



Transformando la relación contribuyente-administración tributaria en América Latina

El papel de los programas de
cumplimiento cooperativo

AUTORES:

José Barroso Tostes Neto
Mónica Schpallir Calijuri



**Catalogación en la fuente proporcionada por la
Biblioteca Felipe Herrera del
Banco Interamericano de Desarrollo**

Tostes Neto, José.

Transformando la relación contribuyente-administración tributaria en América Latina: el papel de los programas de cumplimiento cooperativo / José Tostes Neto, Mónica Schpallir Calijuri.

p. cm. — (Monografía del BID ; 1150)

Incluye referencias bibliográficas.

1. Finance, Public-Latin America. 2. Fiscal policy-Latin America. 3. Tax administration and procedure-Latin America. I. Calijuri, Monica. II. Banco Interamericano de Desarrollo. División de Gestión Fiscal. III. Título. IV. Serie.

IDB-MG-1150

Clasificaciones JEL: H21, H25, H26, H32

Palabras clave: cumplimiento cooperativo, contencioso tributario, impuestos, gestión de riesgos de cumplimiento, marco de control fiscal, facilitación

Copyright © 2023 Banco Interamericano de Desarrollo (BID). Esta obra se encuentra sujeta a una licencia Creative Commons CC BY 3.0 IGO (<https://creativecommons.org/licenses/by/3.0/igo/legalcode>). Se deberá cumplir los términos y condiciones señalados en el enlace URL y otorgar el respectivo reconocimiento al BID.

En alcance a la sección 8 de la licencia indicada, cualquier mediación relacionada con disputas que surjan bajo esta licencia será llevada a cabo de conformidad con el Reglamento de Mediación de la OMPI. Cualquier disputa relacionada con el uso de las obras del BID que no pueda resolverse amistosamente se someterá a arbitraje de conformidad con las reglas de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil (CNUDMI). El uso del nombre del BID para cualquier fin distinto al reconocimiento respectivo y el uso del logotipo del BID no están autorizados por esta licencia y requieren de un acuerdo de licencia adicional.

Nótese que el enlace URL incluye términos y condiciones que forman parte integral de esta licencia.

Las opiniones expresadas en esta obra son exclusivamente de los autores y no necesariamente reflejan el punto de vista del BID, de su Directorio Ejecutivo ni de los países que representa.



Banco Interamericano de Desarrollo
2300 New York Avenue, NW
Washington, D.C. 20577
www.iadb.org

El Sector de Instituciones para el Desarrollo fue responsable de la producción de la publicación.

Colaboradores externos:

Coordinación de la producción editorial: Sarah Schineller (A&S Information Partners, LLC)

Revisión editorial: Eva Vilarrubi / Fast Lines Inc.

Diagramación: Karina Vilarrubi / Fast Lines Inc.

Imágenes: metamorworks/shutterstock.com portada, p. 1; Tetiana Yurchenko/shutterstock.com p. 8; eamesBot/shutterstock.com p. 30; Sergey Nivens/shutterstock.com p. 50, contraportada; Blue Planet Studio/shutterstock.com p. 56, p. 60



Transformando la relación contribuyente-administración tributaria en América Latina

El papel de los programas de
cumplimiento cooperativo

AUTORES:

José Barroso Tostes Neto
Mónica Schpallir Calijuri



Agradecimientos

Los autores agradecen al jefe de la División de Gestión Fiscal (FMM) del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), Emilio Pineda, por el incentivo y respaldo para la publicación de esta monografía. Agradecen también a los colegas de FMM que actuaron como revisores por sus valiosos comentarios durante la preparación de la publicación: Alejandro Rasteletti, Alberto Barreix, Ubaldo Gonzales y Philip Keefer. Un agradecimiento especial a Andrés Muñoz por las revisiones técnicas y la coordinación, y a Lara Manatta por la preparación de los cuadros y gráficos.

Resumen ejecutivo

El modelo tradicional de gestión tributaria basado en el control y la sanción ha demostrado ser insuficiente en un entorno globalizado y cada vez más complejo. El alto índice de litigiosidad tributaria afecta a muchos países y genera una incertidumbre que impacta negativamente en las finanzas públicas. Ante esta situación, varios países están implementando programas de cumplimiento cooperativo (PCC) para mejorar la relación entre los contribuyentes y las administraciones tributarias (AATT), y fomentar así la transparencia y la colaboración.

Este documento analiza la implementación de los PCC en América Latina y el Caribe (ALC) y presenta una serie de buenas prácticas y hallazgos principales. Entre ellos, se destaca la importancia de un modelo de cumplimiento basado en la estrategia de conformidad y la gestión de riesgos, lo cual permite a las AATT asignar recursos de manera eficiente. Los acuerdos anuales de cumplimiento (AAC) se presentan como una alternativa a las auditorías intensivas, promueven una relación más colaborativa y mitigan riesgos.

La orientación a través de guías prácticas y ejemplos de evidencias fortalece la relación entre las empresas y las AATT, mientras que la participación y colaboración de todos los actores involucrados en la implementación gradual de los PCC aumenta las posibilidades de éxito. Además, se destacan instrumentos como los acuerdos de precios anticipados (APA) y los protocolos de certeza fiscal temprana para estimular la colaboración voluntaria y reducir los litigios.

Es importante considerar los aspectos relacionados con el ingreso y mantenimiento de un PCC, así como la adopción de códigos de buenas prácticas tributarias que fomenten la transparencia y prevengan comportamientos de riesgo. La participación de los contribuyentes a través de foros de colaboración y la utilización de herramientas de resolución de problemas en tiempo real fortalecen la precisión en las declaraciones de impuestos y el cumplimiento tributario.

En el caso de las pymes, la relación de confianza puede establecerse a través de los proveedores de servicios financieros. Sin embargo, es fundamental alinear la expansión de los PCC con la capacidad de las AATT y mantener otras modalidades de control tributario. La asignación de un gerente de cumplimiento de contribuyentes y la oportunidad de regularización voluntaria también se identifican como factores clave para el éxito de los programas.

Finalmente, los PCC son una herramienta efectiva para mejorar la gestión tributaria y fortalecer la relación entre los contribuyentes y las AATT. Mediante la promoción de la transparencia, la confianza y la colaboración, se busca lograr un cumplimiento tributario efectivo y eficiente que reduzca la litigiosidad y genere beneficios tanto para los contribuyentes como para las finanzas públicas.

Índice

1 Introducción	9
2 Programas de cumplimiento cooperativo en América Latina y el Caribe	11
3 ¿Qué es el cumplimiento cooperativo? Conceptos y definiciones	15
4 ¿Por qué implementar un programa de cumplimiento cooperativo?	19
<i>Entorno y retos de las administraciones tributarias</i>	19
Mayor capacidad de las AATT	19
Necesidades de recursos adicionales	20
Incertidumbre tributaria	21
Transparencia fiscal	23
<i>Ventajas de los programas de cumplimiento cooperativo</i>	24
5 ¿Cómo comenzar? Los primeros pasos	27
6 Programas de cumplimiento cooperativo (PCC)	31
<i>Características del PCC</i>	31
<i>Los pilares o atributos</i>	32
<i>Alcance del programa de cumplimiento cooperativo</i>	34
Criterios para acceder el programa de cumplimiento cooperativo	34
¿Cuáles contribuyentes aceptar? Segmentación de contribuyentes	35
¿Obligatorio u opcional?	36
¿Qué impuestos?	37
Reglamentación del programa de cumplimiento cooperativo	37
Comunicación de información	40
Relación cooperativa multilateral	40
7 Marco de control fiscal	41
<i>El alcance del MCF</i>	42
<i>La efectividad del MCF</i>	43
<i>Gestión de riesgos de cumplimiento</i>	43
<i>Componentes básicos de un MCF</i>	45
<i>Evaluación del MCF</i>	47
<i>Prueba del MCF</i>	48
8 Gobernanza de las AATT	51
9 Desafíos para la implementación	53
10 Evaluación de resultados del programa de cumplimiento cooperativo	57

Índice

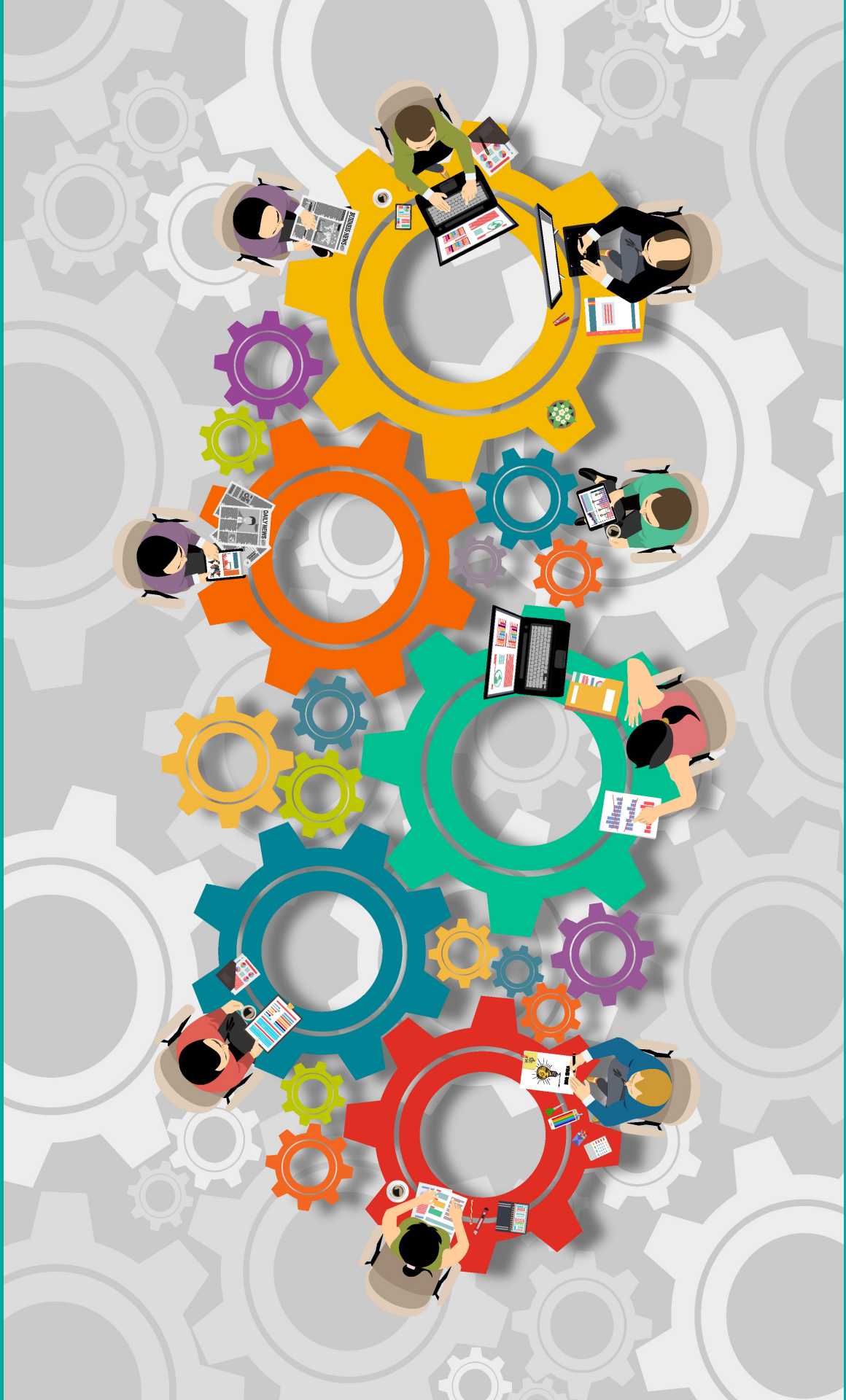
11 Recomendaciones finales	61
<i>La importancia de la digitalización</i>	61
<i>La madurez de las AATT</i>	62
<i>Métodos alternativos de resolución de conflictos tributarios</i>	62
<i>Mirada hacia el futuro: la administración tributaria 3.0</i>	63
<i>Buenas prácticas y hallazgos principales</i>	65
Referencias	67
ANEXO: Experiencias de cumplimiento cooperativo	73
<i>Australia</i>	73
<i>Brasil</i>	77
<i>Canadá</i>	81
<i>España</i>	83
<i>Estados Unidos</i>	87
<i>Países Bajos</i>	90
<i>Reino Unido</i>	93
<i>Singapur</i>	97
Gráfico	
1. Naturaleza de los programas de cumplimiento cooperativo	37
Cuadros	
1. Comparación de los dos modelos de control tributario	18
2. Características de los programas de cumplimiento	31
3. Pilares o atributos del cumplimiento cooperativo	33
4. Requisitos del Programa de Cumplimiento Cooperativo	34
5. Componentes básicos de un marco de control fiscal (MCF)	46
7. Hacia la Administración Tributaria 3.0	63
8. CRA - Tratamiento de Riesgo Fiscal	82
9. Iniciativas prioritarias para apoyar el cumplimiento	83
10. Pilares del Marco de Control Fiscal (MCF)	102
Diagramas	
1. Factores que influyen en el comportamiento del contribuyente	73
2. Modelo de cumplimiento	74
3. Marco para la gestión de riesgos	75
4. Etapas para la construcción del CONFIA	78
5. Estructura del programa CONFIA	79
6. Creencia sobre los contribuyentes	98
7. Marco Integrado de Cumplimiento y Servicio	99

Abreviaturas

AAC	acuerdo anual de cumplimiento
AATT	administraciones tributarias
AEAT	Agencia Española de Administración Tributaria
AIC	acuerdo individual de cumplimiento
ALBC	<i>Approach to Large Business Compliance</i>
ALC	América Latina y el Caribe
APA	acuerdos previos de valoración
ATO	<i>Australian Taxation Office</i>
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
BM	Banco Mundial
CAP	<i>Compliance Assurance Process</i>
CIAT	Centro Interamericano de Administración Tributaria
CONFIA	Programa de Conformidad Cooperativa Fiscal
CRA	<i>Canada Revenue Agency</i>
CSS	contribuciones a la seguridad social
FMI	Fondo Monetario Internacional
FTA	Foro de Administración Tributaria de la OCDE
GC	grandes contribuyentes
GCC	gerentes de cumplimiento de contribuyentes
GRC	gestión de riesgos de cumplimiento
GRI	<i>Global Reporting Initiative</i>
GST	<i>Goods and Sales Tax</i>
HM	<i>Horizontal Monitoring</i>
HMRC	<i>His Majesty Revenue & Customs</i>
IA	inteligencia artificial
IMD	índice de madurez digital

Abreviaturas

INDITEC	Índice de Innovación, Digitalización y Tecnología
IRE	impuesto a las rentas de las empresas
IRPF	impuesto sobre la renta de las personas físicas
IRS	Servicio de Impuestos Internos de Estados Unidos
IS	impuesto sobre sociedades
ISORA	<i>International Survey of Revenue Administration</i>
IVA	impuesto sobre el valor agregado
MCF	Marco de Control Fiscal
MGRF	Marco de Gestión de Riesgos Fiscales
MICS	Marco Integrado de Cumplimiento y Servicio
MOU	Memorándum de Entendimiento
NTCA	<i>Netherlands Tax and Customs Administration</i>
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
PCC	Programa de cumplimiento cooperativo
PDV	Programa de divulgación voluntaria
PIB	producto interno bruto
PMC	planes de mejora del cumplimiento
PRM	Programa de Relación Mejorada del Contribuyente
PSI	Plan de Supervisión Individual
PYMES	pequeñas y medianas empresas
REM	Revisión del Riesgo Empresarial Mejorada
RFB	Receita Federal do Brasil
RRC	Registro de Riesgos de Cumplimiento
SII	Servicios de Impuestos Internos (Chile)
TADAT	<i>Tax Administration Assessment Tool</i>
TIC	tecnologías de la información y las comunicaciones
UE	Unión Europea





1

Introducción



El modelo tradicional de gestión tributaria se basa en la supervisión del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, seguido de acciones de verificación, detección y sanción por parte de las administraciones tributarias (AATT). Sin embargo, esta forma de relación con los contribuyentes ha resultado insuficiente debido a los desafíos que plantean la globalización y la creciente complejidad en la fiscalidad internacional. El resultado ha sido un aumento en los litigios tributarios y una incertidumbre cada vez mayor en el ambiente de los negocios y las inversiones.

El elevado índice de litigiosidad en materia tributaria está afectando a muchos países y el gran número de casos pendientes en los tribunales o en el ámbito administrativo representa altos montos de impuestos no recaudados con impactos negativos en las finanzas públicas (Thuronyi, 2013). En Brasil, la disputa fiscal ya superó al 50,4% del PIB nacional.¹ En España, las tasas de litigiosidad en el orden tributario son elevadas y hay una acumulación de expedientes pendientes ante los Tribunales Administrativos (Andrés Aucejo y Alonso González, 2015).

Para abordar esta situación de conflictos, diversos países han implementado programas de cumplimiento cooperativo (PCC) para mejorar la gestión tributaria y la relación entre los contribuyentes y las AATT, que representan un cambio profundo en la gestión tributaria. El objetivo de estos programas es fomentar una relación transparente y basada en la buena fe, la confianza legítima y el espíritu de colaboración entre los contribuyentes y las AATT, a fin de proporcionarles a los contribuyentes mayor certeza jurídica y una reducción en los costos de cumplimiento. Por su parte, las AATT se benefician con una mayor previsibilidad en la recaudación tributaria, una reducción en la brecha fiscal, el logro de externalidades positivas en la atracción de inversión extranjera y un uso más eficiente de sus recursos.

En lugar del modelo tradicional de control y sanción, la gestión tributaria cooperativa se basa en la confianza, la transparencia y la certidumbre, buscando lograr un cumplimiento tributario efectivo y eficiente.

¹ Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial. Disponible en: https://www.etco.org.br/wp-content/uploads/WEB_Revista-ETCO_Agosto-2020_02.pdf. Consultado el 05/05/23.

En la actualidad, un número creciente de países en todo el mundo están implementando programas de cumplimiento tributario cooperativo. Según un estudio realizado por Perez-Navarro (2021), 22 países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ya cuentan con un PCC establecido, mientras que otros 8 se encuentran en proceso de implementación y 7 están planeando emprender su desarrollo. Además, diversos países fuera de la OCDE también han empezado a desarrollar sus propios programas.

En el contexto de América Latina y el Caribe (ALC), aunque existen iniciativas para adoptar el cumplimiento cooperativo, la implementación de programas completos está todavía limitada a pocos países. Por ello, el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) se dio a la tarea de elaborar el presente documento “Transformando la relación contribuyentes-administraciones tributarias en América Latina: El papel de los programas de cumplimiento cooperativo”, a fin de incrementar el apoyo y la orientación que ofrece a las AATT de la región. El BID ya está brindando asistencia técnica a varios países de la región para impulsar la implementación de este tipo de programas.

Asimismo, recientemente se publicó el manual “Cumplimiento Cooperativo: un enfoque para la fiscalidad sostenible y con múltiples partes interesadas” (Owens y Leigh-Pemberton, 2023) en alianza con la Universidad de Economía y Empresa de Viena y Wolters Kluwer International. El presente documento complementa el manual como material de soporte del programa de apoyo directo del BID a los países que planean implementar un programa formal de cumplimiento cooperativo, buscando contextualizar los PCC a la realidad de los países de ALC.

Este documento consta de 11 secciones y un anexo. La sección 2 presenta una visión general del contexto económico y social y de las características distintivas de las AATT en ALC para la implementación de los PCC. En la sección 3 se comparan el modelo tradicional de gestión tributaria y el nuevo enfoque de cumplimiento cooperativo. La sección 4 aborda la importancia de la adopción del PCC y las ventajas que pueden obtener tanto los contribuyentes como las AATT. La sección 5 brinda información práctica para la implementación del PCC, mientras que la sección 6 profundiza en sus aspectos clave. La sección 7 describe el Marco de Control Fiscal (MCF).

La sección 8 aborda la gobernanza de las AATT y la sección 9 identifica los desafíos que deben superar para la implementación exitosa de un PCC. La sección 10 proporciona una metodología para la evaluación de resultados del PCC. La sección 11 ofrece recomendaciones finales para guiar a las AATT. Finalmente, el anexo describe las experiencias de 8 AATT que han implementado o están en proceso de implementar un PCC.



2

Programas de cumplimiento cooperativo en América Latina y el Caribe



La implementación de un PCC requiere cambios profundos tanto en las AATT como en los contribuyentes, especialmente en cuanto al factor cultural, y presupone una fuerte disposición de ambas partes.

En los países de ALC, no solo las características de sus sistemas y sus administraciones tributarias así como el perfil de los contribuyentes y sus actitudes conductuales son muy distintos de los que se observan en otras regiones, sino que también difieren los aspectos económicos y sociales, como se demuestra en los párrafos siguientes. Esto hace que el cumplimiento cooperativo quizá sea más importante para los países de ALC y otros países en desarrollo, vis-a-vis los países desarrollados.

También en el área social, la inmensa desigualdad es un problema grave y pendiente. El 10% más rico de la población incorpora 22 veces más del ingreso nacional que el 10% inferior, y el 1% más rico posee más del doble del ingreso nacional en ALC que en los países industrializados (Busso y Messina, 2020). La desigualdad de ingresos, a pesar de haber disminuido en la década de 2000, sigue siendo elevada en ALC; los estudios muestran que los países de la región están entre los de mayor desigualdad del mundo (PNUD, 2021).

Otro rasgo de la economía latinoamericana es la alta informalidad, que solapa los imperativos de crecimiento y productividad en la región. En los mercados laborales, la informalidad afecta a uno de cada dos trabajadores; es decir, la mitad de los trabajadores de ALC ocupan puestos de trabajo informales (Busso y Messina, 2020). Los

resultados de un estudio realizado con la metodología de Enfoque de Indicadores Múltiples, Causas Múltiples² (MIMIC, por su sigla en inglés) para estimar el tamaño de la economía sumergida en 158 países de todo el mundo en el período de 1991 a 2015 mostraron que los países con economías más sumergidas se encuentran en África subsahariana y ALC, con valores promedio de 36,13% y 33,39% (2000–2015), respectivamente, no obstante la mejora de los índices en ALC desde 1991 (Medina y Schneider, 2018).

Otro aspecto relevante en ALC es el alto nivel de desconfianza que se encuentra en todos los rincones de la sociedad. La confianza interpersonal en la región es más baja que en el resto del mundo. En el período 2016–2020, solo 1 de cada 10 personas en ALC creía que es posible confiar en los demás (hace cuatro décadas era 1 de cada 5 personas) (Keefer y Scartascini, 2022). En la misma línea, la desconfianza en los gobiernos, en general, es un problema global de la mayoría de los países, pero en ALC está por encima del promedio del resto del mundo. En 2020, menos de 3 (0,27) de cada 10 ciudadanos de ALC expresaban confianza en sus gobiernos. La confianza en el gobierno en ALC se redujo el 35,7% en el período 1995–2020 (de 42% a 27%) (Corporación Latinobarómetro, 2021).

En términos de recaudación de ingresos, ALC exhibe una brecha sustancial en relación con los países de la OCDE,³ y con una estructura tributaria algo sesgada hacia los impuestos indirectos. Los países de ALC dependen fuertemente de los impuestos sobre bienes y servicios que, en 2020, representaban casi la mitad de la recaudación total (48,4%), frente a un tercio en la OCDE (32,6%, en 2019⁴). En ALC, el IVA es la principal fuente de estos ingresos y en 2020 su promedio alcanzó el 27,5% de los ingresos totales y el 5,7% del PIB. En comparación, en 2019 la recaudación del IVA en la OCDE alcanzó el 20,3% de los ingresos tributarios totales y el 6,7% del PIB (OCDE, BID, CIAT y ECLAC, 2022).

En el contexto de ALC, las autoridades tributarias se enfrentan a desafíos significativos debido a varios factores, entre ellos, el bajo grado de autonomía institucional (Díaz de Sarralde, 2019a), las brechas de inversión en sus presupuestos en general, la falta de instrumentos innovadores para la gestión tributaria y el rezago en la digitalización de los procesos operativos (Morán y Díaz de Sarralde Míguez, 2022). Estas limitaciones afectan directamente los niveles de cumplimiento tributario en la región que son relativamente bajos en ALC, con tasas de evasión en torno al 30% en el IVA y al 45% en el impuesto

2 Este método explícitamente considera varias causas, así como los múltiples efectos, de la economía sumergida. La metodología hace uso de asociaciones entre las causas observables y los efectos de una variable no observada, en este caso la economía sumergida, para estimar la propia variable. Véase Medina y Schneider (2018) para obtener más información.

3 No obstante, los países de ALC tuvieron un importante crecimiento en la recaudación de ingresos (incluidas las contribuciones a la seguridad social) entre 2000 y 2020 (del 18,0% al 21,9% del PIB), si bien el indicador sigue muy por debajo de los niveles de ingresos de los países de la OCDE que estuvieron entre el 33,0% al 33,5% del PIB durante el mismo período. Véase OCDE, BID, CIAT y ECLAC (2022).

4 El año 2019 es el último disponible para los países de la OCDE.

sobre la renta (CEPAL, 2020). Estas brechas y deficiencias generan descontento entre las empresas y los contribuyentes, quienes se sienten frustrados por las dificultades y la falta de respuesta adecuada por parte de las AATT.

Como resultado, los altos niveles de litigio tributario en ALC se deben, en gran medida, a la percepción de las empresas y los contribuyentes de que es difícil obtener respuestas satisfactorias a sus demandas y consultas por parte de las AATT. La falta de capacidad de estas autoridades para atender adecuadamente las necesidades y preocupaciones de los contribuyentes, sumada a la complejidad y las deficiencias del sistema tributario, crea un ambiente propicio para el aumento del litigio.

En este entorno especial y lleno de desafíos, las AATT de ALC se enfrentan a la tarea de implementar PCC de manera efectiva. Esta situación requerirá de creatividad y una atención especial por parte de estas autoridades para identificar la forma adecuada de implementar un PCC, teniendo en cuenta el contexto, las necesidades y la viabilidad de cada país.

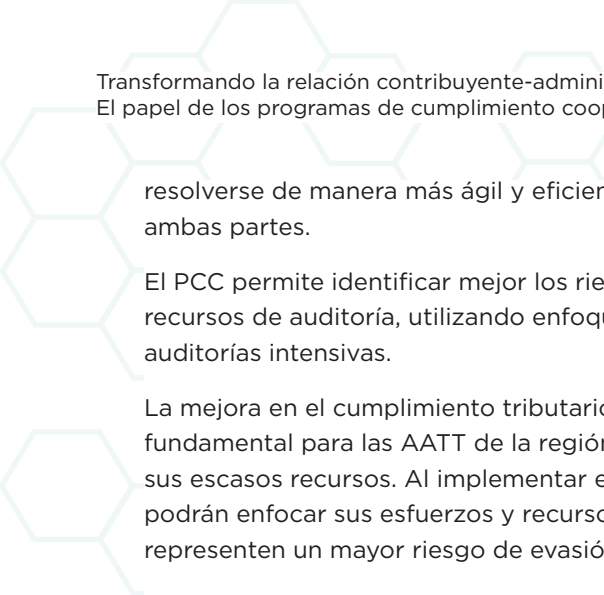
En este sentido, dado que en la región los conceptos estándar del cumplimiento cooperativo pueden no ser directamente aplicables a la realidad, las adaptaciones y ajustes son esenciales para asegurar la eficacia y el éxito de los PCC. Sin embargo, los desafíos también representan oportunidades. Para Quiñones Cruz, Mosquera y Huiskers-Stoop (2022), los elevados niveles de litigiosidad y los regímenes tributarios complejos y con modificaciones normativas frecuentes, característicos de los países en desarrollo, presentan un incentivo para la implementación del cumplimiento cooperativo.

Sin embargo, todavía se cuenta con las buenas prácticas de gestión tributaria, que, conectadas con los principios del cumplimiento cooperativo, son formas apropiadas de enfrentar los retos para implementar un PCC en ALC. Como ejemplo, puede consultarse la experiencia de Chile con la elaboración y divulgación del “Catálogo de Esquemas Tributarios”.⁵

Además de los desafíos mencionados anteriormente, otro aspecto peculiar de ALC es la disponibilidad limitada de recursos públicos. Esta escasez de recursos se convierte en un factor que impulsa la implementación de enfoques regulatorios como el cumplimiento cooperativo en la región.

La baja capacidad de las AATT para atender a los contribuyentes puede incentivar a aquellos cuyas demandas no se espera que recurran al litigio tributario. Por ese motivo, es importante resaltar la mejora en el cumplimiento tributario y en la eficiencia recaudatoria que los PCC pueden proporcionar, lo que a su vez permitirá a las AATT asignar de forma más efectiva sus escasos recursos y disminuir sus costos administrativos. Además, los PCC se vuelven más costo-efectivos al fomentar una mayor colaboración y comunicación con los contribuyentes, y las consultas y los problemas tributarios pueden

5 Portal del Servicio de Impuestos Internos de Chile. [Catálogo de Esquemas Tributarios. Actualización 2021](https://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/index.html). Consultado el 22/11/2022. Disponible en: https://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/index.html.



Transformando la relación contribuyente-administración tributaria en América Latina:
El papel de los programas de cumplimiento cooperativo

resolverse de manera más ágil y eficiente. Esto ahorra recursos significativos para ambas partes.

El PCC permite identificar mejor los riesgos tributarios y asignar con más eficiencia los recursos de auditoría, utilizando enfoques más selectivos y reduciendo la necesidad de auditorías intensivas.

La mejora en el cumplimiento tributario y en la eficiencia recaudatoria jugará un papel fundamental para las AATT de la región, ya que les permitirá optimizar la asignación de sus escasos recursos. Al implementar estrategias de cumplimiento cooperativo, las AATT podrán enfocar sus esfuerzos y recursos en aquellos contribuyentes y sectores que representen un mayor riesgo de evasión y elusión fiscal.



3

¿Qué es el cumplimiento cooperativo? Conceptos y definiciones



Históricamente, la gestión tributaria se ha basado en un modelo que tiene como característica principal el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes y el posterior control por parte de las AATT. Los contribuyentes tienen la obligación de conocer las reglas establecidas en la legislación tributaria, llevar registros contables y fiscales, remitir declaraciones de impuestos, realizar los pagos correspondientes, así como cumplir con las otras obligaciones tributarias, especialmente las de suministrar información a las AATT (elaboración y envío de las declaraciones).

Luego del proceso tradicional de gestión tributaria, en el período de prescripción de la recaudación de los impuestos, las AATT realizan sus funciones de control para evaluar y validar las declaraciones y el pago de impuestos cotejando con la información que reciben de diversas fuentes. Como resultado, identifican situaciones de no conformidad y seleccionan contribuyentes para la realización de fiscalizaciones y el cobro de las deudas identificadas durante las inspecciones, con la aplicación de sanciones por incumplimiento de la legislación tributaria.

Este enfoque tradicional se basa en gran medida en un régimen de control de cumplimiento asentado en dos acciones: detección de incumplimientos y sanción. La detección depende significativamente de la información presentada por los contribuyentes y terceros o de la obtenida durante las auditorías fiscales. La sanción efectiva depende del régimen sancionador existente y del sistema tributario en particular. Para disuadir el incumplimiento, las AATT generalmente aumentan el monto de las sanciones o la probabilidad de detectar delitos fiscales por los contribuyentes (Toledo Pires de Oliveira, 2022).

El avance de la globalización y de la economía digital, así como la mayor complejidad de las relaciones económicas, de las estructuras empresariales y de la fiscalidad internacional, ha producido cambios significativos y desafíos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. La interpretación y aplicación de una legislación tributaria mucho más compleja exige mayores conocimientos y especialización y se ha convertido en fuentes de litigio crecientes en la relación fisco vs. contribuyentes.

