrativa y su defensa en el ámbito judicial, fortaleciendo la legitimidad y previsibilidad de la política fiscal.

De cara al futuro, se espera que esta objetividad contribuya a mantener los beneficios fiscales dentro de límites presupuestarios sostenibles, en línea con la meta establecida de reducir las renuncias tributarias al 2 % del Producto interno Bruto (PIB) en los próximos años.

Asimismo, la DIRBI permitirá diseñar políticas públicas más eficientes, al ofrecer información precisa sobre el costo efectivo de cada incentivo, su impacto distributivo y su retorno social y económico, consolidando un nuevo paradigma de transparencia, disciplina fiscal y responsabilidad tributaria.

REFERENCIAS

Fuentes institucionales brasileñas

Controladoria-Geral da União. (2024). *Painel de gastos tributários*. <https://paineis.cgu.gov.br/gastos-tributarios/index.htm>

Receita Federal do Brasil. (2025). *Catálogo de dados abertos: Benefícios e renúncias fiscais*. Ministério da Fazenda. <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/beneficios-e-renuncias-fiscais>

Receita Federal do Brasil. (2025). *Painel DIRBI: Benefícios fiscais e renúncias tributárias (Power BI)*. Ministério da Fazenda. <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiNDkzZDkY2UyYUWU1Yy00M2U3LThlNWUtOGMzZThkMzQxNGFmliwidCI6IjZmNDIhYTQzLTgyMmEtNGMyMzQ05NjcWLVWRiNzcvMGJmMWVIMCJ9>

Receita Federal do Brasil. (2025, mayo). *Receita Federal lança painel que facilita o acesso a informações sobre benefícios fiscais incluídos na DIRBI*. Ministério da Fazenda. <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2025/maio/receita-federal-lanca-painel-que-facilita-aceso-a-informacoes-sobre-beneficios-fiscais-incluidos-na-dirbi>

Receita Federal do Brasil. (2025). *Relatório bimestral de acompanhamento do PERSE (junho de 2025)*. Ministério da Fazenda. <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/perse/relatorio-bimestral-de-acompanhamento-do-perse-2025-06-02-4.pdf>

Tribunal de Contas da União. (2024). *Relatório de levantamento sobre gastos tributários federais*. <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182E890A47F9A0190A4C88CBB28E3>

Legislación y normativa brasileña

Brasil. (2021). *Emenda Constitucional nº 109, de 15 de março de 2021*. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc109.htm

Brasil. (2021). *Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021*. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp187.htm

Brasil. (2024). *Lei nº 14.973, de 16 de setembro de 2024*. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2024/lei/l14973.htm

Receita Federal do Brasil. (2024). *Instrução Normativa RFB nº 2.198, de 17 de junho de 2024*. <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-rfb-n-2.198-de-17-de-junho-de-2024-562448748>

Brasil. (2025). *Lei de Diretrizes Orçamentárias 2025 (Anexo V)*. Senado Federal. https://www25.senado.leg.br/documents/137784508/140419628/Anexo_V.pdf

Fuentes internacionales y organismos multilaterales

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). (2023). *Gestión y control de los gastos tributarios: Buenas prácticas internacionales*. <https://www.ciat.org/org/gestion-y-control-de-los-gastos-tributarios-buenas-practicas/>

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). (2023). *Administración tributaria 3.0: Transparencia y digitalización*. https://biblioteca.ciat.org/opac/?v=101&t=adm_tributaria3.0

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). (2020). *Gestión de riesgos en la administración tributaria (Serie CIAT)*. https://biblioteca.ciat.org/opac/?v=101&t=gestion_riesgos

International Monetary Fund. (2019). *Fiscal transparency handbook*. <https://www.imf.org/en/Publications/Books/Issues/2019/06/12/Fiscal-Transparency-Handbook-2019-Edition-46876>

International Monetary Fund. (2022). *Digital government transformation and tax administration (How-To Note 2022/4)*. <https://www.imf.org/en/Publications/How-To-Notes/Issues/2022/11/01/Digital-Government-Transformation-and-Tax-Administration-524653>

Organisation for Economic Co-operation and Development. (2022). *Best practices for budget transparency*. <https://www.oecd.org/gov/budgeting/best-practices-budget-transparency.htm>

Organisation for Economic Co-operation and Development. (2024). *Tax expenditures in the 21st century*. <https://www.oecd.org/tax/tax-expenditures-in-the-21st-century.htm>

Organisation for Economic Co-operation and Development. (2023). *Tax administration 2023: Comparative information on OECD and other advanced economies*. <https://doi.org/10.1787/74d162b6-en>

Experiencias comparadas internacionales (referidas en el texto)

Dirección de Presupuestos (DIPRES). (2024). *Informe de gasto tributario 2024*. Ministerio de Hacienda de Chile.

Informe de beneficios tributarios 2024. Gobierno de Colombia.

Ministerio de Hacienda. (2024). *Informe de beneficios fiscales 2024*. Gobierno de España.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP). (2024). *Informe sobre renunciaciones recaudatorias 2024*. Gobierno de México.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público, & Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2024).

Modelo operativo intensivo en datos para la gestión del IVA: hacia una evaluación continua, transparente y eficiente

Carlos Galberto Silva Ribeiro
Rérítón Weldert Gomes

RESUMEN

El presente artículo propone un modelo operativo para la administración del Impuesto al Valor Agregado (IVA) basado en el uso intensivo de datos y en la evaluación continua de las transacciones. Este modelo rompe con la lógica tradicional de declaraciones periódicas y se sustenta en los registros electrónicos de consumo como fuente única para la liquidación, recaudación y control tributario. Incorpora mecanismos como el *split payment*,

el reconocimiento automático de créditos fiscales y el *compliance by design*, promoviendo una administración tributaria más eficiente, transparente y equitativa. Su arquitectura flexible permite la replicación y adaptación en otras administraciones tributarias alrededor del mundo, constituyendo una referencia global para la transformación digital y la modernización de la gestión del IVA en el marco de la Administración Tributaria 3.0.

PALABRAS CLAVE: IVA, administración tributaria, digitalización, cumplimiento tributario, evaluación continua

CONTENIDO

Introducción

1. Contexto y motivación del modelo
2. Modelo propuesto para la implementación operativa del IVA basada en el uso intensivo de datos

3. Beneficios del modelo operativo del IVA intensivo en datos

Conclusiones

AUTORES

Carlos Galberto Silva Ribeiro. Auditor Fiscal, CDO y Coordinador de Sistemas de la Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). Máster en Hacienda Pública y Administración Financiera y Tributaria (UNED-IEF-CIAT, España) y Especialista en Ciencia de Datos y Big Data (Posgrado – PUC Minas, 2022). Autor del trabajo “IVA: Propuesta de un modelo operativo intensivo en datos”. 1.er puesto – Premio a la Creatividad e Innovación de la RFB (2025) – Modelo Operativo y Plataforma para la Implementación de la Reforma del Impuesto al Consumo en Brasil.

Rérítón Weldert Gomes. Auditor Fiscal y Coordinador General de Registros y Beneficios Fiscales de la Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). Máster en Hacienda Pública y Administración Financiera y Tributaria (UNED-IEF-CIAT, España) y MBA en Gestión Contemporánea (FGV). Representante de la RFB en foros de la OCDE, CIAT y FMI. 1.er puesto – Premio a la Creatividad e Innovación de la RFB (2025) – Modelo Operativo y Plataforma para la Implementación de la Reforma del Impuesto al Consumo en Brasil.

INTRODUCCIÓN

La creciente complejidad de las economías contemporáneas, sumada a la expansión de las transacciones digitales y la demanda de mayor equidad y transparencia en el sistema tributario, ha desafiado los modelos tradicionales de recaudación y supervisión tributaria.

Actualmente, la administración tributaria (AT) es, en esencia, una operación de procesamiento de datos que depende en gran medida de la disponibilidad y calidad de estos (OCDE, 2020); y el IVA, adoptado por más de 165 países (OCDE, 2017), desempeña un papel central en la estructura del impuesto al consumo, lo que requiere soluciones más modernas y flexibles por parte de las autoridades fiscales.

La transformación digital de las AT constituye uno de los pilares de la denominada Administración Tributaria 3.0 (OCDE, 2020). Este nuevo paradigma se caracteriza por la convergencia de tecnologías avanzadas, el uso intensivo de datos y la integración de los sistemas naturales de los contribuyentes, con el propósito de promover el cumplimiento tributario de manera automática, en tiempo real y con menor carga administrativa.

Los modelos tradicionales de liquidación del IVA, basados en declaraciones periódicas, dependen en gran medida de la buena fe del contribuyente y de procesos de fiscalización ex post. Esta brecha temporal entre la transacción y su supervisión genera un desfase estructural entre el hecho imponible y la actuación de la administración tributaria, lo que limita la capacidad de promover el cumplimiento de manera oportuna y da lugar a prácticas fraudulentas.

En este contexto, el objetivo principal de este artículo es proponer un modelo operativo del IVA basado en el uso intensivo de datos, con el fin de modernizar la gestión tributaria, simplificar el cumplimiento, fortalecer la capacidad recaudatoria y contribuir a un

entorno empresarial más eficiente y centrado en el contribuyente. La propuesta toma como referencia directrices y buenas prácticas internacionales establecidas por la OCDE, el CIAT, el FMI y el Grupo Banco Mundial.

La propuesta presentada rompe con la lógica basada en declaraciones o cierres periódicos y propone un sistema continuo, integrado y automatizado para la gestión del IVA. En el núcleo del modelo se encuentra DataROC, un conjunto de datos relevantes para cada transacción, derivados de registros de operación de consumo (ROC), como facturas electrónicas, declaraciones o información de todos los documentos o formas de registro de hechos imponibles. El DataROC se convierte en la unidad fundamental para la entrada instantánea de débitos y créditos fiscales, para el análisis de riesgos y para el control extensivo del impuesto.

La arquitectura tecnológica propuesta está diseñada para integrarse de forma nativa con los sistemas naturales de los contribuyentes, incluidos los sistemas de planificación de recursos empresariales (ERP), las plataformas de pago y los emisores de documentos tributarios. Esta integración permite que la información sea transmitida directamente desde las fuentes primarias a la administración tributaria, sin necesidad de reprocesamientos, intervenciones manuales o duplicación de declaraciones. Con ello, se reducen significativamente los costos de cumplimiento y se incrementa la calidad y consistencia de los datos utilizados para la gestión del IVA.

Cabe señalar que gran parte de estas ideas se sometió al análisis del Servicio de Ingresos Federales de Brasil (RFB) durante el proceso de diseño de la contribución sobre bienes y servicios (CBS), en el marco de la Reforma del Impuesto al Consumo, por lo que estas fueron validadas técnicamente y aceptadas como referencia para la formulación de la Ley Complementaria 214 del 16 de enero de 2025, que instituyó el IVA Dual Brasileño, especialmente en lo que respecta a su estructura operativa.

1. CONTEXTO Y MOTIVACIÓN DEL MODELO

La liquidación y la recaudación de impuestos se conciben tradicionalmente como un proceso episódico, basado en obligaciones accesorias periódicas. La determinación y el pago del impuesto siguen un ciclo periódico en el que el contribuyente es responsable de registrar sus operaciones, calcular el impuesto a pagar y presentar la declaración correspondiente. Este proceso se organiza en etapas sucesivas: primero se documentan las ventas y servicios sujetos al impuesto; luego se calcula el saldo entre débitos y créditos acumulados en el período; y finalmente se declara y paga el importe resultante dentro del plazo fijado por la autoridad fiscal. La lógica operativa se apoya en registros contables y declaraciones formales que buscan asegurar trazabilidad y cumplimiento normativo.

Sin embargo, este enfoque fragmenta la información tributaria al distribuirla en distintos documentos—facturas, libros contables, declaraciones y otros archivos—que no siempre mantienen un estándar uniforme. Esta dispersión limita la capacidad de la administración tributaria para realizar verificaciones más cerca de los hechos imponibles. Como consecuencia, los cruces de datos se vuelven más complejos, la detección de inconsistencias se retrasa y los procesos de auditoría requieren más tiempo y recursos. Como consecuencia de este sistema, se genera una asimetría de información entre los contribuyentes y la AT.

En cuanto a los mecanismos de reembolso y compensación de créditos, el sistema en varios países requiere la presentación de solicitudes formales y el análisis de la documentación justificativa. Esto genera demoras, aumenta la litigiosidad y provoca un impacto financiero para los contribuyentes, a quienes a menudo se les retienen cantidades considerables, lo que afecta su capital de trabajo o limita sus inversiones. Ahora bien, el modelo tradicional aún tiene dificultades para adaptarse a las nuevas dinámicas económicas digitales, como el comercio electrónico, las plataformas digitales y los métodos de pago instantáneos. De esa forma,

la arquitectura tributaria, diseñada para un entorno físico y secuencial, no puede seguir el ritmo de la velocidad, la complejidad y la naturaleza fragmentada de las transacciones en la economía digital, que plantea desafíos para la recaudación del IVA cuando los consumidores privados adquieren bienes, servicios e intangibles a proveedores fuera del país de consumo (OCDE, 2015).

2. MODELO PROPUESTO PARA LA OPERACIONALIZACIÓN DEL IVA CON INTENSIVO EN DATOS

El modelo operativo propuesto es el resultado de un enfoque intensivo en datos para la administración del IVA. Este enfoque se alinea con la visión evolutiva del rol y el funcionamiento de las AT, presentada por la OCDE en su informe de 2020 en el marco del FTA (Foro sobre Administración Tributaria), denominado AT 3.0, promovido por la OCDE (2020).

La adopción de herramientas y normas basadas en datos, formalizadas en lenguaje informático, constituye uno de los enfoques más eficaces para fortalecer la eficiencia operativa y la credibilidad de las AT contemporáneas, lo cual genera impactos positivos tanto en el aumento de la recaudación como en la reducción de la carga de cumplimiento de las obligaciones tributarias. Así, el núcleo de la propuesta es la sustitución de las declaraciones periódicas tradicionales o la contabilidad por un flujo continuo de registros individuales de las transacciones de los consumidores, generadas automáticamente a partir de las transacciones de los contribuyentes.

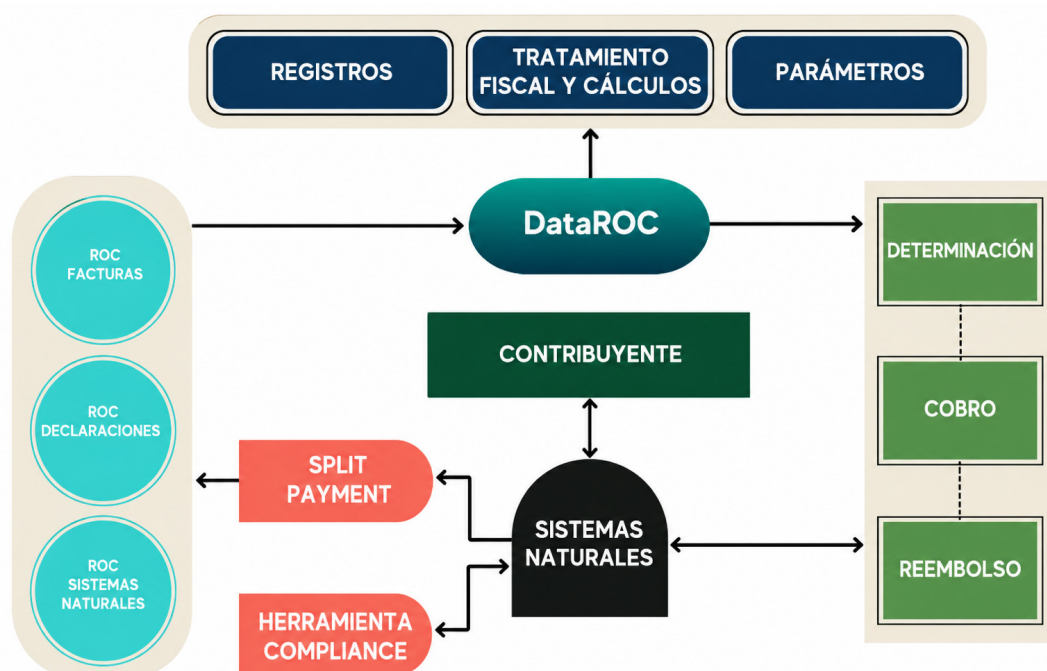
De ese modo, los datos de estos registros se convierten en la referencia básica para la liquidación, el cálculo instantáneo de débitos y créditos, el seguimiento de las transacciones de los contribuyentes a lo largo de la cadena tributaria no acumulativa, el control extensivo, el análisis de riesgos, el insumo para el control intensivo, la recaudación y la devolución del IVA, con lo que se

elimina la necesidad de declaraciones periódicas o contabilidad. Es así como el modelo reduce las obligaciones accesorias, promueve la simplificación administrativa, y contribuye a reducir los litigios tributarios, la acumulación de créditos, la lucha contra el

fraude en la generación de créditos de IVA y el fomento del cumplimiento normativo. Además, esto permite el seguimiento del comportamiento y las transacciones de los contribuyentes prácticamente en tiempo real.

Figura 2.1

Modelo operacional propuesto.



Fuente: Ribeiro (2025).

Los datos se reciben en tiempo real directamente de las fuentes que los generan (como sistemas de facturación, ERP¹ o plataformas de pago), tras pasar por herramientas de cumplimiento estructuradas bajo el concepto de cumplimiento tributario por diseño (*compliance by design*). Esta arquitectura permite la aplicación inmediata y estandarizada de las normas legales y tributarias, con lo que se promueve la seguridad jurídica y la trazabilidad del proceso de cumplimiento.

No obstante, si bien se promueve la interoperabilidad directa con los sistemas naturales de los contribuyentes, el modelo es lo suficientemente flexible como para adaptarse a las realidades institucionales de las AT que mantienen declaraciones periódicas o registros en libros contables, utilizan sistemas de facturación electrónica o enfrentan restricciones de acceso a los datos, por ejemplo, debido a limitaciones legales relacionadas con la privacidad. Tal flexibilidad es esencial para los

1 Un sistema ERP consiste en un conjunto integrado de soluciones que apoyan la administración de los procesos de negocio, lo que incluye funciones como contabilidad, compras, control de proyectos, gestión de riesgos, cumplimiento normativo y operaciones logísticas.

países que enfrentan limitaciones presupuestarias o tecnológicas para implementar soluciones completamente nuevas, o que carecen de la viabilidad presupuestaria, política, legal o tecnológica para implementar una solución comercial integral y lista para usar, conocida como COTS (*commercial off-the-shelf*).

Adicionalmente, el modelo incorpora mecanismos de pago dividido (*split payment*) para la recaudación del IVA en el momento de la liquidación financiera de la transacción. En este modelo, el importe correspondiente al impuesto aplicable se asigna automáticamente y se transfiere directamente a la AT, lo que reduce el riesgo de impago y refuerza el control fiscal. Este modelo también permite la recaudación de impuestos por parte del comprador de los bienes o servicios, lo que refuerza la neutralidad de la recaudación y la eficiencia de la recuperación fiscal, especialmente en sectores con mayor riesgo de evasión que perjudica al comprador.

En cuanto al cálculo instantáneo de débitos y créditos, se establece un cotejo continuo entre ambos, el cobro directo desde una cuenta bancaria y el reembolso automático. Esta solución elimina la necesidad de solicitar reembolsos o compensaciones, lo cual optimiza el flujo de efectivo del contribuyente y acelera la devolución de los importes a los que tiene derecho. Al priorizar la automatización, la neutralidad, la transparencia y la integración, este modelo busca no solo aumentar la eficiencia y la recaudación tributaria, sino también, y especialmente, mejorar la experiencia del contribuyente, al crear un entorno más cooperativo, previsible y sostenible para el cumplimiento tributario.

2.1. Tecnología y plataforma de procesamiento de datos

La modernización de la AT requiere una infraestructura tecnológica que vaya más allá de la simple digitalización de procesos. En la propuesta presentada se adopta una plataforma tecnológica basada en eventos, con consumo y procesamiento de datos casi en tiempo

real e integración con los sistemas naturales de los contribuyentes.

