

REVISTA DE

# Administración Tributaria



Centro Interamericano de  
Administraciones Tributarias  
**CIAT**



Agencia Tributaria  
Agencia Estatal de  
Administración Tributaria  
**AEAT**



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

**Nº44**  
**OCTUBRE**  
**2018**  
ISSN 1684-9434



# REVISTA DE Administración Tributaria

## POLÍTICA EDITORIAL

En el marco del Acuerdo de Cooperación Técnica suscrito entre el CIAT y la Secretaría de Estado de Hacienda, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y el Instituto de Estudios Fiscales (IEF) de España, se estableció el compromiso de editar una revista que sirviera de medio de expresión de los distintos enfoques tributarios vigentes en América Latina y Europa.

Un Consejo Editorial conformado por funcionarios del CIAT (el Secretario Ejecutivo, el Director de Capacitación y Formación de Talento Humano y el Director de Estudios e Investigaciones Tributarias) y el jefe de la Misión española, son los responsables de definir los tópicos sobre los cuales trata cada edición de la revista y seleccionar los artículos a ser publicados.

Los artículos son seleccionados por el Consejo Editorial a través de una convocatoria pública que realiza la Secretaría Ejecutiva del CIAT para cada edición de la revista. Pueden participar todos los funcionarios de las Administraciones Tributarias, Aduanas y/o Ministerios de Economía y Finanzas de los países miembros y miembros asociados del CIAT. Previa evaluación del Consejo Editorial, también podrán participar aquellos miembros de la Comunidad MiCiat que no pertenezcan a una de las entidades referidas.

## DIRECTOR DE LA REVISTA

Márcio Ferreira Verdi

## CONSEJO EDITORIAL

Márcio Ferreira Verdi

Santiago Díaz de Sarralde Miguez

Alejandro Juárez Espíndola

Juan Francisco Redondo Sánchez

## SECRETARIA DE REDACCIÓN

Neila Jaén Arias

## CORRESPONDENCIA

Toda comunicación debe ser dirigida al correo electrónico: [revista@ciat.org](mailto:revista@ciat.org)

## RESPONSABILIDAD DEL AUTOR

Las opiniones vertidas por los autores no representan las de las instituciones para las que trabajan ni las de la Secretaría Ejecutiva del CIAT.

## PROPIEDAD INTELECTUAL

Ninguna parte de esta publicación puede ser reproducida sin la autorización escrita de la Secretaría Ejecutiva del CIAT.

## ORGANISMOS PATROCINADORES



Centro Interamericano de  
Administraciones Tributarias  
**CIAT**



Agencia Tributaria  
Agencia Estatal de  
Administración Tributaria  
**AEAT**



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

# Contenido

3

Editorial

MÁRCIO FERREIRA VERDI

5

La tributación en Portugal de las sociedades insolventes

NUNO DE OLIVEIRA FERNANDES

21

La futura recaudación y fiscalización de las cotizaciones a la seguridad social ante los cambios de la economía digital

RODRIGO GONZÁLEZ CAO

35

Analytics y Big Data: La nueva frontera casos de uso en la AEAT

IGNACIO GONZÁLEZ GARCÍA

49

Métodos de solución de conflictos en derecho tributario internacional, el procedimiento amistoso y la necesidad del arbitraje para Brasil

NARCÉLIO MONTENEGRO GONDIM

61

Avance de los trabajos del Comité Permanente de Ética del CIAT

JUAN FRANCISCO REDONDO SÁNCHEZ

71

Auditoría interna en la Administración Tributaria o Aduanera, un enfoque anti corrupción

DIANA LUCÍA RICAURTE AGUIRRE

89

Factores motivadores o demostivadores del trabajo de los directivos del nivel intermedio: Investigación exploratoria en una organización de administración tributaria

DEMETRIUS M. SOARES

# Editorial

**Estimados lectores,**

Nos complace presentar a todos los funcionarios de las administraciones tributarias de los países miembros y asociados de nuestro organismo y, en general, a toda la comunidad fiscal internacional, la Revista de Administración Tributaria que se edita como parte del Acuerdo de Cooperación Técnica que el CIAT mantiene con la Secretaría de Estado de Hacienda, el Instituto de Estudios Fiscales (IEF) y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de España.

En esta edición se presentan (7) artículos: La tributación en Portugal de las sociedades insolventes; La futura recaudación y fiscalización de las cotizaciones a la seguridad social ante los cambios de la economía digital; Analytics y Big Data: La nueva frontera casos de uso en la AEAT; Métodos de solución de conflictos en derecho

tributario internacional, el procedimiento amistoso y la necesidad del arbitraje para Brasil; Avance de los trabajos del Comité Permanente de Ética del CIAT; Auditoría interna en la Administración Tributaria o Aduanera, un enfoque anti corrupción; Factores motivadores o demostivadores del trabajo de los directivos del nivel intermedio: Investigación exploratoria en una organización de administración tributaria.

Agradecemos la gran acogida que tuvo la convocatoria de presentación de contribuciones para esta edición de la revista.

Reafirmamos nuestro compromiso de difundir información de interés que contribuya al aprendizaje y estimule la transferencia de conocimientos útiles para la comunidad tributaria internacional.



**Márcio Ferreira Verdi**  
Director de la Revista



# LA TRIBUTACIÓN EN PORTUGAL DE LAS **SOCIEDADES INSOLVENTES**



Nuno  
**De Oliveira Fernandes**

## SINOPSIS

Con la reciente crisis económica mundial, acompañada por la crisis de la deuda soberana, el número de procedimientos de quiebra en Portugal creció más de tres veces.

El marco de los compromisos asumidos con la Troika, incluía el cambio de paradigma de la quiebra portuguesa hacia el sistema de reorganización por bancarrota.

El presente artículo, y en vista del cambio legislativo dirigido hacia la reorientación de los procedimientos de quiebra para la recuperación del deudor, realiza un análisis de los tributos a los que una sociedad está sujeta en Portugal, tras su declaración de quiebra.

## CONTENIDO

1. Reseña histórica del proceso de quiebra en Portugal
2. Personalidad de la sociedad insolvente
3. El reporte de cuentas en las sociedades insolventes
4. Sujeción a tributación
5. Beneficios fiscales en el ámbito del CIRE
6. Conclusiones
7. Bibliografía

## EL AUTOR

Licenciado en Contabilidad y Auditoría – 2º Ciclo Auditoría, en la Escuela Superior de Estudios Industriales y Gestión de Vila do Conde (ISEIG-IPP); Posgrado en Economía - Comercio Internacional, en la Universidad del Minho (UM); Maestro en Contabilidad en el Instituto Superior de Contabilidad y Administración de Lisboa, del Instituto Politécnico de Lisboa (ISCAL - IPL); Inspector Tributario en la Autoridad Tributaria y Aduanera; Jefe de División de Gestores de Deudores Estratégicos en la Dirección de Finanzas de Lisboa, de la Autoridad Tributaria y Aduanera.

## INTRODUCCIÓN

En vista del aumento de solicitudes de quiebra, observados recientemente en Portugal, el proceso de quiebra se ha convertido (otra vez) en un tema inevitable, siendo incluso blanco de atención en el marco de los compromisos asumidos por Portugal y la Troika en 2011.

Como resultado de estos compromisos, el proceso de quiebra portugués ha sufrido cambios estructurales, reorientándose hacia la recuperación del insolvente, y relegando a último lugar su liquidación.

Con este artículo se pretende analizar la tributación de las empresas insolventes en Portugal después de esta reorientación del proceso de quiebra.

Con este fin, comenzamos por realizar un recorrido histórico del proceso de quiebra, para permitir una comprensión de los cambios legislativos ocurridos en el proceso de quiebra portugués a través del tiempo.

En seguida se procede al análisis sobre el mantenimiento de la personalidad en la sociedad insolvente, buscando comprender si ésta es una entidad susceptible a ser parte de la relación jurídico-tributaria.

Derivado del mantenimiento de la personalidad en la sociedad insolvente, verificamos la obligatoriedad de la sociedad insolvente en proceder al reporte de cuentas, así como la obligatoriedad de disponer de un Contable Certificado y de un Revisor Oficial de Cuentas.

Posteriormente, procedimos a la verificación sobre la sujeción a tributación de las sociedades insolventes, dividiendo éste análisis en tres grupos de impuestos - Impuesto sobre el Consumo; Impuesto sobre la renta de las Sociedades; e Impuestos sobre el Patrimonio.

Concluimos este trabajo con el análisis de los beneficios fiscales vertidos en el Código de Insolvencia y de Recuperación de Empresas.

## 1. RESEÑA HISTÓRICA DEL PROCESO DE QUIEBRA EN PORTUGAL

Del análisis histórico al proceso de quiebra, verificamos que, en los inicios, el proceso de quiebra se encontraba dirigido hacia la persona y no hacia su patrimonio, es decir, la forma de coaccionar al deudor a proceder al pago de sus deudas se centraba en las medidas aplicadas a éste y no en la ejecución de su patrimonio.

Este paradigma sólo vino a ser cambiado, hacia el siglo XIII, en las Repúblicas que dieron origen a Italia<sup>1</sup>, donde se pasó a ejecutar el patrimonio del deudor para pagar las deudas.

En Portugal, las primeras referencias escritas sobre el procedimiento de quiebra surgen en el Título LIII, del Libro II, de las Ordenanzas Afonsinas de 1454, bajo el epígrafe *«De la ordenanza que deben tener los Cobradores del Rey, y cualesquiera otras personas, que por su gracia puedan rematar por sus deudas, así como las del Rey.»*

En 1595, las Ordenaciones Filipinas, en su Libro Tercero, Título XXXII, realizaron la distinción entre la mora/quiebra fraudulenta, culposa y casual, siendo que en el caso de los estafadores - “ladrones de bienes públicos” - la pena aplicable, además de la pérdida del patrimonio, era el exilio y la flagelación, o sea, la misma pena aplicable a los ladrones (con la excepción de la pena de muerte).<sup>2</sup>

1 Repúblicas de Génova, Florencia y Venecia

2 Libro V, Título LXVI, de las Ordenaciones Filipinas.



Mediante Decreto del 13 de noviembre de 1756, promulgada por el Marqués de Pombal, tras el terremoto de Lisboa con el fin “(...) de eliminar del comercio los retrasos y malentendidos que siendo en todo momento incompatibles con el trato mercantil, se hacen absolutamente intolerables en una coyuntura tan crítica (...)»<sup>3</sup>, se determinó que, siempre que un *Hombre de Negocios*, no procediera a un pago, debería presentarse inmediatamente, o como máximo al día siguiente, en la Junta de Comercio, entregando las llaves de los Almacenes de la Hacienda, y de la Oficina, a su cargo. Igualmente, se encontraba obligado a entregar un libro de Título Diario, que debía incluir, además de todas las compras y ventas comerciales realizadas en orden cronológico, todos los gastos efectuados por su persona y casa, so pena de que la quiebra pudiera ser considerada fraudulenta.

En caso de que la quiebra se clasifique como fraudulenta, se añadió la pena de prohibición de acceso al oficio de mercader (*Hombre de Negocios*) a las penas ya previstas en las Ordenaciones Filipinas.

De acuerdo con Macedo (1968) en la obra de Duarte (2003: 54), el proceso de quiebra surge por primera vez sistematizado en el Código Ferreira Borges (Código Comercial de 1833), siendo que en 1888 transitó al Código de Veiga Beirão (Código Comercial de 1888).

Mediante el Decreto de 26 de julio de 1899, se aprobó el “*Código de quiebras*”, el cual contaba con 186 artículos, pero a pesar de la expectativa creada, esta normativa no aportó grandes innovaciones en cuanto a las normativas precedentes.

En 1905, el Código de Proceso Comercial vino a absorber en su normativa al Código de Quiebras, sin embargo sin realizar reformas al régimen hasta entonces en vigor.

En 1932, con el Decreto n.º 21:758, de 22 de octubre, se creó el instituto de quiebras del deudor no comerciante.

Mediante el Decreto n.º 25:981, de 26 de octubre de 1935, se publicó el nuevo Código de Quiebras, recuperando la normativa la autonomía que se le imponía. La gran innovación aportada por esta normativa residía en la modificación de la definición de quiebra: que dejó de constituir una presunción resultante del cese de pagos, para pasar a basarse en la imposibilidad de que el comerciante solventara sus compromisos (artículo 1).

El cambio efectivo del paradigma de quiebra en Portugal (del sistema de quiebra-liquidación hacia el sistema de quiebra-reorganización) sólo se produce con los cambios introducidos por el Decreto Ley n.º 44129 de 28 de diciembre de 1961. Esta norma introdujo medios preventivos a la declaración de quiebra, a los que se concedió la prioridad, constituyendo así una alternativa preferible a la liquidación judicial. Se defendía así que, actuando más temprano, sería más fácil la adopción de medidas adecuadas para la recuperación del insolvente, preservando así el tejido empresarial.

Con la incorporación de Portugal a la Comunidad Económica Europea (CEE), se dió la solidificación / crecimiento del instituto del insolvente. Así, mediante el Decreto-Ley n.º 177/86, de 2 de julio, se instituyó el Proceso Especial de Recuperación de la Empresa y de Protección de los Acreedores, en el cual la recuperación del insolvente se operaba por tres vías: convención, acuerdo de acreedores o gestión controlada.

Mediante el Decreto-Ley n.º 132/93, de 23 de abril, se aprobó el Código de Procesos Especiales de Recuperación de Empresas y de Quiebras (CPEREF), el cual se titulaba como: «(...) completa un viraje histórico, especialmente significativo en varios aspectos, en el ámbito del proceso civil ejecutivo, con serias y

beneficiosas repercusiones en la vida económica del País.», siendo cierto que la gran ventaja aportada por el CPEREF fue, sin duda, la unificación de los regímenes de recuperación y de quiebra en un solo título.

El Decreto-Ley nº 53/2004, de 18 de marzo, vino a instituir el Código de Insolvencia y Recuperación de Empresas (CIRE), siendo su piedra angular la desjudicialización del proceso de quiebra.

De esta forma, dejan de estar en la alzada del Juez diversos actos, que pasan a ser practicados por los Administradores de la Insolvencia en particular la liquidación del deudor. Tal *desjudicialización* trae consigo una mayor agilidad, y consecuentemente la expectativa de mayor celeridad.

Otro punto importante, es la anticipación del momento en que se dicta la sentencia de declaración de quiebra. Así, mientras en el CPEREF la sentencia de quiebra se dictó tras la realización de las diversas gestiones relativas a la recuperación de la sociedad, bajo el CIRE

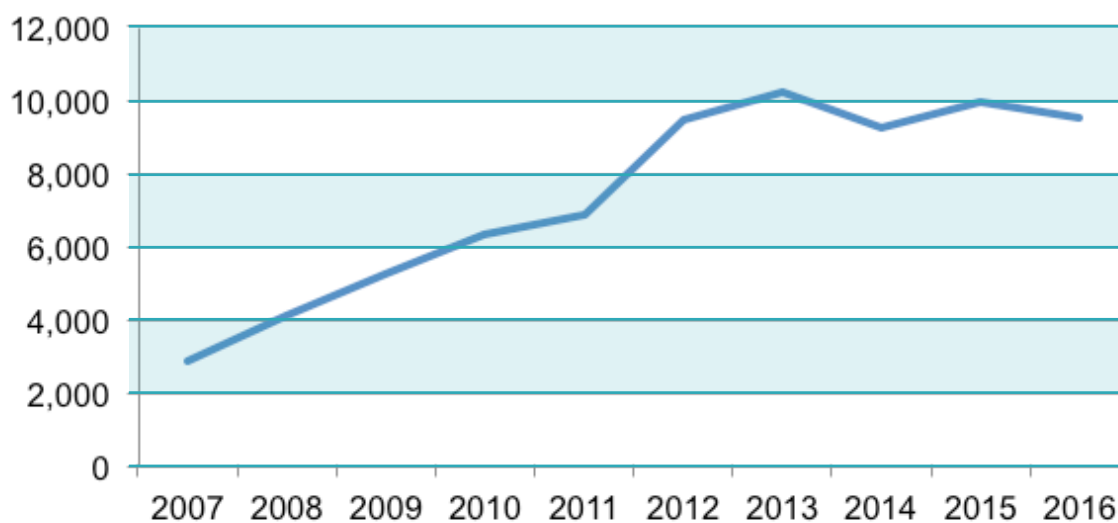
la sentencia de declaración de quiebra se dicta a priori, es decir, inmediatamente después de la interposición del pedido, sólo después se analiza la viabilidad económica de la sociedad insolvente.

Sin embargo, cabe señalar que, pese a la alteración de la terminología utilizada entre el CPEREF y el CIRE (quiebra para insolvencia), en realidad lo que se aprecia es un retroceso en el proceso de quiebra, o sea, mientras el CPEREF se refería a la quiebra, dando primacía a la recuperación / viabilidad de las empresas, el CIRE al referirse a la insolvencia, en la práctica viene a dar primacía a la liquidación de la empresa.

En resumen se observa un intercambio de terminologías entre los referidos títulos legales.

En la historia reciente de Portugal, dada la crisis económica mundial de 2008, el número de procedimientos de quiebra tuvo un aumento sustancial (cerca del 350%), haciendo del proceso de quiebra un punto fundamental de las perspectivas económicas:

### Empresas en procedimientos de quiebra/ revitalización en Portugal



Fuente: Adaptado del Observatorio Raciús - Estadísticas sobre el mundo empresarial en Portugal  
Obtenidas el 1 de agosto 2017 de <<https://www.racius.com/observatorio>>

El 2011/05/05, se aprobó en el Consejo de Ministros el memorando de entendimiento entre Portugal y la Troika<sup>4</sup>.

En este marco de compromisos una de las medidas contenidas en el Memorando de Entendimiento sobre las Condicionales de Política Económica, apuntaba exactamente a la modificación del paradigma de quiebra contenido en el CIRE.

Por lo tanto, como resultado de los cambios legislativos operados mediante la Ley n.º 16/2012, de 20 de abril, de dió la modificación del paradigma de quiebra portugués, pasando el proceso de insolvencia a enfocarse en la recuperación del deudor, siendo la elección de su liquidación la última opción a ser tomada, y sólo cuando fuera más ventajosa para la recuperación del crédito por los acreedores.

Esta modificación reestablece el sistema quiebra-reorganización, pasando el “Código de Quiebras” a estar efectivamente orientado a la recuperación del deudor, pasando a estar de acuerdo con la terminología adoptada – insolvencia.

## 2. PERSONALIDAD DE LA SOCIEDAD INSOLVENTE

Los artículos 12 y 13 de la Constitución de la República Portuguesa establecen que:

- Todos los ciudadanos gozan de derechos y están sujetos a deberes;
- Las personas jurídicas gozan de derechos y están sujetas a deberes compatibles con su naturaleza;
- Todos los ciudadanos tienen la misma dignidad social y son iguales ante la ley;

- Nadie puede ser privilegiado, beneficiado, perjudicado, privado de cualquier derecho o exento de cualquier deber por razón de su (...) situación económica.