Las consecuencias han sido un aumento de los costos de cumplimiento y de los riesgos fiscales, además de un incremento en lo contencioso tributario, debido a la incertidumbre en la aplicación de los hechos imposables según la legislación tributaria, con reflejos negativos en el clima de negocios y en las inversiones.

En este nuevo escenario, se observa claramente la necesidad de efectuar cambios o revisiones en el modelo tradicional de autoliquidación por parte de los contribuyentes y posterior control por parte de las AATT y aplicación de sanciones, y de desarrollar nuevas estrategias de gestión tributaria compatibles con la realidad actual.

Así surge la oportunidad del desarrollo de una nueva estrategia de control tributario que cambia el modelo tradicional por una relación cooperativa que, a diferencia del enfrentamiento, se basa en la colaboración, la transparencia, la buena fe y la confianza justificada. Los contribuyentes ofrecen total transparencia a cambio de menor incertidumbre fiscal.

El nuevo enfoque de cumplimiento tributario cooperativo representa una alternativa para que las AATT puedan asignar de forma más eficiente sus recursos limitados a los contribuyentes de algo riesgo, al mismo tiempo que establece una relación más colaborativa, transparente y basada en la confianza con aquellos de menor riesgo.

Los primeros países que han introducido un nuevo modelo formal de cumplimiento basado en estos principios fueron los Países Bajos y Australia en 2001. En 2008, otros países (Sudáfrica, Estados Unidos y Reino Unido) también adoptaron sus versiones de programas de cumplimiento cooperativo. Considerando la magnitud y el efecto de este movimiento, en 2008, el Foro de Administración Tributaria (FTA) de la OCDE publicó un estudio sobre el papel de los intermediarios tributarios que alentó a las AATT a establecer una relación con los grandes contribuyentes empresariales basada en la confianza y la cooperación, la llamada “relación mejorada” (*“Enhanced Relationship”*, en inglés).

Algunos argumentaron que la “relación mejorada” era incompatible con el principio de igualdad de trato que merecen los contribuyentes (OCDE, 2013). Por eso, en otro informe de 2013 de la OCDE, la denominación “**relación mejorada**” fue renombrada a “**cumplimiento cooperativo**” con la siguiente justificación:

El informe considera por qué la terminología original “relación mejorada” no es en la actualidad un fiel reflejo del enfoque. El informe adopta el término “cumplimiento cooperativo” (“co-operative compliance”, en inglés). Este cambio deja claro que el enfoque se **basa en la cooperación** con **el propósito de garantizar el cumplimiento**, es decir, que el contribuyente **pague los impuestos debidos a su debido momento**. (OCDE, 2013, pág. 17; énfasis de los autores)

Desde entonces, el cumplimiento tributario cooperativo ha ganado importancia y un número creciente de países comenzaron a adoptarlo. En 2018, se implementó, en el ámbito de la OCDE, un programa internacional y multilateral de garantía de cumplimiento internacional (*International Compliance Assurance Programme - ICAP*).⁶

De los países miembros de la OCDE, 22 ya tenían un PCC establecido, 8 estaban en proceso de implementarlo y 7 estaban planeando empezar su desarrollo (Perez-Navarro, 2021). En los últimos años, otros países que no forman parte de la OCDE, de varios continentes, han elaborado sus propios programas. En 2020, la Comisión de la Unión Europea propuso un “Plan de acción para una fiscalidad justa y sencilla que respalde la estrategia de recuperación”⁷ que incluyó una iniciativa para la creación de un Marco de Cumplimiento Cooperativo de la Unión Europea, con el fin de promover un diálogo preventivo entre las AATT y las empresas para encontrar una solución común a las cuestiones fiscales transfronterizas.

La denominación “cumplimiento cooperativo” designa un tipo de relación especial entre las AATT y los contribuyentes que se basa en la confianza, la transparencia y la mutua comprensión. Significa un profundo cambio de un control retrospectivo y principalmente represivo a una relación basada en el diálogo continuo del tratamiento fiscal en tiempo real o incluso prospectivamente. Es un intercambio de transparencia por certidumbre. Se espera que los contribuyentes suministren información completa y fiable sobre su situación fiscal, mientras que las AATT deben proporcionar a los contribuyentes una certeza anticipada sobre su tratamiento fiscal. El resultado será un mejor cumplimiento por parte de los contribuyentes y un uso más eficiente por parte de las AATT de sus escasos recursos (Majdanska y Szudoczky, 2017).

Para el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), el modelo de cumplimiento tributario cooperativo busca “alcanzar mejoras significativas en el nivel de transparencia mutua y consecuentemente en el nivel de cumplimiento voluntario, teniendo como objetivo el reducir los costos de cumplimiento y/o de administración, y en lo posible prevenir controversias en la relación jurídico-tributaria” (Cremades Ugarte, Arias Esteban y Vargas, 2015, pág. 9).

En síntesis, si el modelo tradicional se basa en el control tras el cumplimiento por parte del contribuyente, llevando las divergencias hacia lo contradictorio, la conformidad cooperativa se basa en la premisa de una relación colaborativa, con procedimientos fundamentados en la buena fe, la transparencia, la confianza justificada y el control en tiempo real. El nuevo enfoque de cumplimiento cooperativo para Rozas Valdés (2016), pág. 19) significa que “en definitiva, el objetivo es prevenir el conflicto más que castigar el equívoco”.

6 ICAP es un programa voluntario para grupos multinacionales y AATT para trabajar juntos de manera cooperativa en un proceso de gestión y aseguramiento de riesgos. Está diseñado para ser un enfoque eficiente, eficaz y coordinado que proporciona a los grupos multinacionales dispuestos a participar de forma activa, abierta y totalmente transparente una mayor certeza fiscal respecto de algunas de sus actividades y transacciones (OCDE, 2021a).

7 [Action Plan for Fair and Simple Taxation Supporting the Recovery Strategy](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2020-07/2020_tax_action_plan_for_fair_and_simple_taxation_supporting_eu_recovery_1.pdf). Consultado el 02/06/2022. Disponible en: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2020-07/2020_tax_action_plan_for_fair_and_simple_taxation_supporting_eu_recovery_1.pdf

El cumplimiento cooperativo representa una transformación de un control restrictivo y principalmente retrospectivo a una relación cooperativa que lleva al diálogo del tratamiento fiscal en tiempo real o prospectivamente. Esto queda muy evidente cuando se observa la diferencia de la función de la declaración de impuestos. Tradicionalmente, la presentación de la declaración fiscal es el punto inicial del proceso de control y luego, las AATT efectúan sus funciones de verificación, validación, liquidación e identificación de situaciones de incumplimiento. La relación cooperativa cambia esta perspectiva y, con el trabajo conjunto, anticipado y más cercano del hecho imponible entre las AATT y los contribuyentes, la declaración fiscal se considera más que nada resultado de un proceso ejecutado en conjunto. Este proceso puede incluir acuerdos de cooperación con empresas o intermediarios fiscales y también puede cubrir el uso de declaraciones de impuestos prellenadas.

La experiencia indica que es más fácil lograr el éxito en un diálogo entre la administración tributaria y el contribuyente si la comunicación ocurre lo más cerca posible del momento en que se efectúan las transacciones con efectos tributarios. Tratar los temas antes de la presentación de una declaración de impuestos o antes del propio hecho imponible es lo que busca el modelo de cumplimiento cooperativo (cuadro 1).

Cuadro 1. Comparación de los dos modelos de control tributario

Modelo tradicional	Modelo cooperativo
Basado en el control	Basado en una relación cooperativa
<ul style="list-style-type: none"> • Procedimiento de carácter contradictorio • Control “a posteriori” • La declaración presentada debe ser comprobada • Situación “asimétrica” en cuanto a la información 	<ul style="list-style-type: none"> • Procedimiento basado en la confianza y en la transparencia • Control “preventivo” • La declaración presentada se considera correcta • Situación de información “asimétrica” atenuada o eliminada

Fuente: La experiencia española – Conferencia Técnica CIAT 2019.

En el desarrollo del PCC, además del completo entendimiento de los conceptos de la nueva relación con los contribuyentes, las AATT necesitarán identificar las formas de implementación considerando el contexto legal o cultural, la organización de las AATT, las necesidades y la viabilidad en su país (Visaro, 2022).

Aunque los conceptos del cumplimiento cooperativo son estándar y comunes a todas las AATT que los utilicen y los programas están contruidos sobre pilares similares, la práctica puede ser diferente y cada administración tributaria deberá hacer las adaptaciones necesarias a su caso. Se verifica que, a pesar de las similitudes de conceptos y pilares, hay enfoques diferentes entre los países que han establecido programas de cumplimiento cooperativo y los programas son variados.



4

¿Por qué implementar un programa de cumplimiento cooperativo?



El objetivo general de las AATT es hacer que todos los contribuyentes cumplan sus obligaciones tributarias a fin de recaudar los ingresos fiscales que el gobierno necesita para financiar todas las políticas públicas del país. Para mantener la confianza en el sistema tributario, lo cual es fundamental para estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, las AATT necesitan asegurar que todos los contribuyentes paguen el monto correcto de impuestos conforme a la legislación. El fortalecimiento del cumplimiento, en cualquiera de sus formas, es un objetivo estratégico clave.

Además de la necesidad de cambio del modelo tradicional de control tributario, existen otras motivaciones importantes para promover el cumplimiento cooperativo, que se detallan a continuación.

Entorno y retos de las administraciones tributarias

Mayor capacidad de las AATT

La necesidad de un nuevo modelo de gestión tributaria surge justo en un momento en que las AATT están más capacitadas. Los avances tecnológicos de la Cuarta Revolución Industrial⁸ y las nuevas tecnologías digitales han permitido avances en las herramientas

⁸ La Cuarta Revolución Industrial comenzó a principios del siglo y se basa en la revolución digital. Se caracteriza por una Internet más ubicua y móvil, circuitos electrónicos más pequeños, potentes

de control con el uso de documentos fiscales electrónicos y el intercambio masivo de información, lo cual crea grandes bases de datos que ampliaron el alcance de los cruces de información.

Las técnicas de análisis de datos e inteligencia artificial están revolucionando cada vez más las prácticas, los procedimientos, los controles y los procesos de trabajo de las AATT y han aumentado la efectividad de los controles sobre las transacciones económicas.

Las nuevas tecnologías reducen las barreras y los costos de acceso a información relevante, oportuna y confiable y siguen siendo disruptivas en la medida en que promueven cambios radicales en la forma de trabajar de las AATT, además del gran potencial que tienen para mejorar los resultados de recaudación.

La mayor capacidad tecnológica de las AATT para controlar las transacciones económicas y los grandes cambios que la transformación digital está produciendo en cómo se relacionan con los ciudadanos permiten satisfacer sus necesidades de forma más rápida, justa y transparente. Los avances en su forma de trabajar favorecen la revisión del modelo tradicional de control tributario.

Estos cambios permiten aumentar la colaboración entre las AATT y los contribuyentes, que es un principio de los PCC, con la creación de servicios innovadores, agregando valor, reduciendo los encargos administrativos de cumplimiento tributario y asegurando resultados transparentes y confiables.

En este sentido, la recopilación digital de información contable de las empresas es crucial para que las AATT puedan medir mejor las actividades empresariales, como las operaciones, el financiamiento, las inversiones, el rendimiento de las empresas y sus relaciones contractuales.⁹ La nueva relación de confianza, transparencia y mutua comprensión entre las AATT y los contribuyentes que los PCC proporcionan facilitará esta integración.

Además, las AATT podrán proporcionar certeza fiscal de manera rápida y precisa, lo que también es otro principio de los PCC. A pesar de la complejidad de la legislación tributaria, el proceso y los resultados subyacentes de las AATT para los contribuyentes serán cada vez más accesibles y claros.

Necesidades de recursos adicionales

Al mismo tiempo, la necesidad de más recursos se ha convertido en una prioridad urgente de los gobiernos en todo el mundo. Durante la pandemia de COVID-19 se necesitaron aumentos sustanciales en el gasto público para la protección de la salud y del empleo y el mantenimiento de las actividades económicas.

En ALC, la recuperación pospandemia ha provocado una tormenta para los gobiernos, que necesitan ayudar a los vulnerables debido al aumento de la desigualdad y la

y de menor costo, inteligencia artificial y aprendizaje automático: un mundo en el que los sistemas de fabricación virtual y físico cooperan entre sí de manera flexible, a nivel mundial (Schwab, 2019).
9 Para apoyar a las AATT en este frente, el BID ha desarrollado un *software* de código abierto llamado CACAO (Sistema de Consulta y Almacenamiento de Datos Contables y Organizacionales) diseñado para recibir, almacenar y analizar datos contables, con una interfaz web y API (Interfaces de Programación de Aplicaciones) de computadora a computadora.

pobreza (López, 2022). Por otra parte, algunos de los países de la región siguen con altos índices de evasión fiscal y baja proporción de ingresos respecto al PIB, a pesar de los esfuerzos de las AATT por fortalecer sus capacidades (Calijuri, Mac Dowell y Cermeño, 2022).

La deuda pública aún se está ajustando gradualmente en los países de ALC después de los aumentos anteriores a la pandemia y de la fuerte subida en 2020. En promedio, disminuyó del 71% del PIB en 2020 al 64% del PIB en 2022. Sin embargo, sigue siendo más alta que antes de la pandemia (57% del PIB) y de los niveles de deuda considerados prudentes (54% del PIB) (BID, 2023).

Aunque la deuda haya tenido una ligera reducción, los pagos de intereses como porcentaje de los ingresos fiscales han aumentado y superan el umbral que indica un mayor riesgo fiscal. Como resultado del aumento de las tasas de interés y de la reducción del crecimiento, la tendencia en los próximos años indica que la deuda como proporción del PIB puede llegar al 67%, lo que puede requerir la adopción de políticas para fortalecer la consolidación fiscal (BID, 2023).

Para lograr el fortalecimiento de sus posiciones fiscales, la mayoría de los países de ALC necesitan políticas adecuadas para aumentar la eficiencia del gasto y la recaudación de ingresos tributarios. En especial, en el lado de los ingresos, el foco debería ser la ampliación de la base tributaria y la reducción de la evasión de impuestos y del fraude tributario (BID, 2023).

Además, las Naciones Unidas sostienen que los impuestos desempeñan un papel vital en el logro de los Objetivos de Desarrollo Sostenible y son un mecanismo clave por el cual las organizaciones contribuyen a las economías de los países en los que operan. A fin de hacer frente al reto de incrementar los ingresos para cumplir con los “Objetivos de Desarrollo Sostenible” de las Naciones Unidas, es importante, especialmente en los países en desarrollo, fomentar una relación cooperativa que estimule una conducta empresarial responsable en materia fiscal (OCDE, 2022c).

Para agravar aún más este difícil contexto, la economía mundial se encuentra en medio de uno de los episodios más sincrónicos de endurecimiento de las políticas monetarias y fiscales de las últimas cinco décadas. Estas acciones políticas son necesarias para contener presiones inflacionarias (la inflación actual alcanzó su máximo en 40 años) y los efectos nocivos de otras tres crisis interconectadas: el clima, los alimentos y la energía (Guénette, Kose y Sugawara, 2022).

Incertidumbre tributaria

Por otro lado, han aumentado las preocupaciones por la incertidumbre tributaria, que afecta tanto a los contribuyentes como a las AATT (FMI/OCDE, 2017). La evidencia empírica, aunque escasa, sugiere que hay efectos adversos de la incertidumbre tributaria sobre la inversión y el comercio, especialmente en el contexto de la fiscalidad internacional. En consecuencia, el tema se ha convertido en prioridad, de acuerdo con el informe sobre “Certeza tributaria”,¹⁰ del FMI/OCDE para los Ministros de Finanzas del G20.

10 (FMI / OCDE, 2017). Este informe responde a la solicitud de los líderes del G20 en 2016 para que la OCDE y el FMI trabajen en temas de certeza fiscal. Refleja el consenso de los equipos de los

El trabajo realizado por el FMI/OCDE respondió a una solicitud de los líderes del G20 en 2016 y permanece en la agenda hasta hoy. En el momento de realizar la solicitud, los líderes emitieron el siguiente comunicado:

Enfatizamos la efectividad de las herramientas de política tributaria en la reforma estructural del lado de la oferta para promover un crecimiento inclusivo impulsado por la innovación, así **como los beneficios de la certeza tributaria para promover la inversión y el comercio**, y **solicitamos a la OCDE y al FMI que continúen trabajando** en los temas de políticas tributarias favorables al crecimiento y **certeza tributaria** (G20 Comunicado de los líderes, Hangzhou, 5 de septiembre de 2016, énfasis y traducción de los autores).

Entre las muchas razones para el aumento de las inquietudes sobre la incertidumbre tributaria, se incluyen la difusión y el surgimiento de nuevos modelos de negocio y la mayor internacionalización de las actividades empresariales, el aumento de la planificación fiscal agresiva, algunas decisiones políticas fragmentadas y unilaterales y ciertas decisiones judiciales, así como actualizaciones de las normas, como por medio del Proyecto “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)” del Grupo G20/OCDE, que son necesarias para asegurar el ajuste de las reglas de la fiscalidad internacional con el entorno cambiante (FMI/OCDE, 2017).

El informe mencionado reprodujo los resultados de una encuesta sobre el tema, conducida por la OCDE con los contribuyentes y las AATT, que son instructivos sobre la cuestión. Para las empresas, en su mayoría, la incertidumbre en relación con el impuesto sobre las sociedades y el impuesto al valor agregado (IVA) tiene influencia importante en las decisiones de inversiones. También se clasificaron los temas relacionados con las AATT, tales como los principales impulsores de la incertidumbre en los sistemas tributarios. Para las AATT, en su mayoría, la certidumbre tributaria es un asunto prioritario y se identificó el comportamiento de los contribuyentes como una fuente importante de incertidumbre, particularmente como resultado de la planificación fiscal agresiva y por la falta de cooperación. También se destacaron la complejidad de la legislación, los largos procedimientos judiciales, la redacción poco clara de la legislación y la frecuencia de los cambios legislativos (FMI/OCDE, 2017).

Lo importante es que, entre las propuestas de herramientas prácticas para mejorar la certidumbre tributaria en el ámbito internacional, el informe subraya los PCC, como un enfoque innovador para la prevención de disputas y la resolución de problemas fiscales, inclusive en un contexto multilateral (FMI/OCDE, 2017). La OCDE sigue trabajando el tema de la certeza fiscal como un factor crítico y evalúa que las áreas donde surgen más tensiones también presentan riesgos más significativos de incertidumbre fiscal (Perez-Navarro, 2021).

Para Owens (2020), “la certeza y la previsibilidad fiscales son clave para proporcionar un entorno fiscal propicio para el comercio y la inversión transfronterizos” y “con el

dos organismos internacionales, pero no deben considerarse como puntos de vista oficiales de las dos organizaciones o de sus países miembros.

aumento de la incertidumbre política, económica y fiscal, la importancia de los programas de cumplimiento cooperativo solo puede aumentar”.

Transparencia fiscal

Finalmente, pero no menos importante en cuanto a las motivaciones para el desarrollo de un PCC, se debe hacer hincapié en la importancia creciente de la transparencia fiscal y la responsabilidad social de las empresas como un deseo proyectado por la sociedad.

Existe una creciente demanda pública de saber “quién está pagando qué y dónde”. Se espera que las empresas se comprometan cada vez más en materia de responsabilidad corporativa, informes corporativos y comportamiento fiscal aceptable (Owens, 2020).

Un elemento nuevo en la cuestión de la transparencia fiscal es la entrada de los inversionistas institucionales, que se han convertido en una fuerza impulsora de estas demandas públicas por una mayor transparencia fiscal. Esto se reflejó claramente en la presentación del informe “Un nuevo estándar global para la información pública sobre impuestos”¹¹ de la iniciativa de GRI (*Global Reporting Initiative*)¹² (Owens, 2020).

El nuevo estándar presentado por GRI permite a las empresas reportar, entre otros puntos, sus prácticas fiscales como parte de sus informes de sostenibilidad. Asimismo, incluye divulgación sobre la estrategia fiscal, el gobierno interno y la gestión de riesgos, lo que puede atender a las expectativas de diferentes partes interesadas, además de divulgar públicamente sus actividades comerciales, ingresos, ganancias e impuestos, país por país.

También explica por qué las empresas deben divulgar públicamente sus informaciones tributarias. Los principales motivos son: mostrar su contribución a los países en los cuales operan; promover la confianza y la credibilidad de sus prácticas fiscales y de los sistemas tributarios; permitir que las partes interesadas hagan juicios informados sobre sus prácticas fiscales; y ayudar a informar el debate público y apoyar el desarrollo de una política tributaria deseable socialmente.

Asimismo, los países están adoptando legislaciones y normas que exigen que las empresas presenten una mayor transparencia en sus estados financieros (OCDE, 2013) y ya existen instrumentos jurídicos internacionales¹³ para facilitar la estrategia de gestión de riesgos y la adopción de enfoques para incentivar el cumplimiento.

11 GRI 207: Tax 2019. A New Global Standard for Public Reporting on Tax. Consultado el 16 de marzo de 2022. Disponible en: <https://www.globalreporting.org/standards/media/2513/gri-207-tax-standard-2019-factsheet.pdf>

12 *Global Reporting Initiative* (GRI) es una organización internacional independiente que ayuda a las empresas y otras organizaciones a asumir la responsabilidad de sus impactos, proporcionándoles el lenguaje común global para comunicar esos impactos, por medio de los estándares más utilizados en el mundo para la elaboración de informes de sostenibilidad: los estándares GRI. Su sede se encuentra en Ámsterdam, Países Bajos, y cuenta con una red de siete oficinas regionales para ayudar a garantizar el apoyo a organizaciones y partes interesadas en todo el mundo. Véase “About GRI” (<https://www.globalreporting.org/about-gri/>).

13 Ejemplos de los instrumentos: CRS – “*Common Reporting Standard*”: Modelo desarrollado por la OCDE, en 2014, para el intercambio de información tributaria entre países; FATCA – *Foreign Account Tax Compliance Act*: Ley federal de Estados Unidos que exige que las instituciones

Ventajas de los programas de cumplimiento cooperativo

El cumplimiento cooperativo ofrece potencialmente muchas ventajas a los contribuyentes y a las AATT. Fomenta el diálogo necesario para construir una base sobre la cual afirmar la confianza entre las dos partes y alienta a las empresas a ser transparentes de forma voluntaria. Esto no solo es útil para la tributación de las empresas en el PCC, sino que también ayuda a las AATT a adquirir conocimientos y obtener datos para detectar, comprender y abordar los riesgos fiscales que plantean otros contribuyentes que no son parte del PCC. Estos beneficios son particularmente importantes para los países en desarrollo.

A cambio de la transparencia de los contribuyentes, las AATT proporcionan una certeza tributaria más temprana. A largo plazo, la relación cooperativa puede reducir el número de disputas prolongadas, que normalmente implican costos significativos. No significa que el PCC excluya la posibilidad de disputas. El derecho a discrepar se mantiene, pero las disputas deberían ser menores y, cuando surjan, serían más fáciles de manejar y de resolver rápidamente.

La cooperación entre las AATT y los contribuyentes en la determinación de la correcta obligación tributaria ayuda a ambas partes a establecer la confianza mutua. Para la administración tributaria la confianza se constituye en la plena apertura del contribuyente y significa que presentará todos los aspectos relevantes para la determinación de sus impuestos. Desde la perspectiva del contribuyente significa que no se sorprenderá por un cambio inexplicable en la interpretación de la ley, encargos fiscales adicionales e inesperados o auditorías onerosas.

Los PCC deben formar parte de una estrategia más amplia de gestión de riesgos en general con el objetivo de mejorar el cumplimiento tributario y su fortaleza reside en el potencial de beneficios que pueden proporcionar tanto a las AATT como a los contribuyentes, que se puede resumir de la siguiente manera (OCDE, 2013).

Para las AATT:

- **Relación cooperativa:** una mejor relación con los contribuyentes, basada en la confianza, el entendimiento mutuo, la apertura, la transparencia, la voluntad de solucionar las disputas tan rápido como sea posible y el cambio en el comportamiento en términos de la naturaleza y la escala de la elusión/planificación fiscal.
- **Comprensión del negocio:** mejor comprensión del entorno y de la forma de actuación de la empresa con los principales aspectos que la afectan; la capacidad de predecir con mayor confianza la posición de la empresa en materia fiscal.

bancarias extranjeras proporcionen datos de titulares de cuentas de ciudadanos estadounidenses a las autoridades de Estados Unidos; CbC – *Country-by-Country Reporting*: Informe con datos agregados sobre la asignación global de ingresos, ganancias, impuestos pagados y actividad económica entre las jurisdicciones fiscales en las que opera una empresa o grupo económico. El informe se comparte con las AATT de esas jurisdicciones.

- **Gestión de riesgos de cumplimiento:** mayor capacidad de evaluación y gestión de riesgos debido a la proximidad a la empresa, lo que permite abordar los riesgos emergentes de manera anticipada y con mayor rapidez y adoptar enfoques más estrictos en casos de incumplimiento, además de poder dirigir sus limitados recursos a los casos y contribuyentes de alto riesgo.
- **Certidumbre con respecto a las posiciones fiscales:** el diálogo abierto y transparente sobre las posiciones fiscales y el trabajo en tiempo real permiten reducir las posibilidades de incorrecciones en las declaraciones de impuestos y resoluciones más rápidas de los problemas, evitando litigios innecesarios, además de aportar mayor certeza en el momento de proyectar los ingresos.
- **Mejora del cumplimiento tributario:** la presentación correcta y puntual de las declaraciones, el pago de los impuestos en el plazo y la reducción de los conflictos producirán una mejora en el cumplimiento tributario.
- **Base de ingresos asegurada:** la mejora del cumplimiento tributario resultará presumiblemente en un aumento de los ingresos pagados voluntariamente a largo plazo. En el momento inicial de la implementación del cumplimiento cooperativo, la solución de las cuestiones pendientes también puede proporcionar ingresos adicionales.
- **Mejor utilización de los recursos:** la transparencia y divulgación completa por parte de los contribuyentes permiten a las AATT lograr una mejor comprensión de sus problemas, asignar de modo más eficiente sus recursos y reducir el alcance de las auditorías y sus costos administrativos.
- **Mejora de la confianza en el sistema tributario:** el aumento de la eficiencia, eficacia y la equidad de las AATT inducirá una mayor confianza en el sistema tributario y en su capacidad para manejarlo.

Para los contribuyentes:

- **Relación cooperativa:** una mejor relación con las AATT, basada en la confianza fundada, la comprensión mutua, la apertura y la transparencia, que lleva a una mejor gestión de los riesgos, menor incertidumbre respecto a las posiciones fiscales inciertas y reducción de la necesidad de hacer provisiones para riesgos fiscales u obligaciones tributarias inesperadas.
- **Reputación:** la demostración de transparencia y voluntad del pago correcto de los impuestos permite que los contribuyentes se beneficien frente a la ciudadanía y disfruten de una mejor reputación considerando la expectativa de legitimidad y equidad de la sociedad.
- **Gestión de riesgos fiscales:** mejora en la capacidad de gestionar los riesgos fiscales. La introducción de un marco de control fiscal (MCF) y la relación cooperativa con las AATT permite a los contribuyentes proyectar, con mayor confianza, la posición de las AATT sobre las cuestiones fiscales.
- **Menores costos de cumplimiento:** los contribuyentes pueden presentar y liquidar las declaraciones de impuestos más rápidamente, con menor necesidad de ayuda de intermediarios fiscales. Se reducen las auditorías intrusivas dado que las

inspecciones y las actividades coercitivas se centralizan en los contribuyentes no comprometidos con el cumplimiento cooperativo y el número de litigios es menor, con la consiguiente reducción de costos.

- **Oportunidad de destacar los problemas:** los contribuyentes, de manera colaborativa, pueden destacar cuestiones relacionadas con la legislación y obtener aclaraciones sobre la interpretación de las AATT. El trabajo en tiempo real permite la resolución más rápida de los problemas, evita la discusión prolongada y los litigios innecesarios.
- **Mejor clima de inversión:** la mejora de la relación entre los contribuyentes y las AATT fomentará la inversión extranjera directa. Para los inversionistas internacionales la certeza fiscal es un parámetro importante en el momento de las decisiones de inversión. Si pueden tener certeza sobre el tratamiento fiscal de sus inversiones y la tasa de retorno que lograrán, se sentirán más seguros para realizar las inversiones.

Como se ha descrito anteriormente, son muchas las ventajas del PCC. Sin embargo, es necesario prestar atención especial a algunos aspectos que pueden comprometer la correcta asimilación de estos beneficios y, de modo equivocado, ser entendidos de forma diferente por los contribuyentes (Ernst & Young, 2014):

- Las AATT deben tener un control eficiente y realizar las acciones coercitivas sobre los contribuyentes no incluidos en el PCC para evitar que los contribuyentes que lo están puedan verse en desventaja competitiva si, dentro del marco del cumplimiento cooperativo, deciden evitar la planificación tributaria que los otros contribuyentes continúan usando.
- La celebración de un acuerdo de cumplimiento cooperativo aumenta la certeza, pero es necesario aclarar que, de ninguna forma, significa reducción de los impuestos debidos.
- Se deben establecer las reglas de salida de un PCC de modo muy claro y transparente para que los contribuyentes que salgan del PCC sepan las condiciones de salida, cuándo y cómo pueden salir y qué harán con la información obtenida durante el programa. Esto evitará que la terminación del acuerdo de cumplimiento cooperativo produzca riesgos reputacionales y de otros tipos a las dos partes.
- Se debe considerar la necesidad de avanzar con un enfoque multilateral de cumplimiento cooperativo que permita acuerdos entre los contribuyentes y dos o más AATT en PCC transfronterizos.



5

¿Cómo comenzar?

Los primeros pasos

Para la implementación de un PCC, deben considerarse esenciales los siguientes tres factores: a) la capacidad de los recursos humanos; b) la gestión eficaz de los datos y c) los mecanismos eficaces de comunicación entre las AATT y los contribuyentes. Estos elementos son esenciales no solo para garantizar la preparación de las AATT, sino también para preservar la inclusión del nuevo enfoque (Vissaro, 2022). Debe tenerse en cuenta un énfasis inicial para desarrollar la confianza en la relación entre las AATT y los contribuyentes.

Para la OCDE (2013), una justificación convincente del PCC debe establecer:

- los objetivos que el nuevo enfoque busca lograr;
- las características y el alcance del nuevo enfoque;
- las opciones consideradas y la motivación de la elección de la solución que se propone;
- la conformidad del enfoque con las políticas actuales;
- el plan de aplicación;
- los costos anticipados y el período de amortización de la inversión;
- los resultados y beneficios esperados y cómo se van a medir; y
- los riesgos anticipados asociados con la aplicación del nuevo instrumento.

Para comenzar la planificación de un PCC, se destacan algunos temas que merecen especial atención de las AATT en los primeros pasos, por el riesgo que pueden representar al programa:

- **Comenzar el PCC con un proyecto piloto:** la administración tributaria debe ser consciente de su capacidad operacional y de sus limitaciones iniciales, así

como estar convencida sobre los tipos y números de contribuyentes que puede acomodar adecuadamente en un PCC. Por eso, es recomendable comenzar con limitaciones estrictas en un programa piloto antes de incluir un grupo más amplio de participantes. La mayoría de los países que desarrollaron un PCC empezaron con un programa piloto. Este programa tiene la ventaja de permitir la incorporación gradual de los cambios en el enfoque original con relativa facilidad y estos cambios ayudan a mejorar el modelo (OCDE, 2013). Pueden comenzar con ciertas empresas de propiedad estatal (EPE) y contribuyentes que han demostrado ser cooperativos y de riesgos más bajos. En algunas experiencias de implementación de un PCC, las AATT solo permitieron la participación de contribuyentes de bajo riesgo, que cumplieran con los requisitos, mediante solicitud o invitaciones.