Un desarrollo tecnológico basado en eventos (plataforma o arquitectura basada en eventos [EDA]) es un modelo de arquitectura de sistemas en el que el flujo de información y la activación de procesos se desencadenan por eventos; es decir, por cambios de estado detectados en el sistema, como la finalización de una compra, el registro de un pago, la emisión de una factura o la recepción de datos externos.

En lugar de operar en ciclos fijos (como un cierre mensual de datos), una plataforma basada en eventos responde automáticamente cuando ocurre algo relevante. Cada evento se trata como una unidad de información que puede procesarse, almacenarse, transformarse o utilizarse para activar reglas, cálculos o servicios. El objetivo principal de la plataforma propuesta es absorber, procesar e interpretar información relacionada con las transacciones de los consumidores en tiempo real, lo que incluye datos sobre métodos de pago, identificación del contribuyente, importes imponibles, normas específicas aplicables a cada transacción, etc.

La arquitectura se basa en un sistema de *streaming* de datos que interconecta y orquesta varias estructuras acopladas (módulos); estas incluyen servicios para recibir y validar ROC, enriquecer los datos recibidos, validar transacciones, aplicar reglas de negocio mediante motores de reglas configurables, calcular automáticamente el IVA, calcular la cuenta corriente tributaria de los contribuyentes, y proporcionar almacenamiento analítico para fines de auditoría y gestión de riesgos. Los datos que ingresan y se procesan en tiempo real dentro de la plataforma se deben enviar inmediatamente, a través de flujos de *streaming*, al entorno analítico de la AT.

Las ventajas del desarrollo basado en eventos incluyen el procesamiento en tiempo real, que permite reacciones inmediatas ante comportamientos o irregularidades;

la escalabilidad, ideal para entornos con grandes volúmenes de datos; la flexibilidad para añadir nuevos servicios sin rediseñar todo el sistema; y la auditabilidad, dado que cada evento se puede almacenar y rastrear para fines de monitoreo y análisis.

2.2. Recomendaciones de estructuración del modelo

2.2.1. Registros e identificador único

La correcta identificación del contribuyente es esencial para el funcionamiento eficaz de un sistema de IVA. En un modelo basado en la tributación no acumulativa y la cadena de créditos y débitos, característico del impuesto en cuestión, la AT debe poder identificar con precisión quién realiza cada transacción económica. Una identificación clara y única del contribuyente permite vincular las transacciones entre las diferentes etapas de la cadena de producción, verificar la consistencia de los créditos fiscales y detectar posibles inconsistencias o fraude. Como destaca la OCDE (2023), el registro y la identificación del contribuyente son esenciales para el funcionamiento eficaz de cualquier sistema tributario.

De ese modo, se propone la adopción de un identificador único para contribuyentes y propiedades, que se utilizará en la arquitectura de un sistema operativo como clave de referencia en todos los registros de transacciones de consumo, en los cálculos del IVA y en otras acciones de las autoridades fiscales o los contribuyentes.

En este contexto, los registros de personas físicas y jurídicas constituyen la infraestructura básica para sustentar esta nueva lógica tributaria, impulsada por los datos y la conectividad sistémica. La identificación única facilita la implementación de los objetivos del modelo y los beneficios para los contribuyentes, y permite el cruce automatizado de información. Además, la actualización de los registros y un historial confiable de los cambios de registro –como modificaciones en el estado civil o domicilio– ayudan a la AT a combatir el

fraude estructurado y las tramas de evasión fiscal. La información sobre el domicilio, por ejemplo, es clave para vincular las transacciones de los consumidores con la ubicación del hecho imponible y es relevante para la distribución federal de la recaudación del IVA, si corresponde.

Para aumentar la transparencia y el control de las transacciones, la información precisa del registro permite el seguimiento de los ingresos y el patrimonio de los ciudadanos y las empresas. En este punto, también se propone la existencia de un identificador único para las propiedades, como parte del control y la tributación de las transacciones relacionadas con activos inmobiliarios sujetas al IVA. Este registro permite una conexión precisa entre la propiedad, el propietario y la transacción económica, eliminando solapamientos registrales y garantizando el correcto tratamiento fiscal de las transacciones de consumo. Al estandarizar la identificación de la propiedad en todo el territorio imponible, se promueve una mayor transparencia en las transacciones y se reduce la fragmentación catastral entre instituciones.

2.2.2. Reconocimiento de créditos únicamente con el cobro de impuestos

Los impuestos no acumulativos operan según una lógica que busca gravar únicamente el valor efectivamente agregado en cada etapa de la cadena económica. En lugar de gravar la totalidad de los ingresos obtenidos en cada transacción, este tipo de impuesto permite al contribuyente deducir el importe del impuesto ya pagado en compras anteriores. De este modo, la tributación recae únicamente sobre la diferencia entre el valor de venta y el valor de compra de bienes o servicios, con lo que se evita la acumulación de cargos.

Una de las principales vulnerabilidades de los modelos tradicionales de IVA, los impuestos no acumulativos, reside en la fragilidad del mecanismo de crédito fiscal, que se basa en la autodeclaración y el pago voluntario

de impuestos por parte de los contribuyentes. Esta estructura, presente en diversos sistemas tributarios, ha sido explotada por prácticas como la emisión de documentos fiscales ficticios para generar créditos contables, el impago persistente y esquemas de fraude estructurado, como el denominado “esquema carrusel” en Europa.

La propuesta aquí defendida es vincular el derecho al crédito del IVA con la recaudación efectiva del impuesto, y no solo con la emisión del ROC. De este modo, se busca combatir el fraude mediante la generación de créditos indebidos, reducir la litigiosidad judicial y administrativa, aprovechar los recursos fiscales que actualmente se utilizan para identificar a los defraudadores o recaudar impuestos, reducir la competencia desleal en el mercado derivada de los créditos generados pero no recaudados, y fortalecer el control y la seguridad del sistema no acumulativo.

En efecto, un modelo de AT basado en datos, con procesamiento de datos en tiempo real, evaluación continua y reembolso automático, vinculado al reconocimiento del crédito y la recaudación efectiva, permite la liberación segura de los créditos, fortalece el cumplimiento tributario, automatiza el proceso de verificación de la información y previene la acumulación de créditos inconsistentes, que alimentan las disputas administrativas y judiciales (Oliveira, 2022).

La vinculación entre el reconocimiento de créditos y la confirmación digital de la recaudación de impuestos permite una serie de avances institucionales. En primer lugar, permite mecanismos automatizados para validar de forma continua y fiable los créditos generados en las transacciones, evitando la acumulación de créditos inconsistentes o irrecuperables, que a menudo alimentan los litigios fiscales. Además, se fortalece la automatización basada en datos para el cumplimiento tributario, promoviendo un modelo de AT predictiva basado en datos verificables, lo que contribuye a

reducir la litigiosidad y a aumentar la transparencia en la relación entre las autoridades fiscales y los contribuyentes.

Estos mecanismos automatizados, aplicados en un contexto de control extensivo, permiten la identificación inmediata de anomalías en las transacciones de consumo realizadas por empresas específicas, generando alertas en tiempo real o incluso acciones correctivas automáticas. Esta capacidad de detección temprana contribuye a la focalización eficiente de los programas de inspección, lo que permite a la AT adoptar medidas de control intensivas basadas en criterios objetivos y datos concretos.

2.2.2.1. *Recaudación por parte del comprador*

La implementación del modelo propugnado en este documento presenta desafíos. Uno de los principales riesgos legales es la presunta vulneración del principio de no acumulabilidad, especialmente cuando el contribuyente adquirente carece de los medios para controlar o garantizar el pago del proveedor, que es el último responsable del pago. Por lo tanto, no se generarían créditos fiscales en una transacción entre empresas (B2B), aun cuando ya soporta la carga financiera con el pago total de la transacción (el valor del bien o servicio más el impuesto).

Bajo este esquema, cuando un sistema de IVA establece que el derecho a créditos fiscales a lo largo de la cadena de suministro solo se hace efectivo tras la recaudación del impuesto, surgen situaciones en las que el contribuyente adquirente, a pesar de asumir el valor total de la transacción, depende de la regularidad de los ingresos tributarios del proveedor para que se reconozca el crédito.

En teoría, existiría incertidumbre en el entorno empresarial en lo que respecta a la fijación de precios, dado que una empresa tendría que evaluar la

fiabilidad fiscal del proveedor y los riesgos asociados al cumplimiento y a la puntualidad en la recaudación. Al cuestionar la propuesta de utilizar los créditos del IVA únicamente en el momento del pago efectivo, cabe preguntarse cómo un contribuyente podría fijar el precio de los servicios o bienes sin la certeza de que su proveedor liquidará el impuesto correspondiente (Maciel, 2020).

Por lo tanto, en el modelo aquí propuesto, la adopción de un mecanismo que permita la recaudación directa del impuesto por parte del comprador, independientemente de quién sea legalmente responsable de su gestión, debe implementarse de forma integrada con el sistema de reconocimiento de crédito condicional. Esta medida es esencial para evitar que el comprador no se vea perjudicado por el incumplimiento del proveedor; esto permite, independientemente de quién sea el responsable formal, garantizar el ingreso a las autoridades fiscales y preservar su derecho al crédito fiscal. El pago del impuesto por parte del comprador se registra automáticamente en su cuenta tributaria. Cabe precisar que el comprador solo necesita recaudar el IVA para acogerse al crédito fiscal si el impuesto no ha sido ingresado por el proveedor o cuando exista incertidumbre sobre su pago efectivo por otros medios.

2.2.3. Registro de operaciones de consumo como reconocimiento de deuda tributaria

Una obligación tributaria accesoria puede dar lugar a un reconocimiento fiscal cuando, por iniciativa propia del contribuyente, se proporciona a la AT información que demuestra la existencia de un impuesto devengado, incluso si no se ha realizado el pago en el momento de la presentación. Este acto voluntario implica un reconocimiento formal de la deuda y produce plenos efectos jurídicos. Para el modelo de implementación operativa del IVA propuesto en este documento, los ROC se convierten en el instrumento de reconocimiento de los impuestos de la transacción y, en consecuencia, de la propia operación de consumo.

El reconocimiento de una deuda tributaria mediante este sistema es legalmente equivalente a un reconocimiento extrajudicial de deuda, lo que resulta suficiente para establecer el crédito a favor de la Administración. Por lo tanto, se trata de una situación en la que la obligación accesoria, al proporcionar información sobre la ocurrencia del hecho imponible y los importes correspondientes, genera los mismos efectos que una obligación principal, dado que permite a la AT establecer la deuda sin necesidad de trámites administrativos adicionales.

En lo que respecta al modelo propuesto, este considera los ROC como un reconocimiento de los impuestos adeudados por cada transacción, con lo que se elimina la necesidad de que el contribuyente prepare una declaración posterior para establecer la obligación tributaria. Así, al final de un periodo o después de cada transacción, se realiza un cotejo entre las transacciones que generaron crédito y las que generaron débito para iniciar la recaudación de la cuantía debida y activar todos los efectos legales del cobro.

2.2.3.1. Reconocimiento del impuesto adeudado y su respectivo cobro

A diferencia de los impuestos acumulativos, el IVA, un impuesto típicamente no acumulativo, requiere más que el simple registro de cada transacción para determinar el importe a pagar. Si bien el registro electrónico con efecto fiscal representa un reconocimiento del impuesto aplicado a la transacción individual, determinar la obligación tributaria final requiere una confrontación entre los débitos relacionados con las ventas y los créditos de las compras o adquisiciones.

Sin embargo, incluso si los impuestos sobre las transacciones se han reconocido mediante los ROC, se requiere un cotejo entre las operaciones de venta y de compra del contribuyente para recaudar el impuesto. Este momento, que se produce al final de un plazo o al finalizar cada transacción, es particularmente

importante, en tanto que se considera el momento a partir del cual comienzan a correr los plazos legales relacionados con los créditos fiscales del IVA, como la prescripción, el ejercicio de recursos o procedimientos de impugnación y la posibilidad de registro como deuda exigible. Por lo tanto, este es un paso fundamental para definir la obligación tributaria y su exigibilidad a lo largo del tiempo.

En ese sentido, el ROC reconoce no solo las deudas de los contribuyentes, sino también sus créditos de transacciones anteriores en la cadena. De esta manera, una factura electrónica, por sí sola, reconoce el importe del IVA devengado por transacción.

2.2.3.2. Ventajas de considerar el documento tributario como un reconocimiento de deuda tributaria en un modelo de IVA basado en datos

La asignación de los efectos del reconocimiento de deuda tributaria a los ROC presentados por los contribuyentes es una herramienta clave para mejorar la eficiencia de la AT. Esta medida contribuye no solo a la agilidad de los procedimientos administrativos, sino también a la consolidación de un modelo tributario más transparente, imparcial y basado en datos. Además, la recepción de estos registros de reconocimiento en tiempo real reduce el lapso entre el hecho imponible y la capacidad de respuesta de las AT, lo que permite un control más preciso de las transacciones. Esto significa que la gestión tributaria, como el uso de créditos por parte de los contribuyentes y el reembolso de importes, puede realizarse con base en el flujo continuo de datos provenientes de las propias transacciones registradas.

Lo anterior crea un ecosistema de información que alimenta de forma continua y fluida las funciones esenciales de las AT: recaudación, liquidación, inspección, facturación, devoluciones y reembolsos. Este enfoque proporciona mejoras en la gestión de riesgos tributarios y la selección automatizada de casos de

auditoría, lo que optimiza recursos y prioriza situaciones de mayor relevancia o indicios de inconsistencia. Además, con ello se crea una cadena de trazabilidad que permite tomar medidas inmediatas para evaluar, recaudar y monitorear a los contribuyentes con base en evidencia objetiva.

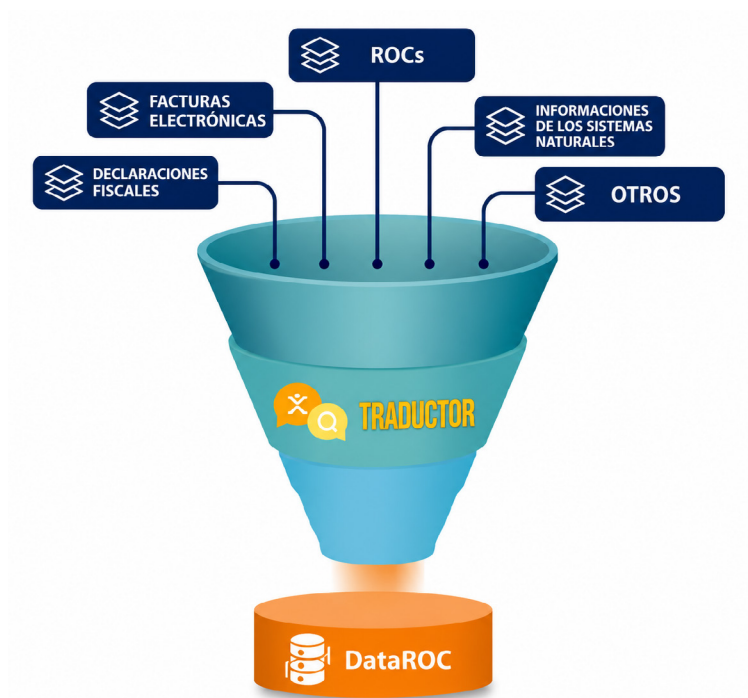
2.3. Herramienta de captura de datos para ROC – DataROC y plataforma operativa

El modelo propuesto para la implementación operativa del IVA se basa en el desarrollo de una plataforma de flujo continuo de datos capaz de consumir y procesar información de los ROC en tiempo real o casi real, a partir de la transmisión a la AT inmediatamente después de su emisión.

De cada registro se debe extraer información esencial para las diversas funciones relacionadas con la gestión tributaria, como el cálculo del IVA, la aplicación de regímenes especiales, la gestión de riesgos, el seguimiento de las transacciones, los controles extensivos o intensivos, los procesos de recaudación, las devoluciones, la validación de registros, entre otras actividades que, directa o indirectamente, contribuyen a la buena gobernanza del IVA por parte de la AT, además de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la gestión empresarial de los contribuyentes. Este conjunto de datos extraídos y estructurados se denomina DataROC.

De ese modo, en términos operativos, DataROC es una capa de abstracción de datos encargada de organizar, estandarizar y poner los ROC a disposición para múltiples usos dentro de la plataforma o cualquier otra solución. Estos datos estandarizados constituyen la base para generar inteligencia fiscal y automatización, y actúan como un traductor entre todos los ROC y la plataforma operativa.

Figura 2.2
DataROC



Fuente: Ribeiro (2025)

Este enfoque permite una coexistencia armónica con los ROC actuales de las operaciones de consumo. El objetivo de usar DataROC es minimizar el impacto en las estructuras y prácticas ya establecidas del sistema tributario.

Así, la plataforma de implementación del IVA propuesta tiene como premisas fundamentales el consumo de datos en flujo continuo, la estandarización, el rendimiento, la escalabilidad, la trazabilidad, la portabilidad y la flexibilidad en la transmisión y consumo de datos, especialmente debido a la complejidad y el volumen de información relacionada con las operaciones de consumo.

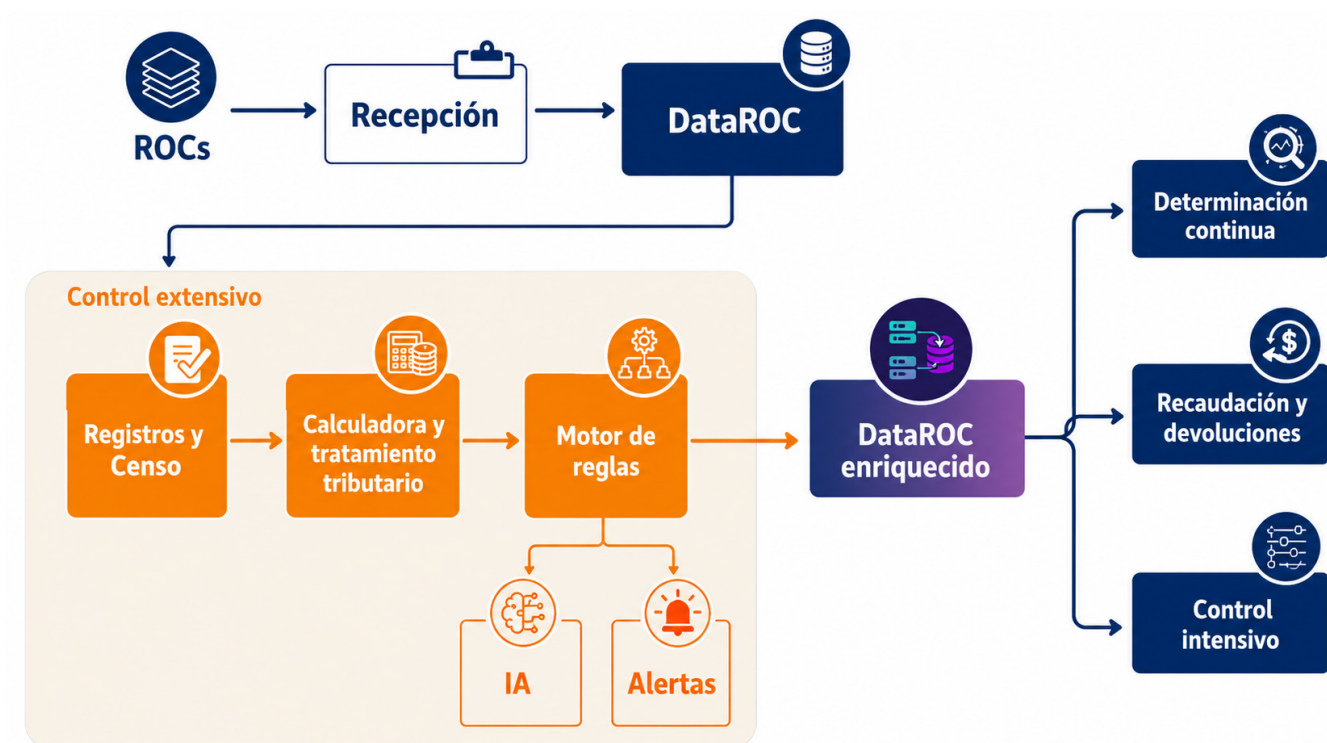
2.4. Control y enriquecimiento extensivo de DataROC

Con base en el concepto de control extensivo, se puede aplicar un enfoque automatizado a los ROC, sometiéndolos a una serie de comprobaciones

automáticas basadas en criterios predefinidos de integridad, calidad y riesgo. Este proceso permite identificar inconsistencias, datos incompletos o indicios de incumplimiento de las obligaciones tributarias; asimismo, posibilita el enriquecimiento con otros datos registrales, información censal o de registros tributarios, e información sobre discrepancias en el cálculo del IVA y el tratamiento fiscal de la transacción, sin necesidad de intervención manual.