Para la consumación de estos efectos se atribuye personalidad.

En lo que concierne a las sociedades, define el artículo 5 del Código de Sociedades Comerciales (CSC) que: «la[s] sociedades gozan de personalidad jurídica y existen como tales a partir de la fecha del registro definitivo del contrato por el que se constituyen ( ...).».

Consigna, además, el apartado 1 del artículo 6 del CSC, que «la capacidad de la sociedad comprende los derechos y las obligaciones necesarias o convenientes para la consecución de sus fines, exceptuados aquellos que le sean vedados por ley o sean inseparables de la personalidad singular. »

En lo que se refiere a la muerte de las sociedades (fin de la personalidad jurídica), define el apartado 2 del artículo 160 del CSC que una sociedad sólo se considera extinguida por el registro del cierre de la liquidación.

En lo que concierne a la personalidad tributaria, tenemos que el artículo 15 de la Ley General Tributaria (LGT) establece: «la personalidad tributaria consiste en la susceptibilidad de ser sujeto a relaciones jurídicas tributarias.», añade el apartado 2 del artículo 16 de la LGT que «salvo disposición legal en contrario, tiene capacidad tributaria quien tenga personalidad tributaria.»

Reglamenta el apartado 3 del artículo 18 de la LGT que el sujeto pasivo de la relación tributaria «(...) es la persona física o jurídica, el patrimonio o la organización de hecho o de derecho que, en virtud de la ley, está vinculado al cumplimiento de la prestación tributaria, ya sea como contribuyente directo, sustituto o responsable.»

<sup>4</sup> El término Troika se utiliza como referencia a la cooperación entre el Banco Central Europeo, el Fondo Monetario Internacional y la Comisión Europea.

En lo que se refiere a las sociedades, determina la sección e) del apartado 1 del artículo 141 del CSC que la sociedad se disuelve mediante declaración de quiebra. El apartado 1 del artículo 146 del CSC prevé que la sociedad disuelta entra inmediatamente en liquidación, previendo el apartado 2 del artículo 146 del CSC que: «la sociedad en liquidación mantiene la personalidad jurídica (...)»

Así se comprueba que una sociedad, que haya sido objeto de una sentencia de declaración de quiebra, y hasta el registro del cierre del procedimiento de quiebra tras el prorrateo final (apartado 3 del artículo 234 del CIRE), mantendrá su personalidad jurídica, y consecuentemente su personalidad tributaria, siendo susceptible a ser sujeto en las relaciones jurídicas tributarias.

Teniendo una personalidad tributaria, la sociedad insolvente será sujeto pasivo en la relación tributaria, siempre que por el uso de su capacidad tributaria, realice un hecho que se encuentre tipificado, de forma abstracta, en la ley fiscal como hecho generador de impuesto. Este hecho constituye una condición indispensable para la fijación de la materia imponible, y la determinación de la respectiva liquidación del impuesto<sup>5</sup>.

En resumen, observamos que la relación jurídica tributaria se constituye con el hecho tributario, y que la realización de cualquier hecho tributario depende de la existencia de la capacidad tributaria, la cual resulta de la personalidad tributaria, y que ésta, a su vez, resulta de la personalidad jurídica, y que la personalidad no cesa por la sentencia de declaración de quiebra.

Así concluimos que una sociedad insolvente, hasta el registro del cierre de la liquidación, es sujeto pasivo en la relación tributaria.

### 3. EL REPORTE DE CUENTAS EN LAS SOCIEDADES INSOLVENTES

Con la sentencia de declaración de quiebra, se nombra un Administrador de la Insolvencia. El Administrador de la Insolvencia, entre otras obligaciones, en particular la de presentar un plan de recuperación del insolvente, se encuentra obligado a realizar dos tipos de reporte de cuentas de la sociedad insolvente:

- Reporte de Cuentas ante el Tribunal;
- Reporte de Cuentas en los términos del Código de Sociedades Comerciales.

El **Reporte de Cuentas ante el Tribunal**, se presentará al final de cada período de tres meses después de la fecha de la asamblea de evaluación del informe, y consiste en un documento con información sucinta sobre el estado de la administración y liquidación<sup>6</sup>, siendo las cuentas elaboradas en forma de cuenta corriente, con un resumen de todos los ingresos y gastos, destinado a retratar, la situación de la masa insolvente, de forma sucinta<sup>7</sup>.

Así, observamos que esta presentación de cuentas simplificadas, tiene como finalidad informar sobre el desempeño de la actividad del Administrador de la Insolvencia en el marco del proceso de liquidación, y no la rendición de cuentas de una sociedad en liquidación.

Sin embargo, establece el apartado 1 del artículo 65 del CIRE que: «[lo] dispuesto en los artículos anteriores no prejuzga la obligación de elaborar y presentar cuentas anuales, de conformidad con los términos que sean legalmente obligatorios para el deudor», por lo que el Administrador de la Insolvencia - persona a quien se encuentra otorgada la representación y dirección de la sociedad insolvente - también se encuentra obligado a realizar el **Reporte de Cuentas en los términos del Código de las Sociedades Comerciales**.

5 Como se desprende del artículo 36 de la Ley General Tributaria (LGT)

6 Artículo 61 del CIRE.

7 Apartado 3 del artículo 62 del CIRE.

Aclara el apartado 2 del mismo dispositivo legal que: «las obligaciones declarativas a que se refiere el apartado anterior subsisten en la esfera del insolvente y de sus representantes legales, que se mantienen obligados al cumplimiento de las obligaciones fiscales, respondiendo por su incumplimiento.»

De este modo, pese a la rendición de cuentas que el Administrador de la Insolvencia está obligado a prestar en el marco del procedimiento de quiebra, éste deberá también relatar la gestión y presentar cuentas, en los términos definidos en el artículo 65 del CSC.

En lo que concierne a la fecha para realizar esta rendición de cuentas, establece el apartado 1 del artículo 155 del CSC, que los liquidadores deben rendir cuentas de la liquidación, en los tres primeros meses de cada año calendario, y que estas cuentas deben ser acompañadas de un informe detallado del estado de la liquidación.

El apartado 2 del artículo 155 del CSC establece que «[el] informe y las cuentas anuales de los liquidadores deben organizarse, evaluarse y aprobarse en los términos prescritos en los documentos de rendición de cuentas de la administración, con las necesarias adaptaciones.»

También es importante señalar que el artículo 3 del Decreto-ley núm. 158/2009, de 13 de julio, título que establece el Sistema de Normalización Contable (SNC), no prevé excepción alguna para las entidades insolventes/disueltas, por lo que, y para todas las sociedades cubiertas por el Código de Sociedades Comerciales, el SNC es de carácter obligatorio.

Así, ya sea por el CIRE o por el CSC, observamos que la sociedad insolvente se encuentra obligada a elaborar estados financieros de acuerdo con el marco contable aplicable. Por lo demás, éste es, también,

el entendimiento de la Comisión de Normalización Contable (CNC) transcrito en el Anexo a la Circular n.º10/2015.

Como resultado de la obligación de tener una contabilidad organizada<sup>8</sup>, la sociedad insolvente está obligada a disponer de un responsable de la regularidad técnica, en las áreas contable y fiscal - Contador Certificado - en los términos definidos en el apartado 1 del artículo 10 del Estatuto de Orden de los Contadores Certificados (Ley n.º 139/2015, de 7 de septiembre).

Y si la sociedad insolvente, en fecha anterior a su sentencia de declaración de quiebra, se encontrara sujeta a Certificación Legal de Cuentas (CLC), dicha obligación se mantendrá hasta el registro del cierre de la liquidación, o hasta que se dejen de verificar los presupuestos que anteriormente obligaban a la CLC, por lo que la sociedad insolvente también se encuentra obligada a contar con un Auditor Oficial de Cuentas (ROC) – Decreto-Ley n.º 224/2008, de 20 de noviembre.

#### 4. SUJECIÓN A TRIBUTACIÓN

Como ya se ha mencionado el proceso de quiebra en Portugal se inicia con la sentencia de declaración de insolvencia, siendo que la efectiva entrada en liquidación sólo se verifica con la resolución de la Asamblea de Acreedores que determina el cierre del establecimiento de la sociedad insolvente<sup>9</sup>. Así pues, hasta ese momento, no existe ninguna especificidad aplicable a las sociedades insolventes.

De esta forma, el análisis que se realiza a continuación se refiere a las sociedades insolventes, para las cuales la Asamblea de Acreedores ya determinó el cierre del establecimiento, y por consiguiente ya se encuentran en la fase de liquidación.

<sup>8</sup> Obligación derivada del artículo 65 del CSC y del artículo 65 del CIRE.

<sup>9</sup> Resolución adoptada en los términos previstos en el apartado 2 del artículo 156 del CIRE

## 4.1 Impuesto sobre el Consumo

Con la resolución de cierre de la actividad del establecimiento, ocurrida de conformidad con el apartado 2 del artículo 156 del CIRE, y tras la respectiva comunicación por el tribunal, la AT promueve de oficio el cese de actividad del insolvente, en el marco del *Impuesto sobre el Valor Agregado/VAT*, cesando así la obligación de entrega regular de la Declaración Periódica del IVA (DP), prevista en la sección c) del apartado 1 del artículo 29 del CIVA.

Sin embargo, y como resultado del cese oficioso, ocurrido de conformidad con el apartado 3 del artículo 34 del CIVA (añadido por la Ley n.º 82-B/2014, de 31 de diciembre), el insolvente no está impedido de proceder a la entrega de las DPs, aun estando obligado a proceder a la entrega de las DPs cuando se produzcan operaciones imponibles activas, y cuando deban realizarse regularizaciones a favor del Estado (en particular las previstas en el apartado 9 del artículo 78.º-B del CIVA - Regularización de créditos incobrables).

El insolvente podrá, además, proceder a la presentación de la respectiva DP cuando pretenda ejercer el derecho a la deducción del IVA soportado, en los términos definidos en el artículo 19 del CIVA. Sin embargo, a este respecto, no cabe olvidar que el derecho a la deducción, además de las condiciones formales, también está condicionado al hecho de que los gastos se destinen a la realización de operaciones imponibles (según dispone el artículo 20 del CIVA).

En lo que se refiere al pago del IVA determinado, establece el artículo 27 del CIVA que los sujetos pasivos están obligados a entregar el importe del impuesto exigible, en el plazo previsto en el artículo 41, en los locales de cobro legalmente autorizados, bajo pena de que se extraiga el certificado de deuda, de acuerdo con y para los propósitos del artículo 88 del CPPT –

instauración de un Proceso de Ejecución Fiscal sobre la recuperación del crédito tributario.

En vista de estas disposiciones legales, el insolvente deberá proceder al pago del impuesto determinado en las DPs, en cuyo caso este impuesto será tenido como deuda de la masa insolvente, en los términos consignados en la sección c) del apartado 1 del artículo 51 del CIRE, y el pago deberá efectuarse, dentro de los plazos establecidos legalmente, de conformidad con el apartado 3 del artículo 172 del CIRE.

Es importante señalar que, durante la liquidación y distribución de la masa insolvente, la transferencia de bienes comprendidos en la masa insolvente asume la forma de venta judicial (incluso la venta por negociación particular - véase la circular n.º 22/2009), por lo que la liquidación deberá realizarse de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 28 del CIVA, es decir, la liquidación y el pago del impuesto se efectuarán en los servicios financieros a través del documento de cobro P2<sup>10</sup>.

En el citado documento de cobro (P2), el número de identificación fiscal (NIF) que se indicará será el NIF del adquirente. De esta forma, y conjuntamente con el título de transferencia emitido por el Administrador de Quiebra, en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 827 del Código de Procedimiento Civil - CPC (que deberá contener los elementos a que se refiere el apartado 5 del artículo artículo 36 del CIVA), el adquirente estará facultado para proceder a la deducción del IVA soportado, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 19 a 22 del CIVA.

A la vista de los procedimientos descritos, el IVA resultante de las ventas judiciales (aunque consubstancien operaciones imponibles) no debe mencionarse en las DPs entregadas por el insolvente.

<sup>10</sup> Sección b) del artículo 4.º-A del Decreto-Ley n.º 229/95, de 11 de septiembre: «Guía de pago del modelo P2, DUC (Documento Único de Cobro), aprobado por la Orden n.º 92/2004, del 23 de enero.»



## 4.2 Impuesto sobre la renta de las Sociedades

La sección b) del apartado 1 del artículo 117 del CIRC establece que los sujetos pasivos del *Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas* (IRC) o sus representantes, están obligados a presentar una declaración periódica de ingresos, de conformidad con el artículo 120 del CIRC.

El artículo 120 del CIRC prevé que dicha declaración debe entregarse anualmente, por transmisión electrónica de datos, hasta el último día del mes de mayo (o hasta el último día del quinto mes siguiente a la fecha de vencimiento de dicho período fiscal cuando éste no coincida con el año calendario), independientemente de que ese día sea un día hábil o no.

Además, el apartado 10 de la misma disposición legal establece que «los elementos que figuran en las declaraciones periódicas deberán, en su caso, concordar exactamente con los obtenidos en la contabilidad o en los registros contables, según el caso.»

Así, y hasta que ocurra el cese de actividad, que por cuenta del IRC será coincidente con el registro del cierre de la liquidación (sección a) del apartado 5 del artículo 8 del CIRC y mejor explicado en el Oficio-Circulado n.º 20.063/2002), por ser ese el momento en que se considera extinguida la sociedad, conforme a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 160 del CSC, aunque se produzca la disolución (y no será de olvidar que la declaración de quiebra es la causa de la disolución inmediata sección e) del apartado 1 del artículo 141 del CSC), el insolvente está obligado a proceder a la entrega de la declaración de ingresos de IRC - Modelo 22.

En lo que se refiere a la liquidación de sociedades, y en el marco del IRC, la misma se regula en la subsección V de la sección VI del capítulo III del CIRC (artículos 79, 80, 81 y 82).

Consigna el artículo 79 que el beneficio imponible de las sociedades en liquidación se determina con referencia a todo el período de liquidación, y para ello debe realizarse un cierre de cuentas con referencia a la fecha de la entrada en liquidación, con el fin de desentrañar el beneficio imponible determinado en el período de imposición.

Sin embargo, se mantiene la obligación de proceder a la entrega anual de la declaración de ingresos, que tiene una naturaleza provisional, que puede sustituirse por una declaración global del período de liquidación, si éste no supera los dos años. Si el período de liquidación supera los dos años, entonces las declaraciones de ingresos ya entregadas se convierten en definitivas.

Además, cabe señalar que, a pesar de la naturaleza provisional de las declaraciones de ingresos entregadas anualmente, éstas tienen que ser objeto del competente pago, en su caso, bajo pena de incoación de un Procedimiento de Ejecución Fiscal correspondiente a su cobro<sup>11</sup>.

También determina este artículo 79 que la deducción de pérdidas ocurridas en períodos anteriores a la entrada en liquidación sólo puede ocurrir si la liquidación se cierra en el mismo plazo de dos años.

En lo que se refiere a las sociedades insolventes, y en lo que se refiere a la obligación de presentar declaración, el apartado 3 del artículo 65 del CIRE<sup>12</sup> prevé que, con la resolución de cierre de la actividad del establecimiento, es decir, la entrada en liquidación, se extinguen todas las obligaciones declarativas y fiscales; esta previsión no se encuentra en consonancia con el artículo 79 del CIRC que obliga a la entrega anual de la declaración de ingresos.

De esta forma, y en el sentido de armonizar estas dos normativas, con la comunicación del tribunal de la resolución de cierre del establecimiento del insolvente,

<sup>11</sup> Apartado 4 del artículo 110 ex vi artículo 109, ambos del CIRC.

<sup>12</sup> Redacción dada por la Ley n.º 16/2012 de 20 de abril, como resultado del marco de los compromisos asumidos por el Estado portugués y la Troika.

la Autoridad Tributaria y Aduanera (AT) promueve su cese oficioso<sup>13</sup>, permitiendo que éstos no procedan a la entrega de la declaración de ingresos anuales.

Sin embargo, esta no obligación de proceder a la entrega de declaración de ingresos tiene un condicionante - la no realización de operaciones activas en el ejercicio económico correspondiente<sup>14</sup>.

Así, en el ejercicio en que se resuelve el cierre del establecimiento de la sociedad insolvente, siempre existe la obligatoriedad de proceder a la entrega de la declaración de ingresos, ya que esta declaración periódica comprende siempre un período temporal en que la sociedad no se encontraba en liquidación.

En los ejercicios siguientes, y hasta el registro del cierre de la liquidación, la sociedad insolvente sólo está obligada a proceder a la entrega de la declaración de ingresos si realiza operaciones activas.

En lo que concierne a la noción de operaciones activas, cabe señalar que ésta no se restringe a las operaciones de las cuales resulte un impuesto a pagar, sino operaciones que configuren hechos tributarios<sup>15</sup>.

### 4.3 Impuestos sobre el Patrimonio

En materia del *Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles (IMI)*, el apartado 1 del artículo 8 del Código de Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles (CIMI) consigna que «[el] impuesto es adeudado por el propietario del edificio a 31 de diciembre del año en cuestión», no estableciéndose excepción alguna para las sociedades en liquidación, por lo que si la sociedad insolvente es propietaria, o usufructuaria, de

algún edificio en el último día del año calendario, está obligada a proceder al pago del IMI en el siguiente año calendario<sup>16</sup>, aunque el edificio sea enajenado antes de que se venzan las respectivas prestaciones.

Así, el IMI adeudado por la propiedad/usufructación del edificio, será tenido como deuda de la masa insolvente, en los términos consignados en la sección c) del apartado 1 del artículo 51 del CIRE, y el pago se efectuará dentro de los plazos establecidos legalmente, de conformidad con el apartado 3 del artículo 172 del CIRE.

La Ley n.º 42/2016, de 28 de diciembre (Ley del Presupuesto de Estado para 2017), revocó la Partida n.º 28 de la Tabla General del Impuesto del Sello, sustituyéndola por el *Agregado al Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles (AIMI)*, que se centra en la suma del valor contable del impuesto de la propiedad urbana situada en territorio portugués de que el sujeto pasivo sea el titular.

Son sujetos pasivos de este Agregado al Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles las mismas personas que son sujetos pasivos del Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles (artículo 135A del CIMI); sin embargo, quedan excluidos los edificios urbanos clasificados como «comerciales, industriales o para servicios» y «otros» (apartado 2 del artículo 135 B del CIMI).