- **Implementar un modelo robusto de gestión de riesgo de cumplimiento (GRC):** la organización e implementación de un modelo de GRC en la administración tributaria usualmente antecede a la del propio PCC. La oportuna identificación de los riesgos de cumplimiento permite evaluar el grado de riesgo de los contribuyentes, brindar un tratamiento adecuado de acuerdo con sus comportamientos (CIAT, 2020) y subsidiar la evaluación de su gobierno fiscal para los fines del PCC.
- **Estructurar un modelo de gobierno interno:** los procesos de gobierno interno justificarán la confianza en la solidez de las decisiones de las AATT y demostrarán que el PCC es equitativo para las partes externas interesadas. La estructuración de un modelo de gobierno interno para que se mantenga el trabajo técnico y el sentido crítico en una relación colaborativa es una de las acciones preliminares de las AATT en el montaje de su PCC.
- **Fortalecer la capacidad para la gestión de datos:** la alta capacidad de recopilación y el rápido tratamiento de los datos para lograr un entorno automatizado de uso compartido de datos de alto rendimiento es un requisito básico de apoyo al PCC.
- **Asegurar los recursos necesarios para el PCC:** se debe asegurar la asignación de los funcionarios que serán necesarios para el desarrollo del PCC, especialmente para la atención personalizada de los contribuyentes. También se debe proporcionar formación a estos profesionales para el cambio cultural, con capacitación en técnicas de relacionamiento y negociación, además de temas técnicos.
- **Estimar las necesidades de inversión y los costos:** como en otros programas que necesitan cambios en la forma de operar de las AATT, la transición hacia un modelo de cumplimiento cooperativo requiere una inversión inicial que debe estimarse y se deben asegurar los recursos necesarios. Al analizar los costos, se debe tener en cuenta que al focalizar los recursos en los riesgos más importantes es posible incrementar la productividad. Lo importante es evaluar si la estrategia basada en la cooperación del PCC, que reduce la necesidad de intervenciones más amplias y costosas de la administración tributaria resulta más efectiva para mejorar el nivel de cumplimiento global que la estrategia clásica que depende exclusivamente de inspecciones intensivas. En esta situación, se logra un rendimiento más efectivo del sistema tributario (OCDE, 2013).

- **Definir los objetivos y las metas:** debe definirse qué espera alcanzar la administración tributaria con el PCC. Las metas son importantes para establecer la dirección de las acciones y para el seguimiento y la evaluación de los resultados del programa.
- **Diseñar un modelo de evaluación de resultados específico para el PCC:** cambio en el modelo de evaluación de resultados con la creación de nuevos indicadores que favorezcan y se enfoquen en el cumplimiento voluntario y cooperativo.
- **Instituir foros de diálogo:** i) institución de foros de diálogo con los contribuyentes e intermediarios fiscales comprometidos con el modelo de cumplimiento cooperativo, incluso con la participación en el diseño del PCC. Es un espacio formal para facilitar la interacción entre las AATT y los grupos de contribuyentes e intermediarios fiscales y fomentar el debate y las decisiones sobre asuntos de política y administración tributaria (Cremades Ugarte, Arias Esteban y Vargas, 2015); ii) institución de códigos de buenas prácticas tributarias o guías con directrices para el desarrollo del gobierno fiscal. La interacción y la realización de consultas con grupos de contribuyentes interesados, así como la elaboración de orientaciones sobre el PCC en colaboración con ellos, son considerados elementos esenciales del desarrollo y la aplicación del PCC (OCDE, 2013).
- **Incluir a los intermediarios fiscales en el PCC:** como no es posible incluir a todos los contribuyentes en el PCC y como muchos contribuyentes utilizan los servicios de los intermediarios fiscales, es crucial contar con el apoyo y la participación de este grupo de expertos tributarios. Las AATT deben promover la selección de los proveedores de servicios fiscales o asesores que necesitarán cumplir con los estándares para conquistar la confianza y desarrollar la colaboración con ellos. Es importante que las AATT celebren un acuerdo con los intermediarios fiscales con respecto a los procesos comerciales, la calidad, la integridad y la cooperación. Los intermediarios fiscales deben asegurar que sus métodos sean adecuados y transparentes para las AATT.





6

Programas de cumplimiento cooperativo (PCC)



Características del PCC

Las características centrales del cumplimiento cooperativo que se destacan son: a) confianza justificada o demostrable, b) transparencia, c) cooperación, d) colaboración, e) divulgación voluntaria, f) asesoramiento oportuno sobre posiciones fiscales significativas, y g) seguridad jurídica temprana.

El modelo de cumplimiento cooperativo funciona sobre la base de que, si un contribuyente es voluntario y transparente y es capaz de demostrar todo lo que es relevante para su situación fiscal, la administración tributaria debe proporcionarle seguridad fiscal y hacerlo de modo anticipado.

Los países de la OCDE que implementaron un PCC (OCDE, 2017), comparten un conjunto de características específicas más utilizadas que se listan en el cuadro 2.

Cuadro 2. Características de los programas de cumplimiento cooperativo

Características específicas el enfoque de cumplimiento cooperativo	Número de AATT
Mayor certeza de la situación tributaria para el contribuyente	28
Divulgación de las cuestiones fiscales pertinentes por parte del contribuyente en tiempo real	27
Resolución en tiempo real de problemas fiscales relevantes	25
Transparencia por parte de la administración tributaria en el plan de auditoría	22
Otras	12

Fuente: Perez-Navarro (2021).

La divulgación de las cuestiones fiscales pertinentes es extremadamente importante. El contribuyente puede legítimamente tener una visión diferente de la administración tributaria sobre el tratamiento correcto de una cuestión fiscal en particular. El punto esencial es que, en una relación de cumplimiento cooperativo, el contribuyente será completamente abierto respecto de la posición que ha adoptado.

Solo es posible tener un debate efectivo sobre la interpretación de la ley si todos los hechos son claros y aceptados por ambas partes. Dentro de una relación de cooperación, las partes tratan de obtener comprensión común de todos los hechos y circunstancias pertinentes con el fin de acelerar el proceso y resolver disputas más rápidamente.

Los pilares o atributos

Como ha descrito la OCDE (2013), el cumplimiento cooperativo es un modelo basado en seis pilares o atributos (véase también el cuadro 3). Estos son:

Para las AATT:

- **Tener una buena comprensión de las operaciones, las transacciones y las actividades desarrolladas por los contribuyentes y de los factores que las afectan.** Con el conocimiento basado en la realidad empresarial, las AATT logran entender correctamente el contexto general de las actividades o transacciones empresariales y responder de modo de evitar litigios e incertidumbre. Para establecer mejor este entendimiento las AATT pueden crear grupos sectoriales para la gestión de los contribuyentes del PCC, formando y capacitando equipos con los conocimientos y habilidades necesarias para tratar temas específicos, adquiriendo experiencia y una mejor comprensión de las cuestiones que impulsan ciertos comportamientos fiscales. Además, también pueden proporcionar todo el apoyo técnico que los grupos especializados necesitarán para este trabajo con los sectores empresariales.
- **Mantener la imparcialidad y abordar las tareas de resoluciones de problemas con alto nivel de consistencia y objetividad.** Las AATT deben mantener siempre una actitud profesional hacia los contribuyentes con los que tratan y la información que obtienen a partir de esta relación frecuente. Para ayudar a mantener un enfoque imparcial se puede utilizar el mecanismo de las técnicas alternativas de resolución de conflictos que proporcionan la posibilidad de resolución sin necesidad de recurrir a los tribunales.
- **Asegurar la proporcionalidad en todas las acciones de las AATT.** Este aspecto del cumplimiento cooperativo se extiende a las decisiones que las AATT toman en el momento de la asignación de sus recursos: ¿Cuáles son los contribuyentes, qué tipo de declaraciones o qué cuestiones tributarias se deben priorizar en vista de las repercusiones o consecuencias fiscales generales? La gestión de riesgos de incumplimiento de los contribuyentes es una herramienta esencial para que las AATT puedan garantizar que la asignación de sus recursos sea eficiente.

- **Promover la apertura y la reactividad a través de la divulgación y la transparencia.** La reactividad es la capacidad de respuesta que se requiere de las AATT. Son dos atributos que ayudan al establecimiento de una relación constructiva con los contribuyentes y facilitan trabajar las cuestiones fiscales en tiempo real. La capacidad de las AATT de proporcionar claridad en tiempo real o incluso anticipada con respecto a posiciones fiscales es la forma más efectiva de lograr certeza temprana, lo que beneficia a ambas las partes y es muy valiosa.

Para los contribuyentes:

- **Garantizar la divulgación y la transparencia con disposición y voluntad para divulgar su posición fiscal y todos los hechos relevantes para la evaluación de sus obligaciones tributarias.** Lo que se espera de los contribuyentes es la amplia divulgación de información más allá de la que están obligados a proporcionar legalmente. Esto incluye cualquier transacción o posición sobre la que exista un grado de incertidumbre o imprevisibilidad fiscal y los contribuyentes no puedan invocar privilegios fiscales para evitar la divulgación.
- **Marco de control fiscal.** La garantía y requisito primordial para la transparencia y la divulgación adecuadas es un sólido sistema de control interno que permita a las AATT validar los resultados proporcionados por los contribuyentes, comprobar su fiabilidad y saber que los contribuyentes tienen consciencia de cuáles de las posiciones fiscales que adoptaron son inciertas o controvertidas. Este sistema es conocido como marco de control fiscal (MCF). El MCF tiene como finalidad gestionar, controlar y acompañar la exactitud de las posiciones fiscales declaradas y garantizar que las AATT puedan confiar en la información proporcionada por los contribuyentes. Sirve también para justificar objetivamente la confianza, que es central para el modelo de cumplimiento cooperativo.
- **Política de gestión de riesgo tributario.** Es responsabilidad del máximo nivel organizacional la aprobación y seguimiento de la política fiscal de la empresa, que incluye su estrategia fiscal y la gestión de los riesgos tributarios, que deberá incluir supervisión de la incidencia de los riesgos fiscales, de los instrumentos de su gestión y control y de las iniciativas en cuanto a la transparencia fiscal dentro del PCC.

Cuadro 3. Pilares o atributos del cumplimiento cooperativo

ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	CONTRIBUYENTES
Entendimiento basado en el conocimiento de la realidad empresarial	Divulgación
Imparcialidad	Transparencia
Proporcionalidad	Marco de control fiscal
Apertura a través de la divulgación y la transparencia	Política de gestión de riesgo tributario aprobada al máximo nivel
Reactividad o capacidad de respuesta	

Fuentes: OECD (2013) y contribuciones de los autores.

Alcance del programa de cumplimiento cooperativo

El alcance de un PCC debe estar alineado con los objetivos que las AATT esperan alcanzar y principalmente considerar su capacidad de manejar adecuadamente el programa, sus limitaciones iniciales y los costos comparados con los beneficios. La definición del grupo de contribuyentes que se incluirá inicialmente en el PCC y el desarrollo de la confianza de este grupo con la administración tributaria es crucial para la secuencia del programa y el logro de los resultados propuestos en su concepción.

La implementación de las diversas acciones del PCC requiere un nivel mínimo de desarrollo en diferentes ámbitos de las AATT que deben tenerse en cuenta, entre otros: capacidad de control y de trabajo en tiempo real; recursos tecnológicos; disponibilidad y calidad de la información; recursos humanos y costos de administración; gestión de riesgos; gobierno interno, procesos de trabajo, conocimiento del negocio del contribuyente y nivel de cultura tributaria (Cremades Ugarte, Arias Esteban y Vargas, 2015).

Criterios para acceder el programa de cumplimiento cooperativo

Independientemente de cómo se lo defina, los criterios para la participación de los contribuyentes en un PCC deben estar disponibles y ser divulgados públicamente por las AATT de modo accesible al público en general. La divulgación de los criterios reforzará el respeto de las AATT por los principios de apertura y transparencia y su imparcialidad, y fomentará un comportamiento de cumplimiento que permitirá a los contribuyentes conocer con anticipación lo que deben hacer para acceder al programa.

En los países de la OCDE (2017) que implementaron un PCC, los requisitos más exigidos para acceder al programa se listan en el cuadro 4, junto con el número de AATT que los implementaron.

Cuadro 4. Requisitos del Programa de Cumplimiento Cooperativo

REQUISITOS PARA PARTICIPACIÓN EN EL PCC	Número de AATT*
Los participantes deben tener un compromiso en amplio nivel	24
Los participantes deben contar con una estructura formal de control tributario (marco de control fiscal - MCF)	18
Los participantes necesitan resolver cuestiones pendientes	16
Los participantes no deben tener atrasos en los pagos de impuestos	10
Otros	14

Fuente: Perez-Navarro (2021).

* Número de AATT que tienen o planean tener el requisito específico como condición para que las empresas participen en el programa de cumplimiento cooperativo

Para Owens y Leigh-Pemberton (2021), los criterios mínimos que el contribuyente necesita cumplir para ingresar en el PCC son:

- Disponer de un marco efectivo de control fiscal (MCF). Si no tiene el MCF o es ineficaz, debe demostrar un compromiso para mejorar su MCF para ser aceptado en el programa.
- Tener un historial de buen comportamiento de cumplimiento tributario. Si tiene un pasado de multas, presentación de declaraciones o pago de impuestos atrasados, por ejemplo, necesitará firmar un compromiso de cambiar de modo efectivo su comportamiento de cumplimiento tributario antes de ser aceptado en el programa.
- Estar sujeto a una revisión para evaluación del MCF y de su comportamiento de cumplimiento tributario. Esta revisión deberá ser minuciosa pero no tan intensiva como una auditoría fiscal formal.
- Firmar una carta de intención por escrito para la formalización de su compromiso con el PCC. La carta deberá ser firmada conjuntamente por el contribuyente (por un dirigente ejecutivo, con poder para firmar este tipo de documento) y la administración tributaria (por su comisionado o subcomisionado).
- A pesar de la exigencia de un MCF efectivo y de un buen historial de cumplimiento tributario, el PCC no debe estar disponible solo para los contribuyentes con un MCF casi perfecto y un impecable historial de cumplimiento tributario. Las AATT deben enfocarse principalmente en la voluntad demostrada por el contribuyente para comprometerse con los principios del cumplimiento cooperativo.

¿Cuáles contribuyentes aceptar? Segmentación de contribuyentes

La mayoría de los países que desarrollaron un PCC empezaron con un programa piloto. Como ya se mencionó anteriormente, un programa piloto tiene la ventaja de permitir la incorporación gradual de los cambios en el enfoque original con relativa facilidad y estos cambios ayudan a mejorar el modelo (OECD, 2013).

En la mayoría de los países, el enfoque de relación cooperativa se ha concentrado en los mayores contribuyentes, responsables de una parte significativa de la recaudación y definidos por un conjunto de criterios objetivos. Muy pocos han incluido los medianos y pequeños contribuyentes. Pero en las dos situaciones se considera un método alternativo para asegurar un nivel de cumplimiento tributario (Calijuri, Mac Dowell y Cermeño, 2022).

En la fase inicial del PCC, el propósito de establecer límites en el grupo de contribuyentes que se aceptan es asegurar que el programa comience de manera efectiva y eficiente. Las complejidades de las transacciones comerciales actuales exigen que los funcionarios de las AATT que las tratan tengan las habilidades, la comprensión y el conocimiento adecuados. Por lo tanto, como las AATT tienen recursos limitados, es razonable que el PCC comience con un alcance limitado de contribuyentes.

El enfoque restrictivo en el alcance del PCC no significa un tratamiento desigual o una discriminación de los contribuyentes. En la evolución de la estrategia de cumplimiento cooperativo, las AATT podrán avanzar con un enfoque equivalente para cada grupo de contribuyentes. No obstante, el espíritu de colaboración en términos de cambio de transparencia por certeza debe ser asequible para todos los contribuyentes en general dentro de marcos adecuados.

Como el grupo de las pymes tiene características muy distintas, el reto para las AATT es procurar maneras de aplicar los principios de la relación cooperativa también con este segmento (OCDE, 2013) y, además de mantener el cumplimiento cooperativo como un programa, avanzar más para incorporarlo como un paradigma de su actuación y proporcionar certidumbre también a otros contribuyentes que no son parte del PCC (Vissaro, 2022).

La elección de los contribuyentes para el PCC debe ser selectiva y utilizar criterios cuantitativos (p. ej., tamaño, facturación) y cualitativos (p. ej., historial de cumplimiento, complejidad).

¿Obligatorio u opcional?

El modelo de cumplimiento cooperativo está basado en la confianza y la cooperación, y los contribuyentes proporcionan divulgación y transparencia a cambio de certeza. En línea con estos principios, en general, la adhesión a un PCC es voluntaria y abarca a los mayores contribuyentes en gran parte de los países que tienen el programa. La aplicación obligatoria parece ser una excepción (OECD, 2013). Del mismo modo, las AATT deben permitir que los contribuyentes puedan retirarse libremente del PCC en cualquier momento, si esta es su decisión (Owens y Leigh-Pemberton, 2021).

Sin perjuicio de que, usualmente, el PCC esté disponible como opción para el contribuyente en cuanto a su participación, las AATT deben conservar la discreción respecto a la decisión de aceptarlo o no y, durante el programa, mantener la posibilidad de excluirlo en situaciones de incumplimiento de los requisitos exigidos. Dados los principios de apertura y transparencia, las AATT deben informar claramente, por escrito, las razones por las cuales no aceptan a un contribuyente en el PCC o la decisión de excluir la participación de un contribuyente que ya forma parte del programa (Owens y Leigh-Pemberton, 2021).

En la evaluación de entrada de un contribuyente que haya cumplido con los requisitos del PCC es necesario considerar la capacidad de la administración tributaria para la gestión efectiva del nuevo participante, así como los costos asociados comparados con los beneficios que se obtendrán. Para la retirada de un contribuyente del PCC, la decisión puede justificarse solo por el incumplimiento con los criterios relevantes (p. ej., marco de control fiscal imperfecto). Las decisiones de entrada o salida de un contribuyente en el PCC son muy importantes para asegurar la integridad del programa y las AATT deben manejar estas cuestiones con especial atención para no dar la impresión de que ciertos contribuyentes reciben un tratamiento privilegiado (Owens y Leigh-Pemberton, 2021).

En ambas situaciones, no autorizar el ingreso de un contribuyente al PCC o retirar a un contribuyente del programa, no se debe impedir que el contribuyente pueda presentar una nueva solicitud a la administración tributaria más adelante.

¿Qué impuestos?

Lo ideal es intentar incluir todos los impuestos principales del sistema tributario del país (directos e indirectos) en el PCC. La inserción de todos los impuestos producirá beneficios tanto para las AATT como para los contribuyentes, con la garantía de que todas las áreas de cumplimiento tributario estarán cubiertas en la relación de cumplimiento cooperativo (Owens y Leigh-Pemberton, 2021).

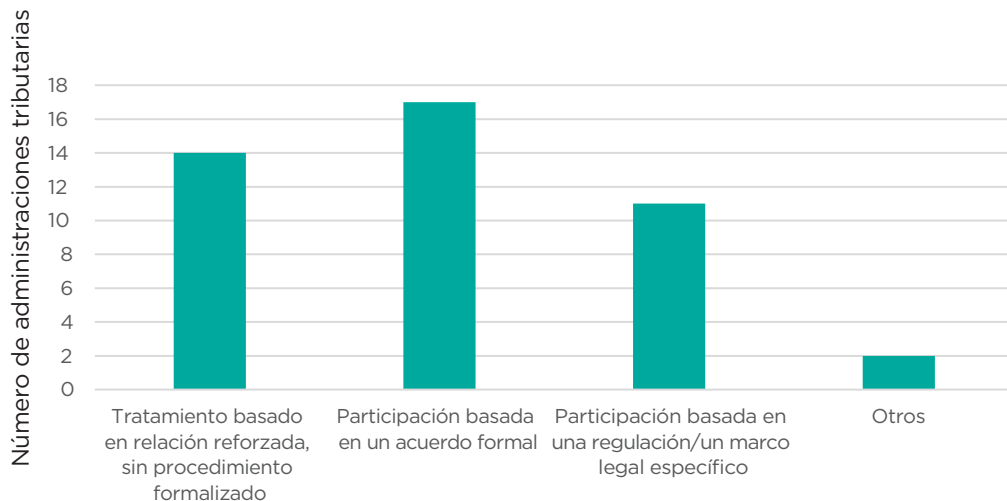
Sin embargo, en algunas jurisdicciones puede no ser factible la inserción de todos los impuestos. Las AATT deben considerar las necesidades y los recursos disponibles para esta definición, pero intentar incluir en el PCC por lo menos los impuestos básicos.

En los casos en los que no se incluyan todos los impuestos, las AATT no deben permitir que un contribuyente que cumple con los impuestos dentro del PCC no cumpla o tenga un comportamiento riesgoso con otros impuestos fuera del programa (Owens y Leigh-Pemberton, 2021).

Reglamentación del programa de cumplimiento cooperativo

La implementación de un PCC en cuanto al aspecto de su reglamentación se ha desarrollado de 3 formas distintas: a) programa basado en mejoras de las relaciones sin procedimientos formalizados, b) utilización de acuerdos formales con cada uno de los contribuyentes participantes y c) regulaciones específicas para el programa por medio de un marco legal (OCDE, 2017) (véase el gráfico 1).

Gráfico 1. Naturaleza de los programas de cumplimiento cooperativo



Fuente: OCDE (2017).

En el ámbito de los países de la OCDE, los PCC se han aplicado dentro de las disposiciones legislativas vigentes y, en su mayoría, los países no se han visto obligados a modificar las leyes y reglamentos actuales, utilizando acuerdos con los contribuyentes para la formalización de la relación (OCDE, 2013). La práctica administrativa de estos países fue suficiente para establecer la nueva relación en lugar de cambiar las leyes y reglamentos (Majdanska y Szudoczky, 2017).

Sin embargo, una minoría de países han establecido el PCC a través de disposiciones legales propias y el marco legal específico se ha considerado necesario (Owens y Leigh-Pemberton, 2021).

En general, la falta de fundamentos legales de un PCC no se considera un problema en la mayoría de las jurisdicciones. No obstante, en algunas otras, las disposiciones legales son necesarias. En las situaciones donde no se considera esencial establecer disposiciones legales específicas, dichos programas están encapsulados dentro de la discreción general de la administración tributaria (Owens y Leigh-Pemberton, 2021).

Para definir si es necesario establecer una reglamentación específica del PCC, las AATT necesitarán tener en cuenta cuestiones de naturaleza jurídica, tales como la normativa sobre la publicación de información financiera y la confidencialidad, así como la capacidad de ofrecer certeza al contribuyente antes de la presentación de su declaración o incluso en un momento más temprano, en el marco de una relación cooperativa (OCDE, 2013). En la materia jurídica, se deberá tener en cuenta principalmente el modelo utilizado en el sistema jurídico del país.

El modelo del “Derecho Común” (*Common law*) de tradición angloamericana está basado en las decisiones de los tribunales, fundamentado en la jurisprudencia y las costumbres. También conocido como “Ley de Decisión” (*Decision law*), sus principales características son las siguientes: la jurisprudencia (decisiones similares tomadas repetidamente por los tribunales) es más relevante y tiene mayor peso que la propia ley; la aplicación del derecho se basa en los principios y las costumbres de la sociedad; las decisiones judiciales se toman sobre la base de sentencias anteriores; y el ordenamiento jurídico no tiene leyes escritas o las que tiene son solo parcialmente escritas. En otras palabras, en este sistema las costumbres de la sociedad y las decisiones judiciales son las fuentes que darán origen a la mayoría de las reglas principales de estas sociedades.

Por otra parte, el modelo del “Derecho Civil” (*Civil law*) de origen romano-germánico está basado en un conjunto de leyes, y su aplicación está orientada por la codificación del derecho y la interpretación de la ley escrita. En este sistema las normas están redactadas. La ley deriva de un sistema legal (conjunto de normas escritas) y la ley escrita debe tener más peso que otras reglas presentes en la sociedad, como las costumbres locales. Es decir, en este modelo, las leyes escritas tienen el poder de modular las acciones de una sociedad, dejando de lado, en principio, las normas morales existentes en la sociedad.

En las jurisdicciones que se rigen por el modelo del “Derecho Civil”, es generalmente más adecuada una legislación específica que codifique todos los conceptos nuevos y

abiertos del cumplimiento cooperativo y sus prácticas, y que regule el PCC. En esta situación, también es necesario un análisis previo del marco jurídico vigente para identificar la necesidad de cambio o de adaptaciones al nuevo programa.

Además, una base legal puede proporcionar ciertos beneficios. En una perspectiva interna, un marco legal propio para el PCC puede facilitar una aplicación más uniforme del programa y asegurar la protección de los derechos de las partes. En este sentido, puede ser deseable o incluso necesario para brindar certidumbre al proceso y afirmar la confianza de los contribuyentes en la legitimidad del programa. En todos los casos, el objetivo de un estatuto debe ser promover y facilitar mejores relaciones de cooperación entre las AATT y los contribuyentes, brindar claridad y estimular la participación de los contribuyentes (Owens y Leigh-Pemberton, 2021).

No obstante, los marcos legales de un PCC no pueden ser demasiado rígidos para no eliminar la flexibilidad necesaria del programa. La sobrerregulación puede minar los beneficios del cumplimiento cooperativo y representar una barrera para el desarrollo de la relación basada en la transparencia, el entendimiento mutuo y la confianza (Owens y Leigh-Pemberton, 2021).

Es importante considerar la posibilidad de ampliar el enfoque de cumplimiento cooperativo para obtener un alcance multilateral que comprenda varios países y orientar la definición de las reglas en cada país de manera que no haya obstáculos a la integración del mismo enfoque cooperativo en los diferentes países.

En la hipótesis de un reglamento formal para el PCC, el desafío es lograr un equilibrio entre la necesidad de flexibilidad necesaria para el programa y un nivel aceptable de seguridad jurídica para el contribuyente. Como mínimo, los siguientes elementos se consideran apropiados para el marco regulatorio (Owens y Leigh-Pemberton, 2021):

- la competencia de la AT para entablar una relación de cumplimiento cooperativo;
- umbral para participar;
- confidencialidad de la información proporcionada por el contribuyente;
- el carácter vinculante de las decisiones de la AT;
- oportunidades de apelación; y
- el uso de la información proporcionada por el contribuyente durante y después de la terminación del acuerdo de cumplimiento cooperativo.

En los países en los que el PCC no está integrado en la legislación nacional, las AATT precisan manejar con cuidado las decisiones de rechazar la entrada de un contribuyente al programa o de solicitar la salida de un contribuyente del programa para evitar la percepción más amplia de que la entrada o salida en dicho programa es selectiva y quizás arbitraria (Owens y Leigh-Pemberton, 2021).

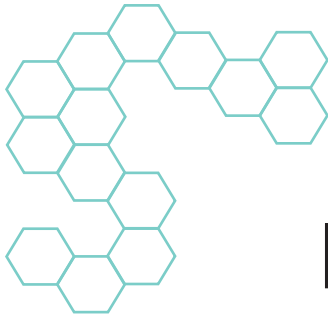
Comunicación de información

Es importante describir todas las cuestiones con respecto a las normas de divulgación y confidencialidad, y la capacidad de ofrecer seguridad para los contribuyentes.

Las AATT necesitarán desarrollar una estrategia específica de información y comunicación con el público antes de la introducción de un PCC, así como adoptar medidas para promover la transparencia y la confianza entre los contribuyentes y las AATT.

Relación cooperativa multilateral

Las AATT deben considerar las necesidades de los contribuyentes que tienen operaciones en varias jurisdicciones y la posibilidad de avanzar con acuerdos de cumplimiento cooperativo entre el contribuyente y dos o más AATT. Los principios de la relación cooperativa se aplicarían a cuestiones fiscales de naturaleza transfronterizas para asegurar prácticas y reducir los costos de cumplimiento asociados a actividades internacionales (OCDE, 2013).



7

Marco de control fiscal



La divulgación y la transparencia por parte del contribuyente son 2 de los 7 pilares o atributos del PCC. Significa que el contribuyente debe estar dispuesto a tratar su situación fiscal, divulgar todos los hechos relevantes para su evaluación y abstenerse de invocar privilegios legales para la no divulgación.

La adecuada transparencia y divulgación de información depende de un robusto sistema de control interno. El componente del sistema de control interno que garantiza que las declaraciones fiscales y la información presentadas por la empresa sean completas y correctas es el marco de control fiscal (MCF), que permite validar la información que los contribuyentes proporcionan a las AATT. Es responsabilidad del contribuyente desarrollar y mantener un MCF basado en principios claros, uniformes y predecibles. A su vez, la administración tributaria deberá probar la solidez del MCF (ICC, 2019).

Este marco, que es el corazón del PCC, debe gestionar, controlar y supervisar la exactitud de las posiciones fiscales notificadas y garantizar que es posible confiar en la información proporcionada por el contribuyente. El MCF sirve como una justificación objetiva para la confianza que es central para el modelo de cumplimiento cooperativo (Majdanska y Szudoczky, 2017). Para la OCDE, un MCF es “la parte del sistema de control interno que asegura la exactitud e integridad de las declaraciones de impuestos y las divulgaciones hechas por una empresa. El MCF desempeña un papel central en el rigor del concepto de cumplimiento cooperativo” (OCDE, 2016).

El MCF también puede ser descrito como la parte del sistema de control interno que asegura la exactitud e integridad de la información de las declaraciones de impuestos y la legitimidad del PCC al proporcionar un principio claro y objetivo para que las AATT basen sus decisiones y tengan confianza en las declaraciones. Idealmente los contribuyentes deberán proporcionar “declaraciones de impuestos bajo control”. El MCF juega un papel crucial en el PCC por cuanto respalda este “control” de las declaraciones por parte de la alta dirección en cumplimiento del compromiso de la divulgación, que es parte integral del modelo de cumplimiento cooperativo.

Otra característica del MCF es que representa el control interno de todos los procesos y operaciones que pueden producir consecuencias fiscales. Debe tener la capacidad de identificar, registrar y notificar a la administración tributaria de manera oportuna acerca de cualquier riesgo fiscal importante (OCDE, 2013).

Se espera que el MCF tenga elementos para garantizar la fiabilidad de los registros electrónicos y facilidad para exportar datos, para cumplir con los requisitos de intercambio automático de datos con la administración tributaria.

El éxito de una relación de cumplimiento cooperativo se basa en el entendimiento común del papel central del MCF en el rigor del concepto, sus características esenciales y cómo se despliega en la práctica. Es importante que los contribuyentes (alta dirección, ejecutivos y Consejo de Administración) entiendan el propósito y la importancia del MCF, sus responsabilidades de controlar los riesgos fiscales y el compromiso firmado para ser transparente con las AATT. Por otra parte, es igualmente significativo que las AATT reconozcan que, si el MCF de un participante del PCC es eficaz y si proporciona la información relevante y los riesgos fiscales de manera transparente, es posible reducir significativamente el alcance de las revisiones y auditorías sobre las declaraciones recibidas (OCDE, 2016).

El alcance del MCF

El MCF debe alcanzar tres niveles (OCDE, 2013):

- **La empresa:** el desarrollo de un MCF que incluya la gestión de todos los riesgos es complejo y las empresas normalmente dividen los riesgos en componentes manejables, por ejemplo, por la jurisdicción de sus actuaciones, por sus entidades filiales o por departamentos y funciones. Con frecuencia, las empresas implementan su MCF en el país de origen y cuando se considera efectivo se extiende a las otras jurisdicciones.
- **Impuestos:** considera las diferentes clases de impuestos (directos frente a indirectos) o incluso impuesto por impuesto (Impuesto sobre el Valor Agregado, Impuesto sobre Sociedades, etc.).
- **Riesgos:** el diseño se construye tomando como referencia los mayores riesgos conocidos.