De esta manera, el DataROC se nutre de información calificada, como indicadores de riesgo o indicadores para una supervisión intensiva basada en criterios de selección, así como resultados de algoritmos o soluciones de IA. Una vez establecido el DataROC, todos los eventos relacionados con el evento desencadenante de la transacción—ya sea que ocurran antes o después de la emisión del ROC—se vinculan a él. Esto incluye datos relacionados con anticipos o devoluciones de mercancías.

Figura 2.3
Enriquecimiento de DataROC.



Fuente: Ribeiro (2025).

2.4.1. Validaciones y enriquecimiento catastral

El procesamiento de validación de ROC y el enriquecimiento de DataROC contribuyen a la calidad de los datos y se realizan en pasos secuenciales, comenzando con la información de registro. Con base en un identificador único de contribuyente, se cruza información con múltiples bases de datos oficiales de la AT o de terceros, como registros de personas jurídicas, registros censales de personas físicas, registros de bienes inmuebles, datos de regímenes especiales o simplificados y autorizaciones de actividad económica. Es posible enriquecer los datos con el estado actual del registro (activo, suspendido, de baja), el historial de cumplimiento tributario, los indicadores de posible fraude o contribuyentes bajo auditoría, su condición de beneficiarios de políticas públicas, y las actividades de comercio exterior. Este enriquecimiento se incorpora automáticamente a DataROC.

2.4.2. Tratamiento fiscal de la operación y cálculo del IVA

El modelo propuesto también prevé el uso de una herramienta para validar el tratamiento fiscal y calcular el impuesto devengado. Esta solución se basa en la conversión de normas legales en código ejecutable por máquina, lo que permite la validación automatizada de la clasificación fiscal, la verificación de los cálculos y la comparación de los datos proporcionados por el contribuyente con la normativa aplicable.

Entre las principales funcionalidades, destacan las reglas automatizadas para el tratamiento fiscal de la transacción: verificación del tipo de transacción (gravada, exenta, no gravada o con tipo cero); identificación de la naturaleza de la transacción (nacional, interestatal, internacional, exportación); determinación de la base imponible y el tipo impositivo;

aplicación de reducciones y beneficios fiscales; validación de la compatibilidad con los códigos tributarios para bienes y servicios; análisis de la correcta aplicación de las reducciones de tipos, si procede; cálculo del impuesto devengado con base en parámetros configurables; y definición de la posibilidad o prohibición del aprovechamiento de créditos fiscales. Ante esto, la herramienta de tratamiento fiscal y cálculo del IVA incluye en el DataROC de cada transacción los resultados identificados, con las discrepancias en el IVA y el valor considerado correcto por las autoridades fiscales.

2.4.3. Motor de cumplimiento: parámetros

Este modelo propone una solución denominada *Compliance Engine*, con parámetros y funcionalidades que utiliza el DataROC de cada transacción de consumo. El objetivo principal de la herramienta es externalizar las reglas de negocio aplicables al tratamiento fiscal de las transacciones de consumo. Esta solución aumenta la flexibilidad y la trazabilidad del proceso automatizado de toma de decisiones, lo que permite el monitoreo y el control continuos de la información recibida y la aplicación inmediata de validaciones legales, fiscales y operativas que no implican directamente la verificación del cálculo o el tratamiento fiscal del IVA.

Dicha solución procesa los DataROC en tiempo real para enriquecerlos con diversos fines en las operaciones de IVA. Por tanto, además de los parámetros incluidos en la propia solución, la herramienta puede integrarse con soluciones que incluyen modelos de análisis externos, algoritmos de aprendizaje automático, análisis entre pares del comportamiento fiscal, soluciones de IA derivadas de sistemas transaccionales, cruce de datos en entornos analíticos, etc.

2.4.4. DataROC como herramienta de Compliance by Design y aplicación de la Rules as Code

El DataROC constituye el núcleo funcional del modelo operativo intensivo en datos, al representar el punto de conexión entre la economía real y la obligación tributaria. Cada ROC actúa como un registro

digital de la transacción económica—identificando partes, bienes o servicios, valores e impuestos—y genera automáticamente los débitos y créditos correspondientes del IVA. Integrado bajo el principio de *compliance by design*, el ROC convierte las normas tributarias en reglas ejecutables (*rules as code*), aplicadas directamente en los sistemas de facturación, pagos y contabilidad de los contribuyentes.

Este diseño asegura la uniformidad de criterios, reduce la discrecionalidad administrativa y refuerza la transparencia y la auditabilidad del proceso. Además, al automatizar la validación normativa en el propio flujo de datos, el ROC crea una arquitectura fiscal coherente y reproducible, que combina simplificación operativa, seguridad jurídica y cumplimiento automático, consolidando un entorno de fiscalización continua y confiable.

2.5. Integración con sistemas naturales para ROC

Los sistemas naturales de los contribuyentes son el conjunto de elementos interconectados a través de los cuales interactúan con clientes, otras empresas, terceros y sus propias soluciones contables (OCDE, 2020). En otras palabras, corresponden a las soluciones tecnológicas que empresas y particulares utilizan habitualmente para gestionar sus actividades contables y financieras. Estos sistemas incluyen software de contabilidad, ERP y otras soluciones digitales destinadas a controlar los ingresos, los gastos y las obligaciones tributarias.

Cada vez más, las AT han buscado integrar sus servicios y requisitos tributarios con los sistemas naturales de los contribuyentes. Este enfoque favorece el cumplimiento tributario, reduce las cargas administrativas y libera tiempo a los empresarios para expandir sus negocios (OCDE, 2021).

A pesar de la introducción de facturas electrónicas en sistemas de gestión del IVA, como un ROC, ha supuesto avances significativos en las últimas décadas, aquí se propone un modelo para enviar información directamente a través de los sistemas nativos de los contribuyentes, a fin de eliminar, en muchos casos, tanto la emisión de

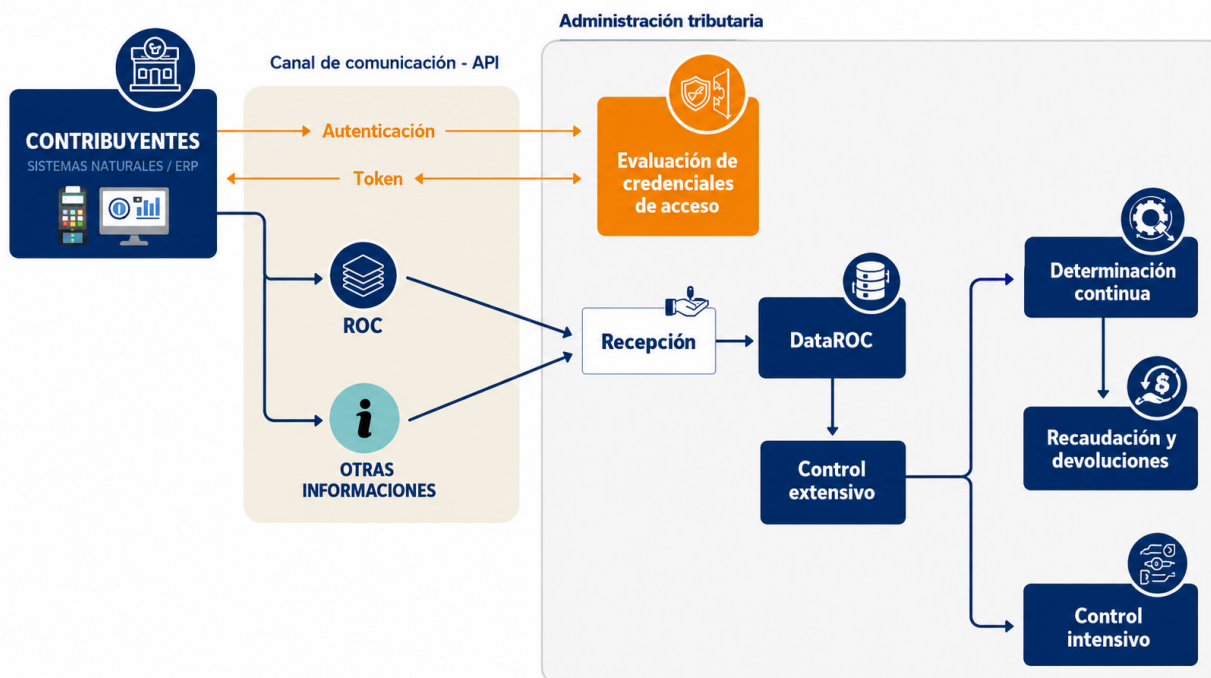
facturas electrónicas tradicionales como la presentación de declaraciones periódicas. El nuevo formato elimina el requisito de firmas digitales mediante ROC (o factura electrónica) y adopta estructuras de datos más ligeras y eficientes que los archivos XML convencionales, lo que favorece la simplificación, la escalabilidad y la automatización del proceso de cumplimiento tributario.

Este enfoque es especialmente ventajoso en situaciones donde el tamaño del archivo que contiene los datos de las transacciones es extremadamente pequeño o el volumen de operaciones es muy elevado y de alta frecuencia, como en las transacciones de plataformas y servicios digitales con un volumen importante de

transacciones, servicios financieros o los registros de peajes de vehículos.

Por tanto, a diferencia de los modelos tradicionales basados en facturas electrónicas, se establece un canal de comunicación autenticado entre el sistema del contribuyente y la plataforma de AT, que está debidamente protegido y firmado digitalmente a nivel de canal de transmisión. Esta arquitectura preserva los requisitos esenciales de validez de un ROC, como la autenticidad y el principio de no repudio, dado que el canal autenticado asegura que los datos transmitidos provienen del contribuyente autorizado y no han sido alterados.

Figura 2.4
Integración con sistemas naturales para ROC



Fuente: Ribeiro (2025)

El flujo operativo comienza cuando el sistema del contribuyente se conecta con la AT a través de las API o servicios web, utilizando un mecanismo de autenticación basado en tokens digitales. Estos tokens cumplen una función similar a la de las firmas digitales en las facturas electrónicas, garantizando que cada dato transmitido

mantenga su integridad, origen identificable y el no repudio.

Una vez validadas las credenciales del canal, los datos de las transacciones se envían en tiempo real, en el momento exacto del registro en los sistemas naturales

de los contribuyentes, y son recibidos por la plataforma de implementación operativa del IVA. A cada transacción recibida y validada se le asigna un identificador único (ID), con lo que se convierte este ROC en un DataROC, que posteriormente se integra con la plataforma del IVA para la evaluación y el control tributario.

Este DataROC se enriquece con metadatos, parametrización de riesgos y criterios de verificación automatizados. Desde este sistema, se activan procesos como el registro de débitos y créditos, el cálculo de impuestos, la generación automática de reembolsos, el monitoreo del cumplimiento, la confirmación de la recaudación de impuestos, etc. En caso de error en la transmisión o validación de datos, el sistema de la AT devuelve inmediatamente un mensaje de error estructurado, lo que permite al contribuyente corregir y volver a enviar los datos.

En situaciones donde sea necesario combinar varios registros para definir la base imponible, este mecanismo de envío de información no dificulta la definición del IVA correspondiente. La composición de la base de referencia para la aplicación del impuesto también puede presentarse por el contribuyente o calcularse por parte de la propia AT.

La adopción de un modelo de IVA basado en la recepción de los datos disponibles en el momento de la operación, sin depender de la emisión tradicional de facturas electrónicas o declaraciones periódicas, representa un avance en la simplificación, automatización y eficacia del cumplimiento tributario. La eliminación de declaraciones y documentos tributarios formales reduce la complejidad del sistema y facilita la integración del cumplimiento tributario en los procesos operativos de las empresas. Además de la simplificación, este modelo fortalece el cumplimiento tributario al permitir a la AT actuar preventivamente y brindar orientación. Con acceso continuo a la información, las AT pueden identificar inconsistencias en un control extensivo en las proximidades del hecho imponible, lo que incentiva a los contribuyentes a autorregularse incluso antes de

que se establezca la obligación tributaria. Esta lógica reemplaza el modelo tradicional ex post por un enfoque justo a tiempo, alineado con las mejores prácticas internacionales en gestión de riesgos y cumplimiento tributario.

En este contexto, el proceso tradicional de autorización individual de cada operación deja de ser el eje central del control y se sustituye por un modelo basado en la evaluación de la conformidad integral del contribuyente. En lugar de revisar cada documento fiscal de forma aislada, la AT pasa a validar la capacidad operativa del contribuyente por medio de un análisis continuo de su comportamiento, historial de cumplimiento, calidad de los datos transmitidos y coherencia de sus registros.

Una vez superada esta evaluación, la empresa obtiene la autorización automática para operar y transmitir sus transacciones libremente, manteniendo ese permiso mientras se mantenga dentro de los parámetros de riesgo aceptables.

El contribuyente o cliente de las empresas mantiene acceso pleno y permanente a los datos de operaciones a través de los propios sistemas naturales que utiliza para generarlas—como su ERP—, o por un portal unificado o una API de consulta que le permita verificar, en tiempo real, el estado de cada ROC a el vinculado. El contribuyente cuenta con una vista completa y actualizada de su cuenta corriente fiscal, pudiendo conciliar sus registros internos.

Para un modelo de IVA con transmisión de datos disponible en el momento de las transacciones, la arquitectura debe equilibrar el rendimiento, la seguridad, la estandarización y la auditabilidad, con énfasis en la escalabilidad, la interoperabilidad y los bajos costos de integración para los contribuyentes. Así, se recomienda un diseño basado en la integración entre los sistemas nativos de los contribuyentes y la AT mediante API, utilizando protocolos de serialización como Protobuf, o una solución equivalente, con codificación binaria que es más compacta y rápida que

los formatos de datos basados en texto como JSON o XML, lo que reduce el uso de ancho de banda y el tiempo de procesamiento. Para la autenticación puede usar tokens como OAuth2 o JWT, con una firma digital aplicada al canal.

Asimismo, para la transmisión y el procesamiento continuos de datos, se pueden utilizar soluciones como Apache Kafka y Apache Flink. Estas tecnologías garantizan la escalabilidad, la fiabilidad y la interoperabilidad con los diversos entornos tecnológicos que utilizan los contribuyentes.

2.6. Herramienta de cumplimiento del contribuyente

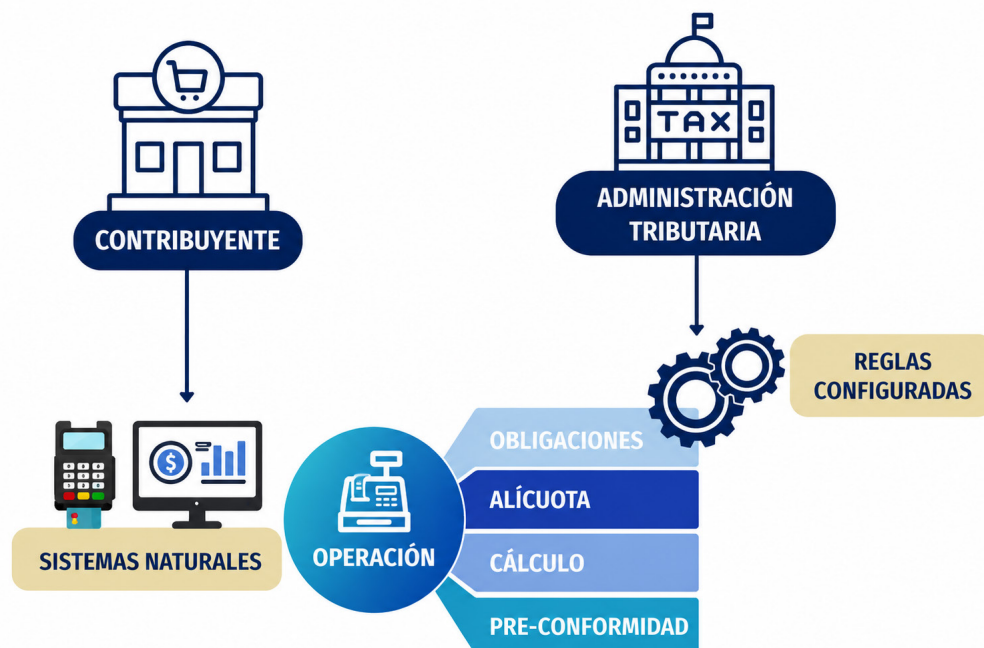
La creciente complejidad de las leyes tributarias y la necesidad de promover un entorno empresarial más transparente, eficiente y confiable impulsan a las AT a adoptar soluciones digitales que automatizan y simplifican el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El proceso de implementación del

IVA, al igual que con otros impuestos, exige que los contribuyentes cumplan con los requisitos de presentación de información y la correcta recaudación del impuesto, garantizando al mismo tiempo el cumplimiento de la normativa. Esto se traduce en costos significativos para todas las empresas, y a menudo se considera oneroso cumplir con los requisitos, monitorear y adaptarse a los cambios regulatorios (OCDE, 2020).

En ese sentido, promovida por la OCDE, una AT más moderna transforma significativamente el rol de las autoridades fiscales, que comienzan a poner las normas y los parámetros técnicos directamente a disposición de los contribuyentes. Esto permite integrar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en los sistemas que los contribuyentes ya utilizan en sus actividades diarias, promoviendo una mayor fluidez, precisión y cumplimiento en la relación entre los contribuyentes y la AT (OCDE, 2020).

Figura 2.5

Herramienta de cumplimiento del contribuyente



Fuente: Ribeiro (2025).

En este contexto, este modelo operativo propone el desarrollo de una herramienta basada en datos para validar el tratamiento tributario, calcular el IVA y apoyar el cumplimiento. Esta herramienta se puede poner a disposición de los contribuyentes, lo que permitiría que estos datos aceleren la validación de las normas tributarias, reduzcan la repetición de tareas y automaticen pasos críticos en el proceso tributario. Esta perspectiva destaca la importancia de garantizar el cumplimiento desde el inicio del proceso, priorizando las acciones preventivas con medidas tempranas que fomenten el cumplimiento voluntario y eviten el incumplimiento, en lugar de depender únicamente de acciones correctivas posteriores (OCDE, 2014).

Además de los parámetros incluidos en la propia solución, la herramienta puede integrarse con soluciones que incluyen modelos de análisis de datos, algoritmos de aprendizaje automático (análisis entre pares), soluciones de IA, entre otras, mediante la integración con la AT. Diseñada para desacoplarse de la infraestructura de la AT, lo que permite su uso autónomo por parte de los contribuyentes. Al proporcionar reglas de cálculo y alícuotas aplicables en un formato de servicio, como API o *software* como servicio (SaaS), la solución puede integrarse directamente en los sistemas de los contribuyentes, incluyendo *software* propietario (código cerrado), o el del código abierto.

2.7. Sanciones por el uso de la herramienta de cumplimiento del contribuyente

Si el contribuyente opta, de buena fe, por utilizar la herramienta de cumplimiento proporcionada por la propia AT, se entiende que no deberá ser sancionado por ningún error sustancial cometido por la solución oficial, como errores en el cálculo del IVA o en la clasificación de las operaciones. Esta postura se sustenta en el principio de confianza legítima, según el cual el contribuyente no puede considerarse responsable de fallos atribuibles a la propia administración, especialmente cuando actúa de acuerdo con las directrices y los recursos técnicos proporcionados por esta.