Este AIMI difiere del IMI en la fecha del hecho imponible, que ocurre el 1 de enero (párrafo 1 del artículo 135-G de CIMI), y la fecha de pago, que es el mes de septiembre (artículo 135 -H del CIMI).

De esta forma, y gracias a la semejanza del IMI, independientemente del estado societario del sujeto

13 Apartado 6 del artículo 8 del CIRC.

14 El artículo 8 del CIRC establece que, por regla general, el período de imposición coincide con el año calendario, pudiendo los sujetos pasivos adoptar un período anual de impuestos diferente del año calendario, y el hecho imponible hecho generador del impuesto se considera registrado el último día del período impositivo.

15 Es un ejemplo de una operación activa, que no origina impuesto a pagar, sino que obliga a la entrega de la declaración de ingresos, la realización de una transmisión onerosa de un activo fijo tangible que origine una pérdida de capital.

16 El artículo 120 del CIMI establece que el impuesto debe pagarse: a) en un pago, en el mes de abril, cuando su importe sea igual o inferior a € 250; b) en dos pagos, en los meses de abril y noviembre, cuando su importe sea superior a € 250, e igual o inferior a € 500; c) En tres pagos, en los meses de abril, julio y noviembre, cuando su importe sea superior a € 500.



pasivo, el Agregado al Impuesto Municipal sobre Inmuebles incidirá sobre la suma de los montos patrimoniales tributarios de los edificios sujetos, y así la sociedad insolvente tendrá que proceder al pago adeudado por la propiedad, o uso y fruición de los edificios sujetos, en la fecha del 1 de enero, en cuyo caso este impuesto será tenido como deuda de la masa insolvente, en los términos consignados en la sección c) del apartado 1 del artículo 51 del CIRE.

Una vez más, el pago deberá efectuarse, dentro de los plazos legalmente establecidos, de conformidad con el apartado 3 del artículo 172 del CIRE.

En lo que concierne al *Impuesto Único de Circulación* (IUC), el apartado 1 del artículo 3 del Código del Impuesto Único de Circulación (CIUC) consigna que «los sujetos pasivos del impuesto a los propietarios de los vehículos, como tales, las personas físicas o jurídicas, de derecho público o privado, en cuyo nombre los mismos se encuentren registrados.» Añade el apartado 2, que «se equiparan a propietarios los arrendatarios financieros, los adquirentes con reserva de propiedad, así como a otros titulares de derechos de opción de compra en virtud del contrato de alquiler.»

El artículo 4 del CIUC establece que el período de imposición corresponde al año que comienza en la fecha de inscripción, o cada uno de sus aniversarios, resultante de su periodicidad anual. El IUC se adeuda a la cancelación de la inscripción.

En cuanto al hecho generador del impuesto, comprobamos que éste está constituido por la propiedad del vehículo (apartado 1 del artículo 6 del CIUC), siendo que el impuesto se hace exigible en el primer día del período impositivo (apartado 2 del artículo 6 del CIUC) y debe liquidarse hasta el final del mes en que sea exigible (apartado 2 del artículo 17 del CIUC).

Por lo tanto, el IUC, al igual que el IMI y el AIMI, debe pagarse por la propiedad, el arrendamiento financiero con reserva de propiedad, u otros titulares de derechos de opción de compra en virtud del contrato

de arrendamiento, el primer día del contrato, (en el año que se inicia en la fecha de la inscripción o cada uno de sus aniversarios), en cuyo caso este impuesto se considerará como deuda de la masa insolvente, en los términos consignados en la sección c) del apartado 1 del artículo 51 del CIRE.

El pago deberá realizarse, dentro de los plazos establecidos legalmente, de conformidad con el apartado 3 del artículo 172 del CIRE.

## 5. BENEFICIOS FISCALES EN EL ÁMBITO DEL CIRE

Antes de iniciar el análisis de los beneficios consignados en el CIRE, y que se refieren a hechos tributarios, es importante recordar el concepto de beneficio fiscal, vertido en el apartado 1 del artículo 2 del Estatuto de los Beneficios Fiscales (EBF): «se consideran beneficios fiscales las medidas de carácter excepcional instituidas para la protección de intereses públicos extrafiscales pertinentes que sean superiores a los de la propia tributación que impiden.»

Así observamos que estas medidas de carácter excepcional pretenden incentivar comportamientos de los sujetos pasivos, a través de la desgravación de la tributación que sobre ellos recaería, si no hubiera dicho beneficio.

### 5.1 Impuesto sobre la renta de las Sociedades

Los beneficios fiscales relativos a los impuestos sobre la renta de las sociedades, se consagran en el artículo 268 del Código de Insolvencia y Recuperación de Empresas (CIRE), que puede subdividirse de la siguiente manera:

- Las plusvalías resultantes de la donación en cumplimiento y de la cesión de bienes a los acreedores;
- Variaciones patrimoniales positivas como resultado de la reducción del pasivo financiero;

- Gasto del ejercicio por reducción del activo financiero.

El *beneficio fiscal relativo a las plusvalías* realizadas por el insolvente se encuentra consagrado en el apartado 1 del artículo 268 del CIRE, el cual define que «las plusvalías realizadas por efecto de la donación en cumplimiento de bienes del deudor y de la cesión de bienes a los acreedores están exentos de impuestos sobre la renta de las personas físicas y jurídicas y no competen para determinar la base imponible del deudor.»

Así, verificamos que las plusvalías determinadas por el insolvente, en los términos consignados en la Subsección VI - Régimen de las plusvalías y minusvalías realizadas, del CIRC (artículos 46 a 48), cuya forma de realización sea la donación en cumplimiento, o cesión de bienes, y en que los adquirentes sean acreedores del insolvente y/o acreedores de la masa insolvente, no concurren para la determinación de la ganancia imponible definida en el artículo 17 del CIRC, en virtud del artículo del apartado 1 del artículo 268 del CIRE.

En términos prácticos, esta plusvalía contable calculada por el insolvente, se calculará en el mapa Modelo 31 - Mapa de Plusvalías e Menosvalías, que figura en el Dossier Fiscal, de acuerdo con lo prescrito en la Orden n.º 92-A/2011, de 28 de febrero. Una vez que este beneficio se registre en la cuenta 78 - Otros Ingresos y Ganancias, se deducirá su valor en el Campo 767, del Cuadro 07, de la declaración de ingresos - Modelo 22, para extinguir el Beneficio/Perjuicio Tributario de la plusvalía obtenida.

En lo que se refiere a las *variaciones patrimoniales positivas* resultantes de las modificaciones de sus deudas previstas en el plan de quiebra, plan de pagos o plan de recuperación, el apartado 2 del artículo 268 del CIRE consigna que las mismas no entran en la formación de la materia colectable del deudor.

Así, siendo habitual en el Proceso Especial de Revitalización - PER (artículos 17-A y siguiente del CIRE), o en el Plan de Recuperación (artículos 192

y siguiente del CIRE), y para la rehabilitación de la sociedad insolvente, se determina la reducción del valor en deuda por el insolvente, o la reducción de los intereses adeudados (resultantes de la moratoria), la ganancia obtenida por el insolvente, derivada de esa reducción de deuda, no concurrirá para el resultado gravable.

Esta reducción de la deuda del insolvente, también tiene repercusiones en la esfera patrimonial del acreedor, por lo que dar de baja el correspondiente activo financiero, por parte del acreedor del insolvente, *generará un gasto del ejercicio por reducción del valor de los créditos*.

La aceptación de este gasto como gasto fiscal no se percibe en el CIRC, por lo que sólo a través del beneficio fiscal, consagrado en el apartado 3 del artículo 268 del CIRE, es que este gasto se acepta a efectos fiscales.

## 5.2 Impuesto Municipal sobre Transferencias Onerosas

En muchas situaciones, el motivo para la verificación de la situación de insolvencia, como se desprende del artículo 3 del CIRE, resulta del desajuste de la estructura empresarial del insolvente a su realidad económica.

Por lo tanto, siempre que el Administrador de la Quiebra verifique este desajuste, en la Asamblea de Acreedores prevista en el artículo 209 del CIRE, deberá proponer el reajuste de esa misma estructura empresarial, y en caso de que el Plan de Quiebra propuesto sea homologado, en los términos consignados en el artículo artículo 210 del CIRE, el mismo «(...) confiere eficacia a cualquier acto o negocio jurídico previsto en el plan de quiebra (...)», en particular para la constitución de la nueva sociedad, o sociedades, y para la transferencia en su beneficio de los bienes y derechos determinados. Con el fin de fomentar la recuperación de los insolventes, el legislador optó por conceder un beneficio fiscal, en el marco de IMT, cuando dicha recuperación implique la transferencia de inmuebles.

Así, la sección a) del apartado 1 del artículo 270 del CIRE define que están exentos de IMT las transferencias de

bienes inmuebles destinados a la constitución de una nueva sociedad y la realización de su capital.

La sección b) del apartado 1 de la misma disposición legal establece que están exentas de IMT las transferencias de bienes inmuebles que se destinen a la realización de un aumento del capital en la sociedad insolvente. No será de olvidar que las entradas en especie en la constitución de sociedades, en virtud del artículo 10 de la Directiva del Consejo 77/91/CEE, están sujetas a un riguroso régimen legal y deben ser objeto de evaluación que debe realizar un Auditor Oficial de Cuentas sin intereses en la sociedad (artículo 28 del CSC).

También establece la sección c) del mismo apartado 1 que están exentas de IMT las transferencias de bienes inmuebles, integradas en cualquier plan de quiebra, «(...) que se deriven de la donación en cumplimiento de los bienes de la empresa y de la cesión de bienes a los acreedores.»

Verificamos, así, en materia de IMT, la semejanza de lo ya realizado en las plusvalías en materia de IRC; el legislador pretendió seguir privilegiando la extinción de la obligación por la entrega de los bienes a sus acreedores, alentando a los acreedores del insolvente a adquirir los bienes inmuebles de éste, soltando así la deuda o parte de ella.

En cuanto a los beneficios en el marco de IMT, el apartado 2 del mismo precepto legal establece, que están exentos de IMT «(...) actos de venta, permuta o cesión de la empresa o de establecimientos de ésta integrados en el marco de planes de quiebra, de pagos o de recuperación o practicados en el marco de la liquidación de la masa insolvente.»

A través de la Circular n.º 4/2017, la AT aclara que este beneficio no depende de que la cosa vendida,

permutada o cedida abarque la universalidad de la empresa insolvente o su establecimiento, sino de que «los actos de venta, permuta o cese, de forma aislada, de inmuebles de la empresa o de establecimientos de ésta estén exentos de IMT, siempre que estén integrados en el marco de planes de quiebra, de pagos o de recuperación o practicados en el marco de la liquidación de la masa insolvente.»

### 5.3 Impuesto de Sello

A través de la desgravación de la tributación, en materia del Impuesto del Sello<sup>17</sup>, el legislador pretendió liberar, y consecuentemente facilitar, la realización de diversos actos que frecuentemente se observan en materia de procedimiento de quiebra.

Estos incentivos tienen por objeto agilizar la recuperación del insolvente, o su exoneración en la liquidación.

Así, se encuentran exentos de impuesto de sello diversos actos, cuando se incluye en un proceso de quiebra, como por ejemplo:

- Modificaciones de los plazos de financiación o de los tipos de interés de los créditos sobre la quiebra (partida 17 de la TGIS);
- La emisión de letras o pagarés (partida 23 de la TGIS);
- Los aumentos de capital, las conversiones de créditos en capital, la constitución de nueva(s) sociedad(es) (partida 26 de la TGIS - derogada por la Ley n.º 3-B/2010, de 28 de abril);
- Transferencias de actividades o de explotación de servicios (partida 27 de la TGIS).

17 Artículo 269 del CIRE.

## 6. CONCLUSIONES

Con este artículo el objetivo fue dar a conocer la tributación de las sociedades insolventes en Portugal, ya en proceso de liquidación.

Para este propósito, se comenzó por describir la evolución del proceso de quiebra, centralizando el análisis en Portugal. De esta forma, se observó que, frente a los compromisos asumidos con la Troika, en el marco del Memorando de Entendimiento sobre las Condicionales de Política Económica, conocido como Memorando Troika, firmado el 2011/05/17, se reconfiguró el sistema quiebra-reorganización.

Como consecuencia de esta modificación del paradigma de quiebra, se modificó la sujeción a tributación de las sociedades insolventes, en particular en lo que se refiere a la obligación de proceder a la presentación de declaraciones tributarias.

Así, se procedió al análisis sobre la personalidad y capacidad tributaria de las sociedades insolventes, habiéndose concluido en la capacidad de ésta para la realización de hechos imposables, y consecuentemente su sujeción a la tributación.

A continuación se procedió al análisis de la obligatoriedad de la sociedad insolvente para proceder al reporte de cuentas, observándose que esta obligatoriedad se divide en dos: el reporte de cuentas ante el tribunal (procedimiento de quiebra), y el reporte de cuentas con arreglo al procedimiento Código de las Sociedades Comerciales.

Como consecuencia de la obligatoriedad de proceder al reporte de cuentas en los términos del CSC, se observó además la obligatoriedad de la sociedad

insolvente de disponer de un Contable Certificado, así como de disponer de un Auditor Oficial de Cuentas, si se encontrase obligada a ello, en fecha anterior a la sentencia de quiebra.

Como resultado de la aptitud para la realización de hechos imposables, se procedió al análisis de los impuestos a que están sujetas las sociedades insolventes. Para una mejor comprensión, se optó por dividir entre el impuesto sobre el consumo, el impuesto sobre la renta de las sociedades y los impuestos sobre el patrimonio.

En lo que se refiere al impuesto sobre el consumo - Impuesto sobre el Valor Agregado VAT - comprobamos que, con la resolución de cierre del establecimiento del insolvente, la AT promueve su cese oficioso, dejando la obligación de proceder a la entrega regular de Declaraciones Periódicas. Sin embargo, se mantiene la obligación de proceder a la entrega de declaraciones cuando la sociedad insolvente realice operaciones activas.

En lo que se refiere al impuesto sobre la renta - Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas - observamos que, también, con la resolución de cierre del establecimiento del insolvente, la AT promueve su cese oficioso, lo cual cesa la obligación de entrega regular de declaraciones de ingresos - Modelo 22. Sin embargo esta obligación se mantiene en el período en que ocurre la referida resolución, y en los períodos posteriores siempre que la sociedad insolvente realice operaciones activas.

Además se verificó la provisoriedad de la renta imponible, así como la posibilidad de deducción

de pérdidas anteriores a la resolución de cierre del establecimiento del insolvente, en caso de que la liquidación haya concluido antes de transcurridos dos años.

En lo que se refiere a los impuestos sobre el patrimonio se observó que siendo la sociedad insolvente la propietaria de patrimonio en la fecha del hecho imponible, será sobre la masa insolvente que recaiga la obligación de pago del impuesto, independientemente de que en la fecha de vencimiento de la obligación de pago la sociedad insolvente ya no sea la propietaria del mismo.

Por último, y dada su relevancia en la tributación en las operaciones de liquidación del insolvente, se procedió al análisis de los beneficios fiscales vertidos en el Código de Insolvencia y Recuperación de Empresas. En este análisis se siguió la separación adoptada por la respectiva normativa.

Así, en el marco del impuesto sobre las sociedades se observó la exención de tributación en las plusvalías derivadas de la entrega de patrimonio de la sociedad insolvente a sus acreedores, en cuanto a la extinción / reducción de las deudas.

Se observó, también, la exención de tributación como resultado de la reestructuración de la deuda del insolvente, bien en base a la ganancia por éste obtenida, como por la aceptación, al nivel fiscal, del gasto sostenido por el acreedor.

En el marco del Impuesto Municipal sobre las Transferencias Onerosas de Inmuebles se verificó la exención concedida a las operaciones de reestructuración de las sociedades insolventes (creación de nuevas sociedades y aportaciones de capital a la sociedad insolvente), así como la exención en la enajenación, siempre que esté integrada a planes de quiebra, de pagos o de recuperación o practicados en el marco de la liquidación de la masa insolvente.

Por último, en materia del Impuesto del Sello, se observó la exención de tributación sobre la realización de diversos actos que frecuentemente se observan en el procedimiento de quiebra, con el objetivo de agilizar la recuperación del insolvente, o su exoneración en la liquidación.

## 7. BIBLIOGRAFÍA

Menezes Leitão, Luís Manuel Teles (2011). *Direito da Insolvência*. (3a ed.) Coimbra: Almedina.

*Ordenações Afonsinas*. 1454. Recuperado em 12 maio 2017 de <<http://www.ci.uc.pt/ihti/proj/afonsinas/l2p317.htm>>.

*Ordenações Filipinas*. 1595. Recuperado em 12 maio 2017 de <<http://www1.ci.uc.pt/ihti/proj/filipinas/l3p616.htm>>.

*Decreto de 18 de setembro de 1833*. Código Commercial Portuguez (Código Ferreira Borges). Recuperado em 12 maio 2017 de <<http://www.fd.unl.pt/Anexos/Investigacao/3972.pdf>>.

*Carta de Lei de 28 de Junho de 1888*. Código Comercial (Código de Veiga Beirão) Diário do Governo. 203 (1888-09-06) 1965 - 1987.

*Decreto de 26 de julho de 1899*. Código de falências. Diário do Governo. [] (1899-07-26) 199 - 218.

*Decreto n.º 21:758*. Diário do Governo. Criação do instituto da falência do devedor não-comerciante. I Série 248 (1932-10-22) 2061 - 2063.

*Decreto n.º 25:981*. Novo Código das Falências. Diário do Governo. I Série 248 (1935-10-26) 1556 - 1585.

*Decreto-Lei n.º 44129*. Introdução de meios preventivos à declaração de falência. Diário do Governo. I Série 299 (1961-12-28) 1783 - 1962.

*Diretiva do Conselho n.º 77/91/CEE*. Tendente a coordenar as garantias que, para proteção dos interesses dos sócios e de terceiros. Jornal Oficial das Comunidades Europeias. L026 (1977-01-31) 0001-0013

*Decreto-Lei n.º 177/86*. Cria o Processo Especial de Recuperação da Empresa e da Proteção dos Credores. Diário da República. I Série 149 (1986-07-02) 1560 - 1572.

*Decreto-Lei n.º 132/93*. Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência (CPEREF). Diário da República. I Série 95 (1993-04-23) 1976 - 2005.

*Decreto-Lei n.º 53/2004*. Código de Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE). Diário da República. I Série-A 66 (2004-03-18) 1402 - 1465.