Un MCF bien diseñado tiene que contener todas esas dimensiones. La gestión de riesgos impone la necesidad de manejar los mayores riesgos y obligaciones del contribuyente. El objetivo primordial del MCF es ofrecer a la administración tributaria y al contribuyente garantías verificables de que, si los riesgos se realizan, no es por falta de control y de comprensión insuficiente de la empresa. No significa que los riesgos fiscales y los conflictos resultantes no puedan ocurrir, dado que, incluso en una relación de cumplimiento cooperativo, la administración tributaria y el contribuyente pueden divergir sobre el tratamiento fiscal de una operación en particular (OCDE, 2013).

La efectividad del MCF

Asegurar la efectividad del MCF cubre los siguientes aspectos (OCDE, 2013):

- detección de riesgos y oportunidades relacionados con los impuestos;
- declaración de riesgos y oportunidades relacionados con los impuestos;
- prevención de errores relacionados con los impuestos;
- detección y corrección de los errores; y
- el ciclo de aprendizaje: los errores deben tener un seguimiento en forma de acciones para mejorar el MCF.

En un sistema de control interno seguro, los controles previenen, detectan y corrigen las deficiencias en los procesos, y la supervisión evalúa, detecta las deficiencias y promueve la mejora de la efectividad de los controles. Cuando las AATT consideran que la supervisión del contribuyente es transparente y efectiva pueden reducir el alcance de sus revisiones e inspecciones. La relación de cumplimiento cooperativo se ve reforzada si queda comprobado que el sistema de control interno es seguro y que las AATT pueden confiar en la información de las declaraciones (OCDE, 2013).

Un sistema de control interno efectivo comprende controles y supervisión. Las finalidades de ambos componentes son diferentes. Los controles previenen, detectan y subsanan las deficiencias o anomalías en los procesos empresariales. El objetivo de la supervisión es la evaluación y la mejora de la efectividad de los controles. Las deficiencias relativas a los controles tienen que ser detectadas por la supervisión. La detección debe ser seguida de una mejora del sistema de control interno (el ciclo de aprendizaje).

Gestión de riesgos de cumplimiento

La estructuración e implementación de la gestión de riesgos de cumplimiento (GRC) en las AATT usualmente precede al PCC y representa una medida esencial para su efectiva implementación, además de su importancia para asegurar la efectividad del MCF (Vissaro, 2022).

La GRC es un proceso sistematizado de identificación, evaluación y calificación de los riesgos fiscales seguido de un tratamiento fiscal adecuado. Es una herramienta de toma de decisiones que permitirá la obtención de un mejor cumplimiento tributario. Promueve una segregación entre los contribuyentes de acuerdo con sus niveles de riesgo y permite a las AATT desarrollar sus acciones de modo correspondiente a esta clasificación y centrar sus recursos en los contribuyentes con las mayores posibilidades de incumplimiento.

Las AATT precisarán adoptar un enfoque organizacional dedicado y estructurar una unidad especializada, que cuente con personal capacitado con las habilidades requeridas y los recursos de tecnología de información necesarios para producir mejores resultados en el proceso de GRC, y que tenga las adaptaciones apropiadas al modelo

recomendado, de acuerdo con su realidad. La ubicación de la unidad especializada en el proceso de GRC en las AATT puede variar, pero deberá ser una función de la oficina central (sede) vinculada a una función de planificación y diseño de programas que es responsable de establecer la estrategia para esta función y brindar orientación a las unidades operativas sobre la realización del trabajo (Betts, 2022).

La estrategia de las AATT impacta todas sus acciones, sus metas y objetivos estratégicos impulsan el proceso de GRC. Todas las áreas de las AATT y sus cargas operativas de trabajo son afectadas por el proceso de GRC, incluidos los servicios a los contribuyentes, el registro, la presentación de declaraciones, el reporte y pago correctos, así como todos los segmentos de contribuyentes.

Por eso, es necesaria una coordinación interna del trabajo de la unidad de GRC para alinearla con las áreas propietarias de los riesgos. Para esta coordinación se debe utilizar un comité interfuncional en la administración tributaria que reúna toda la inteligencia en la GRC y facilite la toma de decisiones sobre el tratamiento de los riesgos de cumplimiento más importantes (Betts, 2022).

Existen varias metodologías para la GRC y directrices divulgadas por organizaciones internacionales¹⁴ que pueden orientar a las AATT en el diseño de un plan. Las AATT deberán incorporar los principios fundamentales y adaptar sus estrategias y prácticas de acuerdo con sus realidades. Es importante concentrar sus acciones para mejorar el cumplimiento voluntario, promoviendo una adecuada disuasión de las prácticas de incumplimiento con una buena gestión de los riesgos que afectan a las obligaciones tributarias básicas (registro, presentación de declaraciones, divulgación de información de manera completa y precisa, y pago oportuno de los impuestos) y amenazan la integridad del sistema tributario.

Para TADAT, la buena práctica en GRC, de modo resumido, incluye: obtención de información relativa a los riesgos de fuentes internas y externas (p. ej., el análisis de los resultados de estudios del entorno para identificar riesgos de cumplimiento emergentes); análisis de auditorías y declaraciones fiscales para obtener informaciones sobre áreas en que los contribuyentes cometen errores o tienden a incumplir; información de terceros; estudios de comportamiento y actitudes de los contribuyentes con respecto al pago de impuestos; investigación sobre temas de cumplimiento específicos a nivel internacional, como potenciales pérdidas de ingresos públicos (precios de transferencia, planificación tributaria agresiva, etc.); estudios sobre la actividad económica oculta de las empresas; análisis de brechas de cumplimiento tributario; identificación, evaluación y clasificación de riesgos por segmentos de contribuyentes divididos según características y riesgos comunes; gestión de riesgos importantes mediante el desarrollo e implementación de un plan de mejora del cumplimiento (TADAT, 2019, págs. 32-33).

Para la implementación de la GRC es necesario asignar recursos y estructurar actividades sobre la base de patrones de riesgo, utilizar una variedad de instrumentos para abordar las causas (en lugar de los síntomas) del riesgo y evaluar el éxito de las actividades en términos de su impacto en el ambiente general de cumplimiento (OCDE,

¹⁴ Véanse, por ejemplo: Modelo de gestión de riesgos de la OCDE, Modelo de gestión de riesgos de la Unión Europea, Proceso de gestión de riesgos bajo la norma ISO 31.000:2009

2004). Es importante observar que el éxito de la GRC se evalúa en términos de los resultados (p. ej., cumplimiento de las obligaciones tributarias básicas, participación, satisfacción y confianza en el sistema tributario) y no de los productos (p. ej., el número de auditorías o la cantidad de regulaciones).

El nivel de madurez en la modernización tecnológica y la capacidad del personal de las AATT en las diversas disciplinas necesarias para la GRC son factores que afectarán el nivel de complejidad que es posible lograr en cada etapa del proceso (Betts, 2022).

Componentes básicos de un MCF

Dada la necesidad de adaptación para ajustar a las especificidades de cada jurisdicción y a su sistema tributario, un MCF debe contar con los siguientes 6 componentes básicos (características esenciales) (OCDE, 2016):

- **Estrategia fiscal establecida:** debe estar documentada, con el compromiso de la alta dirección de la empresa, abordar todos los aspectos del negocio en todos los niveles, desde el estratégico hasta el operativo, y establecer el papel del departamento de impuestos y su enfoque para garantizar el cumplimiento de la legislación tributaria. En particular, debe demostrar de forma transparente la estrategia global y la estrategia de gestión de riesgo tributario y reflejar el apetito por el riesgo de la compañía, que debe incluir su disposición a adoptar posiciones fiscales con las que las AATT pueden estar en desacuerdo.
- **Aplicado de manera integral:** debe adoptar un enfoque específico que incluya todas las políticas, normas, procedimientos y procesos tributarios que pueden afectar la correcta determinación y declaración de las obligaciones tributarias para todos los impuestos pertinentes. También tiene que difundir las opiniones y el asesoramiento recibidos sobre las posiciones fiscales asumidas que pueden ser inciertas o controvertidas.
- **Responsabilidad asignada:** el desarrollo de la estrategia fiscal y del MCF es responsabilidad de la alta dirección y debe ser aprobado por la alta dirección/ Consejo. De todos modos, debe disponer que la estrategia fiscal sea ejecutada por personas con las habilidades y experiencia adecuadas. El valor de la suscripción está en la declaración explícita de que la empresa está comprometida con la transparencia fiscal.
- **Gobernanza documentada:** debe haber un sistema de normas e informes documentado, lo que garantiza que las transacciones se comparen con los estándares y se identifiquen y gestionen los riesgos potenciales de incumplimiento. El proceso de gobernanza fiscal debe describir y definir los mecanismos por los cuales se controlan las cuestiones tributarias, además de la rendición de cuentas, indicadores de rendimiento, el concepto de materialidad a efectos fiscales, el seguimiento y la mitigación de los riesgos fiscales.
- **Pruebas realizadas:** se refiere al mantenimiento y monitoreo del MCF. Debe contener herramientas y soluciones de retroalimentación para prevenir, detectar y corregir errores. Las pruebas periódicas del MCF deben evaluar si el sistema es

adecuado y es necesario realizar regularmente una revisión de su eficacia después de cualquier cambio fundamental en la estrategia o en el modelo de la empresa. El monitoreo del MCF es de responsabilidad de las empresas. Sin embargo, las AATT deben realizar pruebas en tiempo real con el fin de asegurarse de que el MCF está funcionando y produciendo los resultados esperados y para verificar si responde a los problemas que han surgido en las pruebas de su integridad.

- **Aseguramiento/Garantía proporcionada:** debe ser capaz de proporcionar garantía a todas las partes interesadas, incluidas las AATT, de que el contribuyente dispone de un sistema eficaz que le permite controlar adecuadamente todos los riesgos fiscales y producir resultados fiscales confiables. Esto se proporciona cuando todas las demás características del MCF están completamente implementadas y, especialmente, cuando el marco de gestión de riesgos fiscales está capacitado para identificar desviaciones y dispone de mecanismos para mitigar/eliminar estos riesgos.

Estos componentes básicos del MCF (véase el cuadro 5) son de carácter general para aplicarse a todos los tipos de contribuyentes; pero es probable que, de acuerdo con las características específicas de ciertos sectores económicos que tienen factores que los diferencian de los demás contribuyentes, sea necesaria la complementación con componentes adicionales que reflejen los riesgos asociados con estos sectores económicos distintos. Esto deberá ser evaluado en cada jurisdicción cuando se implemente el MCF.

Cuadro 5. Componentes básicos de un marco de control fiscal (MCF)



Fuente: OCDE (2013).

Un tema de importancia primordial en la aplicación del MCF a la gestión de las cuestiones tributarias complejas, que debe recibir especial atención, es el acceso a los datos relevantes y de buena calidad. Se trata de un tema sensible y que, muchas veces, puede representar una fuente de desavenencia en la relación entre las AATT y los

contribuyentes. De parte de los contribuyentes, a veces, hay percepciones de que las solicitudes de información van más allá de lo que es relevante y provocan costos evitables y demoras innecesarias. Por otro lado, si las AATT creen que se les está negando el acceso a la documentación primaria pueden sentirse obligadas a una actuación coercitiva. En una relación de conformidad cooperativa el ámbito para la discordancia debe ser menor y el MCF tiene una función importante para asegurar esto (OCDE, 2016).

Evaluación del MCF

Para que las AATT tengan la seguridad de que el MCF de una empresa es sólido para generar la confianza necesaria en la relación de conformidad cooperativa, necesitan conocer y comprender los controles y realizar las evaluaciones. Deben considerar como referencia los componentes básicos presentados anteriormente y pueden utilizar diferentes formas y enfoques específicos de evaluación, como por ejemplo, los siguientes (OCDE, 2016):

- Cuestionar la gestión del negocio para que explique cómo su MCF funciona en la práctica: concentrarse en verificar los controles y cómo se prueban, además de revisar toda la documentación relevante para asegurarse de que el MCF está alineado con las operaciones de la empresa. De todos modos, solicitar informes de excepción y detalles de las acciones de control y sobre el proceso de toma de decisiones fiscales en la situación de un conflicto interno.
- Inspeccionar los resultados producidos por cambios en la legislación o una reestructuración del negocio para hacer pruebas en el funcionamiento del MCF y comprobar si es capaz de identificar fallas o errores del proceso. Es necesario que el MCF tenga rutinas claras sobre lo que sucede si se identifica un error, y disponer de un buen MCF es una evidencia de que los errores no son el resultado de negligencia.
- Realizar auditorías fiscales sobre las declaraciones, revisar los informes fiscales, examinar la capacidad del equipo de impuestos, sus habilidades y conocimientos, e inspeccionar las herramientas existentes utilizadas para evaluar el MCF. Además, dependiendo de los indicadores que proporcionan conocimiento y las evidencias que aseguran que los controles están funcionando, podría necesitarse una evaluación independiente del marco¹⁵ en el proceso de evaluación.

15 El MCF puede estar sujeto a verificación a través de una auditoría externa. El MCF evaluado y con la garantía de una auditoría externa proporciona una base objetiva para la confianza de la administración tributaria en las divulgaciones realizadas por las empresas y en las cifras de las declaraciones de impuestos. La auditoría externa tiene el propósito de asegurar la confianza en los estados financieros mediante el informe del auditor externo sobre sus conformidades con los marcos aplicables. La administración tributaria podrá decidir sobre el tipo de supervisión adecuada a un caso específico en función de su nivel de seguridad. Si no está convencida de que puede confiar en los estados financieros y las declaraciones vinculadas, puede decidir que la supervisión adecuada es una auditoría fiscal, en el sentido de una inspección o investigación.

Prueba del MCF

En la prueba de la aplicación del MCF en la práctica, las AATT deberán partir del proceso de GRC para determinar su efectividad. Es la oportunidad de obtener información sobre cómo se está cumpliendo con las obligaciones tributarias y si los riesgos se están gestionando adecuadamente. La revisión del MCF por las AATT ayudará a mantenerlo dentro de los estándares definidos en el PCC y contribuirá a su retroalimentación y mejora (OCDE, 2016).

Las AATT deben ser transparentes con los contribuyentes sobre los resultados de las pruebas y reportar claramente su visión, especificar las áreas en las que identificaron problemas en cuanto al nivel de control logrado y qué áreas necesitan ajustes en la gestión de riesgos y en las actividades de cumplimiento para alcanzar la calidad esperada del MCF. Se espera que el MCF tenga un diseño adecuado y operacionalmente eficaz (lo que incluye una función de supervisión) para evidenciar la “confianza justificada” que es esencial en una relación de cumplimiento cooperativo. El MCF debe tener un diseño tal que permita a las AATT identificar si es posible asegurar garantías en cuanto a la fiabilidad de los estados e informes financieros/fiscales (OCDE, 2016).

Las pruebas pueden ser sustanciales o sobre algunos aspectos específicos. Las AATT pueden seleccionar aspectos particulares para las pruebas y por medio de diálogo con los contribuyentes profundizar su análisis sobre los controles establecidos y las consecuencias para su enfoque de auditoría. Algunos ejemplos de enfoques específicos que pueden ser utilizados para la prueba del MCF son (OCDE, 2016):

- **Los controles deben estar en su lugar:** verificar los controles existentes en la empresa, cómo son utilizados, cómo son comprobadas sus eficacias y examinar las pistas de auditoría y la documentación producida como resultado.
- **Gestión de riesgos de ejecución:** en el proceso de ejecución pueden surgir riesgos fiscales significativos y sus implicaciones fiscales deben ser controladas, pero existe la posibilidad de que no sea así. Una parte potencialmente importante de las pruebas del MCF es examinar cómo se lo aplica para gestionar los riesgos de ejecución en la práctica.
- **Cambios clave que se han producido en el ambiente operativo de la empresa:** analizar cómo cambios relevantes, por ejemplo, en la legislación fiscal o reestructuraciones empresariales, se han reflejado y detallados efectivamente (detectados, documentados y reportados) en el MCF.

Las AATT también pueden agregar información al proceso de prueba mediante la comparación del desempeño económico de las empresas o estableciendo regímenes de divulgación obligatoria para obtener mayor seguridad sobre la fiabilidad del MCF, desde una perspectiva fiscal. En la mayoría de los países de la OCDE que implementaron un PCC, se emitieron orientaciones adicionales destinadas a garantizar la divulgación de los riesgos fiscales (OCDE, 2016).

La gestión eficaz de los riesgos fiscales en el MCF permitirá la presentación de declaraciones completas y precisas. La evaluación y prueba del MCF brindará a las AATT

garantías sobre la fiabilidad de las declaraciones de impuestos y de los riesgos fiscales y las transacciones que reflejan. Cuando la garantía se obtiene de este modo, se pueden reducir las cuestiones a evaluar durante el proceso de control fiscal o de auditoría, lo cual beneficia a los contribuyentes (OCDE, 2016).

Sin embargo, a pesar de tener un MCF bien desarrollado, implementado y gobernado, pueden ocurrir errores incluso en una relación de cumplimiento cooperativo. En este caso, debe haber evidencias de que los errores no son resultado de alguna forma de negligencia sistémica, para no afectar la evaluación del MCF. No obstante, las AATT deberán requerir información sobre las acciones de seguimiento derivadas de la identificación de los errores, sus correcciones y las medidas que se toman para evitar que ocurran de nuevo. Estas son necesarias para al tomar una decisión respecto de la continuidad del mantenimiento del MCF (OCDE, 2016).

Las AATT también deben aplicar auditorías, incluso a los contribuyentes que parecen ser de bajo riesgo, con el fin de validar sus métodos de ensayo utilizados para evaluar la idoneidad de un MCF. De esta manera, se contribuye a mantener la integridad del sistema tributario y se disuade a los contribuyentes de no cumplir de modo correcto sus obligaciones (OCDE, 2016).

En las situaciones en las que una administración tributaria, después de los procesos de evaluación y pruebas, llega a la conclusión de que un contribuyente no tiene un MCF apropiado, las consecuencias del incumplimiento de un requisito básico en el PCC deberán estar claramente establecidas tanto para el contribuyente como para la administración tributaria (OCDE, 2016).





8

Gobernanza de las AATT



La justificación de la confianza de las AATT se deriva del MCF del contribuyente. De otro modo, los procesos de gobierno interno justificarán la confianza en la solidez de las decisiones de las AATT y la demostración de que el PCC es equitativo para las partes externas interesadas.

Para garantizar la ejecución del PCC a largo plazo, las AATT necesitarán monitorear y evaluar de forma permanente todas las actividades de control y el comportamiento de su equipo. Así, aseguran mantener la confianza de los contribuyentes y las expectativas legítimas que conservarán el espíritu del régimen de cumplimiento cooperativo.

En el PCC la relación entre las AATT y los contribuyentes está basada en la transparencia, el entendimiento y la confianza mutua justificada. Para mantener la relación con los tres valores se requiere, como mínimo, que los funcionarios de las AATT mantengan: a) una relación abierta con los contribuyentes, pero conservando la imparcialidad, profesionalidad y actitud crítica en cuanto a la información declarada; y b) la estricta obediencia a la confidencialidad de la información recibida de los contribuyentes (OCDE, 2013).

Para asegurar la transparencia, la coherencia y la equidad de las decisiones de las AATT, deben observarse seis principios en el gobierno interno de los PCC (véase el cuadro 6). Estos son (OCDE, 2013):

Cuadro 6. Marco de gobierno interno del PCC

Diseño del programa	Trabajo con el programa y enfoque	Medidas preventivas	Evaluación de calidad
<ul style="list-style-type: none">• Integridad de las normas y valores fundamentales• Programas de trabajo y sistemas operativos	<ul style="list-style-type: none">• Participación de un segundo par de ojos en la toma de decisiones• Programas de formación y contacto periódico entre los expertos	<ul style="list-style-type: none">• Sistemas de rotación	<ul style="list-style-type: none">• Sistemas de evaluación y supervisión

Fuente: OCDE (2013).

- **Integridad de las normas y valores fundamentales:** se deben establecer previamente las reglas de integridad y las normas de conducta basadas en los valores fundamentales y un código de ética. Además, se deben definir las reglas para la documentación, como actas de las reuniones con los contribuyentes, registros de las medidas adoptadas y un informe anual resumido. “El reglamento debe ser claro y el personal profesional debe saber qué se espera de ellos”. Asimismo, la documentación permitirá que el trabajo de gestión del cumplimiento cooperativo realizado por la administración tributaria pueda ser evaluado en el futuro.
- **Programas de trabajo estándar (normalizados) y sistemas operativos:** los programas de trabajo definen la manera en que el trabajo debe ser realizado y sirven de guía para los funcionarios en el proceso de toma de decisiones. Se basan en la legislación, el código de ética y los valores fundamentales. Para aumentar el apoyo se puede compartir con los contribuyentes desde el momento de su elaboración en forma de consulta. Estas medidas promueven la previsibilidad, la estabilidad, la igualdad y la legitimidad del método.
- **Participación de un segundo par de ojos (o más) en el proceso de toma de decisiones:** para garantizar la toma de decisiones técnicas independientes es necesario utilizar un método para el trabajo en equipo, y su revisión debe realizarse según un sistema de evaluación entre pares. Otra opción es la decisión conjunta del equipo. Como las cuestiones técnicas involucran a varios especialistas y sectores en la administración tributaria, se puede establecer un equipo multidisciplinario específico para cada grupo de contribuyentes y, en los casos complejos que impliquen alto grado de riesgo, las decisiones se toman conjuntamente por todo el equipo. También se puede aplicar una combinación de estas medidas.
- **Programas de formación y contacto periódico entre los expertos:** los temas de estos programas pueden ser técnicos, por ejemplo, conocimiento sobre las estructuras de control tributario, nuevos conceptos como el MCF y formas de planificar e involucrar habilidades sociales y de comunicación. El objetivo es capacitar y permitir que los funcionarios aprendan juntos, así como ofrecer una oportunidad para que examinen y compartan problemas y mejores prácticas.
- **Sistemas de rotación:** tienen como finalidad reducir “el riesgo de que los funcionarios pierdan su independencia y su actitud profesional crítica, o al menos evitar que se perciba de esa manera” (OCDE, 2013). Además, sirven para asegurar la renovación de ideas en el equipo de las AATT y para mantener la relación con los contribuyentes en un nivel profesional. Sin embargo, es importante tener en cuenta que el PCC requiere tiempo para que los profesionales de ambos los lados desarrollen una relación personal y para que los funcionarios de las AATT se adapten a las características especiales relacionadas con las estructuras tributarias de los contribuyentes. Además, en el momento de la rotación, para mantener la calidad de la relación de cooperación y los niveles de servicio, debe dedicarse el tiempo suficiente para la sucesión y transferencia de expedientes e información.
- **Sistemas de evaluación y supervisión:** son necesarios para medir la calidad del trabajo realizado y garantizar que es imparcial y que los resultados se logran de modo consistente. Estos sistemas también permiten a las AATT obtener una visión general del funcionamiento del PCC y de los posibles ajustes necesarios, creando un “ciclo de aprendizaje”. Las AATT deben gestionar el desarrollo de sistemas de evaluación que sean efectivos en tiempo real, o lo antes posible tras un evento.



9

Desafíos para la implementación

La implementación de programas de cumplimiento cooperativo implica un cambio de paradigma y presenta varios desafíos, tanto para las AATT como para los contribuyentes, y requiere un cambio cultural y de comportamiento (OCDE, 2013). A continuación, se destacan los principales desafíos.

Para las AATT:

- **Capacidad operativa:** la evaluación de la capacidad operativa de las AATT es un requisito básico para todas las etapas siguientes del diseño e implementación del PCC. Los recursos humanos, tecnológicos y financieros disponibles para el programa son las balizas que definirán el modelo y su ejecución.
- **Comunicación:** debe brindarse una completa aclaración a los contribuyentes sobre todas las consecuencias del PCC para evitar dos importantes interpretaciones equivocadas, como por ejemplo, que propiciará mayor monitoreo por parte de las AATT o que los contribuyentes de bajo riesgo reciben menor atención y que el apoyo en recursos de las AATT se dirigen a aquellos de mayor riesgo. En el ámbito externo, las AATT necesitarán demostrar que no efectuarán concesiones inapropiadas a los contribuyentes del PCC en comparación con los que no son parte del programa. Para esto, se deberán divulgar todos los criterios y resultados del PCC y los procedimientos de gobierno interno.
- **Cultura y conducta:** un programa de cumplimiento cooperativo requiere un profundo cambio de cultura, mentalidad y conducta tanto por parte de las AATT como por parte de los contribuyentes. En las AATT se necesitan cambios en los procesos y actitudes operativos para dejar de fijarse en ejercicios fiscales pasados y trabajar en tiempo real, adoptando una actitud preventiva y de resolución de problemas y proporcionando seguridad jurídica temprana.
- **Recursos (financieros y humanos):** si bien con el tiempo el PCC debe reducir los costos para las AATT y los contribuyentes, la justificación de la inversión inicial en el desarrollo del PCC y la necesidad de recursos adicionales puede presentar un reto

en un contexto de recortes de presupuesto en las AATT y de crisis económica para los contribuyentes. También se deben considerar los recursos humanos necesarios para apoyar un PCC, tanto en términos cuantitativos como en el nivel de formación. Es requisito fundamental invertir en las habilidades sociales y de comunicación de los funcionarios tributarios, que deben complementarse con altos niveles de conocimiento técnico y experiencia para comprender el negocio de cada contribuyente, así como en su formación y el desarrollo de sus capacidades.

- **Contacto entre AATT y contribuyentes:** mantener una intensidad de contacto adecuada que produzca una relación exitosa y que cree un clima de apertura y confianza requiere un compromiso de tiempo y recursos por las partes, sobre todo en las primeras etapas. Es importante prestar una atención constante a la gestión adecuada del tiempo. La gobernanza interna y el riesgo de crear vínculos demasiado estrechos también son preocupaciones que deben tomarse en cuenta.
- **Marco de control tributario:** un control eficaz es una característica vital del cumplimiento cooperativo y requiere una atención constante. La madurez de los marcos de control fiscal es fundamental, y las AATT deben invertir y contar con expertos de alto nivel en este ámbito.
- **Consultas:** se considera que la consulta con las partes interesadas y la participación de los contribuyentes en el desarrollo y la aplicación del programa son elementos esenciales de un PCC.
- **Uso de la información:** es importante asegurar la óptima utilización de la información recopilada en el PCC. Se deben abordar los temas de interés a través de una serie de opciones posibles, como enviar “alertas fiscales” por parte de las AATT para llamar la atención de los contribuyentes sobre un tema específico y relevante, así como emitir decisiones u orientaciones generales para aclarar el tratamiento fiscal en relación con asuntos concretos y trabajar con grupos o asociaciones sectoriales de contribuyentes para tratar cuestiones más controvertidas que tienen el potencial de generar litigios.
- **Evaluación de resultados:** es necesario crear indicadores para la evaluación y el impacto de los resultados deseables. Los parámetros clásicos de evaluación de las AATT se basan en el modelo tradicional de la relación tributaria, centrándose en las medidas de sanción del incumplimiento, identificadas por las AATT. Los resultados de la nueva relación necesitarán ser evaluados por indicadores que puedan medir los cambios en el comportamiento de los contribuyentes como el aumento en la tasa de cumplimiento voluntario, la reducción de la brecha fiscal, la disminución de litigios, etc.

Para los contribuyentes:

- **Gobierno corporativo y MCF:** es esencial que tengan sistemas de buen gobierno corporativo para apoyar la divulgación y la transparencia necesarias. Será indispensable desarrollar un MCF robusto para asegurar un enfoque sistemático efectivo del riesgo fiscal y lograr lo más pronto posible la identificación, evaluación y gestión de los riesgos fiscales. Esto permitirá la satisfacción de los requisitos de divulgación y transparencia, así como la mejora de la gestión de controversias y de la relación con las AATT.

- **Recursos (financieros y humanos):** deben considerar que la adhesión al PCC puede requerir una inversión inicial en sus controles, sistemas, estructura organizacional y recursos humanos. Serán necesarios programas de formación específicos para preparar a sus equipos en la regulación del PCC.
- **Beneficios x costos:** para tomar la decisión de incorporarse al PCC, es esencial el análisis de la relación de los beneficios ofrecidos en todas las áreas, incluso los sub-objetivos, contra los costos potenciales en los que deberán incurrir.
- **Dedicación:** se requiere un elevado nivel de dedicación y compromiso desde la alta dirección hasta el nivel operativo para la gestión de la participación en el PCC.
- **Monitoreo:** necesitarán un sistema de monitoreo para medir los resultados del PCC desde el punto de vista del contribuyente, incluso en comparación con otros contribuyentes.

Además de los desafíos del cambio de la cultura y de los recursos organizacionales, se identifican otros retos específicos para los países en desarrollo.

- **Elevados niveles de corrupción:** los niveles de corrupción más altos en muchos países en desarrollo afectan los niveles de confianza entre las partes y la confianza es un requisito importante para que la relación de cumplimiento cooperativo funcione de manera eficiente. Es necesario establecer mecanismos para la prevención de la corrupción en las AATT para que el programa alcance resultados adecuados conforme a la legislación y reglamentos vigentes, pero también para mejorar la legitimidad pública de la iniciativa.
- **Cuestiones de legitimidad asociadas con la percepción de trato preferencial:** los elevados niveles de desconfianza ciudadana en el gobierno, la desigualdad de ingresos y otros factores propios de los países en desarrollo pueden transmitir una percepción de que el cumplimiento cooperativo simboliza una trasgresión del principio de igualdad ante la ley. Las AATT deberán realizar amplias acciones de educación tributaria para demostrar a todos los distintos actores que el cumplimiento cooperativo no admite ni puede permitir un trato preferencial para los contribuyentes.
- **Excesivo legalismo:** el enfoque demasiado legalista en la forma de realizar las funciones de administración tributaria puede restringir la discrecionalidad de la administración y llevar a una excesiva subordinación del PCC a la codificación, lo que causará un exceso de burocracia y disminuirá la eficiencia del modelo.





10

Evaluación de resultados del programa de cumplimiento cooperativo



Para obtener éxito en la implementación del PCC es esencial desarrollar e implementar una metodología para evaluar sus costos y beneficios. La capacidad de medir la eficiencia y efectividad afectará la voluntad de los contribuyentes de inscribirse en el programa. En la evaluación, se deberán considerar los intereses de todas las partes involucradas y de la sociedad en general (Owens y Leigh-Pemberton, 2021).

Establecer indicadores de buena calidad es un desafío porque las medidas actuales son principalmente factores de gestión que se centran en los procesos de trabajo y la productividad y, en general, miden los resultados de corrección del incumplimiento. Los programas de cumplimiento cooperativo no se ajustan a las medidas tradicionales. El método deberá centrarse en determinar la mejora en el cumplimiento voluntario y en los resultados, en lugar de centrarse en el volumen de incumplimiento detectado (en la productividad) (OCDE, 2014).

Las medidas tradicionales de detección y sanción del incumplimiento (p. ej., número de auditorías y cantidad de regulaciones) pueden implicar incentivos perversos, mientras que el énfasis en la medición de los resultados (p. ej., la mejora del cumplimiento, la satisfacción y la confianza en el sistema tributario) puede fomentar la orientación al contribuyente y la innovación.

Sin perjuicio del modelo de evaluación definido, antes de la implementación del programa de cumplimiento cooperativo es necesario establecer una línea de base, el estado actual que será el punto de referencia que permitirá comparar los resultados a medida que el

programa se va desarrollando (Owens y Leigh-Pemberton, 2021). No hay un modelo ideal de indicadores para la evaluación y se requerirán esfuerzos continuos conforme las estrategias de cumplimiento evolucionan para ir ajustando los procesos a la práctica.