Cabe señalar, sin embargo, que la ausencia de sanción no excluye el derecho de la AT de recaudar el importe correcto de cualquier impuesto omitido, manteniendo la exigibilidad del crédito tributario por el importe que exceda el error de la herramienta. Por lo tanto, el objetivo es equilibrar la seguridad jurídica del contribuyente con la integridad de la recaudación tributaria, fomentando el uso de soluciones oficiales y promoviendo un entorno de cumplimiento colaborativo.

2.8. Cálculo continuo del IVA

El método de cálculo del valor agregado es una de las principales distinciones entre los distintos modelos de IVA. Para el cálculo continuo, el método propuesto se conoce como sistema de débito y crédito, o débito contra crédito, en el que el impuesto a pagar en cada etapa se calcula por la diferencia entre el impuesto recaudado sobre las ventas y el impuesto pagado sobre las compras; es decir, el valor agregado no se calcula directamente para cada transacción o producto (Gascón, 2025).

Para el modelo de liquidación continua del IVA propuesto, con mayor disponibilidad de datos y mínima latencia, rompe con el paradigma tradicional de liquidación. Un modelo de liquidación continua, similar al funcionamiento de una cuenta corriente bancaria, permite tanto al contribuyente como a la AT operar con mayor precisión, transparencia y eficiencia.

De esa forma, el modelo propone eliminar el mecanismo habitual del ciclo de declaración, incluso con declaraciones prellenadas por la AT, al sustituirlo por un sistema de asientos automáticos y sincronizados de débitos y créditos derivados de cada transacción económica relevante a efectos fiscales. En el caso de las transacciones de consumo, por ejemplo, estas generan inmediatamente asientos en la “cuenta corriente fiscal” del contribuyente, donde se registran, prácticamente en tiempo real, los importes del impuesto a pagar (débito) y los créditos sujetos a uso o devolución.

Es importante tener en cuenta que los ROC presentados por el contribuyente, según se detalla en el modelo operativo propuesto, se consideran un reconocimiento de transacciones e información puesta a disposición de las autoridades fiscales.

Ahora bien, el cálculo continuo del IVA, alimentado con datos de DataROC, considera todas las transacciones. En resumen, si la comparación continua entre créditos y débitos del IVA arroja un saldo negativo, esto indica recaudación de impuestos; si el saldo es positivo, puede resultar en una devolución o un crédito acumulado. El momento de la consolidación de saldos para el cálculo del impuesto a pagar o del crédito susceptible de devolución puede definirse con flexibilidad. La frecuencia de liquidación –es decir, el plazo a partir del cual se calcula el saldo impositivo– puede ser diaria, semanal o incluso continua para cada operación registrada.

Una vez finalizada la consolidación de saldos, si el contribuyente no responde transcurrido un plazo

determinado, las operaciones registradas y los cálculos realizados por la AT se consideran tácitamente aceptados, con los mismos efectos legales que una declaración formal. Incluso si se adopta un modelo basado en la tácita aceptación, es posible prever, de conformidad con el ordenamiento jurídico, rectificaciones posteriores dentro de los plazos legalmente establecidos.

Si existe crédito, los importes correspondientes deben transferirse automáticamente a la cuenta bancaria o cuenta disponible del contribuyente. Alternativamente, el contribuyente puede optar, por defecto, por utilizar este crédito para las deudas que surjan después de la fecha de corte mencionada. En este caso, no es necesario solicitar la devolución. Con la adopción de este sistema, se propone que los créditos disponibles se utilicen principalmente para liquidar deudas antiguas. Esta medida contribuye a reducir el número de deudas sujetas a prescripción.

Figura 2.6
Cálculo continuo del IVA

Liquidación Continua de IVA			
Tipo	Descripción	Situación	Valor
▲ Crédito	Lorem ipsum dolor sit amet	Recaudado / disponible	+ 89,90
▲ Débito	Consectetur adipiscing elit	Pagado	– 450,00
▲ Crédito	Sed do eiusmod tempor	No recaudado / no disponible	– 399,99
▲ Crédito	Ut enim ad minim veniam	Suspendido / no disponible	+ 3.800,50
▲ Crédito	Duis aute irure dolor	Recaudado / disponible	– 120,00
▲ Crédito	Excepteur sint occaecat	Suspendido / no disponible	+ 9.999,90
▲ Débito	Velit esse cillum dolore	No pagado	– 2.750,00
▲ Crédito	Eu fugiat nulla pariatur	No recaudado / no disponible	+ 50,00
▲ Débito	Sunt in culpa qui officia	No pagado	– 15.000,00
▲ Débito	Deserunt mollit anim id est	Pagado	– 456,96
ver más ▼		débito/crédito total – 5.226,75	

Fuente: Ribeiro (2025).

El cálculo continuo del IVA puede identificar automáticamente cualquier discrepancia entre los importes y el tratamiento fiscal declarados por el contribuyente y los calculados por las autoridades fiscales con base en los datos recibidos, lo que permite la identificación y la corrección oportuna de inconsistencias. Si el contribuyente acepta una discrepancia, debe corregirse preferiblemente ajustando el ROC de la transacción o ajustando la información del método de pago de la transacción financiera. De ese modo, las cancelaciones de transacciones, cuando se aceptan, se reflejan automáticamente.

Por lo tanto, las autoridades fiscales instan a los contribuyentes a realizar las correcciones ellos mismos. Si la discrepancia persiste debido a que el contribuyente no ajusta el importe, la deuda puede ser objeto de un seguimiento y cobro intensivos y, en su caso, puede facilitar el registro de las deudas pendientes.

El cálculo del IVA basado en datos en tiempo real elimina la necesidad de las declaraciones periódicas tradicionales y representa un cambio de paradigma para la AT. Además, proporciona una mayor eficiencia administrativa al eliminar redundancias en el cumplimiento de las obligaciones accesorias. Dado que los datos necesarios para el cálculo del impuesto ya están disponibles en los ROC, esta simplificación se traduce en una reducción de los costos de cumplimiento. Asimismo, la calidad de la información fiscal mejora significativamente, porque los datos se extraen directamente de sistemas estructurados y estandarizados, lo que reduce el riesgo de error humano o manipulación intencionada.

Esta mayor transparencia, a su vez, fortalece el cumplimiento y promueve una mayor previsibilidad y seguridad jurídica en las relaciones tributarias, con lo que incrementan la confianza en el sistema y la justicia fiscal. Asimismo, este tipo de evaluación contribuye a la reducción de la litigiosidad fiscal, al basarse en datos objetivos. Esto reduce el margen de interpretaciones divergentes sobre los hechos desencadenantes, las

bases imponibles, los plazos y otros elementos de la obligación tributaria, reduciendo la litigiosidad y promoviendo una mayor estabilidad jurídica.

Además, se debe garantizar una simetría automática de la información entre las partes involucradas en la transacción, y el reconocimiento de créditos solo al momento del pago del impuesto, si así se prevé, debe ser transparente para el contribuyente.

La adopción plena del modelo de cálculo continuo del IVA que se presenta aquí plantea retos que requieren atención técnica, legal, institucional y operativa. Desde una perspectiva regulatoria, a pesar de los cambios legislativos en la implementación operativa, como la eliminación de las declaraciones consolidadas de operaciones por parte de los contribuyentes, se debe garantizar a estos la transparencia en los criterios de cálculo y la trazabilidad de las decisiones automatizadas. Operativamente, la AT debe adaptarse a un enfoque más proactivo, al sustituir la lógica reactiva del análisis de las declaraciones por un enfoque basado en datos y una monitorización continua.

Las ventajas identificadas en, además de otros del propio modelo:

- Aceptación tácita de liquidaciones en ausencia de respuesta del contribuyente.
- Visualización en tiempo real de la declaración tributaria completa.
- Uso automático de los créditos disponibles para liquidar deudas.
- Transferencia directa de créditos a la cuenta bancaria del contribuyente.
- Identificación automática de discrepancias e inconsistencias.
- Fomento de correcciones espontáneas por parte del contribuyente.
- Mayor previsibilidad para la planificación financiera del contribuyente.
- Vinculación directa entre transacción, crédito y recaudación;

2.9. Recaudación y devolución automatizadas en el modelo de evaluación continua

En varios países, la recaudación de impuestos se realiza a través de la red bancaria mediante un documento de recaudación emitido por la AT correspondiente. Las AT han avanzado en la diversificación y expansión de los métodos de pago electrónico disponibles para los contribuyentes, fomentando su uso generalizado. Esta mejora contribuye no solo a reducir los costos operativos de las autoridades tributarias, sino también a aumentar la recaudación oportuna y reducir la morosidad, al ofrecer una mayor accesibilidad y una experiencia de pago más eficiente y sencilla para el contribuyente (OCDE, 2023).

En cuanto al proceso de devolución, el ámbito tributario y aduanero suele ser complejo. La escasez de recursos, en algunos países, impide la inspección manual de este gran flujo. Incluso una revisión manual rápida es prácticamente imposible con este volumen de solicitudes (OCDE, 2023).

En ese sentido, la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil (RFB), responsable de los impuestos federales (excluidos los impuestos subnacionales), tiene una cartera de más de 3,5 millones de solicitudes de devolución, reembolso y compensación para todos los impuestos. En uno de los impuestos que grava las transacciones de consumo, se registran casi R\$ 200.000 millones (aproximadamente el 1,7 % del PIB brasileño en 2024).

Junto con el modelo de evaluación continua, la recaudación de impuestos se integra perfectamente con la dinámica de la cuenta tributaria del contribuyente, eliminando la necesidad de emitir documentos de recaudación y fortaleciendo los principios de automatización, simplificación y transparencia en el cumplimiento tributario, además de la recaudación mediante pago dividido (*split payment*) en el momento de la transacción.

En este modelo propuesto, la recaudación de impuestos se realiza automáticamente mediante débito directo en una cuenta bancaria, o instrumento similar, como sistema de pago instantáneo, previamente registrados por el contribuyente y autorizada para este tipo de transacción. Asimismo, los importes a devolver se abonan directamente en la misma cuenta o en otra, a elección del contribuyente, con lo que se elimina la necesidad de solicitudes formales y se agiliza el proceso de recaudación y devolución de impuestos.

En el caso del IVA, si el contribuyente opta por no recibir los importes correspondientes a los créditos acumulados tras la fecha límite de cálculo del saldo, puede manifestar previamente su decisión de renunciar a la devolución inmediata del impuesto, manteniendo el crédito disponible para futuras compensaciones de deudas posteriores.

2.10. Integración en los sistemas naturales de los contribuyentes

La implementación de las API en el desarrollo de soluciones digitales en la AT se ha consolidado como una estrategia esencial para promover una mayor integración, eficiencia y transparencia en el sector público, y su uso contribuye a mejorar la prestación de servicios a la ciudadanía (Comisión Europea, 2018). Mediante conexiones directas entre sistemas, es posible eliminar redundancias, acelerar la entrega de respuestas y personalizar los servicios. Esto reduce la carga de trabajo manual y los costos asociados a las actividades repetitivas.

De esa forma, los procesos de AT se están integrando progresivamente con los sistemas que los contribuyentes ya utilizan en su vida personal y profesional, lo que favorece la automatización de diversas etapas del proceso tributario, promueve una mayor fluidez y una menor interferencia en los procesos de los usuarios, y permite una reducción sustancial de las cargas administrativas a lo largo del tiempo (OCDE, 2020). Así, el enfoque de integración de datos se basa en el principio de que, al incorporar mecanismos de recopilación,

transmisión e intercambio de información directamente en los flujos operativos que ya utilizan los contribuyentes y empresas, es posible automatizar el flujo de datos entre sistemas, incluso en tiempo real. Esto posibilita estructurar el cumplimiento tributario de forma progresivamente automatizada, a fin de integrarlo en los propios procesos (OCDE, 2022).

Entre los servicios básicos que deben estar disponibles en un sistema de IVA basado en evaluación continua se incluyen consultas sobre los datos procesados, la vinculación entre pagos y créditos, el saldo actualizado del impuesto y las transacciones sujetas a pago dividido (*split payment*). También deben poder consultarse los ROC y las discrepancias en cálculos o tratamientos aplicados, así como notificarse los ROC generados, los eventos asociados—como cancelaciones—y posibles incumplimientos, incluida la falta de saldo en la cuenta corriente fiscal. El sistema debe permitir además la disputa de transacciones específicas, la verificación de importes devueltos y la identificación de beneficiarios de programas sociales vinculados al modelo.

2.11. Split payment

El pago dividido es un mecanismo para la recaudación (o anticipación) de impuestos. En el caso del IVA, el importe correspondiente al impuesto aplicado a una determinada transacción comercial se asigna y transfiere directamente a las autoridades fiscales. En el caso del IVA, el objetivo principal de este modelo de recaudación es mitigar el riesgo de fraude asociado a la no repercusión del impuesto recaudado, una práctica común en las tramas de fraude y generar crédito al comprador.

2.11.1. Propuesta de puesta en funcionamiento del split payment con base en datos de transacciones de pago (porcentaje fijo, porcentaje reducido y devolución inmediata)

El mecanismo de pago dividido va más allá de la simple anticipación de la recaudación tributaria; este permite a la AT acceder de forma calificada a información que

describe el comportamiento de los contribuyentes con base en las transacciones financieras. Así, incluso si se aplica un porcentaje mínimo pago dividido de las transacciones financieras, la abundante información puede utilizarse para diversos fines, como la gestión de riesgos en tiempo real, la supervisión, la verificación del impacto de las decisiones gubernamentales o tributarias, la formulación de políticas públicas basadas en la evidencia, y la mejora del sistema tributario.

Más específicamente, la integración entre los registros de transacciones comerciales y los datos financieros permite una serie de cruces analíticos que amplían la capacidad de detectar inconsistencias. Con estos datos, la AT puede analizar los patrones de consumo por grupo social, sector económico o ubicación geográfica, evaluar con mayor precisión los efectos distributivos de los impuestos al consumo, medir el grado de regresividad del sistema, y revisar los beneficios fiscales con base en la evidencia.

Definir el porcentaje aplicado al momento de la segregación de pagos en el modelo de pago dividido es clave para la eficiencia y la viabilidad práctica del sistema. Para ello, se pueden considerar alternativas: aplicar el tipo impositivo completo; aplicar el tipo impositivo completo con deducción automática de los créditos fiscales al momento de la transacción financiera; aplicar tipos impositivos estimados individualizados por contribuyente o sector económico; y aplicar un tipo impositivo fijo, independiente del impuesto efectivamente devengado. Cada uno de estos enfoques, y otros que puedan existir, presenta características distintivas desde las perspectivas legal, tributaria, operativa y tecnológica.

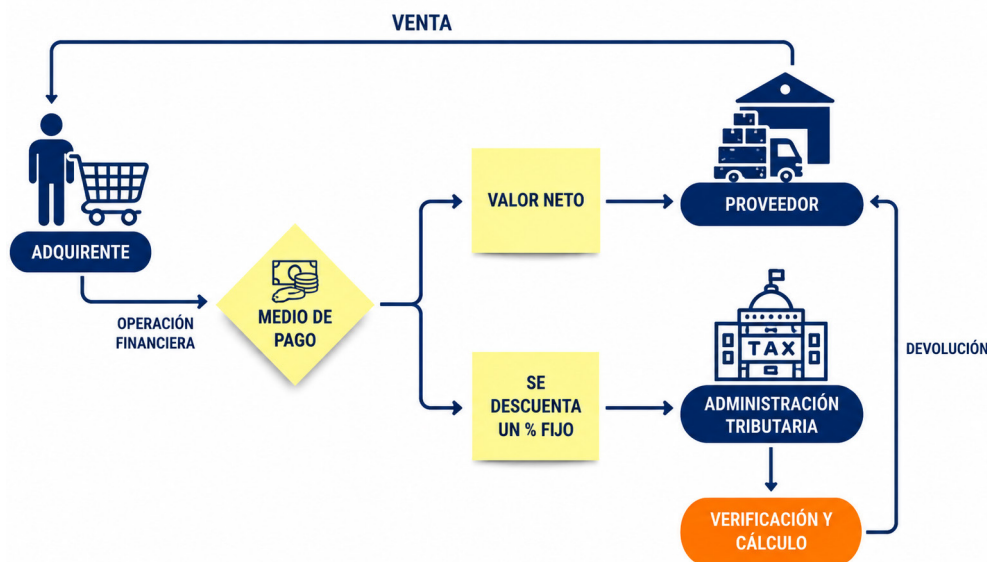
Considerando los desafíos que enfrentan los países que han implementado el pago fraccionado para las transacciones sujetas al IVA, la complejidad de los cálculos, los requerimientos tecnológicos involucrados, el riesgo de impactar el flujo transaccional, la

participación de múltiples agentes (entidades de pago, entidades financieras y billeteras digitales), y las potenciales responsabilidades de estos operadores, la propuesta de este modelo es aplicar inicialmente la retención de un porcentaje fijo y reducido del valor de la transacción, con los recursos asignados directamente a la entidad tributaria, sin que estos montos pasen por cuentas segregadas del contribuyente.

Esto representa una alternativa viable con un menor impacto para los involucrados, pues el enfoque está en reducir el impacto en el flujo de caja de las empresas, y parte del sistema de pago fraccionado. De ese modo, la implementación se vería acompañada por la devolución automática de cualquier monto pagado en exceso, inmediatamente después de recibir la información y el cálculo realizado por la AT.

Figura 2.7

Split payment – porcentaje fijo y reducido



Fuente: Ribeiro (2025).

En caso de que un impuesto recaudado mediante pago dividido por una transacción de consumo supere el importe devengado, la diferencia debe devolverse al proveedor de inmediato mediante la adopción de mecanismos de devolución acelerada.

Otra alternativa viable para la devolución de los fondos recaudados en exceso es la evaluación continua (tema que se aborda en una sección específica), al comparar los débitos y créditos del IVA de todas las transacciones y asignar rápidamente los créditos al contribuyente. Asimismo, los créditos validados que no se hayan utilizado pueden devolverse automáticamente al contribuyente, lo que garantiza una mayor agilidad y transparencia en la gestión de los importes tributarios.

Este formato de pago dividido ayuda a reducir los costos de cumplimiento, minimizar los errores de cálculo al momento del pago, preservar el flujo de caja de los agentes económicos y liberar a los operadores de medios de pago de las responsabilidades de cálculo de impuestos, lo que favorece un entorno empresarial más simple, seguro y transparente. Considerado en el modelo propuesto como la metodología a aplicar inicialmente, otros modelos más complejos pueden combinarse con este e incorporarse según la disponibilidad tecnológica, los ajustes a los sistemas de medios de pago e impuestos, y el bajo riesgo de impacto en el entorno empresarial.

En este entorno en constante evolución, las entidades de pago desempeñan un papel fundamental al proporcionar la infraestructura necesaria para realizar transacciones financieras de forma electrónica y segura. Sus operaciones permiten una amplia gama de operaciones, desde compras con tarjeta hasta transferencias mediante aplicaciones móviles, por lo que actúan como intermediarios tecnológicos entre diversos agentes económicos. De esa forma, su papel se intensifica al considerar la adopción de modelos como el pago dividido, en el que el valor de la transacción se divide automáticamente. En este tipo de sistema, las entidades de pago son responsables de procesar los datos de las transacciones, segregar automáticamente los importes y realizar las transferencias de acuerdo con las normas definidas por la legislación fiscal. Este modelo ayuda a reducir los costos de cumplimiento normativo y mejora la capacidad de supervisión y control en tiempo real de las autoridades fiscales. Es así como dichas entidades dejan de ser meros agentes transaccionales y se convierten en socios estratégicos para la aplicación del IVA.