*Lei n.º 16/2012*. Procede à sexta alteração ao CIRE, simplificando formalidades e procedimentos e instituindo o processo especial de revitalização. Diário da República. I Série 79 (2012-04-20) 2223 - 2231

# LA FUTURA RECAUDACIÓN Y FISCALIZACIÓN DE LAS **COTIZACIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL** ANTE LOS CAMBIOS DE LA ECONOMÍA DIGITAL



Rodrigo  
**GONZÁLEZ CAO**

## SINOPSIS

El presente trabajo identifica las tendencias en digitalización y economía de los pequeños mandados y su impacto sobre la recaudación y fiscalización de las cotizaciones a la Seguridad Social por parte de las Administraciones Tributarias. Esta aproximación preliminar contribuirá a plantear un abordaje estratégico

para los funcionarios dedicados a la temática, ya que resulta imprescindible identificar los desafíos y bosquejar nuevas estrategias en la faz interna (desburocratización), en la interacción con los ciudadanos (facilitar el cumplimiento a través de servicios web) y en la interoperabilidad con los demás organismos de la Seguridad Social.

## CONTENIDO

1. Los desafíos a enfrentar en una economía digital
2. La Administración Tributaria en un entorno líquido y complejo
3. La Administración Tributaria frente a la transición tecnológica en una economía digital
4. Conclusiones
5. Bibliografía

## EL AUTOR

Contador Público y Licenciado en Administración en la Universidad Católica Argentina y cursó la Maestría en Administración Pública en la Universidad de Buenos Aires. Ha ejercido roles de jefatura en áreas de investigación, fiscalización, control de gestión y operaciones de la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social de la Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina. Actualmente se desempeña como Director de Supervisión y Evaluación Operativa.



## INTRODUCCIÓN

El avance de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC) transformará rápidamente la economía, la futura naturaleza del trabajo, los modelos de interacción social y la forma en que la Administración Tributaria recauda y fiscaliza los impuestos internos y las cotizaciones a la Seguridad Social.

En una creciente economía de los pequeños mandados muchas personas harán breves trabajos a pedido, prestando servicios a clientes que los contratarán por medio de aplicaciones móviles y plataformas virtuales de terceros.

Es alto el riesgo de que estas relaciones de empleo sean informales y eludan el pago de las cotizaciones a la Seguridad Social, y de todo tributo. Esta situación pondrá en jaque la financiación tradicional de un sistema que fue concebido sobre una base contributiva, solidaria y de reparto.

Debemos prever los conflictos que surgen de esta evolución en las relaciones laborales como consecuencia de las nuevas tecnologías, porque la economía digital cambiará todos los supuestos sobre los cuales concebimos la recaudación y fiscalización de los ingresos públicos.

Esta mirada hacia el futuro debe considerar tanto los cambios en el contexto social en el cual nos desempeñaremos como también la manera en la que la Administración Tributaria reaccionará frente a los desafíos que surgirán.

### 1. LOS DESAFÍOS A ENFRENTAR EN UNA ECONOMÍA DIGITAL

#### 1.1 El desafío de ampliar el universo de cotizantes

En Argentina, según el informe del Ministerio de Trabajo (MTESS, 2018) a diciembre de 2017 cotizan 12,37 millones de trabajadores. De ellos 8,75 pertenecen al

sector privado, otros 3,19 al sector público y 419.000 son pequeños efectores sociales.

Nuestro actual esquema solidario, contributivo e intergeneracional se basa en un sistema de reparto, en el cual el cotizante de hoy financia los beneficios de los que fueron hasta ayer aportantes. En consecuencia, el envejecimiento de la población es una de las tendencias demográficas más importantes que debemos considerar, ya que si crecen más los beneficiarios que cobran prestaciones que los aportantes que las financian con sus cotizaciones, la ecuación se desequilibra.

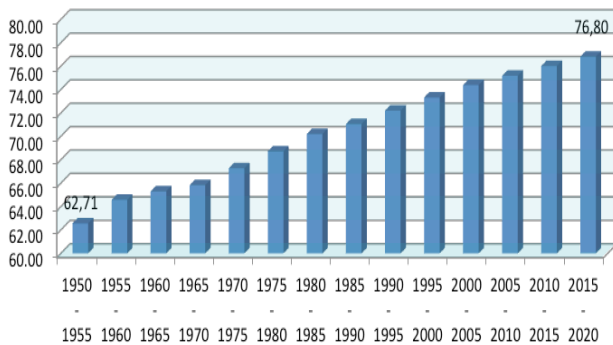
Cuando se diseñaron los sistemas jubilatorios en 1950 la esperanza de vida al nacer en Argentina era de 62,71 años. Siendo la de los varones de 60,2 años y la de las mujeres de 65,1. De dichas cifras queda claro el motivo por el cual se fijaron en dicha ocasión las edades para jubilarse y la cantidad de años que mínimamente se debían aportar, así como se explican los superávits iniciales que tuvo el sistema en las primeras décadas de su vigencia y la generalización del mito del “bolsillo sin fondo”.

Los estudios demográficos de Naciones Unidas prevén que la esperanza de vida al nacer en Argentina en el año 2020 se incrementará en 14 años respecto de dicho punto de partida, siendo de 76,80 años. Al abrir por sexo la expectativa resulta en 73,6 para los varones y en 81,3 para las mujeres. En el Censo Nacional de Argentina del año 2010 esta bomba demográfica estaba representada por un 10,6% de su población que eran mayores de 65 años, en el año 2050 esa proporción crecerá al 19,4%. Siendo ésta una tendencia mundial.

Complementariamente, la extensión de la vida productiva de los trabajadores empuja a los jóvenes sin experiencia y a los migrantes que intentan ingresar al mundo laboral, a ocupar puestos menos remunerados o empleos no registrados en sectores económicos afectos a la marginalidad, resintiéndose las cotizaciones que aseguran el financiamiento del sistema de la seguridad social.



**Figura 1. Evolución de la esperanza de vida al nacer en Argentina hasta el año 2020 (unisex)**



**Fuente:** Naciones Unidas <https://esa.un.org/unpd/wpp/DataQuery/> y CEPAL <http://estadisticas.cepal.org/cepalstat/Portada.html>

Cuando la población envejece rápidamente, considerando la amplia cobertura del sistema previsional que se ha logrado en Argentina, el costo de la protección social hace que algunos actores vean con preocupación el importante peso que adquiere el gasto social con relación al PBI. Frente a esta tendencia en la prolongación de la sobrevivencia de los pensionados a la edad en la cual acceden a la prestación jubilatoria, el desafío que enfrentan los regímenes de seguridad social es ampliar el universo de aportantes. La otra opción, que sería limitar el poder adquisitivo de los haberes previsionales, no parece social ni éticamente viable cuando se advierte el creciente costo de los medicamentos y de la cobertura de las necesidades básicas mínimas (v.gr.: alimentos, iluminación y calefacción, etc.).

Para asegurar el financiamiento del sistema, adicionalmente a las cotizaciones personales de cada trabajador, el legislador estableció una contribución patronal sobre la nómina salarial, carga que es impuesta a todos los empleadores.

Subsidiariamente el Estado, a partir de aportes del Tesoro e impuestos de afectación específica, cubre los posibles déficits de caja.

La tendencia a disminuir los costos laborales a través de la reducción de las alícuotas de contribuciones patronales, como supuesto aliciente adicional al blanqueamiento del empleo no registrado, reduce a futuro el peso que tendrán las cotizaciones a la Seguridad Social en el financiamiento del sistema.

En el actual contexto no es viable asegurar el financiamiento del sistema a través del incremento de las alícuotas de cotización dado que esto aumentaría aún más la presión tributaria sobre los empleadores, sino que se debe reforzar la capacidad de gestión de la Administración Tributaria para volver más eficientes los controles que induzcan a un mayor cumplimiento voluntario, ampliando las bases de tributación para alcanzar a toda la población sujeta a aportes y contribuciones a la Seguridad Social que hoy actúa en la marginalidad.

Asimismo, y para incentivar al contribuyente a cumplir mejor sus obligaciones *-al margen de que vea reflejada su contribución con la contraprestación esperada de cobertura previsional y de salud de calidad-* se debe tender a facilitar el pago de las mismas, brindándole herramientas que le simplifiquen la gestión, reduciéndole costos de transacción (tiempo y dinero) y eliminando burocracias innecesarias a las que hoy se encuentran sometidos pese al amplio despliegue de soluciones tecnológicas debido a la dispersión de trámites que deberían unificarse y desaprovechando el amplio despliegue territorial con que cuenta la Administración Tributaria.

La expansión del universo de cotizantes requiere que el Estado asuma la conformación de cuerpos de inspección estables, diseminados en todo el territorio y con suficientes herramientas tecnológicas, procedimentales y legales para hacer cumplir el ingreso de las debidas cotizaciones. De aquí la importancia que toma el necesario análisis de los empleadores y de los cotizantes autónomos de forma holística, contemplando todas las facetas de su comportamiento fiscal.

## 1.2 El desafío de revisar reglamentaciones ante el futuro del trabajo

A diario constatamos la precarización del mercado de trabajo en las conurbaciones de los grandes aglomerados urbanos (v.gr.: talleres textiles clandestinos, ferias que venden productos falsificados, reventa de artículos contrabandeados).

Esta precarización se verifica además en las tasas de desocupación del 8,3% y de subocupación del 10,8% (INDEC, 2017a) y, tal como señala la Secretaría de Política Económica y Planificación del Desarrollo (2015), en que más de un tercio de la población en edad de trabajar lo hace marginalmente sin realizar aportes al sistema. La formalización de esas relaciones laborales no se alcanzará solamente reforzando los cuerpos de inspección ni mejorando los servicios web para abonar las cotizaciones a la seguridad social.

Si bien hoy el debate se centra en las reformas paramétricas de los actuales regímenes de seguridad social, es muy probable que también se deban discutir a futuro reformas estructurales. Estas reformas deberán repensarse mediante la revisión de los códigos reglamentarios, la concepción y la financiación de los regímenes en el futuro contexto de las relaciones laborales.

El Estado Argentino se ha propuesto la ambiciosa meta de reducir la pobreza a la mitad conforme los Objetivos de Desarrollo Sostenible al 2030 (Consejo Nacional de Coordinación de Políticas Sociales, 2017) pero para lograrlo se deben impulsar proactivamente otras medidas complementarias.

En ese sentido, si bien el modelo de los trabajadores de casas particulares es una respuesta interesante a la formalización de un mercado laboral de alta marginalidad en el cual los empleadores eluden sus responsabilidades, no es una solución que se pueda generalizar generosamente sin correr el riesgo de agravar el desfinanciamiento de los subsistemas de la Seguridad Social.

## 1.3 El desafío de fiscalizar las cotizaciones a la Seguridad Social en una economía de los pequeños mandados

Las plataformas digitales son la manera en que la tecnología abarata los servicios y los hace más accesibles a través de internet.

Abarcan desde comprar un producto a través de un portal de comercio electrónico en lugar de ser atendido por un vendedor en un local físico, como contratar por medio de una aplicación un vehículo para hacer un recorrido, hasta contactar al plomero o electricista necesario para una reparación doméstica de urgencia.

Entender la naturaleza de los modelos de negocios colaborativos y el rol de intermediación de estas plataformas es necesario para establecer si existe una relación de dependencia encubierta y definir si dichos prestadores son emprendedores independientes, trabajadores autónomos económicamente dependientes de un organizador o se ajustan al concepto tradicional de la subordinación técnica, jurídica y económica de la relación laboral clásica.

Los procedimientos de fiscalización para detectar el empleo no registrado cuando el trabajador realiza su prestación por medio del teletrabajo o de una plataforma digital deberán adaptarse porque será más difícil encontrarlo si solamente utilizamos los tradicionales relevamientos presenciales de personas en actitud de trabajo en un establecimiento físico (v.gr.: conteo de personal).

Según Accenture (2016), en su análisis realizado en colaboración con la Alianza de Jóvenes Empresarios del G20, cada vez tienen mayor peso en la economía las empresas estructuradas a partir de plataformas virtuales.

En esta “gig economy”, o economía de los pequeños mandados, como la define el McKinsey Global Institute (2016), el trabajador es llamado a realizar un servicio, pone su conocimiento sobre la tarea, su mano de obra y

los medios necesarios y, a cambio, cobra un porcentaje del monto abonado, regresando luego a su casa a esperar el siguiente mandado. En consecuencia, en cada vez más sectores económicos, se expande la modalidad de trabajo P2P (persona a persona) en la cual se rompe el molde de la relación de dependencia habitual y el trabajador es contratado puntualmente para un trabajo esporádico.

Así funciona, entre otros, el servicio de transporte de Uber. Una compañía radicada en el extranjero ofrece una plataforma virtual para contratar un transporte pero no pone absolutamente nada físico: no posee automóviles, no contrata conductores ni tampoco busca a los clientes. Dice ser solamente una aplicación informática de la tienda de “apps” de los teléfonos que pone en contacto a unos y otros, y que provee un mero desarrollo telemático supuestamente no sometido a ninguna regulación.

Complementariamente a la tendencia reseñada, también los procesos de re-ingeniería empresarial, *downsizing* y tercerización se apoyan en trabajos temporales sin vínculo laboral y en contratos de trabajo a corto plazo.

Según el Reporte del Trabajo Registrado publicado por el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social de Argentina (MTESS, 2018) los pequeños trabajadores independientes (“*monotributistas*”) son el componente de empleo de más rápido crecimiento, expresando un 5% de incremento interanual frente al aumento del 2% del empleo total. Esta tendencia no es positiva si se consolida a futuro porque las relaciones permanentes de empleo son suplidas, en el mejor de los casos, por cotizaciones de pequeños contribuyentes de un régimen que debiera ser de transición hacia el régimen general. Cotizaciones que además, como señala Pérez Achilli M. (2017), están retrasadas en su valor y, en

consecuencia, no cubren las contingencias futuras de jubilación y el creciente aumento de la expectativa de vida de los ancianos, asegurando apenas un haber previsional mínimo.

Frente a esta tendencia se presenta el desafío de ampliar el universo de cotizantes y la necesaria detección del “enanismo fiscal”, ya que muchos de esos supuestos emprendedores intentan cubrir las apariencias con un mínimo pago al “*Monotributo*” con el objetivo de escapar del radar de la Administración Tributaria y reducir sus costos a través de la elusión de sus obligaciones fiscales. En este horizonte deviene ineludible la especialización de los equipos de auditoría fiscal con el objetivo de procurar un conocimiento profundo de las nuevas relaciones económicas y las novedosas prácticas de los empleadores y su planificación laboral nociva.

La economía de los pequeños mandados es un cambio de paradigma respecto de las modalidades tradicionales que acostumbramos a inspeccionar y, desde el aspecto de la fiscalización de las cotizaciones a la Seguridad Social, debemos definir rápidamente cómo controlaremos estos nuevos modelos de contratación temporal y flexible que se extenderán mientras haya una demanda creciente de consumidores que pactan servicios a través de plataformas virtuales.

## 2. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN UN ENTORNO LÍQUIDO Y COMPLEJO

En un contexto volátil, incierto, complejo y ambiguo la Administración Tributaria debe reforzar el pacto fiscal con los ciudadanos como parte del pacto social que cimenta la forma republicana de gobierno que consagra la Carta Magna.

1 El Monotributo es un régimen simplificado de tributación para pequeños contribuyentes vigente en Argentina que permite a los trabajadores independientes abonar, a muy bajo costo, los pagos obligados del Impuesto a la Renta de Personas Físicas, el Impuesto al Valor Agregado, las cotizaciones a la Seguridad Social y del Sistema Nacional del Seguro de Salud. Como contraprestación recibe cobertura médica para él y su familia, asignaciones familiares y el acceso futuro a una jubilación mínima de alrededor de 383 dólares estadounidenses.

En dicho marco la correcta declaración de las cotizaciones a la Seguridad Social asegura la prestación de la cobertura prometida en el texto constitucional, dado que cualquier enunciación de derechos sin su correspondiente financiación deviene inviable.

Complementariamente el aprovechamiento de herramientas analíticas de macrodatos permitirá detectar patrones de comportamiento de riesgo en los cuales enfocar los esfuerzos contra el fraude y la evasión.

Así, ante el creciente avance de las relaciones laborales inestables y las tendencias futuras de generalización de la economía de los pequeños encargos, surge urgente el desafío de formar cuerpos de inspección debidamente equipados y capacitados.

## 2.1 El pacto fiscal como parte del pacto social

Como el sistema de Seguridad Social es, además de contributivo, solidario, la noción de ciudadanía y cumplimiento de los deberes cívicos, requiere de una percepción clara de la responsabilidad y participación de cada ciudadano en el financiamiento del sistema.

La recaudación de las cotizaciones a la Seguridad Social en la Administración Tributaria refuerza el concepto de aportación a un solo actor que recoge los tributos para las arcas del Fisco relacionando esta obligación con los derechos que el Estado le reconoce constitucionalmente a sus ciudadanos (artículo 14 bis de la Constitución Nacional de Argentina<sup>2</sup>) y, en consecuencia, facilitando el reconocimiento de la legitimidad para recolectar dichos recursos.

Reforzando el concepto “*no taxation without representation*”, el reconocimiento de dicha legitimidad es básico en una república donde el sistema tributario y de imposiciones sobre la nómina salarial es el resultado

de un acuerdo entre los ciudadanos y la sociedad a través de sus representantes parlamentarios.

## 2.2 La importancia social de los recursos de la seguridad social

La Administración Tributaria actúa como una interfase entre el Estado y el ciudadano.

Al analizar la naturaleza de los ingresos públicos podemos diferenciar entre impuestos internos y contribuciones sobre la nómina salarial, en razón de las características distintivas de cada una de estas categorías.

A diferencia de los demás tributos en los cuales el pago de la pretensión fiscal extingue todo efecto posterior, la Seguridad Social requiere asegurar el registro y consistencia de los datos que aportan los empleadores y cotizantes, dado que el cumplimiento de las cotizaciones crea derecho a percibir ciertas prestaciones económicas condicionadas, las cuales podrán ser reclamadas en un futuro incierto en la medida que se produzca alguna de las contingencias cubiertas (v.gr.: jubilaciones, pensiones, cobertura de salud, asignaciones familiares, riesgos de trabajo, seguro de desempleo, seguro de vida, etc.). Estas diferencias justifican las amplias facultades de verificación y fiscalización que las leyes le otorgan al control de las cotizaciones a la Seguridad Social por sobre el procedimiento ordinario de la faz impositiva.

Esas amplias facultades se otorgan para resguardar, como bien jurídico tutelado, el derecho a la Seguridad Social contemplado en la DECLARACIÓN UNIVERSAL DE DERECHOS HUMANOS (1948), el PACTO INTERNACIONAL DE DERECHOS ECONÓMICOS, SOCIALES Y CULTURALES (1966) y el previamente mencionado artículo 14 bis de la CONSTITUCIÓN NACIONAL DE ARGENTINA.