En el diseño del modelo de evaluación, es esencial demostrar las contribuciones a los resultados: a) al alcance de los objetivos establecidos en la concepción del programa de cumplimiento cooperativo (efectividad) al menor costo posible (eficiencia); b) al aumento en el grado de cumplimiento de las normas; c) a la recaudación de los montos correctos; y d) a la reducción de la brecha fiscal y el valor agregado al sistema tributario en general (OCDE, 2013).

Asimismo, se identificaron seis dimensiones que precisan considerarse al elaborar la cesta de indicadores para evaluar los aspectos cuantitativos y cualitativos de los resultados del programa de cumplimiento cooperativo: a) cumplimiento/riesgo tributario; b) seguridad jurídica; c) gestión del riesgo fiscal del contribuyente; d) costos (cumplimiento/recaudación de impuestos); e) confianza y relación; y f) satisfacción con los resultados (Owens y Leigh-Pemberton, 2021).

No obstante, los siguientes métodos de medición,¹⁶ considerados en su conjunto, pueden ser utilizados para empezar la evaluación de la eficiencia y eficacia de un programa de cumplimiento cooperativo (Owens y Leigh-Pemberton, 2021) y, a partir del punto de referencia establecido en el inicio del programa piloto, definir un período de evaluación preliminar más corto para determinar si es posible obtener evidencias de posibles cambios producidos y hacer los ajustes necesarios en los indicadores.

Medidas de eficiencia:

- frecuencia y duración de las auditorías fiscales
- frecuencia de las inspecciones y rendimientos directos de las mismas (OCDE, 2013)
- acceso a acuerdos de precios anticipados (APA)¹⁷ y avance de las resoluciones
- costo en términos de tiempo necesario para evaluar el riesgo de las declaraciones
- aporte de empleados a tiempo completo (FTE)¹⁸ en la gestión de cumplimiento del contribuyente

Medidas de efectividad (eficacia):

- ingresos fiscales recaudados por las AATT, observando a los grandes contribuyentes fuera del programa y comparando con los grandes contribuyentes inscritos en el programa

16 Pueden incluirse otros indicadores en el modelo.

17 Un acuerdo de precios anticipados (APA) es un acuerdo de procedimiento entre uno o más contribuyentes y una o más autoridades fiscales que tiene como objetivo evitar cualquier disputa de precios de transferencia, determinando de antemano un conjunto de criterios que se aplicarán, dentro de un período de tiempo específico, para transacciones transfronterizas específicas y controladas, con el fin de garantizar su coherencia con el principio de mercado.

18 *Full time employee* (FTE, por su sigla en inglés) (empleado a tiempo completo).

- ingresos fiscales por empleados a tiempo completo (FTE)
- reducción de la brecha fiscal
- monto de impuestos en disputa
- número y duración de las disputas
- efectividad de las medidas alternativas para la solución de las controversias
- evaluación de riesgos del contribuyente por la administración tributaria
- indicador de aseguramiento fiscal: compuesto por el impuesto total a pagar por los contribuyentes en el programa de cumplimiento cooperativo, menos cualquier cantidad que sea objeto de discusión/disputa y que, en consecuencia, pueda considerarse correctamente declarada y pagada
- mejora en la calidad de la relación y en los niveles de confianza entre las AATT y los contribuyentes por medio de encuestas periódicas con los contribuyentes y el personal de las AATT que trabaja en el programa
- actuación de las AATT en los aspectos más importantes de sus responsabilidades por medio de encuestas periódicas con los contribuyentes

La evaluación del objetivo de maximizar el cumplimiento puede indicar si las AATT están logrando ser efectivas con el programa de cumplimiento cooperativo; un posible indicador de esto es el cálculo de la brecha fiscal. Sin embargo, los métodos de cálculos de la brecha fiscal aún son objeto de discusión y de cuestionamiento sobre su exactitud, fiabilidad y valor para la gestión tributaria (OCDE, 2013).

No obstante, los argumentos a favor de la medición de la brecha fiscal sostienen que su mejor comprensión y el detalle de sus componentes pueden orientar la definición de prioridades de reformas legislativas, al mismo tiempo que se crea la base para el debate sobre la integridad del sistema tributario en su conjunto.

También hay debates sobre la utilidad del uso de la comparación entre la tasa impositiva efectiva de los contribuyentes inscritos en el programa de cumplimiento cooperativo con aquellos que están fuera del programa como criterio de efectividad. Quienes se oponen a utilizar este indicador sostienen que, en principio, la tasa impositiva efectiva de los contribuyentes dentro del programa no debe ser diferente de los que están fuera, sino que son el tiempo y el esfuerzo necesarios para alcanzar el resultado lo que será distinto (Owens y Leigh-Pemberton, 2021). Además afirman que la reducción de la tasa impositiva efectiva no es el propósito de los programas de cumplimiento cooperativo, sino que estos programas buscan, entre otros fines, hacer que todos los impuestos debidos se paguen en los plazos legales mediante un proceso cuyos costos sean más bajos y produzcan menos conflictos que con el modelo tradicional y controvertido.

Como se ha explicado anteriormente, no hay un modelo ideal de indicadores para la evaluación del programa de cumplimiento cooperativo y el trabajo de desarrollo de las medidas requiere una mejora incremental continua conforme las estrategias evolucionan y los contextos operativos cambian. Muchas de las dificultades que plantea la medición de los resultados no se originan en los aspectos teóricos de la medición, sino que provienen principalmente de su implementación práctica (OCDE, 2014).





11

Recomendaciones finales



Como se ha demostrado en este documento, no hay un modelo único para implementar un PCC. Cada administración tributaria debe considerar la experiencia ya vivida y las lecciones aprendidas de los programas existentes, pero tomar en cuenta también las características, capacidades, necesidades, cultura y dinámica de negocios de la realidad de su país para el diseño de su propio modelo. En estas recomendaciones finales, se presentan otros puntos de atención y herramientas de apoyo para los PCC.

La importancia de la digitalización

Cualquier cambio, avance o mejoría en los procedimientos de gestión tributaria requiere el apoyo fundamental de los recursos tecnológicos. En particular, es evidente la eficacia de la digitalización en el fortalecimiento de la capacidad de las AATT. Son inmensas las posibilidades de automatización de los procesos de trabajo y las oportunidades de nuevas formas de control fiscal que antes se imaginaban imposibles.

En cada etapa del proceso de implementación del PCC, la digitalización será clave para orientar la dirección de la evolución del cumplimiento cooperativo. La tecnología no debe utilizarse solamente para mejorar los controles, sino que, con la misma importancia, debe proporcionar a los contribuyentes comodidad y facilidades para el cumplimiento de sus obligaciones (Vissaro, 2022).

La digitalización debe apoyar la implementación del PCC para brindar certidumbre a los contribuyentes en tiempo y forma. Los dos procesos deben correr en paralelo. En este sentido, en todos los procesos de gestión tributaria es necesario incorporar la automatización a cada etapa, incluyendo el registro del contribuyente, las declaraciones de impuestos y otros documentos fiscales, pagos de impuestos, auditoría, cobranza y facturación a la contabilidad del contribuyente.

Por eso, para asegurar el avance de la implementación de la estrategia de cumplimiento cooperativo, debe prestarse especial atención al proceso de transformación digital de la administración tributaria. Actualmente, la tecnología es de importancia vital para las AATT y cada vez más afecta positivamente en sus procesos y servicios.

La transformación digital de las AATT no se restringe solo a las funciones tradicionales de gestión tributaria (registro, servicios al contribuyente, declaraciones, pagos y control de

la evasión). Son igualmente importantes las innovaciones respecto del procesamiento de datos, información y análisis estadístico, además de otras herramientas tecnológicas que brindan amplias posibilidades para fortalecer las capacidades de gestión de los tributos.

La madurez de las AATT

La implementación de un PCC, como todos los procesos de cambio en las organizaciones, es compleja. Puesto que involucra a las distintas áreas funcionales, necesita abordar y tratar de manera adecuada la resistencia natural al cambio para alinear todos los recursos y lograr avanzar en la innovación.

Desde el punto de vista externo, las AATT necesitan lidiar con las dificultades de los contribuyentes, especialmente para construir la nueva relación basada en la confianza justificada, buena fe, transparencia y colaboración mutua.

Para enfrentar todos los desafíos y obtener el éxito en el difícil camino, las AATT necesitan desarrollar la madurez de sus procesos operativos, incluidas las áreas funcionales de gestión tributaria, como catastro, auditoría, cobranza, servicios de atención al contribuyente, declaraciones, pagos de impuestos, gestión de recursos humanos, entre otras, así como en las áreas más especializadas de la gestión de riesgos, investigación de delitos fiscales, etc.

Las AATT que tienen sólidos índices de madurez son las que poseen mejores condiciones para implementar con éxito una nueva estrategia de cumplimiento cooperativo, dado que necesitarán asegurar mejores servicios a los contribuyentes con puntos de contacto exclusivos, resolución más rápida de las cuestiones técnicas y administrativas, tratamiento de riesgo correspondiente al perfil del contribuyente para los fines de auditoría y sanciones reducidas, entre otras medidas.

Métodos alternativos de resolución de conflictos tributarios

Como ha quedado demostrado en secciones anteriores, uno de los efectos negativos del modelo tradicional de control tributario, que ha puesto en duda su efectividad en el momento actual, es el aumento considerable de los litigios tributarios, lo cual ha provocado mayores costos e incertidumbre y afectado el ambiente de negocios y las inversiones.

Con la introducción del cumplimiento cooperativo en el nuevo modelo de relación entre la administración tributaria y el contribuyente, que favorece la cooperación y la confianza mutua más que la confrontación, los métodos alternativos de resolución de conflictos tributarios adquieren una importancia mayor y se consolidan como herramientas esenciales en los PCC

El uso generalizado de las autoliquidaciones de impuestos en el modelo tradicional, con la resultante dificultad para los contribuyentes de interpretar y aplicar las normas, es un ejemplo de las causas de la generación de conflictos en materia tributaria (Martinoli, 2017). Como el control tributario es *ex post*, las diferencias de interpretación entre los contribuyentes y las AATT sobre la aplicación de la ley a los hechos imponibles solo aparecerán mucho después de la autoliquidación.

El cumplimiento cooperativo busca aplicar medidas para prevenir la formación de conflictos y reducir la propia litigiosidad tributaria, mejorando así la relación entre el fisco y los contribuyentes y haciéndola menos antagónica y más cooperativa.

Una estrategia importante para hacer frente a este reto es la utilización de métodos alternativos para la resolución de conflictos tributarios, que son procedimientos diferentes a los procesos administrativos ordinarios y que pueden utilizar, algunas veces, un tercero neutral para ayudar o facilitar la resolución del litigio tributario.

El uso de estos mecanismos está en aumento en las economías más avanzadas, y se destaca especialmente la “apertura fiscal”. Ciertamente, el crecimiento de los litigios tributarios transfronterizos ha impulsado el recurso a estas innovaciones, pero esto acompaña y forma parte del avance de la implementación de los PCC. Son instrumentos totalmente alineados con los conceptos del cumplimiento cooperativo.

En el contexto de la ampliación del cumplimiento cooperativo en los países en desarrollo se debe incluir esta estrategia y, además de la “apertura fiscal”, agregar otros instrumentos alternativos de resolución de conflictos tributarios.

Mirada hacia el futuro: la administración tributaria 3.0

La implementación del enfoque de cumplimiento cooperativo, como todos los cambios estratégicos promovidos en las AATT, no puede dejar de mirar hacia el futuro y considerar la dirección que la gestión tributaria seguirá.

Con el objetivo de proporcionar una visión de futuro y despertar la preparación para los grandes cambios de la era digital, la OCDE ha propuesto el nuevo modelo denominado Administración Tributaria 3.0 (AT 3.0). La nueva visión implica un profundo cambio de paradigma en la transformación digital de las AATT y convierte la fiscalidad en un proceso continuo y sin fricciones a lo largo del tiempo (véase el cuadro 7).

Cuadro 7. Hacia la Administración Tributaria 3.0

AT ACTUAL	AT 3.0
<ul style="list-style-type: none"> • Impulsada por formularios (electrónicos y en papel) • Datos periódicos, históricos y agregados • Manual, lenta y costosa • Tratamiento de riesgos retrospectivo • Ecosistemas desconectados 	<ul style="list-style-type: none"> • Impulsada por datos • Datos basados en eventos, detallados y en tiempo real • Permite la validación y la automatización • Permite datos asegurados • Ecosistemas interoperables • Permite la cooperación internacional

Fuente: OCDE (2020).

Avanzar hacia el futuro con la AT 3.0 (en que los procesos de administración tributaria se incorporan cada vez más a los sistemas naturales utilizados por los contribuyentes en su vida diaria y sus negocios) es un largo viaje que puede llevar tiempo y requiere el desarrollo conjunto de muchos de los componentes básicos de la transformación digital con otras partes del gobierno, actores del sector privado y cooperación internacional.

La cooperación es un requisito esencial para un objetivo tan desafiante. La implementación de una relación de cumplimiento cooperativo entre las AATT y los contribuyentes es una excelente manera de comenzar la ruta hacia la AT 3.0.

La creciente digitalización de la economía puede proporcionar un sistema en que todas las transacciones comerciales se basen en datos legibles y capturados por las nuevas tecnologías y sometidos al procesamiento de estos datos en tiempo real.

La naturaleza de los cambios que se están produciendo a nuestro alrededor a través de la economía digital requiere un modelo diferente de administración tributaria que, por cierto, representa una especie de ruptura con el enfoque actual basado en el cumplimiento voluntario activo por parte de los contribuyentes y el control posterior de la administración tributaria asentado en investigaciones y auditorías que son costosas y requieren muchos recursos y tiempo para hacer frente al incumplimiento (OCDE, 2020).

La AT 3.0 es una evolución posible con la ampliación de las interconexiones entre los distintos sistemas utilizados por los contribuyentes para llevar a cabo sus negocios, transacciones y comunicaciones, haciendo la traslación de los procesos de gestión tributaria, con la necesaria garantía, a los “sistemas naturales” de los contribuyentes. En el nuevo escenario de la AT 3.0 “los impuestos simplemente suceden” (OCDE, 2020).

Esta transformación digital que la AT 3.0 producirá tiene el potencial de incorporar el cumplimiento tributario en un número cada vez mayor de transacciones económicas con efectos tributarios para acercar la tributación a los hechos imposables y reducir significativamente los encargos y costos de cumplimiento (OCDE, 2020).

Los elementos centrales de la AT 3.0 se resumen a continuación (OCDE, 2020):

- **Integrada en los sistemas naturales de los contribuyentes:** el pago de impuestos se convertirá en una experiencia más fluida en la vida cotidiana y las actividades económicas. Los procesos tributarios tendrán su punto de partida en los comportamientos y sistemas naturales de los ciudadanos y las empresas.
- **Parte de un “sistema de sistemas” resiliente:** las plataformas digitales también se convertirán en “agentes” de las AATT y realizarán acciones de gestión tributaria dentro de sus sistemas. Las AATT ya no serán el centro o único punto de procesamiento de datos y cálculo de impuestos. Las funciones de control tributario se desarrollarán dentro de una red resiliente de actores confiables que interactúan sin problemas. Los actores públicos y privados se unen en modelos de gobernanza colaborativa. Las agencias gubernamentales en red supervisan y aseguran en última instancia la calidad, la solidez y la confiabilidad de las operaciones y los resultados.
- **Proveedor de certeza fiscal en tiempo real:** para asegurar la sincronización con la vida diaria, las transacciones y los eventos comerciales, los procesos de las AATT se realizarán cada vez más en tiempo real. Algoritmos y herramientas de inteligencia artificial (IA) apoyarán la caracterización y evaluación de pasivos y la toma de decisiones.
- **Transparente y confiable:** los contribuyentes tendrán la oportunidad de consultar y cuestionar los impuestos liquidados, pagados y vencidos en tiempo real. Las reglas aplicadas a los datos quedarán claras, reflejando hechos y circunstancias, lo cual permitirá a los contribuyentes apelar las decisiones de manera inmediata. Ciudadanos y empresas pueden comprobar el origen y la exactitud de los datos utilizados.

- **Parte integrada de todo el gobierno:** la fiscalidad estará cada vez más unida a otros servicios y funciones gubernamentales, así como a los de actores privados, empleando modelos comunes de participación con ciudadanos y empresas. La identidad digital admitirá una conexión perfecta entre los procesos y las fuentes de datos. Los pagos, beneficios y reembolsos se igualan y equilibran desde la perspectiva de los ciudadanos y las empresas.
- **Organización adaptativa, de alta tecnología y con un toque humano:** no obstante la paradoja de que el cambio sea el único factor constante, una perspectiva centrada en el contribuyente será el punto focal en torno al cual se estructuran y rigen los procesos de la administración tributaria. El factor clave del éxito es el entrelazamiento del personal y las habilidades humanas con análisis avanzados y herramientas de apoyo a la toma de decisiones como la IA. Esta combinación apoyará el cumplimiento tributario de los contribuyentes en el número reducido de áreas donde aún queden opciones de cumplimiento. También detectará anomalías y fallas en el sistema tributario. La agilidad de las personas, los procesos y los sistemas van a asegurar que las AATT puedan mantenerse alineadas con los cambios sociales y económicos, así como responder a los cambios en las circunstancias, incluidas las crisis.

La visión de la AT 3.0 no podrá alcanzarse naturalmente si las AATT continúan desarrollando el actual sistema de administración tributaria solo con mejoras incrementales en sus reconocidas limitaciones estructurales. También hace hincapié que existe cierta urgencia en la ruta hacia la AT 3.0, tanto por los muchos beneficios que proporcionará como por los crecientes desafíos del aumento de la digitalización de la economía.

Buenas prácticas y hallazgos principales

Finalmente, para concluir este documento, presentamos un resumen de las buenas prácticas y los hallazgos principales de las 8 experiencias con el PCC que constan en el anexo.¹⁹ Estos son:

- Un modelo de cumplimiento que incluya estrategias de conformidad que consideren la actitud y los riesgos de los contribuyentes en cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias, alineado con una aplicación de estrategias de cumplimiento adecuadas, es efectivo para fortalecer la capacidad de las AATT a fin de influir en el comportamiento del contribuyente.
- El marco para la gestión de riesgos de cumplimiento tiene un impacto fundamental sobre las estrategias de cumplimiento y permite a las AATT asignar los escasos recursos a los riesgos más elevados y resolver antes los riesgos emergentes.
- Los acuerdos de cumplimiento anual (ACA) desarrollados para gestionar la relación de cumplimiento con los contribuyentes en un entorno abierto y transparente agrega valor a la relación cooperativa. Además, facilita el cambio de auditorías intensivas y costosas a una nueva relación que permite la mitigación de los riesgos antes de que aparezcan.
- El uso de guías prácticas para orientar a las empresas sobre los procedimientos de autoevaluación y ejemplos de las evidencias que pueden proporcionarse, así como sobre la metodología de confianza justificada para la calificación de los gobiernos corporativos, fortalece sus construcciones.

¹⁹ Australia, Brasil, Canadá, España, Estados Unidos, Países Bajos, Reino Unido y Singapur.

- La posibilidad de éxito de los PCC aumenta si se desarrolla su estructura y configuración con la participación y colaboración de todos los actores involucrados y su implementación se realiza en fases o etapas graduales.
- Las AATT pueden utilizar varios instrumentos para estimular la colaboración voluntaria de los contribuyentes, fortalecer la relación de confianza, promover la seguridad jurídica y reducir las posibilidades de litigios. Algunos ejemplos son: acuerdos previos de valoración, protocolos de certeza fiscal temprana, actas con acuerdos, consultas sobre criterios aplicables y acuerdos en la lucha contra el fraude fiscal.
- Es necesario medir y hacer compatible al nivel del contribuyente los costos asociados al ingreso en un PCC y al mantenimiento de la relación de cumplimiento cooperativo.
- Los códigos de buenas prácticas tributarias son la mejor manera de asegurar la transparencia en la definición de las conductas que reducen los riesgos fiscales significativos y las formas de prevenir los comportamientos que pueden generarlos. Además, fomentan la relación entre las AATT y los contribuyentes en las nuevas bases del cumplimiento cooperativo.
- Los foros de colaboración (grandes empresas, asociaciones y colegios de profesionales tributarios, pequeñas y medianas empresas (pymes) y autónomos) permiten la participación de los contribuyentes o sus representantes en los debates relacionados con la aplicación del sistema tributario, la simplificación de las obligaciones fiscales, los cambios normativos y la adaptación de las empresas. Además, promueven una mayor fluidez en los canales de comunicación con las AATT y facilitan el avance del modelo de relación cooperativa basado en las buenas prácticas.
- El empleo de herramientas y técnicas de resolución de problemas en tiempo real y el trabajo conjunto entre las AATT y los contribuyentes asegura mayor precisión en la información de las declaraciones de impuestos y aumenta el logro del cumplimiento tributario.
- La relación de confianza entre el PCC y el segmento de las pymes se desarrolla mejor con el proveedor de servicios financieros de estas y no con los contribuyentes directamente, pero se debe prestar atención a la heterogeneidad de los proveedores, lo que dificulta la determinación del grado de confianza.
- Es necesario alinear la expansión del PCC con la capacidad de las AATT y el mantenimiento de las otras modalidades de control tributario sobre los contribuyentes que no están en el programa.
- La asignación de un gerente de cumplimiento de contribuyentes, con apoyo de un equipo de expertos de las AATT, para el monitoreo de cada una de las empresas del PCC aumenta la efectividad del programa y facilita la interacción y el diálogo entre las dos partes.
- Brindar la oportunidad de regularización espontánea o voluntaria a los contribuyentes que han cometido errores en sus declaraciones de impuestos en un programa de divulgación voluntaria disminuye la posibilidad de conflictos, mejora el cumplimiento espontáneo y fortalece la relación cooperativa.
- El “punto de contacto único de los contribuyentes con las AATT” y el “método consultivo” para aclarar las cuestiones de interpretación de la legislación tributaria se identificaron como beneficios importantes de los PCC en encuestas realizadas con los participantes del programa.

Referencias

- Acosta Ormaechea, S., S. Pienknagura y C. Pizzinelli. 2022. *Tax Policy for Inclusive Growth in Latin America and the Caribbean*. IMF Working Paper No. 2022/008. Washington, D.C.: Fondo Monetario Internacional. Disponible en: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2022/01/21/Tax-Policy-for-Inclusive-Growth-in-Latin-America-and-the-Caribbean-511829>
- Almeida, A. 2022. El cumplimiento cooperativo y el programa CONFIA. Disponible en: <https://www.ciat.org/el-cumplimiento-cooperativo-y-el-programa-confia/>
- Andrés Aucejo, E., y L. M. Alonso González. 2015. El sistema alternativo de resolución de conflictos en materia tributaria y su aplicación a la administración tributaria de Cataluña. Departamento de la Presidencia
- Benedek, D., J. Benítez y C. Vellutini. 2021. Role and Challenges of the Personal Income Tax in Low-Income and Developing Countries. IMF Working Paper Manuscript. Washington, D.C.: Fondo Monetario Internacional.
- Besley, T., y T. Persson. 2014. Why do Developing Countries Tax So Little? *Journal of Economic Perspectives* 28(4): 99-120. Disponible en: <https://pubs.aeaweb.org/doi/pdfplus/10.1257/jep.28.4.99>
- Betts, S. 2022. Revenue Administration. Compliance Risk Management: Overarching Framework to Drive Revenue Performance. Technical Notes and Manuals 2022/005. Washington, D.C.: Fondo Monetario Internacional. Disponible en: <https://www.elibrary.imf.org/view/journals/005/2022/005/005.2022.issue-005-en.xml>
- BID. 2023. *Informe Macroeconómico de América Latina y el Caribe 2023: Preparar el terreno macroeconómico para un crecimiento renovado*. Washington, D.C.: Banco Interamericano de Desarrollo. Disponible en: <https://publications.iadb.org/es/Informe-macroeconomico-de-America-Latina-y-el-Caribe-2023-preparar-el-terreno-macroeconomico-para-un-crecimiento-renovado>
- Braithwaite, V. 2003. Dancing with Tax Authorities: Motivational Postures and Noncompliant Actions. En V. Braithwaite (ed.), *Taxing Democracy*, págs. 15-39. Aldershot: Ashgate.
- Brondolo, J.D., A. Chooi. T. Schloss y A. Siouclis. 2022. Compliance Risk Management: Developing Compliance Improvement Plans. Technical Notes and Manuals 2022/001. Washington, D.C.: Fondo Monetario Internacional. Disponible en: <https://www.imf.org/en/Publications/TNM/Issues/2022/03/18/Compliance-Risk-Management-Developing-Compliance-Improvement-Plans-515263>
- Bronzewska, K. 2016. *Cooperative Compliance: A New Approach to Managing Taxpayer Relations*. BFD Doctoral Series.
- Busso, M., y J. Messina. 2020. *La crisis de la desigualdad: América Latina y el Caribe en la encrucijada*. Washington, D.C.: Banco Interamericano de Desarrollo. Disponible en: <https://publications.iadb.org/es/la-crisis-de-la-desigualdad-america-latina-y-el-caribe-en-la-encrucijada>
- Calijuri, M., M.C. Mac Dowell y E. Cermeño. 2022. Programas de Cumplimiento Tributario Cooperativo: Una gran oportunidad para América Latina y El Caribe. Disponible en: <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/es/programas-de-cumplimiento-tributario-cooperativo-una-gran-oportunidad-para-america-latina-y-el-caribe/>

- Canada Revenue Agency. 2015. Canada Revenue Agency Ministerial Transition Documents - November 2015. Disponible en: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/corporate/about-canada-revenue-agency-cra/canada-revenue-agency-ministerial-transition-documents-november-2015.html>
- CEPAL. 2020. *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, 2020*. Disponible en: http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/45730/S2000154_es.pdf?sequence=5&isAllowed=y
- . 2022. *Panorama Social de América Latina, 2021*. Disponible en: http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/47718/S2100655_es.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- CIAT. 2011. *Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios. Una Experiencia Iberoamericana*. Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2011_manual_gasto_tributario_esp.pdf
- . 2020. *Manual sobre Gestión de Riesgos de Incumplimiento para Administraciones Tributarias*. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2020_Manual-gestion-riesgos_CIAT-SII-FMI.pdf
- Committee Horizontal Monitoring Tax and Customs Administration. 2012. Tax supervision — Made to measure: Flexible, when possible, strict where necessary. La Haya, Países Bajos: Ministerio de Hacienda.
- Corporación Latinobarómetro. 2021. Informe 2021 Latinobarómetro. Adiós a Macondo. Disponible en: <https://www.latinobarometro.org/latContents.jsp>
- Cremades Ugarte, L., I.G. Arias Esteban y D. Vargas. 2015. *Relación o Cumplimiento Cooperativo Tributario: Su realidad actual en Países Miembros del CIAT de América Latina, Caribe, África y Asia*. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_DT-2_cumplimiento_cooperativo.pdf
- Díaz de Sarralde, S. 2019a. *Panorama de las administraciones tributarias: Estructura; ingresos, recursos y personal; funcionamiento y digitalización*. ISORA. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2019_Panorama_AT-ISORA_sarralde.pdf
- Díaz de Sarralde, S. 2019b. Facilitando el cumplimiento: los servicios al contribuyente, el cumplimiento cooperativo y la simplificación tributaria. Disponible en: <https://www.ciat.org/facilitando-el-cumplimiento-los-servicios-al-contribuyente-el-cumplimiento-cooperativo-y-la-simplificacion-tributaria/>
- Dom, R., A. Custers, S.R. Davenport y W. Prichard. 2022. *Innovations in Tax Compliance: Building Trust, Navigating Politics, and Tailoring Reform*. Washington, D.C.: Grupo del Banco Mundial. Disponible en: <http://hdl.handle.net/10986/36946>
- Ernst & Young. 2014. Co-operative compliance. Disponible en: https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/Institute/WU_Global_Tax_Policy_Center/Co-operative_compliance_final_final_brochure_HR.pdf
- FMI/OCDE. 2017. Tax Certainty. IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>
- Georgieva, K. J. 2022. Cómo evitar una recesión global, de acuerdo con la líder del FMI. Entrevista realizada por el Foro Económico Mundial. Disponible en: <https://es.weforum.org/agenda/2022/05/evitar-recesion-mundial-fmi-georgieva/>
- Guénette, J.D., M.A. Kose y N. Sugawara. 2022. “Is a Global Recession Imminent?” Equitable Growth, Finance, and Institutions Policy Note No. 4. Washington, D.C.: Banco Mundial. Disponible en: <https://openknowledge.worldbank.org/server/api/core/bitstreams/63d145cf-b17d-59fc-aa15-0b14e6512e5a/content>
- Herrán Piñar, A. 2020. Un nuevo enfoque en el modelo de relación con el contribuyente: el cumplimiento cooperativo. Seminario Internacional sobre Política Fiscal y Administración Tributaria. Antigua, Guatemala: Instituto de Estudios Fiscales.