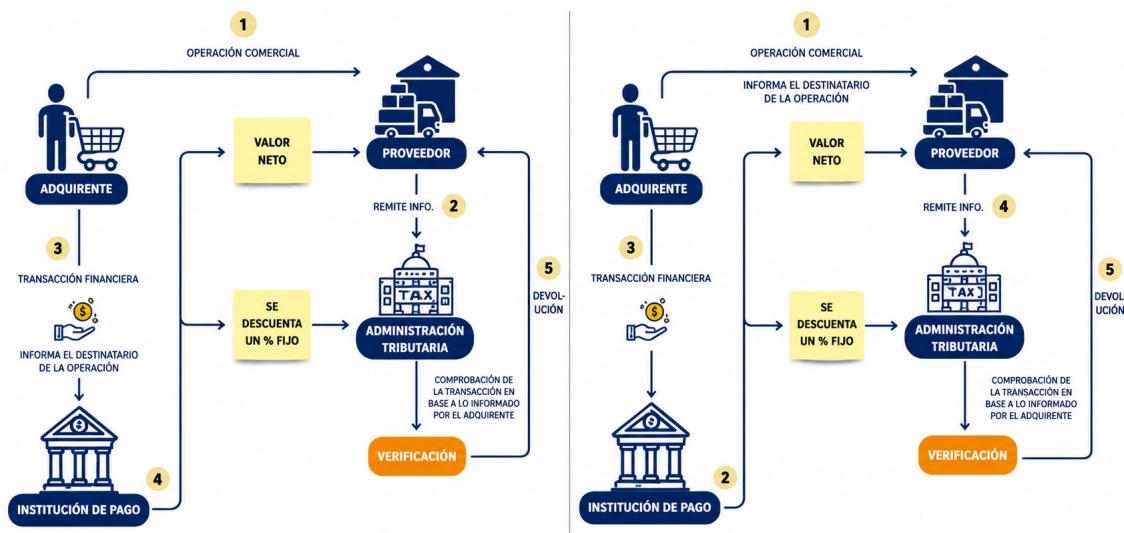
A pesar de la posibilidad de uso de cuentas segregadas de IVA para la recaudación dividida en los regímenes del IVA, el cual la parte del impuesto recaudado en cada

transacción se segrega inmediatamente y se dirige a una cuenta bancaria propiedad del contribuyente, pero con uso restringido y controlada por la AT, este modelo operativo argumenta la utilización de la asignación directa del importe del pago dividido, al momento del pago del impuesto correspondiente a la cuenta de la entidad tributaria. Así, los importes pueden ponerse a disposición de la AT para el reembolso inmediato de los importes pagados en exceso.

2.11.2. Vinculación de los datos de transacciones financieras con los datos de transacciones de consumo

La vinculación entre los datos del método de pago utilizado y el ROC correspondiente es esencial para reembolsar pagos divididos (*split payments*) realizados en exceso, garantizar la integridad de la información fiscal, fortalecer los mecanismos de control fiscal y calcular el impuesto devengado. Además, esto contribuye a la transparencia y la seguridad jurídica de los contribuyentes, con la trazabilidad de las transacciones a través de datos, lo que proporciona mayor claridad sobre el origen de los débitos y créditos fiscales generados.

Figura 2.8
Comportamiento del *split payment* después y antes del ROC



Fuente: Ribeiro (2025).

Cuando la operación de pago se produce después de su registro, el registro de la operación de pago debe contener un identificador de transacción comercial que vincule el pago con la operación de consumo correspondiente. En este caso, la AT contrasta los datos para registrar el importe recaudado y cualquier débito o crédito del IVA. Por otro lado, si la transacción financiera se realiza antes del ROC, se debe incluir un identificador de pago en el propio registro de la transacción para vincularlo con el pago previamente realizado.

En las transacciones financieras en efectivo (u otras transacciones con trazabilidad limitada) no se realiza la división automática de los importes del IVA. En estos casos, las autoridades fiscales pierden la conexión directa entre el importe indicado en la factura o el recibo de venta y el importe del pago. Por lo tanto, la falta de aplicación del pago dividido en las transacciones financieras compromete directamente la asignación de los créditos del IVA. En esta situación, el contribuyente dependería de mecanismos alternativos para la acreditación y la recaudación del impuesto, lo que aumentaría el riesgo de impago y debilitaría la seguridad y la eficiencia del sistema de liquidación no acumulativa.

Ahora, si no es posible establecer un vínculo entre una transacción financiera y la correspondiente transacción del consumidor, el importe proporcional del impuesto se debe considerar un anticipo del impuesto devengado al contribuyente. A su vez, si el registro de la transacción no contiene el identificador del pago, se debe considerar una transacción en efectivo y, por lo tanto, debe estar sujeta a los mismos controles.

En el contexto de los pagos a plazos, el modelo de pago dividido debe adaptarse para garantizar que la parte del impuesto se separe en cada plazo efectivamente pagado. Esto significa que el IVA no se recauda íntegramente al emitir el ROC, sino en cuotas, siguiendo el flujo financiero de la transacción. Para facilitar este control y análisis del crédito a devolver o del crédito de IVA utilizable al comparar todas las transacciones, es esencial que cada pago parcial esté vinculado al documento fiscal correspondiente, a fin de identificar claramente la

base imponible, el importe del impuesto aplicable y el saldo restante de la transacción. Este procedimiento garantiza que el crédito de IVA del adquirente y el débito del proveedor se reconozcan de forma coherente con el pago real, con el propósito de preservar la lógica de no acumulación y evitar la apropiación indebida de créditos antes de la liquidación financiera.

Una alternativa posible, aunque no recomendada, sería recaudar el impuesto completo en los primeros pagos de la transacción, independientemente de la proporción del importe efectivamente pagado hasta ese momento. Si bien este enfoque podría acelerar la recaudación de ingresos para las autoridades fiscales, ello impactaría el flujo de efectivo del contribuyente que vende o presta servicios.

3. BENEFICIOS DEL MODELO OPERATIVO DEL IVA INTENSIVO EN DATOS

Un resumen de los aspectos y principales beneficios identificados:

- **Cálculo continuo y automático:** sustituye las declaraciones periódicas por el ROC, reduciendo las obligaciones accesorias y acercando el hecho imponible al cálculo, la recaudación y las actuaciones de la AT.
- **Transparencia y trazabilidad:** vincula cada transacción con el crédito y el débito correspondientes, con una declaración tributaria actualizada continuamente y una visión completa de las transacciones.
- **Seguridad jurídica y previsibilidad:** el uso de datos objetivos y estandarizados reduce el margen de interpretaciones divergentes, lo que refuerza la previsibilidad para los contribuyentes y la AT.
- **Reducción de los costos de cumplimiento:** la eliminación de procesos redundantes y la automatización del cálculo y la validación reducen el tiempo y los costos para los contribuyentes y las autoridades fiscales.

- **Eficiencia en la recaudación tributaria:** un cálculo y una recaudación más rápidos y precisos, lo que aumenta la eficacia recaudatoria.
- **Reducción del número de contribuyentes morosos:** la captura automática de datos elimina el riesgo de no presentación de declaraciones.
- **Reducción del registro de deuda exigible:** la recaudación cerca del hecho imponible reduce la morosidad y la necesidad de ejecución tributaria.
- **Reducción de los plazos de prescripción de la deuda tributaria:** la actuación en tiempo real evita la pérdida de ingresos por incumplimiento de plazos.
- **Eliminación de la emisión de documentos de cobro:** la automatización del cobro elimina la necesidad de formularios manuales.
- **Monitoreo en tiempo real de la economía y los sectores:** el monitoreo continuo permite analizar el comportamiento económico y sectorial, con lo que se apoyan las políticas públicas.
- **Individualización de las acciones tributarias:** un control extensivo basado en parámetros y el cruce de datos permite la selección de contribuyentes y transacciones con mayor riesgo.
- **Reducción en la aplicación de multas por obligaciones accesorias:** la eliminación de trámites declarativos minimiza las multas por incumplimiento.
- **Devolución y compensación inmediata de saldos a favor:** un reembolso ágil aumenta el capital disponible para las empresas.
- **Lucha contra el fraude y la evasión fiscal:** mecanismos como el pago dividido (*split payment*) y la condición de los créditos a la recaudación efectiva dificultan los esquemas ilícitos.
- **Integración e interoperabilidad tecnológica:** conexión directa con los sistemas naturales de los contribuyentes, los métodos de pago y la integración entre entidades tributarias, lo que garantiza un flujo continuo y el enriquecimiento de datos.
- **Mayor disponibilidad y calidad de la información:** datos completos, estandarizados y en tiempo real fortalecen la capacidad analítica de la AT.
- **Gestión de riesgos en tiempo real:** análisis y alertas inmediatas sobre inconsistencias, lo que permite tomar medidas preventivas y seleccionar casos para inspección.
- **Mayor confianza en el sistema:** la transparencia y la fiabilidad de los datos fomentan la adopción espontánea y la percepción de equidad fiscal.
- **Incentivo al cumplimiento del contribuyente:** la supervisión continua y unas normas claras fomentan el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.
- **Uso para el impuesto sobre la renta:** los datos de todas las transacciones pueden utilizarse para calcular el impuesto sobre la renta, especialmente en regímenes especiales que consideran los ingresos como base de cálculo.
- **Entorno empresarial facilitado:** menor complejidad regulatoria y operativa, lo que estimula la inversión y la competitividad.
- **Flexibilidad de adopción:** una estructura adaptable a diferentes niveles de madurez digital y restricciones legales, lo que permite una implementación gradual.
- **Apoyo a la transformación digital:** una base basada en eventos, automatizada y basada en datos, alineada con las directrices y mejores prácticas de la AT 3.0 (OCDE).

CONCLUSIONES

La propuesta de un modelo operativo del IVA se diseñó para abordar los desafíos que enfrentan los modelos tradicionales de tributación al consumo y se inspiró en los principios de la AT 3.0 propuestos por la OCDE y las mejores prácticas internacionales. El modelo de administración del IVA se basa en el uso intensivo de datos y se orienta a la liquidación continua de impuestos; además, este rompe con el paradigma tradicional de declaraciones periódicas y se basa en los datos del ROC como base única y suficiente para establecer, supervisar y recaudar el impuesto.

En este sentido, la propuesta representa una ruptura significativa con la lógica tradicional de administración del IVA adoptada en la mayoría de las jurisdicciones y en la gestión interna de los procesos de la AT. El modelo reemplaza la liquidación episódica de los sistemas tradicionales por una liquidación continua, permitiendo a los contribuyentes supervisar el impuesto en tiempo real y de forma transparente. Así, los ROC sustituyen las obligaciones accesorias complejas y redundantes por un flujo continuo de datos, que sustenta toda la lógica de cálculo, supervisión y recaudación.

En lo que respecta a los datos en tiempo real, estos eliminan la asimetría de información entre los contribuyentes y las autoridades tributarias, la cual actualmente ralentiza las acciones preventivas de la AT y la generación de cumplimiento previo. Ante esto, la propuesta también sugiere el uso de mecanismos como pago dividido (*split payment*) y la vinculación de los créditos fiscales a la recaudación efectiva. Estos instrumentos, coordinados sistemáticamente, buscan mitigar las principales debilidades del IVA en varios

países, como el aprovechamiento indebido de créditos y la evasión fiscal por parte de operadores ficticios. Esta es una respuesta concreta a desafíos históricos como el fraude carrusel y los impagos recurrentes.

De ese modo, los cambios en el proceso de devolución o compensación de créditos sustituyen los procesos formales y documentales que consumen mucho tiempo y afectan negativamente el capital de trabajo y los recursos de inversión de los contribuyentes. Además, el modelo se integra a la perfección con los sistemas naturales de los contribuyentes, lo que permite el paradigma de “impuestos en marcha”, en el que el cumplimiento de las obligaciones tributarias se produce de forma automática, invisible y con mínima intervención del contribuyente. Por tanto, la integración con los sistemas de los contribuyentes, los motores de reglas y las herramientas de cumplimiento distribuido fortalecen este ecosistema técnico-regulatorio.

Por todo lo señalado, y a pesar de sus claras ventajas, el modelo sugiere requisitos como: un identificador único fiable, transmisión en tiempo real de los ROC, integración con los sistemas de pago y una sólida gobernanza de datos. Por lo tanto, la implementación del modelo propuesto, que supone una ruptura con el paradigma tradicional y los procesos consolidados, requiere cambios legislativos, la redefinición de procesos y una base jurídica sólida que garantice la transparencia y la seguridad jurídica. Esta transformación exige pasar de un modelo reactivo a uno proactivo y predictivo, con énfasis en la inteligencia fiscal, el monitoreo continuo y el uso intensivo de datos.

REFERENCIAS

- Asquith, R. (2025). *Netherlands vat split payments evaluation*. <https://www.vatcalc.com/netherlands/netherlands-vat-split-payments-evaluation/>
- Bali, A., Jha, D., & Chan, B. (2009). *Drools jboss rules 5.0 developer's guide*. Packt Publishing Ltd.
- Ribeiro, C. G. S. (2025). *IVA: Propuesta de un modelo operativo intensivo en datos* (Trabajo de fin de máster, Universidad Nacional de Educación a Distancia, Instituto de Estudios Fiscales).
- De Almeida, F. (2023). *Split payment: lição internacional e riscos da implementação no Brasil*. <https://www.migalhas.com.br/depeso/425193/split-payment-licao-internacional-e-riscos-da-implementacao-no-brasil>
- Gascón, J. (2025). *Figuras impositivas: La imposición indirecta y sobre el comercio exterior. tema 1: Impuesto sobre el valor añadido* [Material docente del Máster Universitario Oficial en Hacienda Pública y Administración Financiera y Tributaria].
- Maciel, E. (2020). *Loucura sem método*. <https://www.etco.org.br/noticias/loucura-sem-metodo/>
- Oliveira, L. (2022). *Tributação do consumo na era digital: Validade da retenção em tempo real no contexto brasileiro*. <https://repositorio.fgv.br/items/e684889f-4f63-403a-b9bb-55b145245453>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE]. (2014). *Tax compliance by design: Achieving improved sme tax compliance by adopting a system perspective*. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264223219-en>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE]. (2017). *International vat/gst guidelines*. OCDE.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE]. (2015). *Addressing the tax challenges of the digital economy*. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). (2020). *Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration*. París: OCDE. <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.html>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE]. (2022). *Tax administration 3.0 and electronic invoicing: Initial findings*. OCDE.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE]. (2021). *Tax administration 2021: Comparative information on ocde and other advanced and emerging economies*. OCDE.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico [OCDE]. (2023). *Tax administration 2023: Comparative information on oecd and other advanced and emerging economies*. https://www.oecd.org/en/publications/tax-administration-2023_900b6382-en.html
- European Commission. (2018). *Digital government benchmark 2018: The api study*. https://interoperable-europe.ec.europa.eu/sites/default/files/document/2018-10/330046042jrc_digitalgovernmentbenchmark_finalreport_api_7.0.pdf

La visualización como herramienta en la gestión de datos

Rodrigo Gastón Giménez-Mermot

SINOPSIS

La implementación de una visualización georreferencial en la Dirección General Impositiva de Uruguay constituye un caso de estudio sobre Gestión Basada en Datos aplicada a la recaudación del Impuesto de Enseñanza Primaria. La solución abordó problemas de fragmentación y calidad de datos, mediante una arquitectura ágil basada en Python, librerías geoespaciales y plataformas web de código

abierto. Más allá de la focalización estratégica de recursos, la experiencia evidencia la relevancia de la visualización de datos como herramienta clave para el análisis, permitiendo detectar incongruencias, clasificaciones erróneas y oportunidades de mejora, optimizando significativamente la calidad y depuración de la información.

PALABRAS CLAVE: gestión de datos, visualización de datos, mapas de calor, análisis geoespacial, gobierno de datos.

CONTENIDO

1. Introducción: la gestión pública ante la Era del Dato
 2. Diagnóstico y punto de partida: los desafíos de la calidad del dato
 3. El proyecto tecnológico: arquitectura
 4. El Mapa de Calor como herramienta estratégica para la calidad del dato
- Conclusiones
Referencias

AUTOR*

Especialista en análisis de datos graduado como Licenciado en Economía, posgrado en Ciencia de Datos y candidato a Magistrado en Economía, con amplia experiencia en la generación de aplicaciones de analítica avanzada. Su enfoque profesional combina el desarrollo de algoritmos en Python con un sólido manejo de tecnologías Frontend y Backend como JavaScript, CSS3 y HTML5, React, Python, R, Flask, APIs Rest, SQL, permitiéndole crear soluciones interactivas y dinámicas para la visualización y el procesamiento de datos.

* Las opiniones vertidas en el presente trabajo son de carácter personal y no necesariamente reflejan la posición de la Administración Tributaria. Se agradece especialmente a Lic. Marcelo Pereyra Bardazan por los aporte invaluables en el desarrollo de la solución.

1. INTRODUCCIÓN: LA GESTIÓN PÚBLICA ANTE LA ERA DEL DATO

1.1. Contexto y desafío.

La **Dirección General Impositiva (DGI)** de Uruguay, como organismo clave del Ministerio de Economía y Finanzas, tiene la misión esencial de administrar y recaudar los tributos, garantizando la equidad y la eficiencia fiscal. Uno de los desafíos recientes y específicos abordados por la DGI fue la optimización de la gestión del **Impuesto de Enseñanza Primaria (IEP)**.

La recaudación de este impuesto fue incorporada a la DGI en 2018, centralizándose completamente en la División Interior en octubre de 2019. Este traspaso implicó no sólo una asimilación administrativa, sino también la integración de la gestión del IEP dentro del **Plan Estratégico de Gestión (PEG) 2020-2024**. En él se establecieron dos indicadores cruciales que reflejan directamente la eficiencia operativa y la salud de la cartera fiscal:

1. Reducción de la cartera deudora del impuesto.
2. Reducción de la prescripción.

El objetivo principal que se buscaba era mejorar el nivel de recaudación de IEP. Sin embargo, la naturaleza misma del tributo, que afecta a una gran cantidad de padrones y contribuyentes, implica que el impuesto es inherentemente muy atomizado y con vínculo geoespacial padrón/ubicación. Este contexto exige un salto cualitativo en las herramientas de gestión para que los esfuerzos fiscales y de cobranza se distribuyan de forma eficiente y eficaz.

1.2. El Paradigma de la Gestión Basada en Datos (GBD)

Para enfrentar el desafío de ser un impuesto muy particular de manera efectiva, se estableció una nueva forma de ver los datos basada en Gestión Basada en

Datos (GBD), buscando transformar la administración tradicional en una toma de decisiones informada y estratégica. Este nuevo paradigma de gestión permite a la DGI competencias más inteligentes, explotar los datos existentes y profundizar en estadísticas disponibles, logrando muy buenos resultados. Esto implica dejar atrás la dependencia exclusiva de la intuición o de procesos manuales, y migrar hacia un ecosistema de analítica avanzada. El foco en las visualizaciones geográficas fue un paso importante en la gestión.

En consecuencia, la utilización del Mapa de Calor permite el pasaje de lo totalmente manual a lo digital, de lo intuitivo a lo cuantificable.

1.3. Visualización y herramientas a medida como pilares de la calidad.

Previo al desarrollo de la solución, existieron evaluaciones que determinaron algunos de los problemas que afectaban directamente la calidad del dato y, por ende, impactaban en el nivel de recaudación del IEP. Para apalejar la problemática de calidad de datos y mejorar la gestión que se realizaba sobre los mismos se desarrolló una solución denominada **Mapa de Calor** (un producto de analítica avanzada).

Aunque ya existían algunos **controles manuales sobre mapas** en la evaluación de riesgos, la experiencia con estos, sumada a la capacidad técnica de explorar diferentes herramientas de **georreferenciación**, hizo que se concibiera como clave: **plasmar la visualización de los padrones con sus deudas en un mapa digital e interconectado con los sistemas de analítica internos**.