2 Artículo 14 bis de la Constitución Nacional de la República Argentina: “El Estado otorgará los beneficios de la seguridad social, que tendrá carácter de integral e irrenunciable. En especial, la ley establecerá: el seguro social obligatorio, que estará a cargo de entidades nacionales o provinciales con autonomía financiera y económica, administradas por los interesados con participación del Estado, sin que pueda existir superposición de aportes; jubilaciones y pensiones móviles; la protección integral de la familia; la defensa del bien de familia; la compensación económica familiar y el acceso a una vivienda digna.”

Aclarada la razón de la particular naturaleza de los Recursos de la Seguridad Social, a nadie escapa que una plena integración en la estrategia de la Administración Tributaria, con una visión holística del comportamiento de los sujetos económicos, encuentra justificación en la importancia de una sola interfase entre el Estado y el ciudadano como forma de facilitar el cumplimiento voluntario y estimular la conciencia de las obligaciones cívicas.

### 2.3 La eficacia del control fiscal y la segmentación de los obligados

En Argentina, la Administración Tributaria interactúa con un universo de 13 millones y medio de contribuyentes activos registrados<sup>3</sup> a través de más de 360 centros locales de atención. Dicho conjunto está compuesto por alrededor de 610.000 sociedades formalmente constituidas, 5 millones de ciudadanos inscriptos y 8 millones de empleados en relación de dependencia.

Por la profusión de normas y la abundancia de regímenes especiales, el cumplimiento de las obligaciones de Seguridad Social se ha vuelto de una enorme complejidad (y también su fiscalización).

En Argentina el 99% de los empleadores inscriptos declaran mensualmente nóminas inferiores a los 350 trabajadores.

Cuando realizamos tareas de campo en pequeñas y medianas empresas, surge evidente que no todos los patrones cuentan con iguales posibilidades para cumplir con sus obligaciones, principalmente porque existen diferencias de origen económico y cultural que condicionan su actitud frente al Fisco e inciden potentemente en su comportamiento.

Ante esta realidad, si las leyes y los procedimientos administrativos y judiciales son tan complejos que solamente pueden ser solventados por quienes cuentan con una superestructura de apoyo contable y jurídica, la

legalidad y la equidad, tanto vertical como horizontal, son meras ficciones legales que nos obligan urgentemente a desburocratizar y simplificar las exigencias del control fiscal, adecuándolas a las particularidades de los sujetos obligados, sea en función del tamaño de su nómina salarial o de otras circunstancias similares.

Sin embargo, debe quedar claro que la simplificación de los procedimientos en favor de las pequeñas y medianas empresas no debe tergiversar el alcance y extensión de sus cotizaciones a la Seguridad Social tal como las define y cuantifica el régimen general, sino que la referida desburocratización debe apuntar a simplificar las exigencias del cumplimiento voluntario, en ciertas situaciones y con relación a determinados sujetos, sin que ello implique menguar la pretensión fiscal.

La medida de la eficacia de la Administración Tributaria no sólo se apoya en la determinación de deuda como resultado de los procedimientos de fiscalización, sino también en la efectiva cobranza de dicha pretensión fiscal o, en el caso excepcional de una discusión, por el reflejo que dicho reclamo tenga en la justicia.

Completar el ciclo y asegurar la cobranza de la pretensión fiscal hace perceptible en la sociedad el riesgo del incumplimiento, percepción necesaria para acrecentar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes.

En consecuencia, el control de la Administración Tributaria será eficaz, si con él se consigue una disminución trascendente del universo de incumplidores y, como consecuencia, se fortalece la equidad tributaria.

La eficacia del control fiscal tiene impacto sobre el Tesoro Nacional, el cual se beneficia a través de la recepción de ingresos adicionales producto del incremento de la recaudación generada por la mejora en la eficiencia de la Administración Tributaria, y sobre los organismos con responsabilidad en la ejecución de las prestaciones de la Seguridad Social.

3 Contribuyentes totales registrados al mes de junio de 2017 en AFIP.

## 2.4 El ciclo completo de Fiscalización en un entorno volátil, incierto, complejo y ambiguo

La actividad de fiscalización se concibe como el conjunto de tareas tendientes a generar riesgo ante el comportamiento irregular del contribuyente omiso.

La experiencia indica que no se puede descuidar la presencia del organismo recaudador si se busca incrementar el riesgo de quien intenta evadir las cotizaciones a la Seguridad Social y, complementariamente, lograr un efecto sobre el resto de los empleadores, actuando como caja de resonancia que amplifique el eco de la tarea que se realice.

Sin embargo, el modelo tradicional de concurrir a un establecimiento para detectar a trabajadores no declarados o subdeclarados por medio de un conteo presencial de operarios en actitud laboral hoy ya es insuficiente.

Los empleadores que realizan planificación laboral nociva intentan distorsionar su realidad empresarial con el fin de inducir a error a la Administración Tributaria y, por ese medio, tributar menos cotizaciones a la Seguridad Social de lo que deberían hacer.

Las áreas de fiscalización, aprovechando las herramientas analíticas, deben explotar cruces sistémicos que utilicen la información disponible en las bases de datos para detectar maniobras de erosión de la base imponible y de utilización indebida de beneficios de reducción de alícuotas destinados a sectores promovidos. Esta nueva perspectiva dará mayor eficacia, transparencia y objetividad a las actividades de control.

La forma en que se alcanzará esa necesaria presencia y, a su vez, la percepción de riesgo por parte de los contribuyentes remisos a cumplir es el desafío principal de los cuerpos de inspección y determinará la efectividad de nuestro quehacer fiscalizador.

## 3. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA FRENTE A LA TRANSICIÓN TECNOLÓGICA EN UNA ECONOMÍA DIGITAL

Al pensar la transición tecnológica y el impacto de la digitalización en nuestra tarea debemos analizar, entre otros aspectos, la simplificación de los procesos internos, la interoperabilidad con otros organismos y la relación con los ciudadanos.

El Índice de Desarrollo del Gobierno Electrónico de las Naciones Unidas (ONU, 2016) ubica a la Argentina en el grupo de alto nivel de adopción de las TIC e inclusión digital. En dicho aspecto, la Administración Tributaria puede ser la institución tractora de los otros organismos con los cuales interactúa.

Las TIC deben ser el puntapié para introducir soluciones innovadoras con el foco en las tecnologías móviles y la innovación en gobierno electrónico.

### 3.1 Facilitar los servicios a los ciudadanos y no agravar la brecha

Las TIC también están transformando las relaciones entre la Administración Tributaria y el público. La sistematización de algunos procesos y la simplificación de otros facilitan el suministro de mejores servicios a los ciudadanos.

La tecnología suprime las distancias, los horarios y los obstáculos físicos para interactuar con la Administración Tributaria, independientemente de la ciudad de residencia del contribuyente y de la distancia a la oficina de atención más cercana.

Sin embargo, como señalara el entonces Subdirector General de Sistemas y Telecomunicaciones de AFIP en una entrevista en el Foro de “e-Gobierno” de la Organización de Estados Americanos (OEA, 2006) no debe considerarse que las soluciones digitales son comunes a todos los públicos, ya que no es lo mismo interactuar con profesionales (v.gr.: contadores,



despachantes de aduana) que hacerlo con pequeños contribuyentes u otros ciudadanos, algunos de los cuales no integran el circuito formal y suelen experimentar críticas limitaciones en el acceso a internet. Esta brecha social, a pesar de los avances, aún subsiste y no debe ser soslayada.

Por ello, si el canal electrónico se convierte en el vínculo excluyente con el ciudadano, aquellos que no tengan acceso al mundo digital se transformarán en marginados, lo cual acrecentará la brecha social. Además las referidas brechas digital y social son potenciadas por la brecha generacional ya que muchas personas mayores utilizan menos los servicios en línea. La Administración Tributaria tiene por delante el reto de aprovechar la tecnología para saltar esas barreras y facilitarle el acceso al ciudadano.

En Argentina la Administración Tributaria ha sido pionera en facilitar la consulta web de las cotizaciones personales de los trabajadores, las presentaciones mensuales de las nóminas salariales de los empleadores por medios digitales y el pago a través de volantes electrónicos, entre muchos otros servicios. Para que los ciudadanos accedan a la información, la verifiquen y cumplan con sus obligaciones fiscales los servicios telemáticos deben redefinirse centrados en el usuario, asegurando una mayor autonomía a través del “autoservicio” en cualquier momento y lugar, lo cual descomprimirá la concurrencia presencial a los centros locales de atención.

### 3.2 Administrar la complejidad de la interoperabilidad y la protección de los datos acumulados

A menudo subestimamos la complejidad de los procesos de Seguridad Social y su masividad. Sus sistemas de información y su interoperabilidad con los demás organismos de salud, pensiones y riesgos de trabajo sostienen los programas de transferencias monetarias condicionadas de los diferentes regímenes contributivos.

Mejorar la interoperabilidad con las instituciones prestacionales redundará en la optimización de la calidad del servicio que provee cada subsistema de la Seguridad Social y permite evitar fraudes en la percepción de prestaciones que le cuestan muchos millones de pesos al Tesoro.

Asimismo no debe menospreciarse la necesidad de proteger esa gran cantidad de datos personales y tributarios contra accesos no autorizados. Los riesgos de seguridad informática, piratería cibernética, extorsión y robo de informaciones personales crecen con la intensificación de la interoperabilidad y la acumulación de datos.

El aumento del volumen de datos recopilados y su carácter potencialmente sensible hace esencial prevenir las amenazas concretas y potenciales de la delincuencia informática. Por ello, es menester una buena gestión de tecnologías de interoperabilidad que garantice la interconexión segura de sistemas e instituciones.

La confianza es central para el futuro desarrollo del gobierno electrónico en el marco de una economía digital. Si el ciudadano desconfía de la seguridad en el almacenamiento de datos por parte de la Administración Tributaria se pondrá en riesgo todo el desarrollo digital futuro. En ese sentido deben desarrollarse nuevas formas de administrar las identidades para asegurar el nivel de protección necesario.

### 3.3 El replanteo de procesos internos y la simplificación de trámites

En la faz interna, las TIC pueden ser útiles para mejorar el desempeño y reducir costos administrativos siempre que su desarrollo se realice junto con una racionalización de las cargas de trabajo, la reducción de los errores y la detección de fraudes. Si la digitalización de los procesos institucionales replica los vicios de los procesos que hoy se realizan manualmente la sistematización no tendrá impacto significativo.

Como ya señaláramos en Tesoro, Arambarri y González Cao (2002) las mayores restricciones para lograr impactos positivos a través de la digitalización no están asociadas a la “brecha digital” sino a otras brechas más críticas de naturaleza ética (calidad de actitudes y conductas), axiológica (estructura de valores), teleológica (prosecución de objetivos) y praxeológica (formas y estilos de actuación), las cuales no se resuelven solamente con grandes inversiones en desarrollos tecnológicos.

La digitalización debe ser una oportunidad para desburocratizar y, en consecuencia, repensar trámites innecesarios o redundantes en los procedimientos de inscripción, recaudación de cotizaciones, fiscalizaciones y recepción de reclamos de los ciudadanos.

En consonancia, los desarrollos informáticos deben avanzar hacia la explotación de macrodatos y el desarrollo de análisis predictivos para la detección de comportamientos de riesgo y, por otro lado, a una automatización de las operaciones masivas y repetitivas.

### 3.4 La explotación de macrodatos

La gran acumulación de datos en las bases de la Administración Tributaria es desaprovechada si no hay una estrategia de explotación de macrodatos.

Podemos definir al concepto de “*Big data*” como la utilización de enormes conjuntos de datos de diferentes naturalezas (v.gr.: numéricos, texto, multimedia, mapas, etc.), que se procesan mediante informática cognitiva y tecnologías analíticas, buscando correlaciones que permitan formular modelos predictivos para extraer información útil.

Tres aspectos a desarrollar en la estrategia de explotación de macrodatos son:

1. La minería de datos en apoyo de la selectividad de casos a partir de la generación de cruces con el objetivo de mejorar la efectividad de los controles y la explotación de información disponible,

2. La utilización de herramientas de “*Analytics*” en apoyo de toma de decisiones sobre acciones de control y,
3. Explotación de técnicas de “*Big Data*” para utilizar masivamente la información de comprobantes electrónicos y nóminas salariales, realización de estudios sectoriales y predicción de universos de riesgo.

Uno de los aprovechamientos que puede darle la Administración Tributaria al uso de los datos masivos es la creación de perfiles de comportamiento de riesgo y realizar análisis predictivos para detectar evasión y fraude, extrayendo valor agregado de dichos macrodatos.

Como resultado de dicha sistematización se deben agrupar todos los antecedentes de desvíos de un empleador para inducirlo a su rectificación integral, evitando así las continuas repeticiones de pequeñas determinaciones al mismo contribuyente que vuelve a ser fiscalizado una y otra vez con pocos meses de diferencia. Este cambio en la interacción con los fiscalizados redundará en reducción de costos de las inspecciones pero además, al concurrir una sola vez con todos los desvíos, también influirá en una mayor percepción del riesgo por parte de los obligados y el consecuente efecto contagio a los que comparte el mismo sector económico o son vecinos próximos.

Lamentablemente no hay un manual de instrucciones sobre cómo aplicar estas tecnologías. Por eso, la simple compra de software no nos permitirá detectar los nichos de evasión de las cotizaciones a la seguridad social si no sabemos previamente hacia dónde apuntar la estrategia de fiscalización y sin un profundo conocimiento de cada sector económico y sus particularidades.

### 3.5 La sistematización de los procesos rutinarios

Otra línea de trabajo que promete resultados alentadores es la sistematización de procesos rutinarios sobre universos masivos.



Es necesario sistematizar las tareas rutinarias como el análisis y consecuente inducción a la regularización de los relevamientos de personal con diferencias de remuneraciones o con trabajadores no declarados, liberando el esfuerzo humano de fiscalización hacia la auditoría fiscal de los casos más complejos o relevantes.

La sistematización de dichos procesos masivos asegurará el tratamiento igualitario de todos los contribuyentes, la protección de los datos personales, la integridad y transparencia del proceso y las decisiones automatizadas similares para todos en función de reglas predefinidas.

Un ejemplo de implementación de las nuevas posibilidades tecnológicas es el nuevo Sistema de Cálculo de Obligaciones y Actas de Inspección de AFIP.

Esta herramienta informática integra las sucesivas etapas del proceso de fiscalización y ha logrado automatizar la selección de casos a partir de la identificación automática de irregularidades detectadas en relevamientos de personal, la inducción al empleador para su corrección voluntaria, luego - ante la negativa

– el cálculo de la pretensión fiscal en un aplicativo similar al que utiliza el contribuyente para presentar sus declaraciones mensuales, el posterior registro sistémico de las eventuales apelaciones y disconformidades ante el reclamo del Fisco y, finalmente, el seguimiento informático en los sistemas de recaudación del efectivo ingreso de la diferencia determinada.

Esta sistematización permite que las tareas llevadas a cabo por el personal fiscalizador estén sujetas a validaciones y sean guiadas por la herramienta a través de un flujo de trabajo estandarizado con definiciones de roles específicos, habilitando además un control de gestión permanente que facilita el análisis de los posibles desvíos.

Finalmente, resulta importante destacar que el objetivo primario de la iniciativa descrita, es que los contribuyentes se vean obligados a efectuar un recálculo del riesgo asociado a la evasión o elusión de las cotizaciones a la Seguridad Social, tomando conciencia que el riesgo que históricamente venían asumiendo puede llegar a estar equivocado ante la mejora producida en el accionar de la Administración Tributaria.

## 4. CONCLUSIONES

Las tendencias hacia la digitalización de la economía y su impacto en las formas de tributación, especialmente en las cotizaciones de la Seguridad Social, deben alentar a las Administraciones Tributarias a repensar sus procesos, y principalmente a:

1. Promover el cumplimiento voluntario a través de un equilibrio entre el fortalecimiento de los servicios telemáticos y los mecanismos de control;
2. Definir una estrategia de control clara, aplicando un adecuado número de acciones de verificación –que posibilite su debido seguimiento y, consecuentemente, la medición de resultados– para intentar mostrar una administración activa y así acrecentar su efectividad y la percepción de riesgo;
3. Revisar críticamente los procedimientos, flujos de trabajo y sistemas informáticos de control y servicios, articulando programas que sistematicen controles y los hagan más objetivos;
4. Ejecutar un plan a largo plazo de simplificación burocrática, inversión en tecnología y desarrollo de sistemas informáticos, apostando a la continua actualización tecnológica y de mejores prácticas; y

5. Reforzar el esquema de planificación y gestión institucional, así como el desarrollo del capital humano y su motivación.

La velocidad con que se darán los cambios en una economía de los pequeños mandados, modificará drásticamente la figura tradicional del empleador clásico. Por ello se vuelve necesario contar con estrategias de fiscalización que comprendan que para el “*emprendedor*” las contribuciones patronales son un rubro del costo y que bajo esta óptica es analizada su reducción e incluso la “planificación laboral nociva” con el objetivo de disminuir la incidencia en el estado de resultados de su negocio.

Debe analizarse el comportamiento del contribuyente, a partir de un estudio holístico del universo económico y de cada sector en particular. En razón de ello, no es lógico el tratamiento en forma fragmentada del ciclo integrado por las etapas de producción – importación de insumos – ventas al mercado interno – exportación – facturación – ingresos – pago de salarios – abono de cotizaciones sobre la nómina salarial – rentas y beneficios – distribución de dividendos – financiamiento.

La complejidad de determinados sectores y actividades económicas, la profusión de regímenes especiales y convenios colectivos de trabajo y la dispersión normativa de nuestro sistema, justifican invertir fuertemente en el desarrollo de los cuerpos de inspección.

Complementariamente a ello, es necesario pensar en una fuerte interacción entre los organismos de la Seguridad Social y de interoperabilidad de sus sistemas informáticos para que el ciudadano perciba una clara vinculación entre la Administración Tributaria que le cobra las cotizaciones y el Estado que le provee las prestaciones, y en consecuencia entre el tributo debido y el financiamiento del gasto social del Estado.

Las tendencias futuras aquí presentadas tendrán repercusiones financieras e institucionales considerables para los sistemas de seguridad social, y las erogaciones destinadas a los subsistemas de la Seguridad Social representarán una proporción creciente del gasto público y del Producto Bruto Interno.

En consecuencia, de no expandirse la cantidad de cotizantes, la sociedad deberá pensar en un financiamiento basado en otros recursos que tengan origen en el consumo interno, dispensando necesariamente a los sectores de exportación para evitar la pérdida de competitividad frente a países que rivalizan en la exportación de los mismos productos.