- Huiskers-Stoop, E., y H. Gribnau. 2019. Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model. *Journal of Tax Administration* 5(1): 66-110. Disponible en: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3333347
- ICC. 2019. ICC Policy Paper on Co-operative Compliance. International Chamber of Commerce. Disponible en: <https://iccwbo.org/news-publications/policies-reports/icc-policy-paper-co-operative-compliance/>
- Izquierdo, A., C. Pessino y G. Vuletin. 2018. *Mejor gasto para mejores vidas*. Washington, D.C.: Banco Interamericano de Desarrollo. Disponible en: <https://flagships.iadb.org/es/DIA2018/Mejor-Gasto-para-Mejores-Vidas>
- Karper, M., C. Kogler y E. Kirchler. 2015. Tax policy and the news: An empirical analysis of taxpayers' perceptions of tax-related media coverage and its impact on tax compliance. *Journal of Behavioral and Experimental Economics* 54(C): 58-63. Disponible en: https://econpapers.repec.org/article/eeesoceco/v_3a54_3ay_3a2015_3ai_3ac_3ap_3a58-63.htm
- Keefer, P., y C. Scartascini. 2022. *CONFianza: La clave de la cohesión social y el crecimiento en América Latina y el Caribe*. Washington, D.C.: Banco Interamericano de Desarrollo. Disponible en: <https://publications.iadb.org/es/confianza-la-clave-de-la-cohesion-social-y-el-crecimiento-en-america-latina-y-el-caribe-resumen>
- Kors, K. 2017. Tax Administration and the Role of Third Parties. En: *Transforming Tax Administration and Involving Stakeholders*, págs. 45-51. Budapest: Intra-European Organisation of Tax Administrations. Disponible en: <https://www.iota-tax.org/system/files/transforming-tax-administration.pdf>
- Lisi, G. 2019. Slippery slope framework, tax morale and tax compliance: a theoretical integration and an empirical assessment. Discussion Paper in Economic Behaviour 02/19. Disponible en: <https://www.uv.es/erices/RePEc/WP/2019/0219.pdf>
- Longinotti, F. P. 2021. Dimensiones de los Gastos Tributarios. Una exploración de segundo nivel en la Base de Datos de Gastos Tributarios del CIAT. Disponible en: <https://www.ciat.org/dt-01-2021-dimensiones-de-los-gastos-tributarios-una-exploracion-de-segundo-nivel-en-la-base-de-datos-de-gastos-tributarios-del-ciat/>
- . 2022. Eficiencia recaudatoria y brecha tributaria en América Latina y el Caribe: Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre la Renta Empresarial. Disponible en: <https://www.ciat.org/eficiencia-recaudatoria-y-brecha-tributaria-en-america-latina-y-el-caribe-impuesto-al-valor-agregado-e-impuesto-sobre-la-renta-empresarial/>
- López, B. 2022. Tres maneras de arreglar las finanzas públicas de América Latina. *Americas Quarterly*, 15 de septiembre. Disponible en: <https://americasquarterly.org/article/tres-maneras-de-arreglar-las-finanzas-publicas-de-america-latina/>
- Majdanska, A., y R. Szudoczky. 2017. Designing Co-operative Compliance Programmes: Lessons from the EU State Aid Rules for Tax Administrations. *British Tax Review* 2017(2): 204-229.
- Martinoli, C. 2017. Fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios. Análisis de derecho comparado. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/ConcursosdeMonografia/XXV-2017/xxv_I_Premio_Martinoli.pdf
- Medina, L., y F. Schneider. 2018. *Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?* IMF Working Paper No. 2018/017. Washington, D.C.: Fondo Monetario Internacional. Disponible en: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2018/01/25/Shadow-Economies-Around-the-World-What-Did-We-Learn-Over-the-Last-20-Years-45583>
- Morán, D., y S. Díaz de Sarralde. 2021. Panorama de las Administraciones Tributarias en los países del CIAT. Ingresos, recursos, funcionamiento y estado de la transformación digital en la antesala previa a la pandemia de COVID-19. Disponible en: <https://www.ciat.org/panorama-de-las-administraciones-tributarias-en-los-paises-del-ciat-ingresos-recursos-funcionamiento-y-estado-de-la-transformacion-digital-en-la-antesala-previa-a-la-pandemia-de-covid-19/>

- . 2022. *Índice de Innovación, Digitalización y Tecnología (INDITEC)*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Documento de trabajo 02-2022. Disponible en: <https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2022/DT-02-22-Sarralde-Moran.pdf>
- OCDE. 2004. *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>
- . 2008. *Study into the Role of Tax Intermediaries*. París: OECD Publishing. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/administration/studyintotheroleoftaxintermediaries.htm>
- . 2009. *Managing and Improving Compliance: Recent Development in Compliance Risk Treatments*. Information Note. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/administration/42490764.pdf>
- . 2013. *La relación cooperativa: Un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*. París: OECD Publishing. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/9789264207547-es>
- . 2014. *Measures of Tax Compliance Outcomes. A Practical Guide*. París: OECD Publishing. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/9789264223233-en>
- . 2016. *Co-operative Tax Compliance. Building Better Tax Control Frameworks*. París: OECD Publishing. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/9789264253384-en>
- . 2017. *Tax Administration 2017. Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. París: OECD Publishing. Disponible en: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2017_tax_admin-2017-en#page1
- . 2019a. *Modelo de Madurez de la Investigación de Delitos Fiscales*. París: OECD Publishing. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/crime/modelo-de-madurez-de-la-investigacion-de-delitos-fiscales.pdf>
- . 2019b. *Tax Debt Management Maturity Model*. OECD Tax Administration Maturity Model Series. París: OECD Publishing. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-debt-management-maturity-model.pdf>
- . 2020a. *Manual de la OCDE sobre Integridad Pública*. París: OECD Publishing. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/8a2fac21-es>
- . 2020b. *Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration*. París: OECD Publishing. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.htm>
- . 2021a. *International Compliance Assurance Programme (ICAP). FAQs*. OECD Forum on Tax Administration. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/international-compliance-assurance-programme-frequently-asked-questions.pdf>
- . 2021b. *Enterprise Risk Management Maturity Model*. OECD Tax Administration Maturity Model Series. París: OECD Publishing. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/enterprise-risk-management-maturity-model.pdf>
- . 2021c. *Modelo de Madurez de la Transformación Digital*. París: OECD Publishing. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/Modelo-de-madurez-de-la-transformacion-digital.pdf>
- . 2022a. *Activos con América Latina y el Caribe*. Disponible en: <https://www.oecd.org/latin-america/Activos-con-America-Latina-y-el-Caribe.pdf>
- . 2022b. *Analytics Maturity Model*. París: OECD Publishing. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/analytics-maturity-model.pdf>

- . 2022c. *Moral tributaria II: Construir la confianza entre administraciones tributarias y grandes empresas*. París: OECD Publishing. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/cb5637e7-es>
- . 2022d. *Tax Compliance Burden Maturity Model*. OECD Tax Administration Maturity Model Series. París: OECD Publishing. Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-compliance-burden-maturity-model.pdf>
- OCDE et al. 2020. *Perspectivas económicas de América Latina 2020. Transformación Digital para una mejor reconstrucción*. París: OECD Publishing. Disponible en: https://www.oecd-ilibrary.org/development/perspectivas-economicas-de-america-latina-2020_f2fdced2-es
- . 2021. *Perspectivas Económicas de América Latina 2021. Avanzando juntos hacia una mejor recuperación*. París: OECD Publishing. Disponible en: <http://repositorio.cepal.org/handle/11362/47518>
- OCDE, BID, CIAT y ECLAC. 2022. *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2022*. París: OECD Publishing. Disponible en: <https://publications.iadb.org/publications/spanish/viewer/Estadisticas-tributarias-en-America-Latina-y-el-Caribe-1990-2020.pdf>
- OIT. 2022. *Informe Regional de Productividad. Transición digital, cambio tecnológico y políticas de desarrollo productivo en ALC: desafíos y oportunidades*. Lima: OIT, Oficina Regional para América Latina y el Caribe. Disponible en: https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---americas/---ro-lima/documents/publication/wcms_847153.pdf
- Owens, J. 2019. Cooperative Compliance. Disponible en: <https://www.taxadvisermagazine.com/article/cooperative-compliance>
- . 2020. Covid-19 and the Future of Taxation - What Role for Cooperative Compliance? Disponible en: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/insight-covid-19-and-the-future-of-taxation-what-role-for-cooperative-compliance>
- Owens, J., y J. Leigh-Pemberton. 2023. *Cumplimiento cooperativo: un enfoque para la fiscalidad sostenible y con múltiples partes interesadas*. Washington, D.C.: BID. Disponible en: <https://publications.iadb.org/es/cumplimiento-cooperativo-un-enfoque-para-la-fiscalidad-sostenible-y-con-multiples-partes>. Originalmente publicado en inglés en 2021: *Cooperative Compliance: A Multi-Stakeholder and Sustainable Approach to Taxation*. Países Bajos: Wolters Kluwer. Disponible en: <https://law-store.wolterskluwer.com/s/product/cooperative-compliance/01t4R00000OVRsqQAH>
- Pagés, C., ed. 2010. *La era de la productividad: cómo transformar las economías desde sus cimientos*. Washington, D.C.: Banco Interamericano de Desarrollo. Disponible en: <https://publications.iadb.org/es/la-era-de-la-productividad-como-transformar-las-economias-desde-sus-cimientos-0>
- Perez-Navarro, G. 2021. International Origins of Cooperative Compliance. *1st International Tax Administration and Taxpayer Webinar: Cooperative Compliance, a New Paradigm*. Brasilia.
- PNUD. 2021. *Informe Regional de Desarrollo Humano 2021. Atrapados: Alta Desigualdad y Bajo Crecimiento en América Latina y el Caribe*. Disponible en: <https://www.undp.org/es/latin-america/publications/informe-regional-de-desarrollo-humano-atrapados-alta-desigualdad-y-bajo-crecimiento-en-america-latina-y-el-caribe>
- Prinz, A., S. Muehlbacher y E. Kirchler. 2014. The slippery slope framework on tax compliance: An attempt to formalization. *Journal of Economic Psychology* 40: 20-34. Disponible en: <https://doi.org/10.1016/j.joep.2013.04.004>
- Quiñones Cruz, D., I. Mosquera y E. Huiskers-Stoop. 2022. *Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional*. Capítulo 5.5 Iniciativas de cumplimiento cooperativo como mecanismo preventivo. Disponible en: [https://ciat.org/sharepoint.com/sites/cds/Conocimientos/Cooperacion/GIZ/2020/Proyecto%20Manual%20de%20Planeacion/Apartados%20version%20final%20\(publicados\)/5.5%20cumplimiento%20cooperativo%20C.pdf?ga=1](https://ciat.org/sharepoint.com/sites/cds/Conocimientos/Cooperacion/GIZ/2020/Proyecto%20Manual%20de%20Planeacion/Apartados%20version%20final%20(publicados)/5.5%20cumplimiento%20cooperativo%20C.pdf?ga=1)

- Reyes-Tagle, G., M. Calijuri, O. Santín, C. Roca, L.F. Cadena, F. Barraza Luengo y E. Marinkovic Febré. 2021. *Transformación digital de las administraciones tributarias de América Latina. El caso de Chile*. Washington, D.C.: Banco Interamericano de Desarrollo. Disponible en: <https://publications.iadb.org/es/transformacion-digital-en-las-administraciones-tributarias-de-america-latina-chile>
- Reyes-Tagle, G., O. Santín y L.F. Cadena. 2021. *Índice de Madurez Digital: Cómo medir el avance de la transformación digital en las administraciones tributarias*. Washington, D.C.: Banco Interamericano de Desarrollo. Disponible en: <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/es/indice-de-madurez-digital-como-medir-el-avance-de-la-transformacion-digital-en-las-administraciones-tributarias/>
- Rodrigues, M.J.S., T.R. Diogo y A. Samagaio. 2019. Tax compliance and slippery slope framework: comparative analysis of portuguese and swiss taxpayers. Disponible en: <https://aeca.es/old/xixencuentrocomunicaciones/38f.pdf>
- Rozas Valdés, J.A. 2016. Los sistemas de relaciones cooperativas: Una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español. Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. Disponible en: <https://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/99641/1/662781.pdf>
- Schwab, K. 2019. *A Quarta Revolução Industrial*. São Paulo: Edipro.
- TADAT, Secretaría de. 2019. *Herramienta de Evaluación y Diagnóstico de la Administración Tributaria (TADAT)*. Disponible en: <https://www.tadat.org/assets/files/TADAT%20Field%20Guide%202019%20-%20Spanish.pdf>
- Thuronyi, V., e I. Espejo. 2013. How can an excessive volume of tax disputes be dealt with? Washington, D.C.: Fondo Monetario Internacional. Disponible en: <https://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2013/eng/tdisputes.pdf>
- Toledo Pires de Oliveira, P. 2022. Improving the Relationship Between Tax Authorities and Taxpayers in Brazil. *Intertax* 50 (3). Disponible en: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4219263
- Vissaro, D. 2022. Developing a Cooperative Compliance Model for Developing Economies. En: *Taxation in the Digital Economy New Models in Asia and the Pacific*. Londres: Routledge, págs. 82-105. Disponible en: <https://doi.org/10.4324/9781003196020>



ANEXO

Experiencias de cumplimiento cooperativo



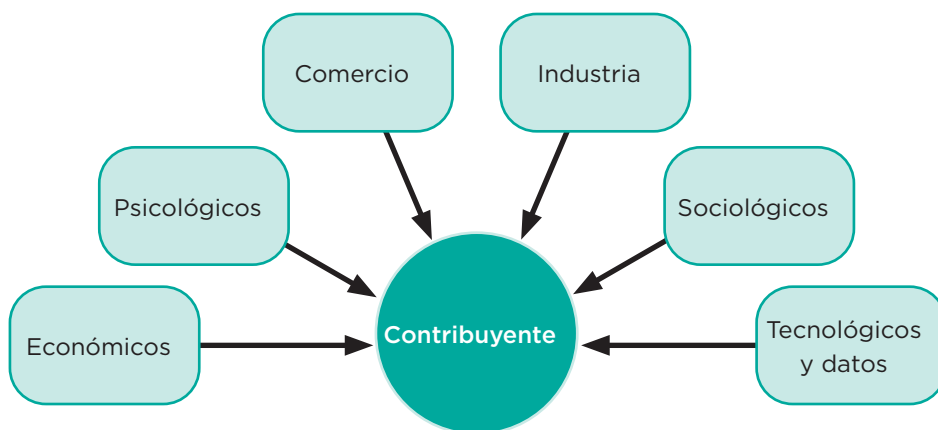
Resumen de los programas de algunas AATT seleccionadas con sus principales características.

Australia²⁰

Modelo de cumplimiento²¹

Australia fue uno de los países precursores en el uso de un modelo de estrategia de conformidad que considera la actitud de los contribuyentes en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Utiliza una forma estructurada para comprender los factores que influyen en el comportamiento de los contribuyentes y aplicar la estrategia de cumplimiento más adecuada, como se muestra en el diagrama 1.

Diagrama 1. Factores que influyen en el comportamiento del contribuyente

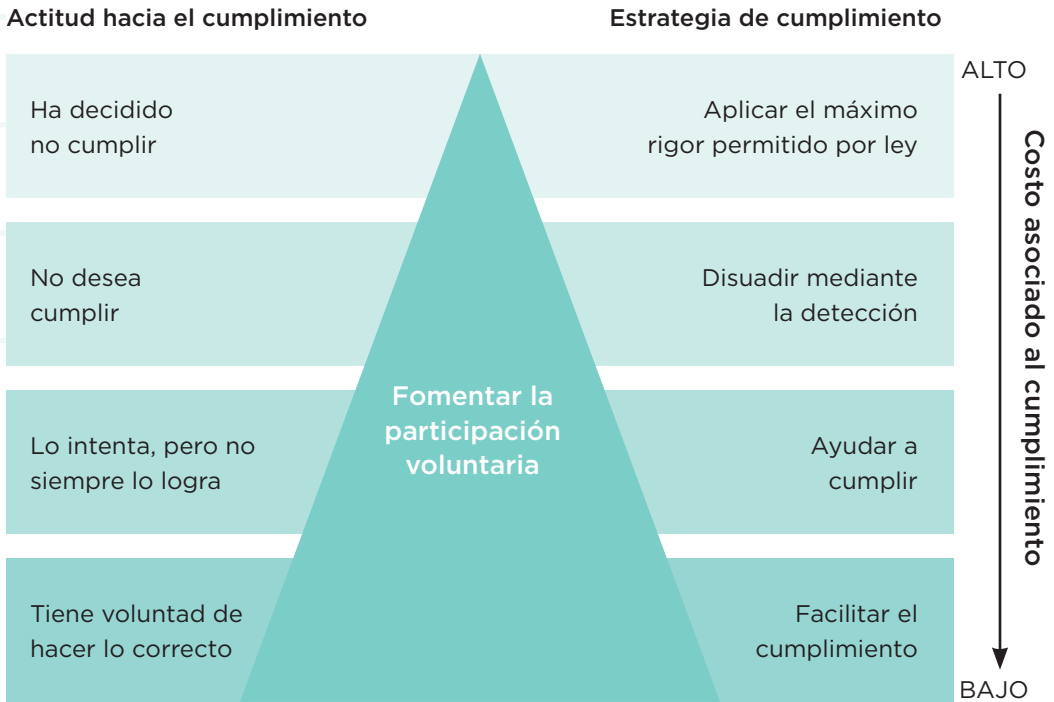


Fuente: Australian Taxation Office.

²⁰ Sitio de la *Australian Taxation Office (ATO)*: [Home page | Australian Taxation Office \(ato.gov.au\)](https://ato.gov.au). Consultado el 26/07/2022.

²¹ [Compliance model | Australian Taxation Office \(ato.gov.au\)](https://ato.gov.au). Consultado el 26/07/2022.

Diagrama 2. Modelo de cumplimiento



Fuente: Australian Taxation Office.

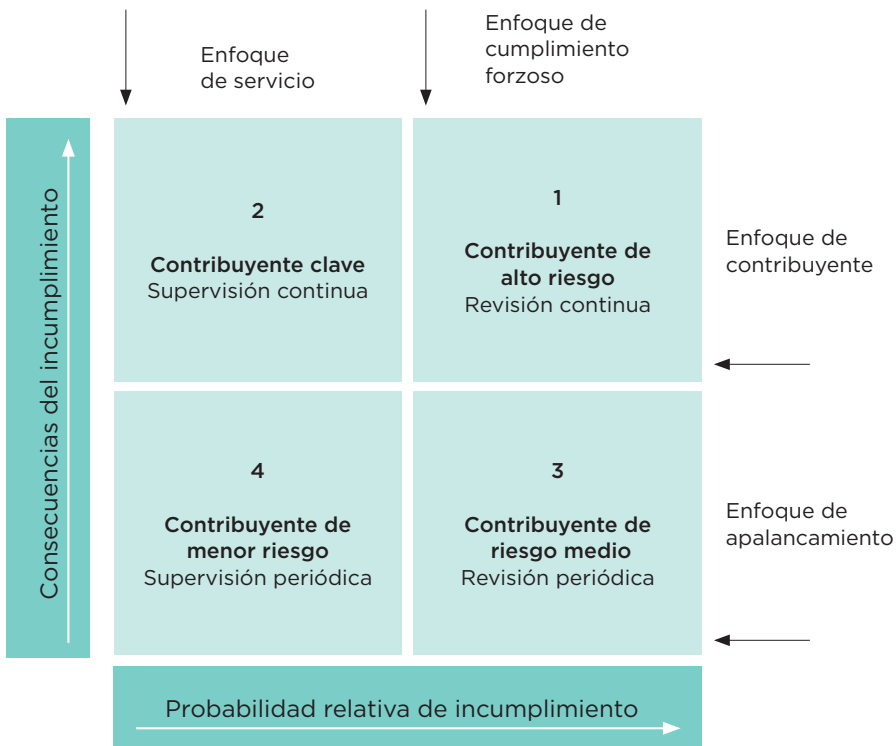
El comportamiento del contribuyente recibe influencias de factores como comercio, industria, tecnología y datos, además de factores sociológicos, económicos y psicológicos.

El modelo de cumplimiento australiano (diagrama 2) manifiesta las distintas actitudes adoptadas por los contribuyentes, como resultado de la influencia de los factores que les afectan, hacia el cumplimiento. En la base de la pirámide de cumplimiento, donde se encuentran la mayor parte de los contribuyentes, hay disposición para “hacer lo correcto” y pagar los impuestos adeudados en la cantidad y tiempo ciertos. En el otro extremo, está el menor grupo de los contribuyentes que han decidido no cumplir, eligiendo evadir u optar por no participar en el sistema tributario.

Para cada uno de los tipos de comportamientos se indican diferentes tipos de apoyo e intervención necesarios para lograr recaudar los ingresos requeridos. El modelo sugiere que la ATO tiene la capacidad de influir en el comportamiento del cliente a través de la respuesta e interacción correspondientes a cada grupo de contribuyentes.

Gestión de riesgos fiscales

Para apoyar su modelo de cumplimiento, la ATO ha desarrollado un marco para la gestión de riesgos (diagrama 3) que tiene un impacto fundamental sobre sus estrategias de cumplimiento (OCDE, 2013).

Diagrama 3. Marco para la gestión de riesgos

Fuente: Australian Taxation Office.

Las estrategias de cumplimiento de la ATO se basan en la clasificación de riesgo de los contribuyentes, lo que permite lograr una mejor asignación de los recursos, concentrando los esfuerzos de control fiscal en los contribuyentes considerados de alto riesgo.

Para los contribuyentes clasificados como “clave”, la ATO ha estructurado un programa de cumplimiento cooperativo como se detalla a continuación.

Programa de cumplimiento cooperativo²²

El programa de cumplimiento cooperativo desarrollado por la ATO para los contribuyentes “clave”²³ se basa en una herramienta conocida como Acuerdo de cumplimiento anual (ACA). Son acuerdos administrativos voluntarios desarrollados para gestionar la relación de cumplimiento con los contribuyentes en un entorno abierto y transparente. Estos acuerdos permiten cambiar los enfoques de cumplimiento tradicionales basados en auditorías intensivas y costosas por una nueva relación que proporciona certeza jurídica, tratamientos concesionales de multas e intereses y estrategias para mitigar los

²² [Annual compliance arrangement | Australian Taxation Office \(ato.gov.au\)](#). Consultado el 26/07/2022.

²³ Empresas públicas y multinacionales. La mayoría de las grandes empresas de Australia está en estas dos categorías.

riesgos fiscales antes de que surjan. Para acceder al ACA los contribuyentes deben estar dispuestos a identificar y divulgar a la ATO sus principales riesgos fiscales.

La celebración del ACA ayuda a identificar los problemas fiscales de manera temprana para evitar auditorías costosas y disputas fiscales innecesarias. Se espera un alto nivel de seguridad y cooperación por parte del contribuyente en todas las actividades previstas en el ACA.

Los siguientes requisitos son necesarios para ser elegible para un ACA:²⁴

- Estar clasificado como un contribuyente “clave” de acuerdo con el marco de gestión de riesgos.
- Ser voluntariamente transparente y colaborar para resolver los problemas o riesgos.
- Tener una relación de confianza con la ATO y un buen historial de cumplimiento con poca o ninguna preocupación.
- Tener prácticas sólidas de gobierno corporativo tributario (alineadas con la guía de revisión de gobierno corporativo y de gestión de riesgos fiscales).
- Participar en los procesos de resolución y, en general, seguir el punto de vista de la ATO o, de lo contrario, tener una posición razonablemente diferente y revelárselo a la ATO.
- Adoptar el enfoque de “divulgación completa y verdadera” y la participación temprana con respecto a cualquier riesgo fiscal potencial o área en la que la ATO pueda tener una posición diferente.
- Presentar declaraciones completas a tiempo y brindar voluntariamente la información adicional necesaria.
- Influir positivamente en los demás contribuyentes.
- Colaborar con la ATO para mejorar los sistemas fiscales.
- Proporcionar información a la ATO sobre riesgos y problemas.
- No participar en actividades que son objeto de alertas a los contribuyentes.
- Alcanzar un alto nivel de seguridad bajo la metodología de confianza justificada.
- Aceptar el Código Voluntario de Transparencia Tributaria.
- Revisión del Gobierno Fiscal para las Grandes Empresas Públicas y Multinacionales.²⁵
- El riesgo fiscal representa la posibilidad de que el contribuyente pueda estar pagando o registrando un valor incorrecto de impuestos. La ATO adopta una visión de que la gestión del riesgo fiscal debe ser parte de un buen gobierno corporativo y que la existencia y la prueba de un marco de control fiscal interno es parte integral de los procesos de evaluación de riesgos utilizados por las AATT.
- La ATO ha elaborado una guía práctica para orientar a las grandes empresas públicas y multinacionales sobre cómo se califica el gobierno fiscal de acuerdo con la

24 Esta lista no es exhaustiva y cabe señalar que no es esencial que los contribuyentes cumplan con cada uno de estos requisitos para estar calificados para un ACA.

25 [Tax risk management and governance review guide | Australian Taxation Office \(ato.gov.au\)](#). Consulta en 26/07/2022.

metodología de confianza justificada. La guía presenta las mejores prácticas, los procedimientos de autoevaluación y ejemplos detallados sobre las evidencias que pueden proporcionarse. Si bien la guía ha sido preparada para las empresas consolidadas, grande y complejas, es posible aplicarla a corporaciones de cualquier tamaño con las adaptaciones necesarias.

- Para evaluar el gobierno fiscal, de acuerdo con la guía, es esencial buscar evidencia de que existe un marco de control fiscal (MCF), centrándose en los controles establecidos y utilizando el siguiente sistema de clasificación por etapas:
 - Etapa 1: existe un MCF. Se verifican las siguientes evidencias: documentación de política fiscal respaldada por el Consejo de Administración de la empresa que describe cómo identifica y gestiona el riesgo fiscal; procedimientos documentados para la preparación de las declaraciones; programa de pruebas para validar la eficacia operativa del MCF.
 - Etapa 2: el MCF está diseñado de manera efectiva. Está relacionado con el análisis de brechas identificadas por la autoevaluación según los estándares de la guía. Si se reconocen brechas, debe haber una descripción de los controles para su corrección o una explicación de cuáles aspectos específicos de la guía pueden no ser aplicables.
 - Etapa 3: el MCF está funcionando en la práctica. Es la clasificación más alta del gobierno fiscal. Su alcance proporciona una base sólida para el nivel de confianza y respalda compromisos futuros más suaves. Puede evidenciarse mediante un programa periódico de pruebas de controles fiscales e informes que describan los resultados de estas pruebas.
 - Bandera roja: falta de evidencias o preocupaciones significativas. Se asigna una bandera roja cuando no es posible demostrar que existe un MCF o si hay inquietudes importantes sobre su gobierno interno o la gestión de riesgos fiscales (p. ej., cuando hay errores significativos que el MCF no detecta). Antes de asignar una calificación de bandera roja se presentan las inquietudes al contribuyente.

Brasil²⁶

A partir de la buena práctica de las experiencias internacionales que indican la mayor posibilidad de éxito de los programas de cumplimiento cooperativo si su estructura y configuración se desarrolla con la participación y colaboración de todos los actores, la *Receita Federal do Brasil* (RFB) ha propuesto en abril de 2021 el *Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal* (CONFIA) para ser diseñado en fases con la participación directa de los contribuyentes desde su momento inicial.

Para la RFB, la conformidad cooperativa fiscal es “la relación más estrecha, basada en la confianza y la transparencia, entre la RFB y los contribuyentes que cuenten con una estructura consolidada de gobierno corporativo tributario, control tributario y gestión de riesgos, con el objetivo de establecer un interés de cooperación mutua para obtener beneficios para las partes y para la sociedad”.²⁷

²⁶ [Programa Confia – Brasil](#). Consultado el 20/09/2022.

²⁷ [Portaria RFB nº 71/2021](#). Consultado el 20/09/2022.

Se previeron 5 fases o etapas para la implementación colaborativa del CONFIA (diagrama 4).

Diagrama 4. Etapas para la construcción del CONFIA



Fuentes: RFB (2021). Cartilha de Conformidade Cooperativa.²⁸

Nota: AT = Administración tributaria; GC = Gobierno corporativo.

Estructura y Gobernanza del CONFIA

Para los debates conjuntos y las definiciones sobre el modelo del programa se instituyó el Foro de Diálogo CONFIA.²⁹ El Foro de Diálogo está organizado y reglamentado por un estatuto³⁰ y tiene 3 estructuras básicas.

Secretaría Ejecutiva: tiene las funciones de organizar toda la dinámica de trabajo del Foro de Diálogo. Está compuesta por funcionarios de la RFB y representantes de las entidades participantes.

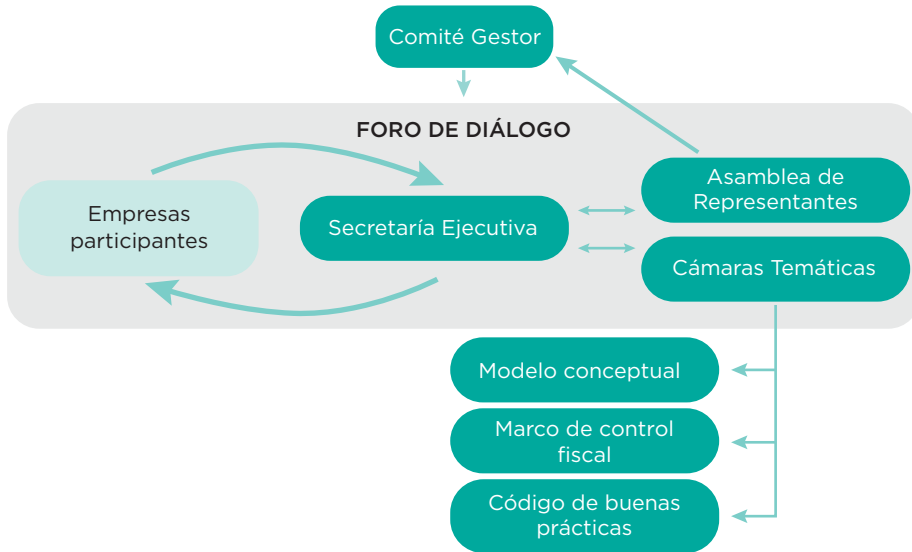
Asamblea de Representantes: es el órgano de decisión del Foro. Está formada por 10 representantes de los contribuyentes y 5 representantes de la RFB, todos con derecho a voto y responsables de deliberar sobre la elección de temas que deben estudiarse y sobre el envío de propuestas al Comité Gestor.

Cámaras Técnicas: responsables de los estudios de los temas y proposición de soluciones. Su composición es más amplia: además de integrantes de las empresas participantes y de la RFB, también pueden contar con invitados especialistas, académicos, entidades públicas o privadas, y cualesquiera otros especialistas que tengan conocimiento de los temas debatidos y puedan contribuir en la construcción de soluciones.

28 [Cartilha de Conformidade Cooperativa](#). Consultado el 20/09/2022.

29 [Fórum de Diálogo CONFIA](#). Consultado el 20/09/2022.

30 [Estatuto do Foro de Diálogo CONFIA](#). Consultado el 20/09/2022.

Diagrama 5. Estructura del programa CONFIA

Fuente: RFB. Elaboración propia.

El Comité Gestor³¹ está encargado de la gestión y tiene como atribución deliberar sobre las propuestas formuladas en el Foro de Diálogo para la solución de temas de interés en el marco del Programa (diagrama 5).

Además de los funcionarios de la RFB y de los representantes de los contribuyentes participantes, el Estatuto del Foro establece la posibilidad de participación de entidades invitadas, que pueden colaborar con temas específicos, y de académicos, especialistas y otras entidades públicas.

En la selección de los contribuyentes invitados para participar en el diseño del programa CONFIA en el Foro de Diálogo, la RFB utilizó criterios objetivos asentados en publicaciones y listas de empresas especiales. Entre los criterios considerados están la madurez de gobernanza fiscal de la empresa, su tamaño y posición económica.³²

Flujo de trabajo

Tras la firma de los protocolos de cooperación, instrumentos para la integración de las empresas que participarán de la construcción del programa en el Foro de Diálogo, el primer desafío es el diseño de un Modelo conceptual para el CONFIA. La propuesta final de este Modelo será presentada y sometida a la aprobación del Comité Gestor.

En el Foro de Diálogo, el flujo de trabajo está regulado por un estatuto y busca asegurar amplia participación y variedad de ideas, además de estimular el consenso sobre las propuestas evaluadas. Todos sus participantes pueden proponer temas para estudios.

³¹ [Comité Gestor do CONFIA](#). Consultado el 20/09/2022.

³² [Critérios de seleção dos grupos económicos convidados para o Fórum de Diálogo do CONFIA](#). Consultado el 20/09/2022.

El tema planteado se debate en la Asamblea de Representantes y, si es aprobado, se lo envía a la Cámara Técnica formada para este fin.

Las Cámaras Técnicas estudian y debaten los temas, proponiendo soluciones o sugiriendo mejoras. Los resultados de los estudios se registran en un informe preliminar que se envía a las empresas participantes del Foro de Diálogo para críticas y sugerencias. A continuación del proceso, tras el análisis de los comentarios recibidos, se envía un informe final para su aprobación a la Asamblea de Representantes. Si la Asamblea aprueba el informe, este es enviado al Comité Gestor, que deliberará sobre el mismo. Los informes finales aprobados en el Comité Gestor son remitidos para implementación por la RFB.

Situación actual del programa CONFIA

La primera etapa de Alineación³³ está concluida y durante su realización se ejecutaron las siguientes actividades: formación del equipo de trabajo; lanzamiento del programa e inicio del diálogo con asociaciones; estudio y análisis de las recomendaciones de los organismos internacionales y de los modelos de otros países; formación de los funcionarios en las competencias específicas y necesarias para el programa (técnicas y comportamentales); firma de protocolo de cooperación con asociaciones;³⁴ conferencias individuales con 44 grandes grupos económicos para presentar la propuesta del programa; primer seminario web internacional con apoyo de la OCDE y el BID;³⁵ creación del Comité Gestor; elaboración de la propuesta del Estatuto del Foro de Diálogo; encuesta con funcionarios y contribuyentes; y reuniones de alineamiento con los órganos operacionales regionales.

Actualmente, está en marcha la segunda etapa de Diseño del programa, es decir, la completa especificación, y se ejecutaron las siguientes actividades:³⁶ firma de protocolo de cooperación con las empresas invitadas para participar en la construcción del programa (40 contribuyentes);³⁷ creación e implementación del Foro de Diálogo; creación de tres Cámaras Temáticas para construcción del modelo del programa, del Marco de Control Fiscal (MCF) y del Código de Buenas Prácticas Tributarias (CBPT); y aprobación del plan de trabajo de las Cámaras Técnicas.