Esta iniciativa transformó la necesidad, en una potente **herramienta de calidad de datos y eficiencia operativa**. El desarrollo de la herramienta denominada Mapa de Calor, al ser una solución construida a medida con enfoque geográfico, permitió:

1. **Validación Visual:** Identificar de forma sencilla incongruencias y padrones que deben ser exonerados o actualizados (ej. una plaza o padrones rurales mal clasificados).
2. **Focalización:** Dar visibilidad rápida a los padrones con mayor deuda, permitiendo concentrar los esfuerzos y recursos en puntos de alto impacto.

De esta manera, el Mapa de Calor es una clara demostración sobre cómo la **visualización de datos** y las **herramientas a medida** son los motores que impulsan la **mejora de la calidad del dato** y optimizan la gestión pública.

2. DIAGNÓSTICO Y PUNTO DE PARTIDA: LOS DESAFÍOS DE LA CALIDAD DEL DATO

A pesar de las deficiencias del sistema, la evaluación de riesgos también identificó la existencia de **controles instalados** donde se utilizaban algunos **controles manuales sobre mapas**. Esta experiencia previa, aunque limitada y analógica, demostró el valor inherente de la visualización espacial para la gestión de impuestos territoriales.

Aprovechando el conocimiento existente en analítica avanzada, y la experiencia en la creación de aplicaciones geoespaciales, surgió la idea de la creación de un sistema que permitiera plasmar la visualización de los padrones con sus deudas en un mapa. Y que éste suministre información al detalle del padrón y que a su vez esté conectado directamente con los sistemas centrales de información de la administración.

La visualización geográfica se presentó como la estrategia óptima para abordar las deficiencias de datos y como apoyo a la gestión:

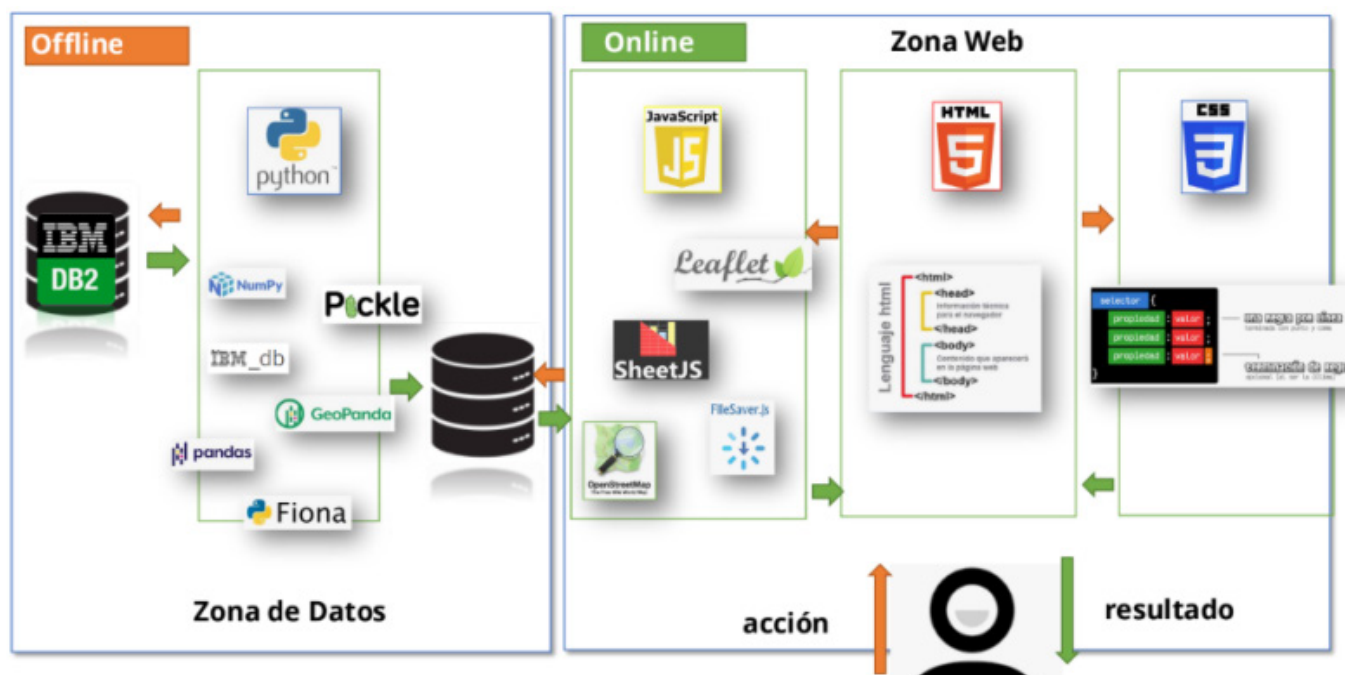
- Un mapa permite detectar **visual e inmediatamente** padrones que tienen una deuda significativa (el color rojo en el Mapa de Calor) en contraste con su entorno.
- Permite a los gestores de campo **identificar incongruencias** y errores de clasificación (ej. un área pública o un campo rural en el mapa sin la correcta exoneración).

De esta manera, la necesidad operativa de mejorar la recaudación y la realidad de los datos fragmentados y con problemas de calidad se unieron en un único requerimiento: construir un Mapa de Calor que transformara los datos crudos en una herramienta de inteligencia fiscal.

3. EL PROYECTO TECNOLÓGICO: ARQUITECTURA.

3.1. Arquitectura de herramientas: la solución tecnológica a medida.

El desarrollo del Mapa de Calor no se basó en una única herramienta, sino en una arquitectura flexible que combinó sistemas *offline* para el procesamiento intensivo y sistemas “*online*” para la visualización web interactiva (on-premise).



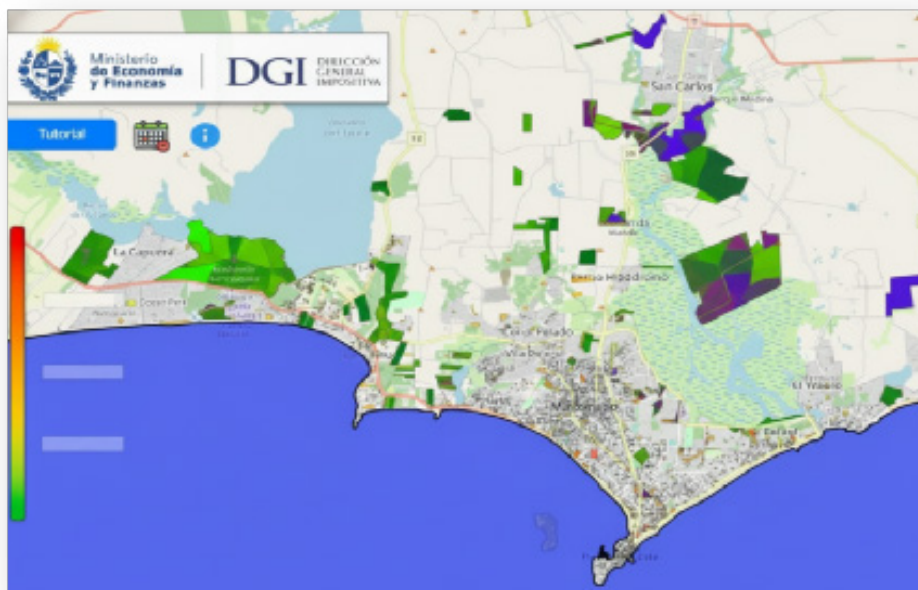
El resultado final, el Mapa de Calor interactivo, se construyó utilizando tecnologías estándar de desarrollo web y librerías de mapeo:

- **Estructura Web:** **HTML5** (para estructurar el contenido) y **CSS3** (para definir la apariencia visual).
- **Interactividad:** **JavaScript** (lenguaje de alto nivel dinámico para crear aplicaciones interactivas).
- **Base Cartográfica:** **Open Street Map** (un proyecto colaborativo de código abierto que proporciona un mapa mundial libre y editable).
- **Librería de Mapeo:** **Leaflet**, una librería ligera de JavaScript, utilizada para manejar la representación de los datos geográficos sobre Open Street Map.
- **Otras Herramientas:** Se integraron **SheetJS** y **FileSaver.js** para permitir la descarga de datos por parte de los usuarios.

La integración de todas estas herramientas, particularmente la explotación de datos geográficos con Python y su visualización con Leaflet, permitió crear un flujo de trabajo claro: el **Offline (Zona de Datos)** ejecuta la acción de procesamiento y transformación, y el **“Online” (Zona Web INTRANET)** lo presenta al usuario como el **resultado**, todo montado on-premise cumpliendo con los estándares de seguridad existentes.

3.2. Funcionalidad de la Herramientas.

La implementación de esta arquitectura tecnológica permitió a la generar una serie de **Productos de Análisis de datos**. El Mapa de Calor es el producto de análisis avanzado, representando la visualización geográfica de la deuda total de los padrones, segmentada por **Percentiles de Deuda Total** en donde se determinan diferentes gamas de colores, del verde en donde la deuda es baja a roja en donde la deuda es alta.



Fuente: Propia – Visualización del Mapa de Calor¹

3.3. Descripción del mapa de calor: ejemplo visual

A continuación, se presenta la interfaz de sistema de la herramienta Mapa de Calor:

Características clave:

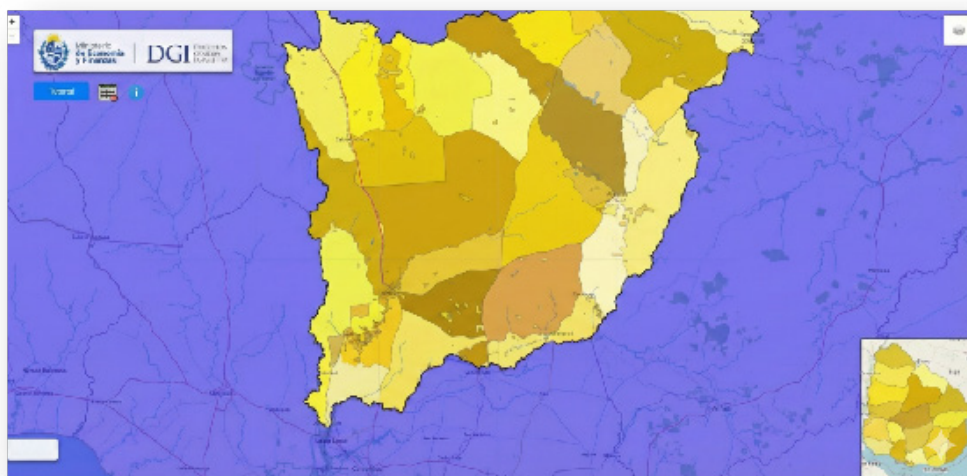
- **Georreferenciación de los Padrones:** Dentro del territorio departamental se “dibujan” los diferentes de polígonos que representan los padrones con deuda. Estos se representan en la imagen, de manera figurativa y anonimizada para mantener la privacidad de los datos correspondientes a **padrones rurales o urbanos** dentro de la región.
- **Codificación por Color (Nivel de Deuda):** La variedad de colores (gama de colores que van desde el verde al rojo) funciona como una escala de clasificación. Visualmente, esto indica el nivel de deuda de cada padrón; por ejemplo, los tonos más

cálidos (como el rojo o naranja) podrían señalar un **alto nivel de deuda**, mientras que los tonos fríos o verdes indicarían nivel de deuda baja.

- **Interfaz de Usuario:** Posee controles de navegación típicos (zoom, capas), etiqueta identificatoria del departamento a analizar y un mapa de referencia nacional en la esquina inferior derecha, contextualizando la ubicación dentro de Uruguay que facilita la navegación entre los diferentes departamentos.

Propósito de la Visualización: Esta representación sirve como un **mapa de riesgo para la gestión fiscal**, permitiendo identificar rápidamente padrones con situaciones irregulares.

¹ Los datos presentados fueron alterados para preservar la identidad de los contribuyentes.

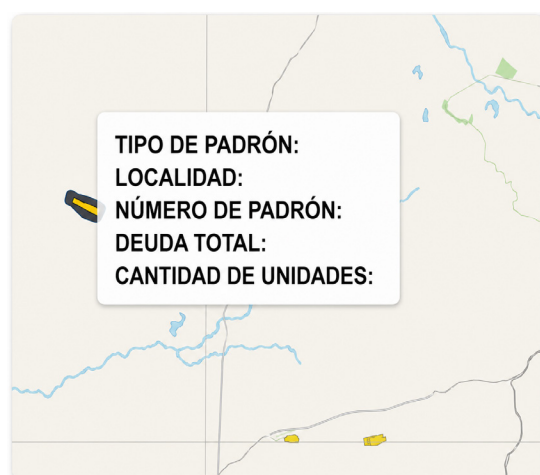


Visualización del Mapa de Calor²

Acceso Inmediato a la Información del Contribuyente

Al interactuar con el mapa de calor, el usuario accede a una radiografía instantánea de la situación fiscal del inmueble. Los datos desplegados son:

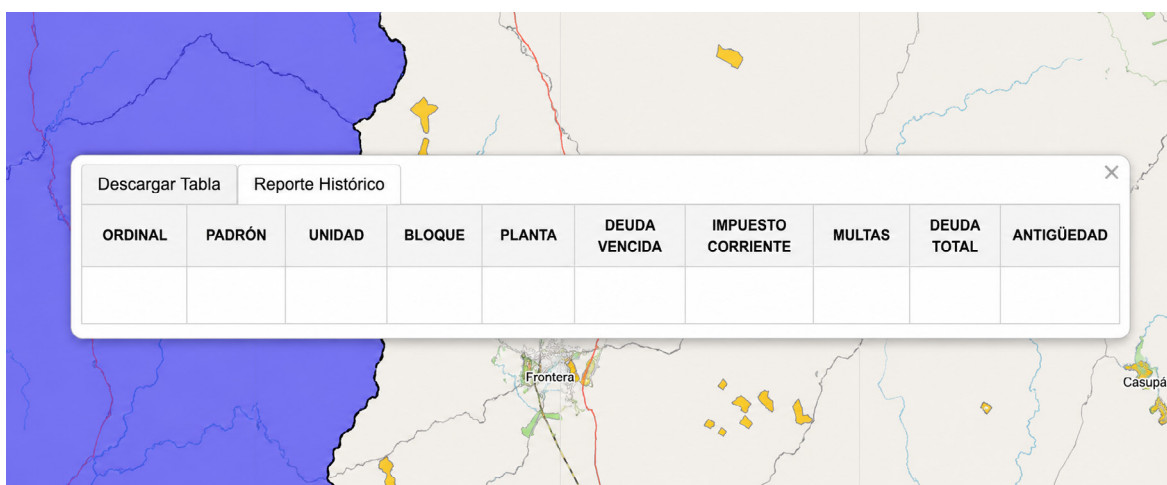
- **Tipo y Número de Padrón:** Clasificación catastral y número de identificación.
- **Localidad:** Ubicación georreferenciada dentro del departamento.
- **Deuda Total:** Monto de la deuda correspondiente al impuesto.
- **Cantidad de Unidades:** Detalle de la composición del padrón.



Visualización del Mapa de Calor³

² Los datos presentados fueron alterados para preservar la identidad de los contribuyentes.

³ Los datos presentados fueron alterados para preservar la identidad de los contribuyentes.

Visualización del Mapa de Calor⁴

Detalle del Padrón: El módulo de consulta detallada se activa al hacer clic sobre el polígono de interés. Esta acción abre un reporte desglosado que incluye:

- **Identificación Catastral:** Padrón, Unidad, Bloque y Planta.
- **Estructura de la Deuda:** Desglose entre Deuda Vencida, Impuesto Corriente y Multas generadas.
- **Estado General:** Deuda Total consolidada.
- **Temporalidad:** Antigüedad de la deuda (clave para evaluar prescripciones o recargos).

4. EL MAPA DE CALOR COMO HERRAMIENTA ESTRATÉGICA PARA LA CALIDAD DEL DATO

4.1. Visualización Rápida y Foco Operativo: De Datos a Inteligencia Fiscal

El Mapa de Calor es la materialización de la Gestión Basada en Datos, utilizando la georreferenciación para

transformar grandes volúmenes de información tabular en una visualización rápida e intuitiva de la deuda del IEP. La representación de los padrones por color según sus percentiles de deuda total permite al analista fiscal migrar de una gestión reactiva a una gestión focalizada y predictiva.

Esta herramienta ofrece ventajas operativas inmediatas que inciden directamente en la eficiencia y la estrategia fiscal:

- **Identificación de padrones clave:** Permite la visualización rápida de padrones con mayor deuda, facilitando la concentración de esfuerzos en aquellos que son representativos ya sea por tamaño o localización.
- **Delimitación de Zonas de Acción:** La visualización geográfica permite delimitar zonas de acción específicas para el personal de gestión o fiscalización.
- **Acceso a Datos Detallados:** Desde la consulta del padrón en el mapa, el gestor puede acceder al total

⁴ Los datos presentados fueron alterados para preservar la identidad de los contribuyentes.

de datos del titular existentes dentro de las bases de información de la DGI, facilitando la acción de cobro.

4.2. Mejorando la Calidad del Dato en Campo (Ventajas Operativas)

La ventaja más profunda del Mapa de Calor radica en su capacidad para actuar como una herramienta de control de calidad de los datos que nutren el sistema, abordando los riesgos de calidad de datos y minimizando el error en la gestión. El mapa permite que los gestores identifiquen de forma sencilla y visual las incongruencias:

- **Actualización de la Base de Datos y Exoneraciones:** La herramienta facilita la actualización de la base de datos al identificar padrones que pueden estar exonerados. Al superponer la información de deuda sobre el mapa, es posible detectar posibles padrones que deban ser exonerados (Ej. una plaza o un área pública).
- **Detección de Incongruencias Geográficas:** Permite encontrar incongruencias de forma sencilla, por ejemplo, padrones rurales con explotación que figuran incorrectamente en la base como si no la tuvieran.
- **Gestión de Padrones Complejos:** El mapa permite diferenciar la gestión, visualizando casos como un padrón con una única unidad deudora (fácil de gestionar) versus un padrón con varias unidades deudoras (que requiere una gestión más compleja y atomizada).

4.3. Impacto cuantificable en la gestión y la eficiencia.

El uso del Mapa de Calor ha demostrado un impacto directo y cuantificable en la eficiencia de la DGI en la depuración de la cartera de deuda, que es el objetivo principal del proyecto.

El mapa permite distribuir esfuerzos y recursos de forma eficiente y eficaz dado que el impuesto es muy atomizado. Al facilitar la identificación rápida de errores en la clasificación de los padrones (como exoneraciones no registradas), se logra una limpieza proactiva de la cartera:

- **Resultados de Depuración:** Desde la implementación de la herramienta, se logró la detección y reclasificación de padrones (pasados a exonerados o a estudio) que representan una proporción significativa del total de padrones depurados, alcanzando este resultado en un período de tiempo considerablemente menor a un año.
- **Comparativa de Eficiencia:** Este rendimiento es notable si se compara con los dos años anteriores de gestión combinada, donde el volumen de padrones reclasificados fue solo ligeramente superior al volumen alcanzado en los primeros meses con el Mapa de Calor. Esto indica que la herramienta optimizó drásticamente el proceso de detección, resultando en una aceleración sustancial de la productividad del trabajo de campo gracias a la inteligencia previa proporcionada por la visualización de datos.

Lo más importante es no sólo tener los datos, sino qué hacemos con ellos. El Mapa de Calor no es solo un visualizador de deuda; es una herramienta estratégica de *Business Intelligence* que fortalece la calidad del dato y maximiza la eficiencia en el uso de los recursos en la gestión fiscal.

El Mapa de Calor es muy importante en la transformación digital y la gestión basada en datos de la DGI. Asimismo, fue concebido como una plataforma con un potencial de crecimiento continuo. Además, se ha identificado varias áreas clave de mejora y expansión para maximizar la utilidad de la herramienta y consolidar su estrategia de inteligencia fiscal.