## 5. BIBLIOGRAFÍA

**Accenture (2016).** *The Accenture Report: Five ways to win with Digital platforms*. G20 Young Entrepreneurs Alliance. Beijing. Recuperado de [https://www.g20yea.com/images/reports/FINAL\\_9.1.16\\_G20YEA\\_Long-Report\\_Digital-PDF\\_Low-Res-1.pdf](https://www.g20yea.com/images/reports/FINAL_9.1.16_G20YEA_Long-Report_Digital-PDF_Low-Res-1.pdf)

**Consejo Nacional de Coordinación de Políticas Sociales (2017).** *Listado provisorio de metas e indicadores de seguimiento de ODS Argentina*. Buenos Aires. Recuperado de: [https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/metast\\_en\\_indicadores\\_para\\_web\\_0\\_0.pdf](https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/metast_en_indicadores_para_web_0_0.pdf)

**Instituto Nacional de Estadística y Censos, INDEC (2017a).** *Trabajo e ingresos. Vol. 1, n° 9. Mercado de trabajo, principales indicadores (EPH)*. Tercer trimestre de 2017. Buenos Aires. Recuperado de: [https://www.indec.gob.ar/uploads/informesdeprensa/EPH\\_cont\\_3trim17.pdf](https://www.indec.gob.ar/uploads/informesdeprensa/EPH_cont_3trim17.pdf)

**Instituto Nacional de Estadística y Censos, INDEC (2017b).** *Condiciones de vida. Vol. 1, n° 12. Incidencia de la pobreza y la indigencia en 31 aglomerados urbanos*. Primer semestre de 2017. Buenos Aires. Recuperado de: [https://www.indec.gob.ar/uploads/informesdeprensa/eph\\_pobreza\\_01\\_17.pdf](https://www.indec.gob.ar/uploads/informesdeprensa/eph_pobreza_01_17.pdf)

**McKinsey Global Institute (2016).** *Independent work: choice, necessity, and the gig economy*. San Francisco. Recuperado de: <https://www.mckinsey.com/featured-insights/employment-and-growth/independent-work-choice-necessity-and-the-gig-economy>

**Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social, MTESS (2018).** *Reporte del Trabajo Registrado al 31 de enero de 2018*. Buenos Aires. Recuperado de: [http://www.trabajo.gob.ar/downloads/estadisticas/Reporte\\_trabajo\\_enero\\_2018.pdf](http://www.trabajo.gob.ar/downloads/estadisticas/Reporte_trabajo_enero_2018.pdf)

**Organización de los Estados Americanos, OEA (2006).** *Entrevista a Subdirector General de Sistemas y Telecomunicaciones de AFIP*. Portal Educativo de las Américas. Foro de “e-Gobierno”. Washington. Recuperado de: <http://www.educoas.org/RestrictedSites/Curso1/Newsletter-Octubre06/Temadelmes19.html>

**Organización de las Naciones Unidas (2016).** *United Nations E-Government Survey 2016*. Department of Economic and Social Affairs. Nueva York. Recuperado de: <https://publicadministration.un.org/egovkb/en-us/Reports/UN-E-Government-Survey-2016>

**Pérez Achilli M. (2017).** *Por qué los monotributistas y autónomos están obligados a planificar su jubilación*. Entrevista en portal iProfesional.com del 06/06/2017. Recuperado de: <http://www.iprofesional.com/notas/250909-Por-que-los-monotributistas-y-autonomos-estan-obligados-a-planificar-su-jubilacion>

**Secretaría de Política Económica y Planificación del Desarrollo (2015).** *Trabajo no registrado y protección social en Argentina*. Buenos Aires. Recuperado de: [https://www.economia.gob.ar/peconomica/basehome/DT%2003\\_trabajo%20no%20registrado\\_16.pdf](https://www.economia.gob.ar/peconomica/basehome/DT%2003_trabajo%20no%20registrado_16.pdf)

**Tesoro J.L., Arambarri A.J. y González Cao R.L. (2002).** *Factores endógenos y exógenos asociados al desempeño del gobierno electrónico: hallazgos emergentes de un análisis exploratorio de experiencias nacionales*. Mención honorífica del XVI Concurso de Ensayos y Monografías del CLAD sobre Reforma del Estado y Modernización de la Administración Pública “Gobierno Electrónico”. Caracas. Recuperado de <http://siare.clad.org/fulltext/0043105.pdf>

# ANALYTICS Y BIG DATA LA NUEVA FRONTERA

## CASOS DE USO EN LA AEAT

Ignacio  
**GONZÁLEZ GARCÍA**

### SINOPSIS

La disponibilidad de las nuevas tecnologías de *Big Data*, *Analytics* y las técnicas de *SNA* (Social Network Analysis) han supuesto un cambio de paradigma radical para las administraciones tributarias. Mostraremos el tipo de problemas que

no podían ser resueltos y la forma en que ahora pueden ser abordados y ejemplos de los modos en que éstas tecnologías están siendo utilizadas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en España.

### CONTENIDO

1. La historia interminable
2. Casos de uso de las nuevas tecnologías
3. Conclusiones
4. Bibliografía

### EL AUTOR

Inspector de Finanzas, Inspector de Aduanas e I.EE, Inspector de los Servicios, Experto en Fiscalidad Internacional. Ha desarrollado su actividad como Inspector, Subdirector de desarrollo de aplicaciones de Aduanas e Impuestos Especiales, Director Adjunto en Aduanas del Servicio de Vigilancia Aduanera, Director del Departamento de Informática de la AEAT. Actualmente destinado en la Oficina Nacional de Investigación del fraude ONIF. Ingeniero de Caminos Canales y Puertos, Doctor en Psicología, Doctor en Filosofía, ExMBA y Experto en Estadística y Análisis Multivarante.

## INTRODUCCIÓN

La utilización de técnicas estadísticas en la administración se remonta al siglo XVII cuando John Graunt comenzó a estimar con ellas las poblaciones, como alternativa al empleo de métodos censales y su uso en las ciencias sociales tomó vigor con Adolphe Quetelet en el XIX. Las técnicas de muestreo e inferencia desarrolladas durante el pasado siglo han sido utilizadas como herramientas auxiliares en la represión del fraude, incluso sujetas a modas, como la de las redes neuronales.

Hoy las técnicas de *Big Data* y especialmente de *Social Network Analysis (SNA)* han supuesto un cambio radical de paradigma y permiten una capacidad de control sobre los contribuyentes que hace una docena de años era impensable.

El objetivo de la presente aportación consiste en presentar: i) Los logros e insuficiencias de las técnicas tradicionales, como las del análisis multivariante o el uso de redes neuronales y ii) Presentar casos reales de la utilización de las nuevas tecnologías de Big Data y SNA en el control del fraude. Se mostrará en cada caso: i) El problema a resolver, ii) El contenido de la solución y iii) La tecnología empleada para resolverlo.

Por razones de espacio no se describirán los volúmenes de datos de los procesos realizados y los resultados obtenidos, lo que reservamos para un artículo posterior, donde se mostrarán los concretos beneficios de éste cambio de paradigma.

## 1. LA HISTORIA INTERMINABLE

En los años 70 del pasado siglo se desplegaron bases de datos y sistemas de teleproceso para que los inspectores dispusieran de forma consolidada y detallada de la serie histórica de los datos declarados por los contribuyentes. Con el desarrollo de los lenguajes estructurados de consultas (SQL) se

podieron realizar fácilmente cruces entre la información declarada por unos contribuyentes y la declarada por otros para detectar falsedades. Con este fin se crearon obligaciones informativas, como la declaración 347 en España, que obliga a empresarios, tanto compradores como vendedores a declarar anualmente sus compras y ventas acumuladas por año cuando exceden de 3.005,06 € o la del formulario 170 que obliga a las entidades financieras a suministrar información de cuentas corrientes de los contribuyentes. Para utilizar eficientemente esos datos se han utilizado técnicas matemáticas que agrupo en cuatro generaciones.

### 1.1 Primera generación

#### i) Estadística descriptiva.

Estudia, entre otros objetos, las distribuciones de las variables. Pareció razonable estudiar variables tributarias (renta, precio de las mercancías) o ratios (ventas por empleado) y detectar los valores extremos (*outliers*). El Departamento de Aduanas de la AEAT incorporó al despacho por teleproceso un módulo estadístico que avisaba si los precios declarados eran inadecuados. Fue útil pero no suficiente porque en las posiciones estadísticas existentes se puntualizaban mercancías muy diversas. Es claro que hay gran diferencia de precio entre dos camisetas de algodón dependiendo de si una está de moda y la otra no, pero sirvió para detectar macro errores e intentos de fraude manifiestos.

#### ii) Estadística descriptiva sobre repositorios de datos.

Para salvar la limitación anterior se intentó incrementar la granularidad, calculando los estadísticos, media, mediana desviación típica cuantiles por cada combinación de las variables declaradas por el contribuyente en relación con lo declarado por terceros. En el caso de comercio exterior se pasó a comprobar no solo el precio por kilo o unidad sino los datos de muchas casillas. ¿Es frecuente que se importe tequila de China? ¿Es

frecuente que una operación de China de tequila entre por este puerto en vez de por este otro? Mediante la combinación de docenas de estas comprobaciones en tiempo real, el sistema ofrecía en vez de una desviación frente al valor medio esperado, un *índice de riesgo*, que podía ser ajustado por recinto de entrada o por tipo de mercancía. El sistema era aplicable a otros tributos como el impuesto sobre sociedades o a la gestión del IVA pues se podían obtener, por ejemplo, las rentas medias de los restaurantes, con x empleados, en la ciudad y, en el barrio z, para tantos metros cuadrados o cualquier otra combinación de variables relevantes en cualquier otro tributo. Se utilizó para implantar el almacén de datos la tecnología de bases de datos orientadas a columnas, concretamente SYBASE sobre la que se construyó la aplicación SAIT (*Sistema de Análisis de Información Tributaria*) - MARFIL (*Método de Asignación de Riesgo Fiscal*). Estos sistemas supusieron un paso adelante y son útiles, pero no fueron una solución definitiva en la detección del fraude por el simple hecho de que entre las cosas extrañas unas son más importante que otras.

### iii) Sistemas de reglas para la toma de decisión TDCMD.

Los inspectores, para cada tipo de fraude y para la selección de contribuyentes utilizan reglas implícitas. Existen reglas que establecen que, si un contribuyente censado no presenta una declaración en el plazo debido, debe ser notificado mediante una carta o si en una declaración de IRPF se da el caso que las rentas declaradas son menores que las imputadas por el retenedor, *entonces* debe iniciarse tal proceso o tal otro. Los sistemas de información hoy contienen codificados cientos de éstas reglas. La decisión está tomada. Si sucede A, la administración hace B.

En otros casos, como al seleccionar contribuyentes para inspección, el actuario debe decidir entre varias opciones atendiendo a muchos factores. Un pasajero elige línea aérea atendiendo al precio del billete, número de escalas y distancia al aeropuerto entre otras, no siendo iguales los criterios del empresario que

los del estudiante, ni para ninguno de ellos el criterio es el mismo si es Navidad o tiene un compromiso ineludible. Puede un inspector en una provincia muy industrial considerar conveniente valorar como riesgo la facturación de la empresa (40%), el periodo transcurrido desde la última inspección (15%), la trayectoria fiscal (15%), etc., mientras que en otra provincia agrícola con menos recursos los criterios para seleccionar deban ser distintos. La técnica matemática que permite, conocidos los criterios del decisor realizar la selección correctamente es la *Teoría de la Decisión Multicriterio Discreta*. En los años 80, implantó la AEAT un sistema para permitir a los inspectores seleccionar contribuyentes en tiempo real indicado a la máquina cuales eran sus criterios de importancia *en ese momento*, que se podían referir incluso a cada casilla de una declaración. Por ejemplo: concedo un 30% de importancia al volumen de alcohol desnaturalizado que la empresa tiene en los depósitos, un 20% al volumen de alcohol enviado a otros países de la Unión Europea y tal porcentaje a la diferencia entre los ingresos teóricos y los reales, siempre que se den éstas condiciones concretamente. La máquina, en tiempo real, realizaba el algoritmo y mostraba al inspector cuales de las empresas debería inspeccionar si deseaba cumplir su estrategia eficientemente. El sistema se utilizó en el control de Impuestos Especiales.

### iv) Comparación con distribuciones teóricas.

Hay distribuciones en la naturaleza que son conocidas como la distribución de errores causados por la influencia de muchos factores distintos de similar magnitud, que es la curva de Gauss, la curva normal. Existen otras leyes, empíricas, como la de Benford que se utilizan en auditoría. Esta dice que, si tomamos el primer número por la izquierda de una columna de números creados al azar, no como sucede con los números de teléfono en que el operador decide que empiecen por 6 y que tengan 9 dígitos, y calculamos el porcentaje de unos, doses, treses, etc., que aparecen en el recuento, siempre, por notable que parezca, se obtiene la misma distribución. En vez de suceder, como parece a primera vista que



todos los números estén en la misma proporción, aparece, en ese primer lugar el 1 en el 30% de los casos y los demás en menor proporción, hasta el 9, el menos frecuente que aparece un 4,5% de las veces. También se dispone del porcentaje que debe manifestarse si se toman dos dígitos a la izquierda, por ejemplo, se puede saber el porcentaje del número de facturas que empiezan por 54 en un empresario no defraudador. El Departamento de Aduanas de la AEAT lo utilizó para el control de comercio exterior, aunque el problema no es trivial ya que las cifras deben ser tomadas al azar. Hay que eliminar, por ejemplo, las facturas que son, por decisión de la empresa repetidas como pueden ser las generadas por el aprovisionamiento por un periodo, todos los viernes, en la misma cantidad y al mismo precio de una cadena de producción. Una vez filtrados, lo que no es simple, la herramienta se mostró útil. El procedimiento, utilizado en el ámbito de Comercio Exterior, fue implantado en los años 2002 y siguientes, y mejoró la eficacia de los sistemas de selección de empresas fraudulentas elevando el porcentaje de éxito desde el 23% al 37% y además se incrementó el resultado económico de las actuaciones de control por que los inspectores anticiparon mejor las mercancías que deberían ser revisadas. El valor del acta media pasó de 14.000 euros a 28.155 en media en las investigaciones iniciadas con este procedimiento.

## 1.2 Segunda generación

En las dos últimas décadas del pasado siglo se empezó a pensar en que sería posible utilizar ramas más sofisticadas de las matemáticas para el control tributario.

### i) Estadística multivariante.

Se trata de una generalización de la estadística descriptiva, en la que, en vez de tratar distribuciones de una variable, por ejemplo, la estatura de la población, se utilizan simultáneamente muchas. Con sus métodos se puede realizar: a) *Estimación*, como en la *regresión múltiple*; b) *Clasificación*. El análisis de conglomerados permite encontrar grupos homogéneos entre los

elementos de una población siendo un caso particular el que permite clasificarlos en no sospechosos y posibles defraudadores. Pertenece a éste grupo la regresión logística, que se emplea para, dado un conjunto de datos, decidir realmente a que categoría pertenece uno dudoso. Dados unos datos disponibles de un contribuyente que declara que se llama J. L. Pérez y vive en una ciudad con código postal 28043 y tiene 35 años de edad, el sistema debe ser capaz automáticamente de decidir si corresponden a Luis Pérez con código 28043 y 70 años de edad o a José Pérez de 35 años que vive ahora en el 35007 y antes vivió en el 28043. Hay docenas de métodos, (Hair, J., 1999; Peña D., 2002) como el análisis de componentes principales, el análisis factorial, el análisis canónico que han sido utilizados para estudios teóricos pero que realmente no han ayudado a la lucha contra el fraude.

Comenzaron a usarse sobre ordenadores personales, utilizando SPSS o R y actualmente forman parte de todas las herramientas de "Analytics" de las que la más difundida es SAS y son empleadas en tareas repetitivas como la identificación de contribuyentes.

### ii) Redes neuronales, algoritmos genéticos y otros sistemas de machine learning.

Durante los años 90 adquirieron el prestigio que alcanzan las cosas incomprensibles entre los no especialistas las redes neuronales y los algoritmos genéticos. Fueron sobrevalorados pues se explicaban utilizando una idea sugerente. Explicaban sus desarrolladores que, dado que el cerebro humano funciona basado en neuronas que se transmiten impulsos, era posible crear modelos que reprodujeran ese funcionamiento, por ejemplo, para clasificar.

La idea es simple. Supongamos que hay que clasificar dos tipos de objetos, coches y vacas a partir de sus datos: peso, longitud, ser de metal o no. Para hacerlo se utiliza una herramienta, que en aquella época ya se podía comprar, como se compra una hoja de cálculo. Se creaba un fichero con los datos de 100 vacas y cien coches y el investigador marcaba los que eran vacas y

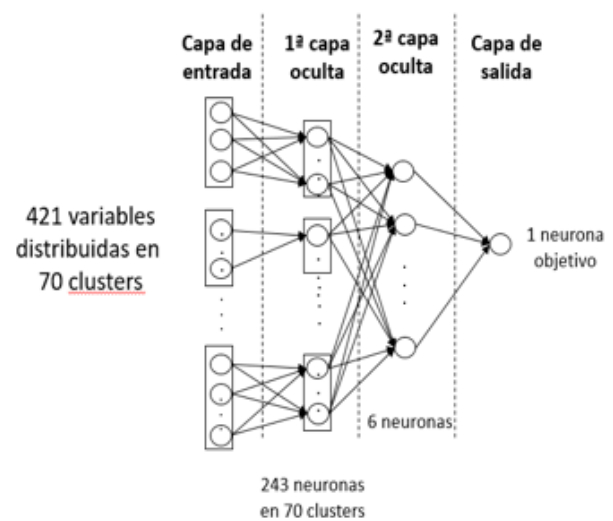


coches. El sistema tenía en su interior unas variables internas que al principio tomaban el valor cero para dar importancia al peso, a la longitud y al ser de metal. Al iniciar el proceso, se daba una primera pasada con ciertos coeficientes inicializados a cero, con lo que el sistema clasificaba al azar los datos como vacas o coches. Luego, el sistema cambiaba una de las variables un poco, daba otra pasada y comprobaba si las cosas iban a mejor o a peor comparando los aciertos anteriores con los nuevos. En sucesivos pasos, las variables se ajustaban a medida que el sistema acertaba cada vez más. En el ejemplo propuesto, sucedería que, en sucesivas ejecuciones, cuanto más importancia se diera al dato “ser de metal” más se acertaría. Rápidamente se pondría un 1 a ese factor y la máquina acertaría siempre. (El lector especialista me sabrá perdonar la simplificación). En los casos tributarios hay muchas variables por lo que la red que se cree para detectar al defraudador frente al que no lo es debe ser más compleja. La AEAT creó el sistema SERENE.