Desde la creación del Foro de Diálogo en octubre 2021, se realizaron 8 reuniones y todos los debates y decisiones están registrados en las respectivas Actas.³⁸

Las últimas acciones del programa fueron la Creación del Centro Nacional del Programa de Conformidad Cooperativa Fiscal (Centro CONFIA),³⁹ que es la estructura organizacional responsable de la coordinación y gestión del programa, y la aprobación de la Prueba de Procedimientos de procesos de trabajo operacionales en 19/08/2022⁴⁰ requeridos por el Foro de Diálogo que deberá ser realizada por el Centro CONFIA. Los resultados de las

33 [Alinhar – Etapa 1](#). Consultado el 20/09/2022.

34 Protocolos con las Asociaciones: [ABRASCA](#), [FEBRABAN](#) y [GETAP](#). Consultado el 20/09/2022.

35 [1o Webinar Internacional Fisco & Contribuinte: Conformidade Cooperativa, um novo paradigma](#). Consultado el 20/09/2022.

36 [Desenhar – Etapa 2](#). Consultado el 20/09/2022.

37 [Extratos de Protocolo de Cooperação Técnica](#). Consultado el 20/09/2022.

38 [Atas de Reuniões do Fórum de Diálogo CONFIA](#). Consultado el 20/09/2022.

39 [Port. RFB nº 209/2022 que institui o Centro CONFIA](#). Consultado el 20/09/2022.

40 [Port. RFB nº 210/2022 que aprova a realização do Teste de Procedimentos no âmbito do CONFIA](#). Consultado el 20/09/2022.

pruebas y las recomendaciones para la mejora de los procesos de trabajo probados serán evaluados por el Foro de Diálogo como subsidio a la construcción del programa CONFIA.

A continuación, tras la conclusión de la etapa de Diseño, se realizarán las 3 etapas: Probar,⁴¹ Implementar⁴² y Expandir⁴³ ya descritas anteriormente.

Para la RFB, el programa CONFIA representa un nuevo tiempo en la relación fisco-contribuyentes, con cambio de paradigma, más constructiva y asentada en la confianza, que contribuirá a la seguridad jurídica, la reducción de los costos de cumplimiento, la mejora del ambiente de negocios en el país y al incentivo a las inversiones.

Canadá⁴⁴

Modelo de cumplimiento⁴⁵

El sistema tributario de Canadá se basa en el cumplimiento voluntario y la autodeterminación y las actividades de la Canada Revenue Agency (CRA) buscan mantener la confianza de los canadienses en la equidad e integridad del sistema, abordando y disuadiendo a quienes no cumplen. Los resultados de cumplimiento son significativos y se destacan: el 93% de los individuos y el 86% de las empresas presentaron sus declaraciones dentro del plazo estipulado, mientras que el 93% de los individuos y casi el 87% de las empresas pagaron sus impuestos a tiempo.⁴⁶

Para los casos graves y deliberados de incumplimiento, la CRA realiza acciones específicas y oportunas y está aumentando el uso de análisis avanzado e intervenciones graduales de cumplimiento para enfrentar las situaciones difíciles de elusión y evasión de impuestos.

No obstante, la CRA también desarrolló un enfoque de cumplimiento cooperativo desde 2010, a través del programa *Approach to Large Business Compliance* (ALBC) centrado en los gobiernos corporativos y basado en la calificación de riesgos asociada al tratamiento correspondiente. Son aproximadamente 1.300 grupos económicos y más de 26.000 entidades que representan en torno del 35% del total del impuesto sobre las sociedades declarado en el ejercicio fiscal 2018. Los sectores económicos de alto riesgo son: bancos, petróleo y gas, seguros y productos farmacéuticos.

El ALBC se compone de cuatro elementos principales:

- Un enfoque integrado del cumplimiento basado en el riesgo, en lugar de un enfoque basado en la cobertura.
- Una evaluación de riesgos de la población de grandes empresas realizada trimestral y anualmente, basada en los riesgos identificados en materia de cumplimiento.

41 [Testar – Etapa 3](#). Consultado el 20/09/2022.

42 [Implementar – Etapa 4](#). Consultado el 20/09/2022.

43 [Expandir – Etapa 5](#). Consultado el 20/09/2022.

44 Sitio de la “Canada Revenue Agency (CRA)”: [Canada Revenue Agency - Canada.ca](https://www.cra.ca). Consultado el 19/07/2022.

45 Cumplimiento Cooperativo: La experiencia de Canadá en el cumplimiento tributario de las grandes empresas.

46 [Section 3 - Introduction to the Canada Revenue Agency - Canada.ca](#). Consultado el 19/07/2022.

- Un modelo de asignación de recursos que asigna medios y capacidad técnica para abordar los casos de mayor riesgo a nivel nacional.
- Un proceso para llevar a cabo reuniones cara a cara (virtuales) con los altos directivos del contribuyente para influir de forma positiva en su comportamiento de cumplimiento.

Gestión de riesgos

La gestión de riesgos se realiza en tres niveles:

Nivel 1

- Aplicar el Sistema Integrado de Evaluación de Riesgos automatizado para evaluar el riesgo de la población de Grandes Empresas

Nivel 2

- Ponerse en contacto con el contribuyente, obtener acceso a sus libros y registros y realizar una validación de calidad del riesgo de incumplimiento
- Finalizar la auditoría rápidamente si se proporciona la documentación y se indica el cumplimiento

Nivel 3

- Programa de Acuerdo Anticipado de Precios
- Protocolo de Certeza Fiscal Temprana

Para la definición de las estrategias de cumplimiento más eficaces y eficientes, la CRA utiliza el modelo de pirámide de cumplimiento. El enfoque de cumplimiento de la CRA es identificar el incumplimiento lo antes posible, intervenir lo más rápido posible y tomar las medidas correctivas más apropiadas para corregir el incumplimiento de manera eficiente y prevenir futuros comportamientos de incumplimiento

En la secuencia de la calificación de riesgos, la CRA asegura un tratamiento adecuado para el nivel de riesgo identificado, como indica el cuadro 8.

Cuadro 8. CRA - Tratamiento de Riesgo Fiscal

Grupo de Riesgo	Tratamiento
Bajo	Influir en los comportamientos de cumplimiento al aumentar la comprensión de los contribuyentes sobre sus obligaciones tributarias a través de la divulgación dirigida, los servicios accesibles para los contribuyentes y la educación fiscal
Medio	Proporcionar información y apoyo en persona para reducir la necesidad de una intervención de cumplimiento directo. Utilizar enfoques de cumplimiento de toque más ligero, como técnicas de estímulos y recordatorios por correo y teléfono diseñados para alentar y apoyar el cumplimiento de los contribuyentes
Alto	Iniciar tratamientos de cumplimiento progresivamente intensivos tales como exámenes, auditorías, acciones de cobro, acciones legales, investigaciones y enjuiciamientos para garantizar y hacer cumplir las leyes administradas por la CRA

Fuente: Sitio de la CRA. [Section 3 - Introduction to the Canada Revenue Agency - Canada.ca](#). Consultado el 19/07/2022.

Para el tratamiento adecuado de los riesgos, la CRA desarrolla algunas iniciativas propias que, en lo que refiere al apoyo al cumplimiento, se detallan en el cuadro 9.

Evaluación

Para la evaluación del desempeño, la CRA utiliza indicadores tradicionales (tasa de utilización de recursos; resultados de las auditorías; calidad de las auditorías), además de medir la validación de los riesgos y el alcance del cumplimiento voluntario.

Cuadro 9. Iniciativas prioritarias para apoyar el cumplimiento

INICIATIVAS	DESCRIPCIÓN
Iniciativa de cumplimiento mejorado	Continuar aplicando nuevas inversiones y lograr objetivos en el abordaje de incumplimientos específicos
Simplificar las interacciones de cumplimiento	Simplificar la correspondencia de cumplimiento y ampliar los servicios electrónicos a empresas y terceros para ayudarlos a resolver problemas fiscales de manera más rápida y sencilla
Facilitar el cumplimiento del empleador	Ampliar los seminarios web, las visitas educativas y el trabajo con las partes interesadas para ayudar a los empleadores a comprender y administrar las responsabilidades de cumplimiento
Cumplimiento en el extranjero	Utilizar nuevas fuentes de información para ampliar y centrar las auditorías e investigaciones en los contribuyentes que participan en la evasión fiscal agresiva o intentan ocultar ingresos y activos en el extranjero
Uso de "Nudge"	Aplicar la economía del comportamiento para mejorar la capacidad de respuesta a las intervenciones de cumplimiento a gran escala, como las campañas de cartas

Fuente: Sitio de la CRA. [Section 3 - Introduction to the Canada Revenue Agency - Canada.ca](#). Consultado el 19/07/2020.

España⁴⁷

El modelo de cumplimiento cooperativo de España está orientado al establecimiento de una relación cooperativa basada en la transparencia y la confianza mutua, que busca favorecer y facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales por los contribuyentes, obteniendo una mayor seguridad jurídica, articulada mediante distintos Instrumentos y Foros de colaboración.

Principales instrumentos

a. Acuerdos previos de valoración (APA)

Solicitud para determinar con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria, antes de la realización del hecho imponible. Tiene vigencia de tres

47 Mecanismos y Vías para Fomentar el Cumplimiento Cooperativo de Grandes Empresas y Multinacionales - La experiencia española - Conferencia Técnica CIAT - octubre de 2019, y sitio de la AEAT: [Agencia Tributaria: Inicio](#)

años salvo cambios legislativos o variación de las circunstancias económicas que lo fundamentaron y no es susceptible de recurso alguno.

b. Informes de transparencia

Es un instrumento de control previo o anticipado de la administración tributaria. Los contribuyentes que adhieren al Código de Buenas Prácticas deben enviar un informe anual con la información de los aspectos más relevantes de sus actividades, los criterios de política fiscal que utilizan y sus operaciones más importantes. Los informes tienen carácter reservado.

c. Actas con acuerdo

Son documentos formalizados con los resultados de los debates y los acuerdos concluidos sobre la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados y apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma.

d. Consultas sobre criterios aplicables

Es un mecanismo voluntario para que el contribuyente pueda requerir una solución y aclaración de la administración tributaria sobre cuestiones de procedimientos no regulados. No excluye la posibilidad de la consulta vinculante común.

e. Acuerdos de entendimiento en la lucha contra el fraude fiscal⁴⁸

Buscan establecer un marco general de colaboración voluntaria en la prevención del fraude entre la administración tributaria y el contribuyente en materia de impuestos. La colaboración prevista en los Acuerdos es voluntaria y no vinculante jurídicamente y toda la información proporcionada será tratada de forma confidencial y reservada por las dos partes. La AEAT ya firmó Acuerdos con 24 contribuyentes.

Foros de colaboración

a. Foro de Grandes Empresas

Creado en 2009, inmediatamente después de que la OCDE emitiera su primer informe sobre la propuesta de una relación cooperativa con los grandes contribuyentes,⁴⁹ cuenta con 27 empresas adheridas.⁵⁰ Es un órgano de relación cooperativa para promover una mayor colaboración entre las grandes empresas y la administración tributaria del Estado, basada en los principios de transparencia y confianza mutua, a través del conocimiento y puesta en común de los problemas que puedan plantearse en la aplicación del sistema tributario (1ª reunión: 10/07/2009).

En la definición inicial del conjunto de empresas, representativas de su colectivo y de fácil diálogo, se consideraron los siguientes criterios:

- o volumen de facturación,
- o volumen de deuda tributaria ingresada,
- o volumen de información suministrada a la administración tributaria,

48 [Acuerdos de entendimiento suscritos](#). Consultado el 01/08/2022.

49 En 2008, el Foro de Administración Tributaria (FTA) de la OCDE publicó un estudio sobre el papel de los Intermediarios Tributarios que alentó a las AATT a establecer una relación con los grandes contribuyentes empresariales basada en la confianza y la cooperación, la llamada "relación mejorada" ("*Enhanced Relationship*" en inglés).

50 [Empresas participantes del Foro de Grandes Empresas](#). Consultado el 01/08/2022

- o número de trabajadores,
- o sector de actividad,
- o distribución geográfica.

Las normas para el funcionamiento del Foro de Grandes Empresas, aprobadas en su primera reunión, establecen que el Foro tiene carácter informal, asociativo, flexible y desburocratizado. Funciona en Pleno y en Grupos de trabajo. El Pleno identifica los problemas y adopta los acuerdos y los Grupos de trabajo analizan los problemas y proponen soluciones.

En el Pleno, la participación se configura al máximo nivel de representación: de parte del Estado, el Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos y el Consejo de Dirección la Agencia Tributaria de España (AEAT), y de parte de las Grandes Empresas, los miembros de los Consejos de Administración. Los Grupos de trabajo se establecen a un nivel más técnico y flexible.

En el Foro se tratan cuestiones referidas a materias tributarias de interés común de los participantes, como: mejora de la relación entre las AATT y las empresas; establecimiento de canales de comunicación fluida; simplificación y favorecimiento del cumplimiento de las obligaciones fiscales; estudio de los cambios normativos y adaptación de los mismos; y evaluación de la actuación interna de las empresas en relación con la aplicación del sistema tributario.

Los acuerdos adoptarán la forma de informes o recomendaciones en relación con las materias tratadas en el Foro, por lo que carecerán de efectos jurídicos vinculantes. El Pleno del Foro podrá acordar la creación de Grupos de trabajo y su supresión, y determinará sus cometidos, competencias, régimen de funcionamiento y el plazo en el que deberán cumplir con el encargo que se les haya encomendado. El resultado del trabajo de los Grupos se entregará al Presidente del Foro, que lo incluirá en las reuniones del Pleno. Los Grupos de trabajo en ejecución son: Código de Buenas Prácticas Tributarias; Análisis y racionalización de cargas fiscales indirectas; Precios de Transferencia; Impuestos Especiales; Análisis de la normativa tributaria y de reducción de la conflictividad; Suministro Inmediato de Información (SII); Relación cooperativa.

b. Código de Buenas Prácticas Tributarias⁵¹

Creado en 2011, es un instrumento previsto desde la constitución del Foro de Grandes Empresas, lo que queda acreditado por ser el Grupo de Trabajo del Código de Buenas Prácticas el primero que se constituyó, junto con el de Racionalización de Cargas Fiscales Indirectas, y por la rapidez en la elaboración y aprobación de este Código, que se llevó a cabo en la tercera sesión plenaria del Foro, el 20 de julio de 2010. Cuenta con 180 empresas adheridas.

El Código contiene un conjunto de recomendaciones para la administración tributaria y los contribuyentes (no solo para las Grandes Empresas), con los objetivos de:

- o fomentar la relación de cooperación entre la administración tributaria y los contribuyentes,
- o mejorar la eficacia de los controles fiscales,
- o reducir la inseguridad jurídica y los litigios,

⁵¹ [Código de Buenas Prácticas Tributarias](#). Consultado el 01/08/2022.

- o incrementar la seguridad jurídica,
- o impulsar la cooperación recíproca,
- o reducir la litigiosidad.

Las Buenas Prácticas son definidas como aquellas que conducen a la reducción de los riesgos fiscales significativos y a la prevención de los comportamientos que pueden generarlos. Algunos ejemplos de Buenas Prácticas son:

Empresariales: estructuras no opacas; colaboración con la administración tributaria para erradicar prácticas fraudulentas en los mercados; el Consejo de Administración conoce las políticas fiscales de la empresa y las consecuencias de operaciones relevantes.

De la administración tributaria: publicación de notas informativas de criterios; posibilidad de consulta sobre el tratamiento de operaciones; posibilidad de presentar anexos explicativos en las declaraciones.

Para suscribir el Código se requiere la decisión del Consejo de Administración de la empresa a fin de asumir el compromiso con las prácticas establecidas. En su contenido, el código señala las recomendaciones voluntarias para la mejora del sistema fiscal por medio de los siguientes factores:

- o Aumento de la seguridad jurídica: transparencia y seguridad jurídica en la aplicación e interpretación de la ley por parte de la administración tributaria.
- o Cooperación mutua basada en la buena fe y la confianza legítima: reducción de los pleitos y evitación de conflictos.
- o Políticas responsables en materia de impuesto de sociedades, con la participación del consejo de administración: transparencia, buena fe y cooperación con la administración tributaria en la práctica fiscal de las empresas.

c. Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios⁵²

Es un marco de relación y diálogo de la Agencia Tributaria con los intermediarios fiscales como representantes del contribuyente y colaboradores de esta agencia en la prevención del fraude fiscal. Las normas de funcionamiento se basan en la cooperación, transparencia, rigor técnico, objetividad, proporcionalidad y receptividad. El Pleno del Foro está integrado por la totalidad de sus miembros, bajo la dirección del Presidente y asistido por la Secretaría Técnica. Cuenta con 56 asociaciones adheridas.

d. Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios

Para el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios también se delimitó un Código de Buenas Prácticas específico que propone líneas de actuación para avanzar en el modelo de relación cooperativa con estas agrupaciones de expertos para apoyar y asegurar la generalización de las buenas prácticas tributarias por parte de los contribuyentes.

e. Foro de Pequeñas y Medianas Empresas (pymes) y Foro de Autónomos

Es una iniciativa para avanzar con el concepto de cumplimiento cooperativo, no solo con las Grandes Empresas, sino también con otros grupos de contribuyentes.

⁵² [Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios](#).

Consultado el 01/08/2022.

Son Foros muy recientes y todavía no tienen Código de Buenas Prácticas propios ni adhesiones cuyos datos sean públicos.

Evaluación del modelo

La AEAT considera que la evaluación más amplia de su modelo de cumplimiento cooperativo aún es una tarea pendiente que está en proceso de elaboración. Pero registra la existencia de valoraciones positivas, tanto por la administración tributaria como por los contribuyentes, que se reflejan en los comentarios recogidos en las sesiones del Foro de Grandes Empresas,⁵³ que se resumen a continuación:

- mejora en los canales de comunicación,
- establecimiento de un principio de confianza recíproca,
- resolución, en algunos casos, de litigios pendientes,
- mejora de la información mutua.

A pesar de los avances ya identificados, también fueron reconocidos algunos aspectos que posiblemente necesitan mejoras:

- mayor participación de los órganos de gobierno corporativo de las grandes empresas en el Foro,
- irregularidad en la participación y cumplimiento de los principios por parte de algunas de las entidades participantes en el Foro, así como de las adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias,
- tendencia a la pasividad de algunos participantes,
- establecimiento de mecanismos más claros para la identificación y separación de las entidades no cumplidoras,
- necesidad de emprender un proceso de evaluación objetiva de las consecuciones y debilidades del modelo una vez transcurrido un plazo de tiempo suficiente de su funcionamiento.

Estados Unidos⁵⁴

El programa de cumplimiento

Para mejorar el cumplimiento tributario federal de los gobiernos corporativos, la División de Grandes Empresas e Internacional de la administración tributaria estadounidense (*Internal Revenue Service* - IRS) desarrolló el proceso de garantía de cumplimiento (*Compliance Assurance Process* - CAP), que comenzó en 2005 como proyecto piloto y se convirtió en proceso permanente en 2012.

Mediante el empleo de herramientas y técnicas de resolución de problemas en tiempo real, el IRS y los contribuyentes trabajan juntos para el logro del cumplimiento tributario, arreglando los problemas antes del momento de la presentación de las declaraciones de impuestos.

⁵³ [Agencia Tributaria: Sesiones del Pleno del Foro de Grandes Empresas - Vigésimocuarta sesión - 21 de junio de 2022](#). Consultado el 01/08/2022.

⁵⁴ [Compliance Assurance Process | Internal Revenue Service \(irs.gov\)](#). Consultado el 20/09/2022.

La conclusión exitosa de las acciones en el CAP permite al IRS alcanzar un nivel aceptable de seguridad en cuanto a la precisión de las declaraciones recibidas y reducir sustancialmente la necesidad y la duración de revisiones o controles posteriores a la presentación.

Beneficios del programa CAP

Para el IRS, si el CAP se ejecuta de acuerdo con lo establecido, puede brindar beneficios importantes como:⁵⁵

- resuelve los problemas antes de la presentación de las declaraciones y brinda certeza fiscal temprana,
- permite la revisión en tiempo real de las transacciones y promueve el cumplimiento voluntario,
- ahorra tiempo y recursos tanto para el IRS como para los contribuyentes,
- complementa el gobierno corporativo y la rendición de cuentas,
- reduce la necesidad de que los contribuyentes modifiquen las declaraciones de impuestos, y
- proporciona una identificación más temprana de posibles nuevos problemas emergentes.

Sin embargo, para lograr los objetivos del programa, el IRS identifica desafíos importantes que necesitan ser enfrentados, como, por ejemplo:

- las limitaciones de recursos pueden afectar la resolución oportuna de problemas;
- la resistencia para ver a la otra parte como un socio y adoptar un comportamiento menos antagónico puede alargar el proceso;
- los cronogramas ambiciosos no corresponden necesariamente a la complejidad de ciertos temas;
- debido a la complejidad de ciertas cuestiones, los contribuyentes pueden tener más de un año fiscal abierto cuando comienza un nuevo año en el CAP.

Criterios de elegibilidad para el programa CAP

La entrada en el programa CAP es voluntaria, pero este programa no es adecuado para todos los contribuyentes. Los requisitos exigibles para la adhesión son:

- Tener activos de US\$10 millones o más
- Ser una corporación que cotiza en bolsa en Estados Unidos con el requisito legal de preparar y enviar informaciones a la Comisión de la Bolsa de Valores o a una entidad que fue aceptada en el programa CAP 2022 y proporcionar al IRS los estados financieros trimestrales y los estados financieros anuales auditados por la entidad que fue aceptada en el programa
- No estar bajo investigación o litigio con el IRS o cualquier agencia federal o estatal que limite el acceso a los registros de impuestos corporativos actuales
- Si está bajo examen del IRS, no debe tener más de una declaración presentada y una declaración no presentada abierta en el primer día del año CAP de la solicitud.

⁵⁵ [Compliance Assurance Process \(CAP\) - Frequently Asked Questions \(FAQs\) \(irs.gov\)](#).

Consultado el 20/09/2022.

- Para los nuevos solicitantes, no tener más de 3 años fiscales abiertos para examen en el primer día del año CAP. En este caso, el nuevo solicitante puede ser aceptado si asegura al equipo de examen que los años abiertos se cerrarán a más tardar 12 meses después del primer día del año CAP.

Además de cumplir con los requisitos, los contribuyentes deben aceptar las siguientes responsabilidades:

- Adherirse a todos los compromisos establecidos en el Memorando de Entendimiento del CAP
- Responder a tiempo y proporcionar respuestas completas a las solicitudes de información formales o informales
- Participar de buena fe en los diálogos de resolución de problemas significativos
- Divulgar minuciosamente los elementos materiales, paraísos fiscales y transacciones enumeradas de manera oportuna
- No presentar reclamos frecuentes

La transparencia, divulgación y comunicación son esenciales para el logro de los objetivos y el IRS enfatiza estos principios en el Memorando de Entendimiento del CAP (MOU).

Fases del programa CAP

En la aplicación del CAP, se prevén tres fases:

- Fase CAP:** en esta fase, las dos partes trabajan para lograr el cumplimiento y la certidumbre de todas o si no de la mayoría de las posiciones fiscales antes de presentar una declaración de impuestos. Una revisión previa a la presentación de la declaración de impuestos con éxito permite al IRS alcanzar un nivel aceptable de seguridad en cuanto a la fidelidad de la información declarada. La transparencia y la cooperación deben reducir el uso de recursos por parte del contribuyente y de la administración tributaria. Dentro de los 30 días siguientes a la entrega de su declaración, el contribuyente deberá entregar otra declaración formal asegurando que la declaración presentada es consistente con los acuerdos de resolución previos a la presentación. La declaración debe estar firmada por un funcionario del contribuyente autorizado a firmar sus declaraciones de impuesto sobre la renta.
- Fase de mantenimiento del cumplimiento (CM):** el IRS, a su discreción, ajustará el nivel de revisión del año fiscal en función de la complejidad y la cantidad de cuestiones. En esta fase se aplican las mismas disposiciones y criterios que en la fase CAP. Del mismo modo, los contribuyentes necesitan continuar haciendo divulgaciones abiertas, completas y actuales de sus transacciones comerciales concluidas en esta fase. Para ser elegible a esta fase de CM, es necesario que el contribuyente haya realizado al menos un ciclo completo de la fase CAP, cuente con un efectivo proceso CAP en marcha con un historial de conclusión a tiempo de los exámenes posteriores a la entrega de las declaraciones y tenga un historial de recibir una evaluación de aceptación total de su información y pocos problemas.
- Fase puente:** es para los contribuyentes cuyo riesgo de incumplimiento no justifica el uso continuo de los recursos de fiscalización del IRS. Para los contribuyentes en esta fase, el IRS no aceptará ninguna divulgación, no revisará problemas y no proporcionará garantías. Si el contribuyente quiere obtener certeza

sobre algún tema específico, puede solicitar un Acuerdo Previo a la presentación de la declaración.⁵⁶

Terminación y retirada del programa CAP

En la situación de no cumplimiento con las responsabilidades y obligaciones determinadas en el MOU del CAP, las partes deben intentar resolver estas inquietudes. Si los incumplimientos no se resuelven y el IRS registra que el contribuyente continúa en desacuerdo con el MOU, el gerente asignado al caso emitirá una notificación con las cuestiones pendientes. Si las cuestiones estipuladas en la notificación no se resuelven dentro de los 30 días siguientes a su recepción, el gerente emitirá una Carta de Terminación al contribuyente y cesará su participación en el programa CAP. Para los contribuyentes excluidos, el IRS puede realizar una verificación tradicional posterior a la presentación de sus declaraciones de impuestos.

Asimismo, en el caso que el propio contribuyente determine que no puede cumplir con los requisitos del MOU, puede presentar una solicitud para retirarse del CAP y el IRS emitirá una Carta de Terminación.

Países Bajos⁵⁷

Modelo de monitoreo horizontal

El programa de cumplimiento se ha apoyado en una estrategia de monitoreo horizontal (HM),⁵⁸ que se inició como piloto en 2005 y se ejecuta bajo el lema “Flexible cuando sea posible, estricto donde necesario”. El programa no fue diseñado como una operación independiente, sino como parte integrante de una política de aplicación equilibrada y como tal utiliza una amplia gama de instrumentos de supervisión.

Para la *Netherlands Tax and Customs Administration* (NTCA), el monitoreo horizontal (HM) es una forma de supervisión en que se celebran acuerdos individuales con gobiernos corporativos que cumplan con los criterios. Los acuerdos se basan en la transparencia, el entendimiento y la confianza mutua. El principio es que dentro de la organización se asigna prioridad y atención al MCF.

Huiskers-Stoop define el modelo de HM como “un medio de supervisión administrativa basado en la confianza, el entendimiento mutuo y la transparencia entre los contribuyentes y la NTCA. La exigencia de confianza, comprensión y transparencia muestra el valor subyacente de la reciprocidad. A cambio de proporcionar información fiscal relevante de forma voluntaria, los contribuyentes obtienen certeza sobre su obligación tributaria por adelantado y están, en principio, no más sujetos a auditorías fiscales, sanciones y procedimientos que consumen tiempo y esfuerzo” (Huiskers-Stoop y Gribnau, 2019).

El HM se aplica a los contribuyentes que desean mantener esta relación con la NTCA y cumplen con los requisitos solicitados. Su funcionamiento involucra una relación individual, y las dos partes asumen el principio de que el contribuyente cumplirá con las

⁵⁶ *Pre-filling Agreement* (PFA), en inglés.

⁵⁷ [Supervision of Large Business in The Netherlands: guide \(belastingdienst.nl\)](https://belastingdienst.nl). Consultado el 20/09/2022.

⁵⁸ *Horizontal Monitoring* (HM), en inglés.

normas tributarias y otros reglamentos de cumplimiento por su propia voluntad. Un requisito importante es que las partes aceptan sus propias responsabilidades de garantizar una tributación y un pago de impuestos eficientes y eficaces.

La entrada en el HM es voluntaria: el contribuyente es libre para decidir y no hay obligación legal de hacerlo. Sin embargo, la NTCA podría rechazar la solicitud del contribuyente en las situaciones en las cuales no tiene suficiente confianza en la estrategia tributaria, el sistema de control tributario interno o la transparencia del contribuyente en la presentación de sus cuestiones fiscales relevantes.

Si la sollicitación del contribuyente para adherirse al HM, después de la evaluación de la NTCA, se considera factible, es necesaria la firma de un “Acuerdo Individual de Cumplimiento (AIC)”⁵⁹ para entablar la relación. En este marco, el contribuyente es responsable por la presentación oportuna, correcta y completa de las declaraciones de impuestos y del pago de los impuestos adeudados. La NTCA es responsable de supervisar y ajustar esto de acuerdo con el grado al cual asume su responsabilidad en la gestión del cumplimiento. Un MCF eficaz es una condición básica para el HM.

El modelo holandés de HM no tiene una base legal específica. La NTCA realiza sus actividades de gestión del cumplimiento, según la ley neerlandesa, a su discreción y puede desarrollar políticas para el uso de esta discrecionalidad.

Segregación de los grandes contribuyentes

Los grandes contribuyentes en los Países Bajos representan cerca del 65% del total de impuestos pagos y se eligen sobre la base de criterios cuantitativos y cualitativos. Los cuantitativos cubren el volumen de negocios, el número de empleados, el balance general y la riqueza privada de elevados valores. Los cualitativos incluyen la cotización en el índice AEX,⁶⁰ cuestiones fiscales complejas, actividades en múltiples jurisdicciones con temas de fiscalidad internacional, sensibilidades políticas implicadas, registros informáticos e internacionales complejos y la contratación de servicios de asesores fiscales y contadores del más alto nivel internacional, así como ser importantes fuentes de información sobre otros grupos de contribuyentes.

Además de estos criterios de elección de grandes contribuyentes, la NTCA utiliza su experiencia para asegurar uniformidad e implementación de controles específicos para realizar una gestión centralizada de los grandes contribuyentes para los siguientes grupos económicos: petróleo y gas, instituciones financieras, energía, deportes profesionales y sociedades *holdings*.

En la relación con los grandes contribuyentes, NTCA adopta un enfoque individual con un coordinador de grandes contribuyentes que trabaja en contacto personal permanente, apoyado por un equipo con varios especialistas de diversos temas como, impuestos específicos, auditorías y recaudación de impuestos.

Para definir la intensidad de la gestión individual de los contribuyentes, la NTCA efectúa una clasificación en categorías de acuerdo con los criterios cuantitativos y cualitativos descritos y ajusta la supervisión de acuerdo con estas divisiones. Las categorías son:

- a. **Top:** en este grupo se incluyen las 100 organizaciones más grandes y complejas, como las multinacionales y sociedades con cotización en índice AEX. Son las

⁵⁹ *Individual Compliance Agreement (ICA)*, en inglés.

⁶⁰ Índice de la Bolsa de Ámsterdam.

Top 100 Ganancias. Además, también están las 30 organizaciones sin fines de lucro, fondos de pensiones y organizaciones de derecho público más grandes y complejas. Son las Top 30 Público.

- b. **Grandes:** se clasifican como grandes las organizaciones en las que una empresa de la entidad, según sus estados financieros consolidados (publicados) cumple con dos de los tres criterios siguientes durante dos años consecutivos⁶¹: tener activos en valores superiores a € 20 millones, más de 250 empleados y facturación por encima de € 40 millones. El Gobierno Central y las provincias, en la medida en que no estén listadas entre las Top 30, pueden pertenecer al grupo de grandes.
- c. **Medianas:** organizaciones que cumplen dos de los tres criterios siguientes: tener activos superiores a € 6 millones, más de 50 empleados y facturación por encima de € 12 millones.
- d. **Otras:** son contribuyentes que no cumplen con los criterios de los grupos anteriores, pero que pueden estar bajo el control de unidad de grandes contribuyentes de la NTCA, como ciertos individuos de alta renta neta,⁶² *holdings* y empresas financieras.