CONCLUSIONES

La visualización geográfica no es un mero *reporting*, sino una herramienta activa de calidad de datos. La georreferenciación de la deuda en un mapa permitió la identificación visual y sencilla de datos y de su calidad. Este proceso invierte el flujo tradicional, utilizando la interfaz operativa para retroalimentar y actualizar la base de datos, subsanando posibles problemas de clasificación identificados en el diagnóstico.

La implementación exitosa del Mapa de Calor valida el uso de una arquitectura basada en tecnologías flexibles

y de código abierto (Python, OpenStreetMap, Leaflet). Esta estrategia permitió crear una solución altamente especializada, optimizada para el manejo de datos geoespaciales, que era inexistente en sus sistemas de gestión tradicionales, demostrando ser más ágil y efectiva para solventar riesgos puntuales de gestión.

Finalmente, se debe subrayar que la importancia reside en lo que se hace con los datos. El enfoque focalizado permitió distribuir esfuerzos y recursos de forma eficiente y eficaz.

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*. <https://gdal.org/en/latest/tutorials/index.html>

Párraga Mauricio, V. H. (2023). Exploración visual de datos: Herramientas y narrativas para una interpretación eficaz. *Social Innova Sciences Revista de Ciencias Sociales*, 4(3). <https://socialinnovasciences.org/ojs/index.php/sis/article/view/150>

QGIS. (s. f.). *QGIS Hub*. <https://www.qgis.org/resources/hub/>

Expediente electrónico: la transformación digital de la SAT para fortalecer la transparencia y eficiencia de los procesos

Superintendencia de Administración
Tributaria de Guatemala

SINOPSIS

La implementación del expediente electrónico en la Superintendencia de Administración Tributaria constituye un avance estratégico hacia la consolidación de un gobierno electrónico, que aplica la transformación digital para modernizar el sistema tributario y aduanero en Guatemala; garantizando la eficiencia en la gestión interna y externa, así como, la adopción de mejores prácticas internacionales.

Asimismo, en el Plan Estratégico Institucional 2026–2030 se ha confirmado la importancia de la implementación del expediente electrónico, como el eje estructural que redefine el modelo de gestión pública tributaria en Guatemala. Con esta transformación, se avanza hacia una SAT más transparente, eficiente y cercana al contribuyente.

PALABRAS CLAVE: expediente electrónico, transformación digital, trazabilidad, integración y ecosistema, experiencia del contribuyente, seguridad de la información.

CONTENIDO

Introducción

1. Contexto
2. Mejores prácticas
3. Objetivos y principios
4. Alineación estratégica (objetivos estratégicos)
5. Beneficios para el contribuyente
6. Línea de tiempo del expediente electrónico a nivel institucional

7. Tecnología y seguridad
 8. Recursos y gobernanza
 9. Necesidades, obstáculos enfrentados y lecciones aprendidas en la implementación del expediente electrónico
 10. Marco legal
- Conclusiones
Referencias

AUTOR

La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) es la entidad responsable de administrar el sistema tributario y aduanero en Guatemala, garantizando una recaudación sostenida que permita al Estado cumplir con sus obligaciones y promover el cumplimiento voluntario, con una visión orientada a ser una administración cercana, innovadora y eficiente.

La SAT impulsa proyectos estratégicos de transformación digital, como la implementación del expediente electrónico, para optimizar procesos internos, mejorar la experiencia del contribuyente y fortalecer la transparencia y trazabilidad en la gestión institucional.

“La puesta en marcha del Expediente Electrónico en la SAT de Guatemala es parte de la transformación digital y profunda que buscamos, con la finalidad de transparentar aún más las gestiones, simplificar procesos y mejorar la atención a los contribuyentes”,

Werner Florencio Ovalle Ramírez, Superintendente

INTRODUCCIÓN

La transformación digital en las administraciones tributarias se ha consolidado como una tendencia global, impulsada por la necesidad de modernizar los Estados, optimizar procesos y garantizar transparencia en la gestión pública. Organismos internacionales como el CIAT, la OCDE y el FMI han promovido la adopción de tecnologías que permitan la digitalización de expedientes, la interoperabilidad entre sistemas y el uso de herramientas como la firma electrónica avanzada, reconociendo que estas prácticas fortalecen la eficiencia institucional y facilitan el cumplimiento voluntario. Países líderes en innovación tributaria han implementado modelos de expediente electrónico que integran procesos administrativos, garantizan la trazabilidad y reducen la dependencia del papel, contribuyendo a la sostenibilidad y a la confianza ciudadana en los sistemas fiscales. Es decir, que el expediente electrónico se considera una tendencia al alza para modernizar la administración pública y mejorar la calidad de los servicios prestados a los contribuyentes.

En este contexto, Guatemala ha dado un paso contundente con la implementación del expediente electrónico en la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), alineando su gestión con las mejores prácticas internacionales. Este proyecto, iniciado en 2020 y fortalecido en el Plan Estratégico Institucional 2026–2030, responde a un marco normativo robusto que reconoce la validez jurídica de las comunicaciones y firmas electrónicas. La iniciativa no se limita a la digitalización de documentos, sino que constituye una transformación profunda en la forma de gestionar procedimientos

tributarios y aduaneros, incorporando tecnología para garantizar integridad, autenticidad y trazabilidad.

La experiencia guatemalteca ha sido relevante porque permitirá integrar más de 60 procedimientos en una plataforma única (Agencia Virtual), reducir tiempos de respuesta, mejorar la interacción con los contribuyentes y fortalecer la transparencia institucional. Además, ha enfrentado retos significativos como la resistencia al cambio, la interoperabilidad tecnológica y la necesidad de capacitación continua, lo que ha generado valiosas lecciones para futuras iniciativas de gobierno electrónico. Con esta implementación, la SAT busca posicionarse como referente regional en la construcción de una administración tributaria moderna, eficiente y orientada al servicio del contribuyente.

1. CONTEXTO

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, refiere que *“En la última década, la digitalización de las administraciones tributarias de América Latina y el Caribe (ALC) ha avanzado de manera significativa. (...) Sin embargo, es importante resaltar que la transformación digital va mucho más allá de la digitalización de documentos (facturas, declaraciones, entre otros). Se trata de un cambio estructural que redefine la relación entre los contribuyentes y las administraciones tributarias mediante el uso de tecnologías emergentes como por ejemplo la analítica de datos, la computación en la nube, la inteligencia artificial y el blockchain”*. (CIAT, 2025; OCDE, 2024; IMF, s. f.).

Como es sabido, cuando en la actualidad nos referimos a la digitalización y transformación digital de la Administración Tributaria, debemos señalar el concepto de Administración Tributaria 3.0, como la meta a alcanzar por parte de las administraciones tributarias de ALC, el cual se refiere a un ecosistema fiscal moderno basado en la automatización, la interconectividad y el análisis avanzado de datos. A diferencia de los modelos tradicionales, que dependen en gran medida

de la intervención manual y procesos burocráticos, la Administración Tributaria 3.0 se apoya en tecnologías digitales para mejorar la eficiencia, la transparencia y la inclusión fiscal.” (CIAT, 2025; OCDE, 2024; IMF, s. f.).

En ese contexto, se puede entender que la transformación digital en las administraciones tributarias se ha convertido en una necesidad estratégica para garantizar eficacia, transparencia y sostenibilidad en la gestión pública. Asimismo, en el marco internacional, la implementación del expediente electrónico ha permitido optimizar los procesos de gestión documental, mejorando la satisfacción de los contribuyentes. Para el efecto, ha existido la necesidad de impulsar la creación de leyes que regulen los lineamientos jurídicos que deben regir esta materia, lo que ha permitido brindar certeza y seguridad jurídica de la interoperabilidad, así como, generar mecanismos de protección de datos como un derecho fundamental. Lo expuesto anteriormente, acelerado por la pandemia de COVID-19, que obligó a las instituciones a replantear sus procesos, priorizando la virtualización y la eliminación del papel para permitir un acceso más expedito a la información y facilitar la tramitación de diferentes temas, tanto a lo interno de las administraciones, como a lo externo con otras entidades del Estado.

Para el efecto, es importante señalar que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) refiere que *“Los procesos en los que originalmente se utilizaba papel y se llevaban a cabo en parte de forma manual se han digitalizado progresivamente, lo que ha permitido un mayor intercambio de datos dentro de la administración y los organismos gubernamentales, la incorporación de datos de terceros y el uso de herramientas analíticas mejoradas. Si bien las distintas administraciones tributarias no se encuentran en el mismo punto en este camino, esta ha sido la dirección universal de avance entre las administraciones tributarias modernas. (OCDE, 2024; Calijuri, 2024).*

En este marco, la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) de Guatemala ha asumido el reto de

implementar el expediente electrónico como herramienta fundamental para la modernización institucional.

El expediente electrónico no es únicamente una solución tecnológica, sino un cambio estructural que impacta la forma en que se gestionan los procedimientos administrativos, tributarios y aduaneros. Su implementación responde a disposiciones normativas y se articula con leyes nacionales que reconocen la validez jurídica de las comunicaciones y firmas electrónicas. Este marco legal otorga certeza y legitimidad a los actos administrativos realizados por medios digitales, fortaleciendo la confianza en el sistema tributario.

La adopción del expediente electrónico implica beneficios tangibles para los contribuyentes, por ejemplo: reducción de tiempos de respuesta, trazabilidad completa de las actuaciones, optimización de recursos y mejora en la experiencia de atención, asimismo, promueve una cultura institucional libre de papel. Sin embargo, este proceso, también plantea desafíos significativos, como la gestión del cambio organizacional, el fortalecimiento de capacidades del personal, la interoperabilidad tecnológica y la garantía de seguridad de la información. A nivel internacional, algunas administraciones tributarias han avanzado en la implementación de expedientes electrónicos, ofreciendo referencias valiosas para la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). Estas experiencias demuestran que la tecnología no solo mejora la eficiencia operativa, también contribuye a la facilitación del cumplimiento voluntario y a la transparencia fiscal.

La estrategia de implementación se desarrolla por fases durante el período 2025–2030, bajo un modelo de gobernanza que involucra niveles estratégicos, directivos y operativos, asegurando coordinación transversal y sostenibilidad en el tiempo. Este enfoque integral garantiza que la transformación digital no se limite a la incorporación de tecnología, sino que se traduzca en un verdadero fortalecimiento institucional enfocado en la satisfacción del contribuyente y al cumplimiento de los objetivos planteados en el Plan Estratégico Institucional.

En este sentido, la SAT busca incorporar las mejores prácticas globales, adaptándolas a su contexto institucional y normativo, apostando por la transformación digital que permita mayor facilitación al contribuyente generando cumplimiento voluntario. Asimismo, la Secretaría General de la SAT, como la dependencia coordinadora del proyecto, impulsa el expediente electrónico como eje de la transformación digital, garantizando trazabilidad, transparencia, validez jurídica, facilitación y fortalecimiento de procesos, que permitan posicionar a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), como un referente regional en gobierno electrónico.

2. MEJORES PRÁCTICAS

Con el compromiso de atender la transformación digital y la complejidad de la implementación del uso del expediente electrónico, se debe definir una estructura clara que garantice la seguridad de los datos, capacitación a los usuarios, realización de pruebas e incorporación de forma gradual por fases, considerando el involucramiento por parte de las dependencias relacionadas y su carga laboral de rutina, así como, la disponibilidad del recurso informático. Además, deben adoptarse las mejores prácticas internacionales de aquellos países que ya utilicen en sus Administraciones Tributarias el expediente electrónico y que sirvan de referencia a la SAT, para la adopción y personalización en su implementación. Los funcionarios y empleados de los Órganos y Dependencias actuantes deberán garantizar y serán responsables de la gestión de los documentos electrónicos a lo largo de su ciclo de vida, hasta su fase de archivo electrónico.

3. OBJETIVOS Y PRINCIPIOS

La Encuesta de las Naciones Unidas Sobre Gobierno Electrónico 2024, *“ofrece una visión completa del desarrollo del gobierno electrónico (e-gobierno) a nivel mundial, regional y nacional, analizando el rendimiento*

regional e identificando tendencias clave con el Índice de Desarrollo del Gobierno Electrónico de la ONU (EGDI).” (United Nations DESA, 2024).

Asimismo, dicha encuesta refiere que el “Nuevo Marco de Modelo de Gobierno Digital: (...)

- Presenta una hoja de ruta metodológica para la planificación e implementación de iniciativas digitales, enfocada en la buena gobernanza, inclusividad y seguridad, alineándose con los ODS, destaca DESA Publications.” (United Nations DESA, 2024).

Teniendo en cuenta la encuesta de las Naciones Unidas, se determinan los objetivos y principios del expediente electrónico en la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

3.1. Objetivos

El programa de implementación del expediente electrónico tiene como propósito consolidar la transformación digital de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) mediante acciones estratégicas que fortalezcan la eficiencia institucional y mejoren la experiencia del contribuyente.

En primer lugar, busca modernizar la gestión administrativa, tributaria y aduanera, incorporando herramientas tecnológicas que permitan la digitalización y automatización de los procesos internos, promoviendo una cultura organizacional libre de papel. Asimismo, se orienta a fortalecer la eficiencia institucional, agilizando trámites y procedimientos a través del uso de medios electrónicos, reduciendo los tiempos de respuesta y garantizando la trazabilidad de las actuaciones administrativas, lo que contribuye a incrementar el cumplimiento voluntario.

De igual manera, se establece como prioridad garantizar la legalidad y validez de los actos administrativos electrónicos, asegurando que los documentos y actuaciones emitidos por medios digitales cuenten con

plena certeza jurídica, conforme a la incorporación de la firma electrónica avanzada. Otro objetivo esencial es facilitar la interacción con los contribuyentes, permitiendo que puedan presentar solicitudes electrónicas, recibir notificaciones y dar seguimiento a sus trámites de forma expedita a través de la Agencia Virtual incorporada en el portal SAT.

Finalmente, el programa busca promover la transparencia y el control interno, mediante la implementación de registros electrónicos que fortalezcan la supervisión de los procesos, posibiliten auditorías más efectivas y aseguren la trazabilidad completa de las actuaciones.

En conjunto, estos objetivos reflejan el compromiso institucional de la SAT con la modernización, la eficiencia y la transparencia, pilares fundamentales para consolidar un modelo de administración tributaria acorde con las mejores prácticas internacionales.

3.2. Principios

La Administración Tributaria reconoce como legítimos los actos realizados por medio de sistemas informáticos, electrónicos o similares, conforme lo establece el artículo 125 del Código Tributario.

Este principio garantiza que los documentos generados, firmados y notificados electrónicamente tienen la misma

validez legal que los documentos físicos, siempre que se cumplan los requisitos establecidos por la ley. Este fundamento permite a la SAT avanzar hacia una gestión documental moderna, segura y eficiente, enmarcada en una cultura institucional libre de papel y orientada a la transformación digital y electrónica.

Asimismo, el Decreto Número 47-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, regula todo lo relacionado al comercio electrónico y la utilización de nuevas tecnologías de la información, permitiendo y garantizando a los habitantes de la República de Guatemala, la validez legal y certeza jurídica, en los documentos que se emitan y firmen electrónicamente.

4. ALINEACIÓN ESTRATÉGICA (OBJETIVOS ESTRATÉGICOS)

Como parte del Plan Estratégico Institucional 2026–2030 se busca incorporar el uso de nuevas tecnologías en los procesos desarrollados en la SAT, con la línea estratégica de transformación digital, impulsando con ello la modernización de la Administración Tributaria con soluciones digitales y electrónicas innovadoras que optimicen los procesos internos, mejoren la experiencia de los contribuyentes y fortalezcan la transparencia y eficiencia en la gestión del gobierno electrónico.

Cuadro 1
Objetivos y principios estratégicos

Objetivos	Principios
Modernizar la gestión administrativa, tributaria y aduanera.	Integridad: asegurará que la información contenida en un sistema o documento se mantenga completa, coherente y exacta durante todo su ciclo de vida.
Fortalecer la eficiencia institucional.	Trazabilidad: permitirá que se puedan verificar todas las actuaciones que se han generado del expediente.

Objetivos	Principios
Garantizar la legalidad y validez de los actos administrativos.	Accesibilidad: debe contener elementos que protejan la información.
Facilitar la interacción con los contribuyentes.	Compatibilidad: permitirá que los distintos sistemas puedan interactuar entre sí.
Promover la transparencia y el control interno.	Documentación y registros adecuados: mantener registros precisos y accesibles de los procedimientos.
Objetivos Estratégicos	
Aplicar metodologías de administración del riesgo utilizando el expediente electrónico.	Asegurar la validez legal de los actos administrativos con el uso de firma electrónica avanzada.
	Impulsar la transformación digital y electrónica institucional.

Fuente: Superintendencia de Administración Tributaria (Secretaría General).

5. BENEFICIOS PARA EL CONTRIBUYENTE

Este mecanismo busca integrar tecnología moderna en los procesos de la SAT. Con ello, se impulsa la

modernización de la Administración Tributaria avanzando en la automatización de los servicios y en la cobertura de las gestiones digitales para los contribuyentes, a través de la Agencia Virtual.

Gráfica 1

Ventajas para el contribuyente



Fuente: Superintendencia de Administración Tributaria (Secretaría General).

6. LÍNEA DE TIEMPO DEL EXPEDIENTE ELECTRÓNICO A NIVEL INSTITUCIONAL

La implementación del expediente electrónico en la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) se concibe como un proceso gradual y estratégico, diseñado para garantizar la interoperabilidad, la trazabilidad y la seguridad en la gestión documental. Este proyecto se estructura en fases claramente definidas, que permiten una incorporación

ordenada de los procedimientos administrativos, tributarios y aduaneros, asegurando la sostenibilidad y el cumplimiento normativo.

6.1. Herramienta de integración y trazabilidad del expediente electrónico: fase inicial

La fase inicial está basada en permitir la conexión entre sistemas y con ello garantizar el expediente electrónico, que es la suma de las actuaciones de cada dependencia en lo que respecta a soporte documental. Con su forma estandarizada e interconectada se reducirá la complejidad que suponen las integraciones entre sistemas. Gracias al registro de los movimientos en su bitácora se podrá determinar en qué dependencia se encuentra el expediente, permitiendo de esa forma una trazabilidad concisa.

6.2. Integración del archivo electrónico

Asimismo, se implementará la integración del Archivo Electrónico para la recepción del expediente de un proceso de aduanas como parte del plan piloto de conexión.

6.3. Bandeja estándar

Se desarrollará una bandeja estándar que permitirá recibir y trasladar expedientes, navegación entre carpetas y visualización de documentos para la revisión del expediente electrónico, con la finalidad de facilitar a las dependencias que no necesitan implementar un sistema propio, pero que permita a la vez, la posibilidad de seguir interactuando con el expediente electrónico, sin necesidad de interrumpir el proceso digital.

6.4. Visor máster

Ideado para que pueda ser utilizado por las autoridades, permitiendo la búsqueda de expedientes, así como, la navegación entre carpetas y visualización de documentos. También mostrará la dependencia en la que se encuentra el expediente electrónico.

6.5. Trazabilidad avanzada

Se podrá identificar la ubicación del expediente dentro de un proceso o determinadas actividades clave y con ello tener un mayor nivel de detalle de la trazabilidad. Como parte de este seguimiento se creará el **Visor Máster Avanzado**, que podrá disponer de una mayor fuente de datos, logrando contar con lo necesario para mostrar una visión general del estado de expedientes, facilitando el rastreo y la identificación de áreas de mejora. Incorporación de los procesos de las dependencias.

Gráfica 2

Línea del tiempo de la Herramienta de Integración y Trazabilidad del Expediente electrónico



Fuente. Superintendencia de Administración Tributaria (Secretaría General).

Gráfica 3

Línea de Tiempo de la implementación del Expediente Electrónico



Fuente. Superintendencia de Administración Tributaria (Secretaría General).

Gráfica 4

Línea de tiempo específica del actual Superintendente de Administración Tributaria



Fuente. Superintendencia de Administración Tributaria (Secretaría General).