Se utilizó para la selección de contribuyentes con alta probabilidad de fraude en el IVA. Se usaron 264 variables junto con el histórico de actas de IVA del periodo 1996-2001 y con ellas se calcularon otras auxiliares, como ratios, hasta un total de 347. Utilizando los datos de la serie histórica se pretendía obtener: a) Para cada contribuyente un número entre 0 y 1, indicador de su riesgo de fraude y b) Una estimación de su fraude. Se disponía del resultado de 109.569 casos de inspecciones de IVA de ejercicios anteriores y el colectivo sobre el que debería ser aplicado para seleccionar los objetivos óptimos de inspección era de 1.880.000 declarantes de IVA.

Se empleó una red de aprendizaje supervisado con backpropagation, y se utilizaron finalmente 421 variables, pues había que desplegar las categorías, agrupadas en 70 conglomerados, en una red con dos capas ocultas y una de salida como se muestra en la Figura 1.

Figura 1. Red neuronal SERENE



Para valorar el comportamiento de una red neuronal, se toma un conjunto de datos históricos disponibles y se divide en dos partes. La primera se utiliza para entrenar a la red y la segunda para comprobar si el entrenamiento es bueno. Se toma un contribuyente y se le pide a la red el pronóstico, de si es defraudador o no. Como se sabe, pues se le ha inspeccionado, si es defraudador, se sabe si la red acierta y además se pueden contar los falsos positivos, cuando se pronostica erróneamente fraude, los falsos negativos, o los fracasos en la detección.

Con éstos datos se valora su calidad. Para hacerlo con plena justicia, sin favoritismos, hay que tener en cuenta que los datos históricos no han sido seleccionados al azar sino en base al criterio que en aquel momento tenía la Inspección por lo que el sistema es adiestrado con un sesgo a encontrar lo que se venía buscando y no nuevas formas de fraude y por otra que los inspectores no son infalibles por lo que pudiera suceder que en una empresa en la que no se encontró fraude en el pasado realmente lo hubiera, maleducando con ello a la máquina. Los resultados obtenidos fueron los mostrados en la Figura 2.

**Figura 2. Resultados obtenidos con el sistema SERENE**

	Contribuyentes seleccionados sin fraude (%)	Contribuyentes seleccionados con fraude inferior a 600 euros	Contribuyentes seleccionados con fraude superior a 600 euros	% total de acierto
Conjunto de entrenamiento	0.63%	1.39%	97.99%	98.79%
Conjunto de validación	0.63%	0.81%	98.38%	98.76%

Pudieran parecer extraordinarios, ya que disponer de un sistema que es capaz de seleccionar en un 98% de casos el contribuyente defraudador de IVA raya en lo prodigioso, pero no lo es tanto. El colectivo de declarantes estaba formado por 1.880.000 declarantes. Los fraudes complejos que necesitan un control intensivo requieren un control intensivo. Los 109.529 casos correspondían a éste tipo de inspecciones, aproximadamente 21.900 por año que fueron seleccionados en su momento con motivos suficientes. Lo que la máquina aprendía realmente es a predecir los que cometían fraude del tipo que ya conocían los selectores, motivo por el que los seleccionaban para inspección. Como dijo Einstein, un buen principio no es poco..., pero tampoco es mucho.

Hay que distinguir la selección de contribuyentes y la inspección. Para que una herramienta sea útil para quien selecciona debe ofrecer mejores resultados que los alcanzables con su experiencia y para cumplir los propósitos, entre los que se puede encontrar concentrarse en ciertos sectores o en fraudes emergentes. La herramienta tiene que ser mejor que el que selecciona, hasta el momento con acierto los 21.900 casos de las 1.880.000 posibilidades. La selección tiene que tener en cuenta otros factores, proporción de sectores a inspeccionar, recursos disponibles, novedad de los fraudes, con lo que una herramienta que acierta mucho ayuda algo a quien también acierta mucho y tiene otros compromisos, pero no demasiados.

Para el inspector una herramienta de este tipo, de caja negra no le aporta valor porque no le ofrece indicación de

cómo se está realizando el fraude. La mayor limitación de éstas estrategias de *machine learning* es que no son auto explicativas. Supongamos que tuviéramos una herramienta tan perfecta que fuera profética y que dados los datos de una persona nos dijera *exactamente* el tiempo que le queda de vida. Si se fabricara, incluso siendo perfecta, sería de alguna utilidad al Ministerio de Sanidad, pero de nada al médico de cabecera, porque bien pudiera suceder que el ciudadano muriera en la fecha señalada en un accidente de coche y si fuera por enfermedad, pudiera suceder que fuera por agravamiento de algo que ahora padece o por otra causa sobrevenida como la gripe aviar. Mientras que a una Agencia Tributaria le es de alguna utilidad disponer de herramientas de este tipo para preparar su estrategia, para el inspector que acude a la empresa la utilidad es mucho menor.

### 1.3 Tercera generación

#### i) Big Data.

En los últimos años se ha hecho posible tratar enormes cantidades de datos en tiempo real. Es más fácil conocer los avances de la difusión de una epidemia de gripe a través de la evolución de las consultas realizadas para medicamentos para tratar la fiebre, en Google que por los informes de ventas de las farmacias que llegan inevitablemente demorados y que tienen que ser grabados y procesados. El conjunto de todas estas estrategias y herramientas se describe bajo el paraguas "Big Data" (Mayer-Scönberg y Kenneth Cukier, 2013).

El avance ha sido posible por el uso de granjas con cientos de procesadores, similares a los de un ordenador personal y de una enorme capacidad de memoria lo que permite que en vez de tratar lentamente los datos de muestras de la población se procesen todos los datos disponibles con gran rapidez. Se permite así el uso de nuevos métodos.

## ii) Social Network Análisis (SNA).

En matemáticas la utilización de series ha sido común en Econometría, pero la de grafos y cadenas han sido especialidades muy técnicas, empleada por ejemplo en teoría de colas. En el ámbito tributario no tenían aplicación.

La difusión de internet y de las redes sociales hizo que los métodos de análisis de grafos y multígrafos pasaran a formar parte del conjunto de herramientas utilizadas por economistas en las redes sociales. Con el triunfo de Facebook y Google entre otros se hizo común en redes sociales responder a preguntas como ¿Cuál es la distancia existente entre dos personas? ¿Cómo se caracteriza una persona *influyente*? ¿Quiénes son las personas que pueden hacer de puente, de conector, entre dos comunidades? Con ello, conceptos como centralidad, *betweenness*, clique y otros comenzaron a difundirse. Parece evidente, que si es útil para obtener información útil en las redes sociales, pueda ser útil para obtener información con fines tributarios: Nuevos conceptos y herramientas han sido desarrollados alrededor del concepto SNA (Vega Redondo, 2007).

La AEAT desarrolló la herramienta TESEO que, utilizando los datos de los repositorios de información (warehousing) construidos sobre SAP, (que ha adquirido SYSBASE) permite a los inspectores crear en tiempo real el grafo de las relaciones entre los contribuyentes y operar sobre él.

El grado de conexión entre contribuyentes es muy variable, pues existen nodos con alta conectividad como la Seguridad Social o Movistar o el Banco de Santander frente a individuos con conexiones mínimas, como son los menores de edad. El nodo con mas

conexiones tiene 2.174.433 (2017) siendo la media 20. El total de arcos (2015) es 530.636.925 y son de 49 tipos que expresan relaciones. Algunas son personales (ser hijo de) otras jurídicas, (ser propietario de) y otras comerciales (compraventa), titularidad de cuentas (1.308 millones) o propiedad catastral (520 millones).

Desde el año 2012 se dispone de la posibilidad del tratamiento on-line del multígrafo con 49 tipos de arcos en la actualidad, cuyos vértices son los contribuyentes (más de 71 millones).

## 1.4 Cuarta generación y más allá

Es posible, además, utilizar todas esas tecnologías sobre nuevas plataformas que permiten el proceso en paralelo en cientos de ordenadores al mismo tiempo, paralelizando el proceso, como hace Apache Spark, con sistemas de ficheros nuevos como *Hadoop*. Todo ello hace viable la utilización de estrategias que hace años eran impensables.

El objeto de la siguiente sección consiste en explicar cómo la AEAT está utilizando y cómo es posible utilizar estos nuevos métodos en la lucha contra el fraude.

Intentando conseguir la mayor claridad posible en un tema tan especializado hemos elegido para su exposición la estrategia de emplear casos de negocio, mostrando en cada caso las herramientas necesarias y los métodos empleados

## 2. CASOS DE USO

Describimos a continuación tres casos de uso de la utilización de técnicas que hoy son denominadas Analytics y plataformas para Big Data indicando en cada caso: i) su contenido; ii) su objetivo; iii) la tecnología utilizada.

Se ha utilizado en todos los casos una plataforma tecnológica que describiremos a continuación. La AEAT, mantiene sistemas de base de datos corporativas (DB2)

como repositorio de sus procesos transaccionales, pero sus sistemas de análisis han sido contruidos sobre las nuevas tecnologías que permiten procesos masivos distribuidos. En los casos que vamos a presentar su plataforma es una granja de 16 máquinas físicas con 756 núcleos (cores) y 4 TB.

En todos los casos presentados se utiliza: i) *Apache Spark*. Es un software de código fuente libre (*open source*) que se puede ejecutar sobre distintos sistemas operativos, entre ellos Windows, que proporciona la infraestructura para trabajar de forma distribuida sobre granjas (*clusters*) de ordenadores; ii) *Graphx*. Es un componente de Spark que se utiliza para el tratamiento de grafos, en nuestro caso de redes de contribuyentes.

### **Caso 1. Ocultación de patrimonios en redes familiares**

#### **Tecnología SPARK, GRAPHX, GraphFrames**

##### *a) Problema a resolver*

En ocasiones el patrimonio de un contribuyente es ocultado a la administración poniéndolo a nombre de un familiar. Mientras que en casos de simple fraude los bienes son puestos a nombre del otro de los esposos, cuando los bienes han sido obtenidos mediante corrupción u otros delitos, las propiedades se ocultan más, figurando a nombre de los suegros o de hijos menores de edad de parejas de hecho. Las relaciones familiares distintas a las existentes entre esposos o con los hijos dependientes no figuran en las declaraciones tributarias, por lo que la detección de patrimonios inexplicables asociados a familiares del investigado requiere el desarrollo de nuevas estructuras de datos.

##### *b) Contenido de la solución*

Se han utilizado los datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en España (AEAT). Dispone de información de 71.276.975 contribuyentes, de los que 60.515.280 son personas físicas y 7.006.844 jurídicas activas en el año de la investigación (2016)

siendo el resto personas fallecidas o sociedades ya no activas. Todos los ciudadanos y personas jurídicas están identificados por un código fiscal único, necesario para realizar cualquier actividad económica y todos deben considerarse pues los bienes pueden estar inscritos a nombre de personas fallecidas o sociedades desaparecidas.

Se ha utilizado tecnología de redes sociales para construir la red de relaciones familiares. Utilizamos la notación Gx (nºnodos; nºarcos), donde x es sustituido por letras latinas mayúsculas que identifican el contenido y donde los nodos son los contribuyentes y los arcos (*edges*) las relaciones entre ellos. Un ejemplo es el grafo de Contribuyentes **GC** (71.935.522; 376.068.546) cuyos nodos son los contribuyentes (71.935.522) y donde los arcos son las relaciones de cualquier tipo (son 48 las posibles entre las que se encuentran tanto las familiares, como las jurídicas (administrador, propietario etc.) entre ellos. (376.068.546).

Se ha construido la *red familiar extendida (GRFE)* que relaciona cada contribuyente con sus familiares. Se ha partido de los datos de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y de las del Impuesto sobre Donaciones y Sucesiones. Con ellas se ha obtenido la *red familiar declarada GRF*. El resto de las relaciones familiares, como las de hermano o cuñado deben ser obtenidas en sucesivos pasos. Se quiere disponer de las siguientes relaciones: i) *Familiares declaradas*; ii) *Calculadas actuales*, formadas por las relaciones como hermano o sobrino que pueden ser deducidas algorítmicamente de las anteriores; iii) *Calculadas históricas (Ex)*, como la existente con los ex cónyuges y sus parientes; iv) *Calculadas de segundo y tercer grado* como la de los suegros o cuñados; y v) *Deducidas*.

El contribuyente mantiene relaciones con parejas de hecho y sus descendientes que pueden ser deducidas por la existencia de relaciones económicas, como la cuenta compartida abierta a nombre de un menor, hijo de otra persona, que está empadronada en el mismo domicilio. El detalle se muestra en la Tabla 1.

**Tabla 1. Relaciones familiares**

DECLARADAS		OBTENIDAS	
Cónyuge	21,843.117	Calculadas	137,745.421
Ascendiente	29,124.847		
Descendiente	36,649.985	Deducidas	32,629.192
	<b>87,617.949</b>		<b>170,374.613</b>
<b>TOTAL</b>			<b>257,992.562</b>

Se ha partido de las relaciones declaradas (87.617.949), entre ellas las de cónyuge actual (21.843.117) y sus ascendientes y descendientes. Una persona puede formar parte de más de una relación, puede ser esposo y ascendiente. Después del proceso se obtiene el grafo **GRFE** (60.515.280; **257.992.562**) formado por la suma de las relaciones declaradas más las obtenidas (170.374.613).

Se emplean distintas estrategias para encontrar dos tipos de relaciones: i) *Calculadas*. Se utiliza la serie histórica, de diez años, para encontrar los ex cónyuges (5.119.808) y asociar sus ascendientes y descendientes. Se obtienen relaciones no declaradas como “ser hermanos” (56.785.717) o “hijastros” y luego se combina varias generaciones para encontrar las relaciones de sobrino (4.438.120) o tío (4.438.525) o las de cuñado o la de suegro, cuñados o primos; ii) *Deducidas* (32.629.192), como las posiblemente existentes con hijos menores de parejas o casos similares que requieren el empleo de reglas de decisión sobre *big data*.

*c) Procedimiento*

Se dispone de la información declaradas en las bases de datos de la AEAT. Con ella se realizan los siguientes pasos: i) Se leen los datos y se cargan utilizando *Sqoop*, en *Grpax* situando los datos en *Hadoop*, que es un sistema de archivos característico de las técnicas de Big Data; ii) Se carga y construye la red (el grafo) en *Graphx*; iii) Se utiliza *GraphFrames*, que es una

extensión de *Graphx*, para trabajar sobre el grafo construyendo los arcos que representan las distintas relaciones como hermano o sobrino, iv) los datos se descargan en el sistema de consulta de los inspectores, un almacén de datos soportado en *SYBASE*, una base de datos orientada a columnas que actualmente es mantenida por *SAP*.

**Caso 2. Ocultación de riqueza en tramas empresariales**

**Tecnología SPARK, GRAPHX, Pregel**

*a) Problema a resolver*

En ocasiones la riqueza es ocultada en sociedades interpuestas. El contribuyente crea varias sociedades con un pequeño capital social que a su vez participan en otras, que a su vez participan en otras, constituyendo una trama de docenas de empresas con participaciones cruzadas de manera que más allá del quinto nivel se encuentran una sociedad donde se encuentran todos los activos a ocultar. Los sistemas convencionales nos permiten relacionar al contribuyente con estas sociedades ocultas tras la red instrumental si no es después de una larga investigación. Se quiere que la conexión entre cada contribuyente y toda su riqueza societaria sea inmediata.

*b) Contenido de la solución*

Existen 7.006.844 personas jurídicas en el país pertenecientes a 24 tipos (Ej: Sociedades anónimas, congregaciones religiosas, comunidades de propietarios). De ellas, algunas son sociedades mercantiles, como las anónimas (483.284) o las de responsabilidad limitada (3.026.153).

El control de una sociedad puede lograrse por: i) Control de las participaciones, ii) Por dominio, poniendo un testafiero al frente, con nuestro modelo a través de la red familiar. Tratamos aquí del control



a través de participaciones accionariales. Utilizamos cuatro relaciones declaradas: i) Partícipe; ii) sociedad participada; iii) “es socio” y iv) “sociedad de la que es socio”. El proceso tiene dos fases. En la primera se estudian las relaciones exclusivamente entre empresas (red societaria), utilizando los dos primeros tipos de relaciones, (partícipe y participada). En la segunda se conecta la red societaria con las personas físicas considerando la relación “ser socio” y la “de socio de una sociedad”.

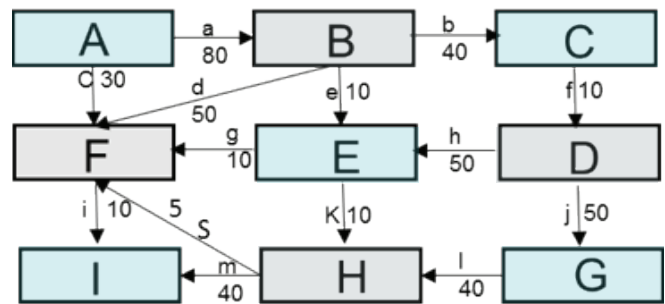
Se parte de las 9.178.732 relaciones declaradas en el Impuesto de Sociedades en el que cada sociedad declara las empresas en que participa cuando la participación es superior al 5% (1% si son empresas cotizadas) y quiénes son sus socios. Partiendo de una sociedad se conoce por la información declarada cuales son las empresas en las que participa y al reiterar el proceso, las participadas por éstas y con ello las participadas indirectamente por el contribuyente. En el proceso, se investigan sucesivos niveles de forma recursiva con el concepto de salto y camino que explicamos a continuación con ayuda de la Figura 3.

Al considerar la relación entre un contribuyente A y una empresa se debe distinguir: i) El *camino* más corto que los une para una relación dada; ii) El *camino* por el que el contribuyente alcanza la máxima participación en la empresa; iii) El *camino* más largo y desde la perspectiva de su participación accionarial, iv) el porcentaje de participación por el camino más corto, v) el máximo; vi) la suma de las participaciones. Si ésta excede el 50% dominará, por participación a la empresa considerada.

Exponemos el proceso para el cálculo de las participaciones con el ejemplo de la Figura 3. Se ha representado una persona física que crea una empresa interpuesta (A) y 8 empresas en las que tiene alguna participación. Si consideramos solo las empresas, (la relación de A con B es de socio), se dan tres situaciones: la empresa B es partícipe y no participada y tiene un socio A, la I es participada y no partícipe y todas las demás partícipes y participadas. Entre las empresas hay 28 *caminos* posibles. Doce de ellos

son directos (*b,e,d*) y en ellos la relación entre dos empresas se produce con un solo *salto*. En otros casos, son necesarios dos saltos para llegar desde la empresa inicial a la participada, por ejemplo, entre la B y la D por el camino *bf* y casos en que el camino más corto requiere tres saltos como entre B y G por el camino *bfj*.

**Figura 3. Cálculo de participaciones**



El contribuyente A, persona física, posee participaciones en varias empresas. Si consideramos la existente con la empresa F, el camino más corto es el *c* (30% de participación accionarial). Recorriéndolo la distancia es 1, se recorre en un salto. Existen otros caminos. Los más largos son *abfhg* o el *abfjls* por los que F que está a seis saltos de A.