La estrategia de supervisión de la NTCA corresponderá a la clasificación de los contribuyentes asociados con la gestión de los riesgos fiscales identificados. Para los contribuyentes del grupo Top se utilizan Planes de Supervisión Individuales (PSI)⁶³ y ACI, y el HM puede aplicarse a los grandes y medianos. Sobre los grandes también se utilizan los ACI.

La estrategia de la NTCA es incentivar a los ciudadanos y empresas a cumplir con las normas de su propia voluntad tanto como sea posible. Según la naturaleza de los riesgos de cumplimiento y de los efectos deseados, la NTCA evaluará y decidirá sobre la mejor implementación y supervisión posible considerando su capacidad y recursos. Esto se conoce como la estrategia de gestión del riesgo de cumplimiento y está diseñada para garantizar una distribución equilibrada de las actividades de cumplimiento, que consisten en la implementación y supervisión de las actividades.

Con el objetivo de ofrecer orientación a sus equipos, la NTCA trabajando con los contribuyentes, ha recopilado un conjunto de ejemplos de buenas prácticas⁶⁴ en gestión de riesgos fiscales y sobre el MCF.⁶⁵

Evaluación del modelo de monitoreo horizontal

En 2012, el programa de HM de los Países Bajos fue evaluado por un comité independiente del gobierno que, a pesar de destacar importantes avances, también identificó algunos problemas que son experiencias útiles para ayudar en el diseño de nuevos programas.⁶⁶

61 Criterios establecidos en el artículo 397 del Título 9 del Libro 2 del Código Civil holandés.

62 *High Net Worth Individuals* (HNWI), en inglés.

63 *Individual Supervision Plan* (ISP), en inglés.

64 La NTCA advierte que “las buenas prácticas incluidas son ejemplos y deliberadamente no han sido provistos de descripciones exhaustivas. Pretenden dar una idea aproximada de cómo una organización puede hacer frente a los diversos elementos del MCF, y no diseñar una imagen completa de un MCF ni ser consideradas como un manual del MCF”.

65 [Tax Administration of the Netherlands - Good Practices tax control framework - version July 2022 \(belastingdienst.nl\)](#). Consultado el 20/09/2022.

66 Resumen del Informe: “La Supervisión Fiscal – hecha a la medida. Flexible en lo posible, estricta en lo necesario”. Está disponible en el documento OCDE (2013).

Algunos de los problemas identificados en la evaluación se resumen a continuación (OCDE, 2013):

- Costos elevados para la empresa mediana, que debe cumplir con todos los requisitos, que son los mismos de las grandes empresas, y desarrollar MCF idóneos. Esto hace que el HM no sea una opción atractiva para este grupo de contribuyentes. Para la administración tributaria, la gestión de la cuenta individual requiere mucha capacidad.
- En el MCF de los grandes contribuyentes se han incorporado suficientes garantías de fiabilidad. Pero no ofrece las garantías adecuadas para las empresas medianas.
- La relación de confianza con el segmento de las pymes se desarrolla con su proveedor de servicios financieros y no con el contribuyente directamente, lo cual es distinto del modelo de HM de los demás contribuyentes. Además, los proveedores son muy heterogéneos, y esto dificulta la determinación del grado de confianza.
- La expansión del programa, después de su piloto, fue demasiado rápida y los equipos de funcionarios de la NTCA no lograron mantener el ritmo inicial, lo que transmitió la precepción de que había cesado la atención a las otras modalidades de supervisión.
- Falta de planificación previa necesaria para la implementación del HM que solo se apoyó en consideraciones intuitivas y una lista de principios, sin justificación conceptual ni estudio comparativo.
- Es necesario establecer indicadores de desempeño para evaluar la efectividad y rentabilidad del modelo de HM.
- Necesidad de medir los costos asociados a un acuerdo de cumplimiento individual (ACI) y el mantenimiento de la relación de HM. La falta de esta información produce el riesgo de interpretar que el HM es una forma de desplazar los costos de aplicación desde el gobierno.

No obstante, el comité registró en su informe que el surgimiento de la relación cooperativa es una evolución positiva y que los Países Bajos estaban siendo pioneros en el desarrollo de esta nueva forma de relación. También ha constatado que la relación cooperativa sigue más lenta en otros países que en los Países Bajos y que la NTCA tiene méritos por diagnosticar la necesidad de un cambio en su forma de supervisión y adelantarse para implementar el HM.

Reino Unido⁶⁷

El modelo de cumplimiento cooperativo del Reino Unido se aplica como estrategia de gestión de las grandes empresas.⁶⁸ Para la administración tributaria del país, *His Majesty Revenue & Customs* (HMRC), la complejidad de los grandes contribuyentes, con modelos de negocios y estructuras únicos y los valores involucrados requiere un enfoque que considere y se adapte a estos aspectos. El modelo de HMRC es reconocido como

⁶⁷ [Services and information - HM Revenue & Customs - GOV.UK \(www.gov.uk\)](https://www.gov.uk/government/services-and-information). Consultado el 21/07/2022

⁶⁸ *UK Large Business Co-operative Compliance Model*.

alineado con las mejores prácticas internacionales y ha resultado en mejoras significativas en la relación de la administración tributaria con los grandes contribuyentes.

Gerentes de cumplimiento de contribuyentes

La gestión de los grandes contribuyentes se realiza con la asignación de gerentes de cumplimiento de contribuyentes (GCC),⁶⁹ que son profesionales responsables por el monitoreo de cada una de las empresas del programa. La función principal del GCC es asegurarse de que la empresa pague los impuestos de manera correcta y en el momento oportuno.

En su trabajo, el GCC recibe el respaldo y asesoramiento de un equipo con otros expertos de la administración tributaria, como los especialistas en regímenes fiscales especiales, auditoría, sectores económicos, analistas de datos, abogados y contadores forenses. El trabajo del GCC provee una idea temprana de posibles arreglos, disputas o cuestiones que pueden estar abiertos a la interpretación legal.

El modelo de gestión de la relación con el contribuyente con la asignación de un GCC facilita la construcción de un profundo conocimiento de los negocios, el aprendizaje sobre el entorno comercial, el enfoque hacia el riesgo y su gobierno interno.

Gestión de riesgos

El modelo de cumplimiento cooperativo del HMRC se establece en un enfoque de riesgos para gestionar el cumplimiento tributario de alrededor de 2.000 de las empresas más grandes del país. Es un grupo pequeño en número de empresas, pero que representa el 40% del total de los impuestos recibidos que corresponden a ingresos de £260.000 millones, compuesto por más de 95.000 entidades, que emplean a 8 millones de personas directamente y son responsables por una brecha fiscal estimada de £5.300 millones.

Además de la magnitud de lo que representan, otros factores como la complejidad, el riesgo y la movilidad global también justifican este tratamiento especial por la administración tributaria.

El marco de GRC del HMRC se enfoca en ayudar a los grandes contribuyentes a administrar su cumplimiento tributario con los objetivos de:

- construir y mantener relaciones efectivas,
- clasificar a los contribuyentes por nivel de riesgo para que pueda orientar mejor los recursos,
- ayudar a los contribuyentes a comprender su calificación de riesgo.

La definición del nivel general de riesgo de cumplimiento tributario de un contribuyente considera principalmente:

- el riesgo inherente que representa su negocio (por ejemplo, su tamaño, complejidad y la cantidad de cambios a los que está sujeto),
- si mitiga eficazmente este riesgo a través de su comportamiento (por ejemplo, su enfoque del cumplimiento tributario y su apertura con la administración tributaria).

69 En marzo de 2020, 170 GCC (*Customer Compliance Manager* - CCM, en inglés) trabajaban en la Unidad de Grandes Contribuyentes de la HMRC.

La HMRC ha hecho ajustes en su marco inicial de GRC y ha implementado en octubre de 2019 el nuevo marco de Revisión del Riesgo Empresarial Mejorada⁷⁰ (REM) con la intención de proporcionar una mayor claridad y transparencia de las calificaciones de riesgo y fomentar el trabajo colaborativo con el cambio de dos a cuatro categorías de riesgo.

El nuevo sistema REM califica a los grandes contribuyentes en función de su comportamiento y estrategia en relación con el pago de los impuestos. Las empresas se calificarán como de bajo riesgo, riesgo moderado, riesgo moderado-alto o alto riesgo, a diferencia de las categorías anteriores de “bajo riesgo” o “no bajo riesgo”. Los cambios siguieron a una consulta pública en 2017 y un período de prueba con un grupo de grandes contribuyentes y fueron aprobados por el 97% de los contribuyentes involucrados según lo que muestran las indicaciones iniciales.

Finalmente, la HMRC tiene un programa especial solo para los contribuyentes de alto riesgo,⁷¹ introducido desde 2006 con los objetivos siguientes:

- resolver problemas fiscales y disputas de grandes empresas utilizando acuerdos o litigios;
- reducir el riesgo para el futuro influyendo en las empresas para que cambien su comportamiento y su enfoque de la planificación fiscal;
- mejorar la relación con los grandes contribuyentes;
- mejorar la capacidad para hacer frente a riesgos fiscales grandes y complejos.

Para este programa especial, la HMRC elige los casos adecuados observando el tamaño de los riesgos abiertos en todos los impuestos. También se toman en cuenta las estrategias fiscales y de relación con las empresas.

Los principales elementos del programa para empresas de alto riesgo son:

- Los debates tienen lugar a nivel directivo entre HMRC y las empresas.
- La HMRC trabaja directamente con las empresas para investigar y tratar cualquier problema técnico.
- La supervisión del programa por parte del HMRC se realiza por medio de un grupo directivo interdireccional.
- Cuenta con la participación de especialistas de todo el HMRC y, cuando sea necesario, de un asesor jurídico externo.

Las decisiones sobre cada caso se toman de acuerdo con la estrategia de Litigios y Acuerdos.

Foros de colaboración

La HMRC se relaciona con los grandes contribuyentes a través de varios Foros de colaboración:

a. Foro Tributario Empresarial⁷²

Es un grupo de nivel estratégico creado para mejorar el funcionamiento del sistema tributario tanto para la administración tributaria como para los grandes

⁷⁰ En inglés: *Business Risk Review* (BRR+). [HMRC's compliance approach for Large Business - GOV.UK \(www.gov.uk\)](https://www.gov.uk/government/news/hmrc-compliance-approach-for-large-business). Consultado el 21/07/2022.

⁷¹ *The High-Risk Corporates Programme* (en inglés)

⁷² [Business Tax Forum - GOV.UK \(www.gov.uk\)](https://www.gov.uk/government/news/business-tax-forum). Consultado el 21/07/2022.

contribuyentes. Su función básica es fomentar una relación más sólida y una mayor comprensión entre las partes, adoptando una visión de nivel estratégico y con el objetivo de mejorar:

- o la administración del sistema tributario,
- o la implementación de la política del gobierno,
- o la comprensión del entorno comercial,
- o el conocimiento de las preocupaciones de las empresas.

b. Foro de Grandes Contribuyentes

Complementa el Foro Tributario Empresarial y proporciona una comunicación directa y menos formal entre la Dirección de Grandes Empresas del HMRC y los grandes contribuyentes. No es un órgano representativo. Su objetivo es mejorar la comunicación con el fin de aumentar el entendimiento común y mejorar el servicio proporcionado a los grandes contribuyentes. No pretende reemplazar o desplazar los vínculos existentes entre HMRC y los organismos representativos en los otros Foros, sino complementarlos proporcionando un canal directo que esté más centrado operativamente, en especial, para poder:

- o comprender mejor las necesidades de los grandes contribuyentes y optimizar los servicios prestados;
- o identificar la carga de cumplimiento de los contribuyentes con el fin de tomar medidas para reducirla, cuando sea posible;
- o proporcionar un Foro para que se puedan debatir las cuestiones fiscales y operativas actuales en un ambiente de confianza mutua;
- o proporcionar un ambiente más informal donde los participantes puedan interactuar con el pensamiento colaborativo y el intercambio de ideas.

c. Grupo de los seis Grandes Agentes Fiscales

Está formado por los representantes de los agentes fiscales más grandes del Reino Unido para desarrollar la comprensión y mejorar el funcionamiento del sistema tributario para la administración tributaria, los agentes fiscales y las empresas a las que sirven.

d. Comité Consultivo Conjunto del IVA⁷³

Es un foro para el intercambio de ideas sobre los procedimientos operacionales del IVA y para considerar y tratar los problemas del impuesto con el objetivo de fortalecer la comprensión de la administración tributaria sobre las necesidades de los contribuyentes y mejorar su administración.

e. Foro de Lucha contra el Fraude⁷⁴

En este Foro, la HMRC facilita un “espacio seguro” para brindar educación estratégica con un enfoque en los delitos penales corporativos, los riesgos de evasión fiscal y las tendencias financieras ilícitas más amplias. El Foro se ha implementado en un

⁷³ [Joint VAT Consultative Committee \(JVCC\) - GOV.UK \(www.gov.uk\)](https://www.gov.uk/government/consultations/jvcc). Consultado el 21/07/2022.

⁷⁴ Number of live Corporate Criminal Offences investigations - GOV.UK (www.gov.uk). Consultado el 21/07/2022.

contexto de lucha contra los ilícitos financieros y la adopción de medidas drásticas contra el fraude fiscal.

Evaluación

Cada año, la HMRC realiza la Encuesta con los grandes contribuyentes.⁷⁵ Es una oportunidad para que reporten sus puntos de vista sobre la administración tributaria y su nivel de satisfacción con los servicios. Sus respuestas son anónimas, pero pueden ser invitados a una entrevista de seguimiento sobre las respuestas de su encuesta.

Los resultados de las encuestas de los grandes contribuyentes destacan los siguientes hallazgos clave de la experiencia:

- HMRC trata a las empresas de manera justa,
- HMRC busca activamente una relación cooperativa,
- HMRC proporciona certeza al negocio,
- relación general con el GCC,
- capacidad del GCC para resolver la incertidumbre.

La certeza fiscal es cada vez más importante para los grandes contribuyentes.

Singapur⁷⁶

En la administración tributaria de Singapur, la *Inland Revenue Authority of Singapore* (IRAS), la incorporación del concepto de cooperación para la conformidad fiscal se reflejó en toda su estrategia de actuación con la creencia de que “los contribuyentes generalmente cumplen” para orientar la formulación de sus programas de trabajo a fin de brindar un excelente servicio y administrar el cumplimiento tributario.

También tiene como objetivo el fomento de un entorno de cumplimiento voluntario, compartiendo sus enfoques anuales de auditoría y cumplimiento, para generar la confianza en el sistema tributario, asegurar que sea justo y eficiente, que la administración tributaria sea eficaz y cada contribuyente pague la parte que le corresponde del impuesto.

Asimismo, tiene el entendimiento de que los contribuyentes cumplidores ejercen influencia sobre el comportamiento social y crean presión sobre los incumplidores. Bajo estos conceptos la IRAS adaptó su enfoque de cumplimiento a cuatro perfiles de contribuyentes⁷⁷ con el fin de ajustar sus actuaciones de acuerdo con las necesidades de cada uno (diagrama 6).

Fomentar el cumplimiento tributario

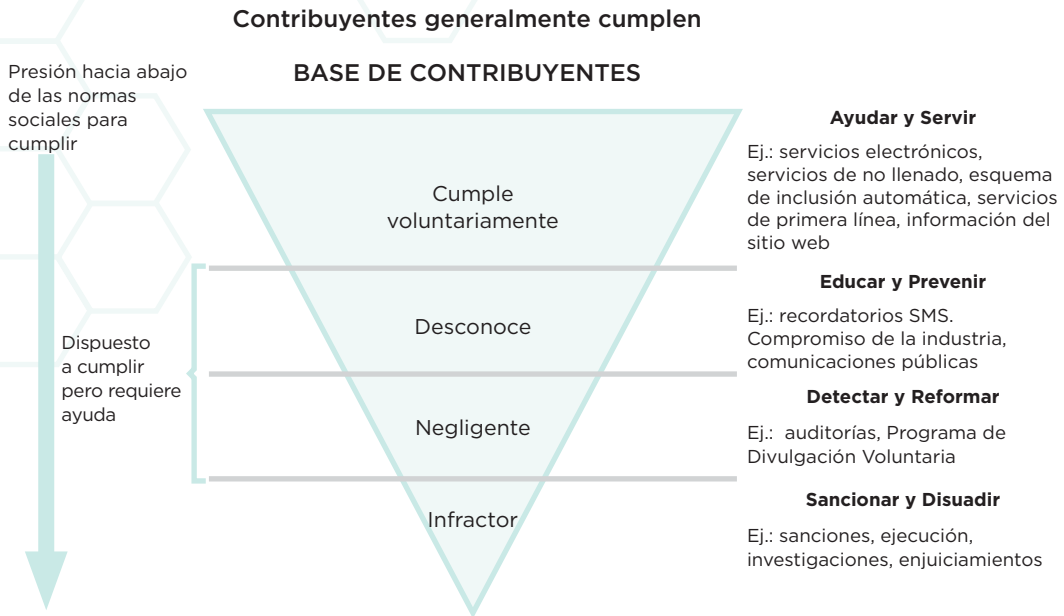
Cumple voluntariamente: la gran mayoría de los contribuyentes cumplen voluntariamente con sus obligaciones tributarias. Para este grupo que representa el mayor número de contribuyentes, la IRAS, de forma proactiva, proporciona las plataformas y los servicios necesarios para que puedan cumplir. Ejemplos: servicios electrónicos, servicios de

⁷⁵ [HMRC's compliance approach for Large Business - GOV.UK \(www.gov.uk\)](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/107442/HMRC-compliance-approach-for-large-business.pdf). Consultado el 21/07/2022.

⁷⁶ [IRAS](https://www.iras.gov.sg/). Consultado el 20/09/2022.

⁷⁷ [IRAS | Encouraging Tax Compliance](https://www.iras.gov.sg/encouraging-tax-compliance/). Consultado el 20/09/2022.

Diagrama 6. Creencia sobre los contribuyentes



Fuente: Sitio de la IRAS.

primera línea, servicio de no presentación y simplificación de la presentación a través del esquema de inclusión automática de ingresos laborales.

Desconoce: algunos contribuyentes quieren cumplir, pero requieren asistencia para hacerlo. En este caso, la IRAS invierte para aumentar la conciencia de los contribuyentes sobre los temas tributarios y brindarles información precisa para evitar el incumplimiento. Ejemplos: recordatorios por SMS, seminarios, comunicaciones públicas y diálogos con asociaciones comerciales.

Negligente: es posible que algunos contribuyentes no hayan prestado suficiente atención a sus obligaciones tributarias. Entonces, la IRAS busca detectar errores y disuadir al grupo de cometer errores recurrentes. Ejemplos: Programas de Auditoría y Programa de Divulgación Voluntaria para fomentar la autocorrección de errores.

Infractor: representan una minoría de contribuyentes que defrauda o evade impuestos de modo intencional. IRAS adopta medidas enérgicas para sancionar a los contribuyentes descarriados. Además, incentiva la población a informar si sabe de alguien que haya evadido impuestos en el país. Ejemplos: sanciones disuasorias, medidas coercitivas, investigación y enjuiciamiento.

Marco Integrado de Cumplimiento y Servicio

El Marco Integrado de Cumplimiento y Servicio⁷⁸ expone la alineación del enfoque de servicio y cumplimiento con la visión de la administración tributaria y los objetivos de brindar un excelente servicio y maximizar el cumplimiento voluntario. De acuerdo con

⁷⁸ Integrated Compliance and Service Framework (ICSF), en inglés.

Diagrama 7. Marco Integrado de Cumplimiento y Servicio

VISIÓN

La autoridad tributaria líder en el mundo
Un socio de la comunidad en la construcción nacional
y el crecimiento inclusivo

Un equipo dinámico de personas competentes y comprometidas
Objetivos de Servicios y Cumplimiento Corporativos

Proveer excelentes servicios

Maximizar el cumplimiento voluntario

Nuestras creencias

Contribuyentes generalmente cumplen

Elementos estratégicos

Crear una experiencia centrada en el contribuyente considerando sus necesidades, comportamiento y circunstancias

Diseño correcto desde el principio

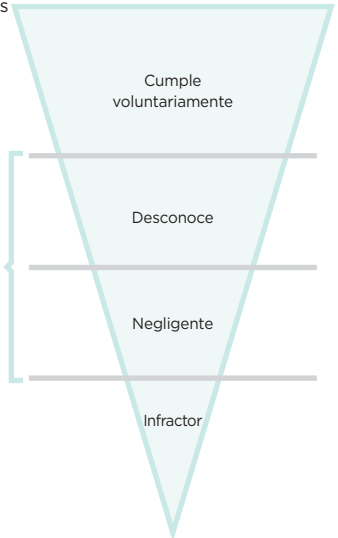
Servicio correcto para las necesidades de los contribuyentes

Acciones correctas en el momento correcto

Valores tributarios correctos

Nuestra creencia sobre el Contribuyente

Presión hacia abajo de las normas sociales para cumplir



Dispuesto a cumplir pero requiere ayuda

Fuente: Sitio de la IRAS.

esto, el Marco ancla las acciones de cumplimiento y servicio en 4 elementos estratégicos: diseño correcto desde el principio, servicio correcto para satisfacer las necesidades de los contribuyentes, acciones correctas en el momento correcto y valores tributarios correctos. Los 4 elementos son conocidos como “Cuatro Derechos” (diagrama 7).

Diseño correcto desde el principio: un sistema tributario simple facilita a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. La IRAS procura influir activamente en el diseño de políticas y leyes fiscales cuando sea posible, para garantizar que las normas y los procesos fiscales sean claros y fáciles de cumplir. También examina continuamente formas de integrar los impuestos dentro de los sistemas o eventos de la vida de los contribuyentes, de modo que no tengan que hacer un esfuerzo adicional solo con fines fiscales. Esto simboliza la creencia de la IRAS de que “ninguna necesidad de servicio es el mejor servicio”.

Servicio correcto para satisfacer las necesidades de los contribuyentes: los contribuyentes que conocen sus obligaciones tributarias serán más responsables de sus asuntos tributarios. IRAS busca comprender las necesidades de los contribuyentes para brindar un servicio excelente y oportuno a través de diversos canales e iniciativas de servicio, que les permitan cumplir con sus obligaciones tributarias con tranquilidad.

Acciones correctas en el momento correcto: si bien la mayoría de los contribuyentes generalmente cumplen, puede haber un pequeño grupo que no cumpla. Para estos incumplidores, la IRAS implementará fuertes medidas disuasorias que sean efectivas, calibradas y oportunas para garantizar que dichos contribuyentes paguen su parte justa de impuestos. Esto mantendrá la confianza de la sociedad en la equidad y sostenibilidad del sistema fiscal del país.

Valores tributarios correctos: la IRAS se compromete con la construcción de una comunidad que cree en el pago de impuestos como una responsabilidad social compartida. Trabajando junto con socios y partes interesadas, el objetivo de la IRAS es inspirar fuertes valores tributarios en la comunidad.

Enfoque en el cumplimiento de los contribuyentes

La IRAS adopta un enfoque basado en el riesgo al llevar a cabo acciones de cumplimiento. Se identifican los principales riesgos de cumplimiento, se los prioriza y se desarrollan programas para abordar estos riesgos. También tiene como objetivo fomentar un entorno de cumplimiento voluntario al compartir sus áreas de enfoque de cumplimiento para el año. Los contribuyentes pueden beneficiarse al comprender los principales problemas de cumplimiento y lo que está haciendo la IRAS para abordarlos.

a. Lograr que las empresas cumplan⁷⁹

IRAS utiliza un enfoque integral hacia el cumplimiento fiscal por parte de las empresas mediante la realización de auditorías aleatorias y basadas en el riesgo en todas las industrias para garantizar una buena cobertura en toda la base corporativa. Para hacerlo, IRAS usa análisis de datos y otras herramientas para perfilar empresas según su riesgo de cumplimiento.

b. Divulgación voluntaria de errores para sanciones reducidas⁸⁰

Algunos contribuyentes pueden ocasionalmente cometer errores en sus declaraciones de impuestos debido a la falta de cuidado o conocimiento de sus obligaciones tributarias. Con base en este entendimiento, el Programa de Divulgación Voluntaria (PDV) de IRAS alienta a los contribuyentes que han cometido errores en sus declaraciones de impuestos a presentarse voluntariamente, de manera oportuna, para corregir sus errores. En el programa hay incentivos de reducción de las sanciones por divulgaciones voluntarias para los contribuyentes que cumplan con las condiciones de calificación.

c. Programa de Relación Mejorada del Contribuyente (PRM)⁸¹

El objetivo es construir una relación abierta y colaborativa con los contribuyentes a través del compromiso regular con grandes contribuyentes, con beneficios para todos.

El PRM es una iniciativa de servicio diseñada para abordar las necesidades de las grandes empresas y ayudarlas a gestionar su cumplimiento fiscal. Por medio del

⁷⁹ IRAS | [Getting Companies to Comply](#). Consultado el 20/09/2022.

⁸⁰ [etaxguides_iras-voluntary-disclosure-programme.pdf](#). Consultado el 20/09/2022.

⁸¹ IRAS | [Enhanced Taxpayer Relationship \(ETR\) Programme](#). Consultado el 20/09/2022.

PRM, IRAS y la alta dirección de la empresa se reunirán periódicamente para abordar los problemas fiscales actuales y emergentes de la empresa. Este proceso colaborativo de revisión y consulta ofrece a los grandes contribuyentes beneficios por finalizar sus evaluaciones fiscales de manera oportuna, además de brindar certeza fiscal sobre eventos actuales significativos.

Al mismo tiempo, la administración tributaria obtiene una mejor comprensión de las operaciones comerciales de la empresa y, con el conocimiento, puede identificar y abordar el riesgo fiscal de manera más temprana. Las grandes empresas con modelos comerciales complejos se beneficiarán más del PRM, ya que es probable que estas empresas tengan problemas fiscales más complejos. Actualmente, la IRAS espera tener hasta 200 empresas en el Programa.

Gobierno Fiscal y Gestión de Riesgos Tributarios⁸²

El gobierno fiscal y la gestión del riesgo fiscal son esenciales para una buena gobernanza corporativa. El gobierno fiscal engloba una política corporativa en materia fiscal bien definida y comunicada, que se aprueba a nivel estratégico de una empresa y refleja su actitud y cultura hacia la gestión de sus riesgos fiscales. La gestión del riesgo fiscal implica implementar un MCF sólido para identificar, mitigar y monitorear los riesgos fiscales clave de manera continua. Un contribuyente que adopta buenas prácticas de gobernanza fiscal y gestión de riesgos fiscales puede crear confianza entre sus grupos de interés y el público en general de que es transparente en sus cuestiones fiscales y está contribuyendo con su parte justa de impuestos. Para demostrar que tiene una buena gobernanza fiscal y gestión de riesgos fiscales, el contribuyente puede participar en las iniciativas de IRAS de Marco de Control Fiscal y de Marco de Gestión y Control de Riesgos Fiscales del Impuesto sobre Sociedades.

a. Marco de Control Fiscal (MCF)⁸³

El MCF es una iniciativa de cumplimiento voluntario en la que una empresa puede participar para demostrar que tiene un buen gobierno fiscal y gestión de riesgos fiscales. La adopción del marco ayuda a las empresas a alcanzar y mantener buenos estándares de gobernanza fiscal y eleva la atención de la gobernanza fiscal a nivel de su alta dirección. El marco presenta un conjunto de principios generales y prácticas clave que una empresa debe incorporar en su política de gobierno fiscal para una gestión eficaz de los riesgos fiscales. Al final, el compromiso de la empresa con el MCF respalda una relación de colaboración y confianza entre la empresa y la administración tributaria, lo que se traduce en menores costos de cumplimiento.

Para comprometerse con el MCF es adecuado atender a los siguientes requisitos: tener estructuras y modelos de negocio complejos, reconocer la importancia de la rendición de cuentas y la transparencia tributaria, y estar dispuesto a comprometerse con buenas prácticas de gobierno fiscal para gestionar el desempeño continuo y los asuntos fiscales.

⁸² [IRAS | Tax Governance and Tax Risk Management](#). Consultado el 20/09/2022.

⁸³ [Tax Governance Framework \(TGF\) \(iras.gov.sg\)](#). Consultado el 20/09/2022.

Cuadro 10. Pilares del Marco de Control Fiscal (MCF)

Pilares	Principios y prácticas clave
1. Cumplimiento de las leyes tributarias	<p>La empresa se compromete a cumplir con las leyes, los reglamentos y los requisitos fiscales pertinentes y respeta la intención de las leyes y los reglamentos. Las prácticas clave incluyen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • alinear las políticas, los procedimientos y las actividades de la empresa con las leyes y reglamentos fiscales pertinentes; • emprender actividades impulsadas por razones comerciales de buena fe.
2. Estructura de gobierno para la gestión de riesgos fiscales	<p>El Directorio es informado de la estructura de gobierno de la empresa y de la política para la gestión de riesgos fiscales. Las prácticas clave incluyen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • formalización de una estructura de gobierno para la gestión del riesgo fiscal; • documentar una política de gobierno fiscal que establezca la visión de la empresa sobre la fiscalidad y refleje la actitud y la cultura de la empresa con respecto a la gestión de sus riesgos fiscales; • informar al Consejo de la política de gobernanza fiscal y los principales riesgos fiscales; • mantener un sistema de controles y procesos, así como personas con las habilidades y el conocimiento, para realizar declaraciones de impuestos precisas y completas.
3. Relación con las autoridades tributarias	<p>La empresa apoya una relación colaborativa y transparente con las autoridades tributarias basada en la confianza y el respeto mutuos. Las prácticas clave incluyen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • participar de manera proactiva con la IRAS para resolver problemas que plantean incertidumbre fiscal; • divulgación voluntaria y rectificación de errores fiscales de manera oportuna; • proporcionar una divulgación precisa y completa de los hechos relevantes al responder a las consultas fiscales de la IRAS.

Fuente: Sitio web de la IRAS.

El MCF propuesto por la IRAS establece los principios y prácticas clave centrados en 3 pilares fundamentales⁸⁴ de la buena gobernanza fiscal (cuadro 10). Es aplicable tanto al Impuesto sobre Sociedades como al *Goods and Sales Tax* (GST).

b. Marco de Gestión y Control de Riesgos Fiscales del Impuesto sobre Sociedades (MGRF)⁸⁵

El MGRF es una iniciativa de cumplimiento voluntario en la que el contribuyente puede participar para demostrar que tiene un buen gobierno fiscal y una buena gestión de riesgos fiscales. Su realización permite efectuar una revisión amplia de los controles y de la gestión del riesgo fiscal sobre el Impuesto sobre Sociedades (IS). Busca brindar orientación a las empresas, en el establecimiento de controles internos sólidos y procesos sistemáticos de gestión de riesgos para identificar, mitigar y monitorear los riesgos clave del impuesto y promover el cumplimiento tributario.

Está dirigido especialmente a los grandes contribuyentes que tienen estructuras y modelos comerciales complejos, en particular los que cotizan en bolsa y otras corporaciones multinacionales. Estas empresas deben poner énfasis en la gestión del riesgo fiscal como parte de su gobierno corporativo, y garantizar que existen sistemas y procesos de control del riesgo fiscal adecuados y efectivos para gestionar sus riesgos de cumplimiento.

84 [tgf-declaration-form.docx \(live.com\)](#). Consultado el 20/2022.

85 [IRAS | Tax Risk Management and Control Framework for Corporate Income Tax \(CTRM\)](#). Consultado el 20/09/2022.