Cuadro 2

Procedimientos identificados para el proyecto

Total procedimientos identificados para el proyecto					
No.	Órgano/Dependencia	Procedimientos a incorporar	2025	2026	2027
1	TRIBUTA	2	0	0	2
2	Intendencia de Fiscalización	23	1	0	22
3	Intendencia de Aduanas	19	3	6	10
4	Intendencia de Recaudación	3	0	1	2
5	Intendencia de Atención al Contribuyente	3	1	2	0
6	Intendencia de Asuntos Jurídicos	12	0	5	7
Totales		62	5	14	43

Fuente. Superintendencia de Administración Tributaria (Secretaría General).

7. TECNOLOGÍA Y SEGURIDAD

La Gerencia de Informática será la dependencia encargada de la arquitectura y plataforma tecnológica que soporte el expediente electrónico, conforme al análisis de las normas, procedimientos y definiciones generadas por los Órganos y Dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), quienes a su vez deben planificar los proyectos de desarrollo de sistemas necesarios para la ejecución e implementación.

Asimismo, brindará el soporte tecnológico y el análisis requerido para solventar inconvenientes sobre el sistema informático que contenga la gestión documental integrada en los procedimientos correspondientes y/o requeridos.

El expediente electrónico deberá contar con medidas de seguridad que garanticen la integridad, autenticidad, confidencialidad, calidad, protección y conservación de los documentos y datos almacenados, incluyendo

la identificación de usuarios, el control de accesos y el cumplimiento de las garantías de protección de datos de carácter personal, asegurando un medio alternativo de respaldo según lo requerido por las áreas de negocio. Para preservar la conservación, el acceso y la legibilidad de los documentos electrónicos objeto de archivo, se podrán realizar operaciones de migración y conversión de documentos electrónicos que sean necesarias según los procesos de interoperabilidad de gestión documental, previo análisis de la factibilidad operacional para ejecutar el proyecto.

8. RECURSOS Y GOBERNANZA

8.1. Recursos

El capital humano constituye el activo más valioso de cualquier institución pública o privada y es el factor determinante para la materialización de una verdadera modernización. En este sentido, la implementación del expediente electrónico requiere

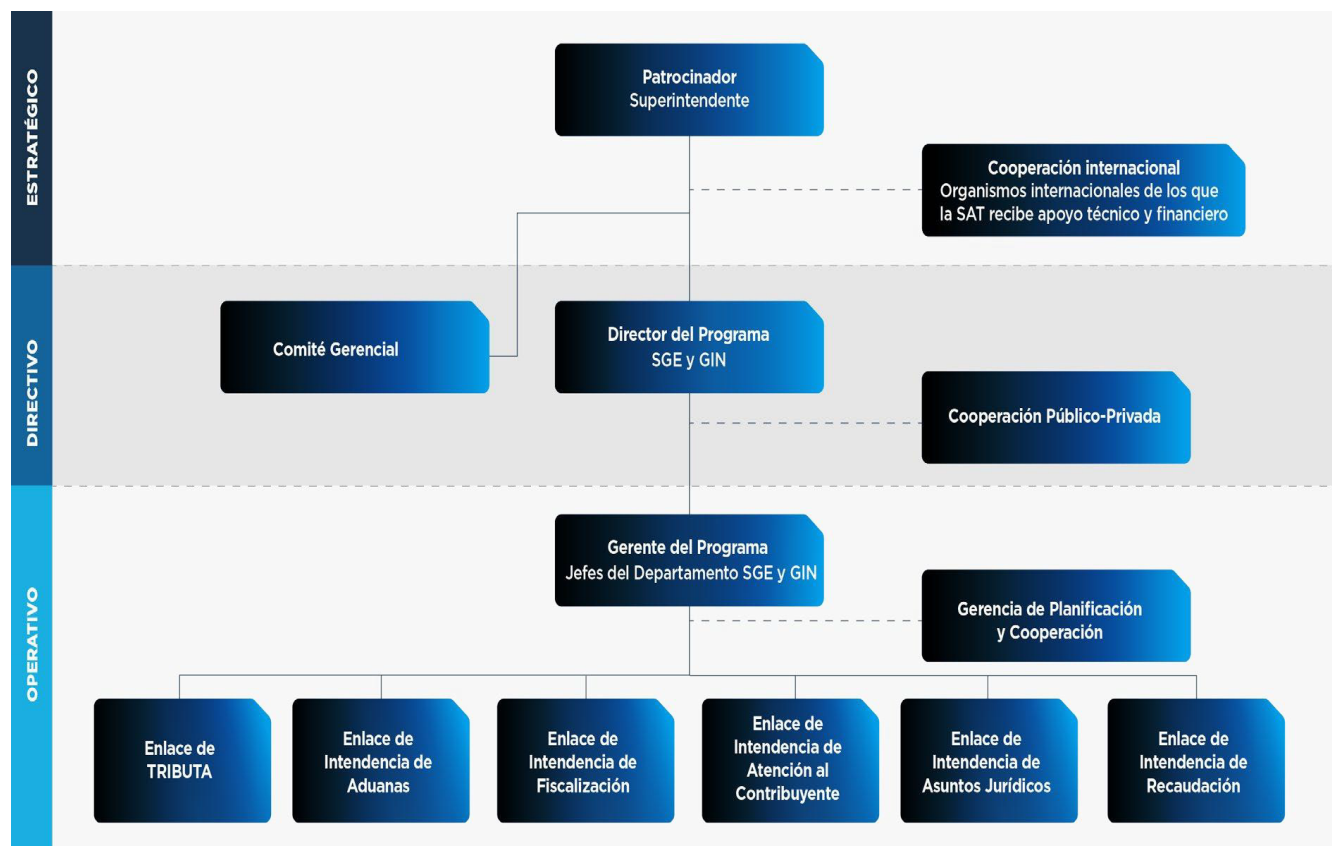
no solo infraestructura tecnológica, sino, un enfoque integral en la gestión del talento humano. Por ello, el programa incorpora un componente específico orientado al **fortalecimiento de capacidades**, que incluye la capacitación continua en competencias digitales, la adopción de metodologías ágiles y el desarrollo de habilidades para la gestión del cambio. Asimismo, se contempla la mejora de las **condiciones laborales** y del **clima organizacional**, promoviendo entornos colaborativos que faciliten la innovación y la adaptación tecnológica. Esto implica la implementación de políticas de bienestar laboral, incentivos por desempeño y mecanismos de reconocimiento que fortalezcan la motivación y el compromiso institucional.

De manera complementaria, se impulsará la promoción, adopción y práctica de la política institucional de transparencia, asegurando que todos los procesos vinculados al expediente electrónico se desarrollen bajo principios de integridad, rendición de cuentas y acceso a la información. Este enfoque integral permitirá que el recurso humano no solo se convierta en un facilitador del cambio, sino en un agente activo para garantizar la sostenibilidad del proyecto y la consolidación de una cultura organizacional orientada a la transformación digital.

8.2. Gobernanza

Para lograr la institucionalización y ejecución permanente y sostenida de las acciones del programa, se ha establecido el modelo de Gobernanza, a través de un equipo interdisciplinario, estructurado de la manera siguiente:

Gráfica 5
Gobernanza



Fuente. Superintendencia de Administración Tributaria (Secretaría General).

9. NECESIDADES, OBSTÁCULOS ENFRENTADOS Y LECCIONES APRENDIDAS EN LA IMPLEMENTACIÓN DEL EXPEDIENTE ELECTRÓNICO

La implementación del expediente electrónico en la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) constituye un hito en la transformación digital institucional, orientado a mejorar la eficiencia, transparencia y trazabilidad de los procesos tributarios y aduaneros. Este artículo resume las principales necesidades, obstáculos y lecciones aprendidas durante el desarrollo del programa.

9.1. Necesidades identificadas

- **Infraestructura tecnológica robusta:** plataforma segura, interoperable y escalable.
- **Capacitación del personal:** formación continua para funcionarios, empleados y enlaces técnicos.
- **Normativa actualizada:** ajuste de procedimientos y emisión de guías normativas.
- **Gestión del cambio:** estrategias para minimizar la resistencia al cambio, tanto internamente como externamente.
- **Seguridad de la información:** garantizar integridad, autenticidad y confidencialidad.
- **Recursos humanos y financieros:** fortalecimiento de capacidades y asignación presupuestaria.

9.2. Obstáculos enfrentados

- **Resistencia al cambio cultural:** ruptura de paradigmas en la lógica procedimental tradicional.
- **Limitaciones tecnológicas iniciales:** integración entre sistemas heterogéneos.

- **Carga operativa de las dependencias:** incorporación gradual por fases.
- **Garantía de validez legal:** implementación de firma electrónica avanzada y notificaciones electrónicas.
- **Confianza del contribuyente:** generación de credibilidad en el sistema digital.
- **Cumplimiento de estándares de seguridad:** protección de datos personales y trazabilidad.
- **Interoperabilidad entre instituciones:** no todas las instituciones del Estado cuentan con herramientas tecnológicas ni disposiciones legales que les permitan implementar el expediente electrónico.

9.3. Lecciones aprendidas

- **Planificación por fases es clave:** evita sobrecarga y permite ajustes progresivos.
- **Gobernanza sólida:** comité interdisciplinario asegura coordinación estratégica.
- **Comunicación efectiva:** divulgación interna y externa reduce incertidumbre.
- **Adopción de mejores prácticas internacionales:** referencias de países líderes.
- **Capacitación continua:** fundamental para sostenibilidad del proyecto.
- **Flexibilidad normativa y tecnológica:** adaptación a cambios y contingencias.

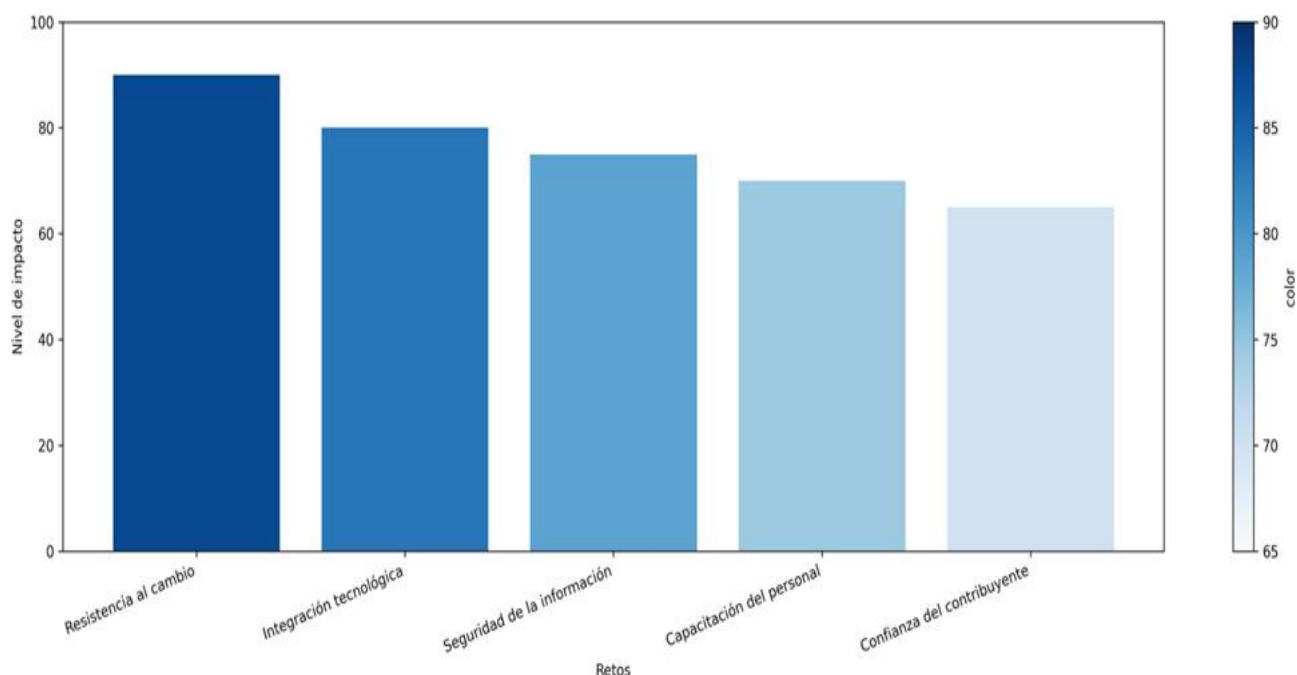
Bajo este esquema se puede remarcar que la implementación del expediente electrónico para la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)

no ha sido tarea fácil, ya que es un proceso complejo que requiere visión estratégica, recursos adecuados y compromiso institucional. Por lo que, las lecciones

aprendidas servirán para fortalecer futuras iniciativas de transformación digital.

Gráfica 6

Nivel de impacto de los retos institucionales



Fuente. Superintendencia de Administración Tributaria (Secretaría General).

10. MARCO LEGAL

10.1. Marco Legal

La implementación del expediente electrónico en la SAT se sustenta en un sólido marco normativo que garantiza la validez jurídica de los actos administrativos realizados por medios digitales. Entre las disposiciones más relevantes se citan algunas que se consideran importantes:

10.1.1. Decreto Número 1-G8 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Esta disposición refiere que la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) es una dependencia

que tiene como funciones ejercer la administración del régimen tributario, así como, administrar el sistema aduanero de la República y facilitar el comercio exterior. Asimismo, refiere que se deben facilitar las herramientas a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones, simplificar los procesos y procedimientos para su ejecución y cumplimiento utilizando los medios, mecanismos e instrumentos tecnológicos que contribuyan a alcanzar dichos objetivos.

10.1.2. Decreto Número 47-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas.

Esta ley regula el uso de comunicaciones, transacciones y actos jurídicos realizados por medios electrónicos,

tanto en el ámbito público como privado, nacional e internacional. Quedan excluidas las obligaciones del Estado derivadas de tratados internacionales y las advertencias impresas exigidas por ley en productos de riesgo. El Estado y sus instituciones están autorizados para emplear comunicaciones y firmas electrónicas. En el sector privado, las partes pueden acordar libremente los mecanismos que garanticen la autenticidad e integridad de sus comunicaciones, siempre que no se afecten derechos de terceros. Las disposiciones de esta ley se aplican sin perjuicio de las normas sobre contratos, obligaciones y funciones notariales, las cuales conservan su vigencia y alcance conforme al ordenamiento jurídico vigente.

10.1.3. Resolución de Superintendencia Número SAT-DSI-100G-2020, Disposiciones Administrativas para la Implementación del uso del Expediente Electrónico en la Superintendencia de Administración Tributaria.

La cual establece que todos los Órganos y Dependencias deberán adoptarlo de forma gradual, conforme lo disponga él/la Superintendente de Administración Tributaria. Esta implementación deberá priorizar los objetivos estratégicos definidos en el Plan Estratégico Institucional, así como, su incorporación en el Plan Operativo Anual. Para ello, los Órganos y Dependencias deberán planificar, supervisar y controlar las actividades involucradas en el proceso, bajo la orientación de las áreas normativas respectivas, además, deberán elaborar y mantener actualizados los procedimientos administrativos, considerando que su naturaleza corresponde a procedimientos administrativos conforme a las funciones que desempeñan.

Asimismo, la norma citada refiere, en su artículo 2, que el expediente electrónico “Es el proceso tecnológico vinculado a una plataforma o sistema informático, mediante el cual se crea y se produce la incorporación ordenada y sucesiva de documentos electrónicos

y/o en su caso también digitalizados, formando una sola unidad documental por razones del trámite o la actuación para la gestión de las solicitudes presentadas ante la Superintendencia de Administración Tributaria por los contribuyentes, responsables e interesados...” (Decreto Número 47-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, 2008).

10.1.4. Resolución de Superintendencia Número SAT-DSI-4G1-201G, Disposiciones Administrativas para el Uso de la Firma Electrónica Avanzada en la Superintendencia de Administración Tributaria.

Esta resolución establece las Disposiciones Administrativas para el Uso de la Firma Electrónica Avanzada en la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), en cumplimiento del Decreto Número 47-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, y su reglamento. De tal cuenta que, en complemento a lo regulado en la resolución referida, la Ley para el Reconocimiento de las Comunicaciones y Firmas Electrónicas, define la Firma Electrónica como: “Los datos en forma electrónica consignados en una comunicación electrónica, o adjuntados o lógicamente asociados al mismo, que puedan ser utilizados para identificar al firmante con relación a la comunicación electrónica e indicar que el firmante aprueba la información recogida en la comunicación electrónica”.

La Ley, también, reconoce la validez jurídica de las comunicaciones y firmas electrónicas en todo tipo de actos y transacciones, públicas o privadas, nacionales e internacionales, salvo excepciones como obligaciones derivadas de tratados internacionales y advertencias impresas exigidas por ley en productos de riesgo. El Estado y sus instituciones están expresamente facultados para su uso.

CONCLUSIONES

- La implementación del expediente electrónico en la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) constituye un hito estratégico en la modernización de la gestión tributaria y aduanera. Este proyecto no se limita a la digitalización de documentos como ocurre en otros países, se trata de una transformación digital profunda en la forma en que la institución interactúa con los contribuyentes, gestiona sus procesos internos y garantiza la transparencia en sus actuaciones.
- El éxito de esta iniciativa depende de dos pilares fundamentales: los recursos humanos y la gobernanza institucional. El capital humano, como activo más valioso, requiere inversión en formación especializada, desarrollo de competencias digitales y fortalecimiento del clima organizacional para asegurar la adopción efectiva de nuevas tecnologías. Paralelamente, el modelo de gobernanza diseñado por la SAT, basado en niveles estratégicos, directivos y operativos, garantiza la coordinación transversal, la rendición de cuentas y la sostenibilidad del programa en el tiempo.
- Este esfuerzo se alinea con las mejores prácticas internacionales y responde a los desafíos globales de la transformación digital, promoviendo un sistema tributario más eficiente, seguro y orientado al contribuyente. La consolidación del expediente electrónico no solo optimiza procesos y reduce costos, sino que, fortalece la confianza ciudadana y posiciona a la SAT como referente en la construcción de un gobierno electrónico transparente y moderno, que promueve el cumplimiento voluntario.
- La Administración Tributaria apuesta con fuerza por la combinación de tecnología, talento humano y gobernanza sólida, que permitirá avanzar hacia un modelo de administración que garantice eficiencia, legalidad y servicio de calidad, contribuyendo al desarrollo institucional, a fortalecer la confianza del contribuyente y al bienestar económico sostenible del país.

REFERENCIAS

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). (2025, abril 3). *Digitalización y transformación digital de la administración tributaria en América Latina y el Caribe*. <https://www.ciat.org/digitalizacion-y-transformacion-digital-de-la-administracion-tributaria-en-america-latina-y-el-caribe-alc-mas-alla-de-la-factura-electronica/>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2024, enero 30). *Administración tributaria 3.0: La transformación digital de la administración tributaria*. https://www.oecd.org/es/publications/administracion-tributaria-3-0-la-transformacion-digital-de-la-administracion-tributaria_f30c1100-es.html
- Congreso de la República de Guatemala. (1998, enero 16). *Decreto número 1-98*. Diario de Centro América.
- Congreso de la República de Guatemala. (2008, septiembre 16). *Decreto número 47-2008: Ley para el reconocimiento de las comunicaciones y firmas electrónicas*. Diario de Centro América.
- Congreso de la República de Guatemala. (1991, marzo 25). *Decreto número 6-91: Código tributario*. Diario de Centro América.
- Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). (2020, noviembre 20). *Resolución de superintendencia número SAT-DSI-1009-2020: Disposiciones administrativas para la implementación del uso del expediente electrónico en la Superintendencia de Administración Tributaria*. Diario de Centro América.
- Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). (2019, mayo 28). *Resolución de superintendencia número SAT-DSI-491-2019: Disposiciones administrativas para el uso de la firma electrónica avanzada en la Superintendencia de Administración Tributaria*. <https://www.sat.gob.gt>
- Naciones Unidas. (2024, septiembre 17). *Encuesta de las Naciones Unidas sobre gobierno electrónico 2024*. <https://publicadministration.un.org/egovkb/en-us/Reports>.



ciat@ciat.org



www.ciat.org