La participación por cada camino se obtiene multiplicando las sucesivas participaciones. La obtenida por el camino más corto es 30%, la máxima en éste caso es la obtenida por el camino *ad* que es  $80\% \times 50\% = 40\%$  y la total es la suma de las obtenidas por todos los caminos de acceso. En este caso  $ac (30) + ad (40) + aeg (0,8) + abfhg (0,16) + abfkls (0,00032) + aeks (0,004) = 70,964\%$

Se ha realizado también, el proceso en orden inverso para conocer quiénes son los propietarios de cada empresa conocida. Se debe tener en cuenta: i) que las personas físicas no realizan declaración de sociedades por lo que la relación participar en, es declarada pero la de ser partícipe debe ser calculada y que una declaración de participación puede ser declarada por una de la parte y no por la otra. Se obtiene así, el grafo **GPE**, grafo de empresas participadas extendido (6.505.636; 59.954.759).

**Caso 3. Estimación de la riqueza****Tecnología SPARK, GRAPHX, Pregel, GraphFrame**

La riqueza de cada contribuyente, considerado como UBO (ultimate beneficial owner) se manifiesta en sus declaraciones (IRPF, Patrimonio, etc.). Un problema es el de comprobar la veracidad de las declaraciones, para lo que se cruzan con las imputaciones de terceros, por ejemplo, con la información de 1.308 millones de cuentas corrientes y otra muy distinta valorar su riqueza a precios actualizados y de mercado, pues pudiera ser, que, habiendo declarado ciertos bienes inmuebles y su participación en sociedades, el valor declarado no fuera el del mercado.

Se ha obtenido una mejor estimación de la riqueza de cada contribuyente en dos pasos. i) Obteniendo la participación que cada contribuyente posee en sociedades, considerando incluso las sociedades interpuestas hasta el décimo nivel y ii) actualizando los valores inmobiliarios declarados (520 millones de registros catastrales) y sumando los valores patrimoniales de las empresas participadas.

Para ello se deben combinar las tecnologías hasta aquí expuestas: i) Se considera cada contribuyente; ii) se combinan los datos de la trama familiar y de las participaciones societarias para conocer cuál es la riqueza de cada contribuyente incluyendo tanto la puesta directamente a su nombre como la controlada a través de la trama familiar extendida y iii) se valoran sus activos y patrimonios a precios del mercado.

La obtención de los patrimonios societarios no es trivial. El patrimonio de una sociedad se obtiene de su contabilidad declarada. (Patrimonio = activo – pasivo) pero los datos deben ser ajustados. El activo para tener en cuenta que el patrimonio inmobiliario está contabilizado en muchos casos a valores de adquisición y en todo caso expresado con distintos grados de amortización. Por otra parte, en el pasivo figuran las deudas de la empresa que debe restarse de los activos para obtener el patrimonio entendido

como riqueza. Con carácter general, parte del pasivo debe ser eliminado, concretamente aquel que no tenga un origen bancario, comercial o laboral. Al calcular el patrimonio de cada sociedad a efectos de cálculo debe diferenciarse el vinculado a la actividad mercantil y el no vinculado.

**Caso 4. Patrimonio situado en el extranjero incluso paraísos fiscales****Tecnología SPARK, GRAPHX, Pregel, GraphFrame**

Un contribuyente puede situar capitales en el extranjero de modo totalmente fraudulento, transportando el dinero en metálico. Es más normal, al menos en los defraudadores fiscales, que la incorporación del capital a otras jurisdicciones se haga, al menos para evitar la detección en las fronteras y para sortear los controles de blanqueo de capitales, por el procedimiento de, a través de una trama familiar, crear a su vez una trama de sociedades, de modo que alguna de éstas a su vez alejada del real UBO participe en una sociedad incorporada en otra jurisdicción.

En el caso de la AEAT se dispone de información de empresas en el extranjero participadas por las nacionales. Se han analizado los patrimonios en el extranjero. En el caso de la AEAT se ha obtenido la información y analizado la información de los más de 1500 empresas incorporadas en paraísos fiscales. Con la tecnología señalada, se aprecia claramente la forma en que son creadas a través de empresas interpuestas los tipos habituales de estructuras que emplean al menos cuatro saltos entre el contribuyente y la empresa controlada.

**Caso 5. Patrones de fraude****Tecnología WINDOWS; Python; C++; Graphtools**

Los particulares crean trama de ocultación de la riqueza en ocasiones espontáneamente y en otras ocasiones ayudados por profesionales que utilizan versiones de esquemas prefabricados para un tipo concreto de fraude. Los núcleos de estos sistemas pueden ser



detectados. La AEAT está desarrollando tecnología para la identificación de estas tramas mediante aprendizaje supervisado (machine learning).

Como caso representativo entre los investigados se encuentra la localización de entramados de empresas altamente cohesionadas, con gran número de relaciones comerciales entre ellas, y pocas con el exterior y donde exista un gran número de relaciones de dominio o familiares entre ellas.

EL sistema analiza la red de las empresas del país detectando entramados y de modo sistemático calcula, en cada una de ellas, el conglomerado de la que forma parte utilizando la noción matemática de K\_core, que es una medida matemática de la interconexión de los miembros de un grupo.

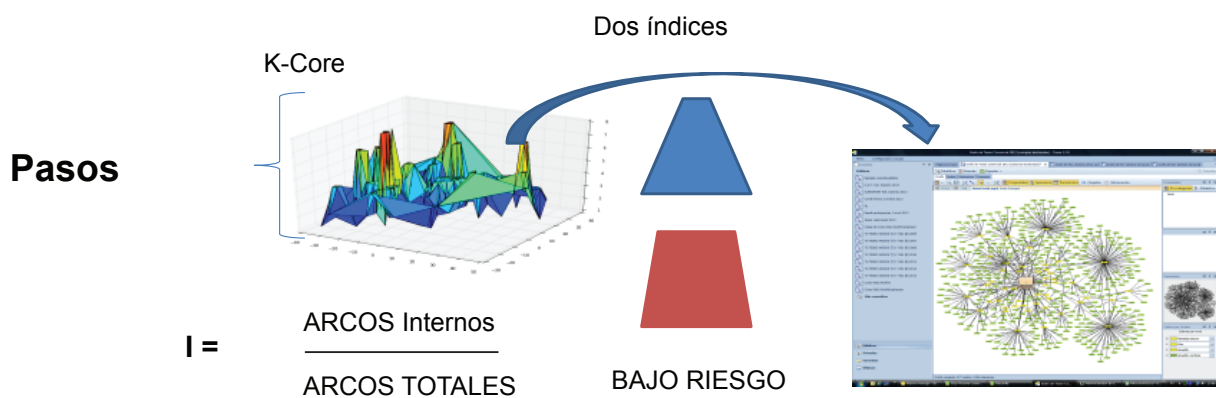
Con ello, surge una superficie en la que los “picos” muestran el valor del k-core de cada conglomerado. Cuanto más alto sea mas densa es la trama. Un grupo de empresas puede tener muchos clientes, es lo normal y deseable o muy pocos. Si tiene pocos externos, si no vende, no es razonable que existen tantas compras y ventas entre familiares o empresas interpuestas

si no es con motivos que merece la pena investigar. Se obtienen índices: i) *Aislamiento*. Porcentaje de relaciones de compra o venta de más de diez mil euros internas frente a las totales y ii) *Cohesión*. Cercanía de los contribuyentes en la trama comercial.

Lo que se pretende, en resumen es que la máquina detecte automáticamente, pandillas o bandas de empresas, grupos de empresas con muy alta conectividad de relaciones personales y jurídicas y comerciales en el interior de la trama (k-core alto) mientras que tienen pocas relaciones con el exterior, bien porque se ocultan o bien porque su negocio no tiene sentido.

Si construimos en un gráfico tridimensional, los dos índices en los ejes x e y, y el k-core en el z, se visualizan conglomerados de empresas como montañas, de las que, las muy altas y escarpadas son los grupos de empresas con alta posibilidad de defraudación, que pueden ser visualizados por el inspector y sobre las que puede consultar y seleccionar los candidatos, ahora con un conocimiento detallado de las estructuras creadas para defraudar.

**Fig 4. Detección de conglomerados**



En este caso la tecnología empleada para implantar los algoritmos *en graphtool*, que es una herramienta construida sobre C++ (un lenguaje de programación). Se trata de un módulo Python (otro lenguaje de

programación), que pagando el precio de trabajar sobre solo una máquina, porque el trabajo con grafos no es eficientemente paralelizable, ofrece muchas funciones, entre ellas el cálculo de los k-cores.

### 3. CONCLUSIONES

1. Es posible y conveniente la utilización de nuevos hallazgos de las Matemáticas y la Estadística en la lucha contra el fraude, especialmente los desarrollados en el ámbito de SNA, *Big Data* y *machine learning*.
2. El despliegue de estas herramientas requiere de plataformas informáticas adecuadas, que de hecho son las más eficientes en el mercado actual.
3. Existe software *open source* que permite la utilización de éstas tecnologías.
4. El nuevo paradigma para el control del fraude consiste, no en el análisis de riesgo de contribuyentes, *sino en el análisis de riesgo de redes sociales de contribuyentes*.
5. Los conceptos utilizados en el ámbito de las redes sociales como el *PageRank*, pueden o no tener utilidad en el ámbito tributario, por lo que sería conveniente desarrollar algún modo de cooperación que permitiera compartir evidencia científica sobre su utilidad. La cooperación internacional sigue siendo imprescindible.
6. Para los ingenieros de datos es muy fácil aplicar técnicas de clasificación o de selección con resultados espectaculares, pero sin un claro beneficio para los inspectores. Es necesario crear un marco común de pensamiento, que haga comprensible para los inspectores las posibilidades de estas tecnologías y que haga comprensibles para los ingenieros de datos las reales necesidades de los inspectores, evitando la construcción de soluciones cuyo único beneficio sea la espectacularidad. El perfil de inspector fiscal con conocimientos de big data será cada vez más necesario.
7. En un próximo artículo se cuantificarán los beneficios de las técnicas aquí descritas desarrolladas por la AEAT.

## 4. BIBLIOGRAFÍA

**Hair, Joseph**, (1999) *Análisis multivariante*, Prentice Hall

**Mayer-Schöenberg, Viktor y Cukier, Kenneth** (2013) *Big data*, John Murray: London.

**Peña Daniel** (2002) *Análisis multivariante de datos*, McGraw-Hill Interamericana de España.

**Vega Redondo, Fernando** (2007) *Complex Social Networks*, Cambridge University Press.

# MÉTODOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL **EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO Y LA NECESIDAD DEL ARBITRAJE PARA BRASIL**



Narcélio  
**MONTENEGRO GONDIM**

## SINOPSIS

El procedimiento amistoso está previsto en todos los acuerdos para evitar la doble imposición de que forma parte Brasil. Sin embargo, por falta de reglamentación y divulgación, hasta el momento, nunca un residente pleiteó un procedimiento amistoso en Brasil. Así, Brasil publicó la Instrucción Normativa RFB N° 1669 de 09 de

noviembre de 2016 para suplir la deficiencia de reglamentación sobre el asunto del procedimiento amistoso. Este estudio demostrará la importancia del procedimiento amistoso, pero también la necesidad del arbitraje como consecuencia y complemento del procedimiento amistoso cuando este procedimiento amistoso no logra éxito.

## CONTENIDO

1. De la soberanía tributaria y de la competencia tributaria
2. De la doble imposición internacional (definición, causas y consecuencias)
3. De las medidas para evitar la doble imposición internacional
4. De los convenios internacionales para evitar la doble imposición
5. Conclusiones
6. Bibliografía

## EL AUTOR

Es Auditor Fiscal de la Receita Federal de Brasil, Licenciado en Ciencias Económicas por la Universidad de Fortaleza (UNIFOR – CE), Post Grado en Derecho Tributario por la Pontificia Universidad Católica de Minas Gerais (PUC – MG), Diplomado en Tributación por el Centro Interamericano de Administración Tributaria (CIAT – PANAMÁ). Correo electrónico: [narcelio@hotmail.com](mailto:narcelio@hotmail.com)

## INTRODUCCIÓN

### FISCALIDAD INTERNACIONAL

El estudio de la fiscalidad internacional puede iniciarse con un razonamiento sobre las diferentes concepciones que involucra el Derecho interno y el Derecho internacional. Dos doctrinas dividen las opiniones sobre el asunto.

La doctrina monista entiende que sólo existe un ordenamiento jurídico. Y que el ordenamiento jurídico interno y el ordenamiento jurídico internacional forman un único orden en un único sistema. Por eso, una norma de Derecho internacional estaría automáticamente incorporada al sistema, justamente por formar parte de un todo.

La doctrina dualista o pluralista entiende que el Derecho internacional y el Derecho interno son parte de ordenamientos jurídicos separados, distintos e independientes, por tener fundamentos de validez y destinatarios distintos. El Derecho interno sería distinto del Derecho internacional justamente por tener sus normas producidas de forma distinta y ser aplicado para regular las relaciones internas. Mientras que el Derecho internacional se produciría para regular las relaciones entre personas internacionales.

Brasil adoptó la corriente del dualismo moderado, pues las convenciones internacionales firmadas por Brasil están sujetas al referendo del Congreso Nacional y a la ratificación del Presidente de la República para ser incorporadas al derecho interno brasileño.

Recordando que la tributación es una actividad estatal interna e inherente a la soberanía del Estado, es natural concluir que cada Estado produce sus propias normas internas que regulan su tributación; pero que en algunas situaciones va a alcanzar al residente en el exterior provocando una tributación interna de un ingreso de un ente externo que también será tributado internamente en su país de residencia por esta misma renta.

Con el desarrollo de los medios de transporte y comunicación en los días de hoy ocurre una movilidad de internacional de personas, capitales, bienes y servicios. Así, la situación aludida arriba, en que un ente externo es causa de hecho generador de tributos internos en más de un Estado, se convierte en una circunstancia frecuente.

De esta movilidad surgen problemas relacionados con la doble imposición internacional, con la evasión y con la elición tributaria. Considerando que el Derecho Tributario Internacional tiene como objetivo justamente solucionar problemas relacionados con la doble imposición internacional, la evasión y la elición tributaria internacional, este trabajo dará énfasis a la doble imposición internacional, sus causas, sus consecuencias, su histórico y sus posibles soluciones.

## 1. DE LA SOBERANÍA TRIBUTARIA Y DE LA COMPETENCIA TRIBUTARIA

La idea de soberanía está relacionada con la idea de poder que el Estado ejerce sobre sus ciudadanos y habitantes, así como sobre su capacidad de imponerse como ente independiente a los demás Estados.

Del concepto de soberanía estatal viene el concepto de soberanía tributaria. Relacionando la soberanía territorial del Estado con la capacidad del Estado de imponer un sistema tributario a los que en su territorio residen o transitan.

La competencia tributaria es la facultad, en cuanto posibilidad, que el Estado tiene que instituir tributos para someter a las personas en su jurisdicción. Esta jurisdicción estaría relacionada con la idea de tributar a personas que, al menos en tesis, se beneficiarían o se relacionarían con la presencia del Estado.

La doctrina clasifica los impuestos de impuestos directos e indirectos. Siendo impuestos indirectos aquellos que utilizan el criterio de origen o destino. Los impuestos

directos están relacionados o con el principio de la territorialidad o con el principio de la universalidad. En el principio de la territorialidad, el Estado se utiliza del hecho de que las personas están en su territorio o las operaciones han ocurrido en su territorio y por ello las tributa. Ya en el principio de la universalidad, el Estado tributa toda renta, ya sea interna o externa, relacionada con sus residentes o nacionales. Este principio lleva a pensar en dos criterios: el de la nacionalidad en que el Estado se utiliza de la razón de ser las personas de origen de su nacionalidad, y por ello las tributa, hayan o no hayan permanecido en su territorio, sea la renta producida en su territorio o no; o el de residencia, en que el Estado tributa a los que aún no son nacionales en él residen.

A menudo los países utilizan ambos criterios de la territorialidad y el de la universalidad. En Brasil, el principio adoptado siempre fue el de la fuente, teniendo a través de la Ley N° 9.249 de 26 de diciembre de 1995 pasado Brasil a adoptar también el criterio de residencia.

## 2. DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL (DEFINICIÓN, CAUSAS Y CONSECUENCIAS)

HERBERT DORN<sup>1</sup> apud BORGES define que la dupla, o múltipla, tributación internacional ocurre cuando varios titulares de la soberanía tributaria independiente imponen a el mismo contribuyente, por el mismo objeto, contemporáneamente, a uno impuesto de la misma especie.

El Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) define doble tributación internacional como resultado de

la percepción de impuestos similares en dos o más Estados, sobre un mismo contribuyente, por la misma materia imputable y por idéntico período de tiempo.<sup>2</sup>

BORGES<sup>3</sup> define la doble imposición internacional como simplemente el fenómeno que ocurre cuando dos Estados someten a una persona al pago de tributos en razón del mismo hecho generador. Concluyendo además que la doble imposición internacional ocurre generalmente porque una persona residente en un Estado recibe rentas producidas en otro Estado, y que ambos Estados tributan esta misma renta, siendo que el primero tributa por adoptar el criterio de la residencia y el segundo por adoptar el criterio de la fuente.

Para BORGES<sup>4</sup> la doble imposición internacional perjudica las actividades económicas internacionales, por interferir en los movimientos de capitales y de personas, en las transferencias de tecnología y en los intercambios de bienes y servicios.

## 3. DE LAS MEDIDAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Los Estados pueden eliminar o evitar la doble imposición internacional de dos formas: sea por medidas unilaterales, ya sea por medidas internacionales.

### 3.1 Medidas unilaterales

Con el fin de eliminar, evitar o mitigar la doble imposición internacional, el Estado de residencia del contribuyente, a veces adopta, de modo unilateral, o el método de la imputación, o método de la exención, o la reducción de alícuotas o la deducción de impuestos pagados en el extranjero, de la base de cálculo.

1 DORN, Herbert. Diritto finanziario e questioni fondamentali sulle doppie imposizioni. Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, Milano, 1938, p.131.

2 Modelo de convenio de doble imposición sobre la renta y el patrimonio: informe 1977 del Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1978, p.15

3 BORGES, Antônio de M. Noções de Direito Tributário Internacional. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT n° 26, Belo Horizonte, 2007, pp 55 a 91.

4 Ob.. cit..

El método de la imputación se basa en la tributación del ingreso global del contribuyente, pero aceptando el crédito por el impuesto pagado en el Estado de la fuente. En algunos casos este crédito puede estar sujeto a limitaciones. En la imputación ordinaria el crédito concedido por el Estado de la residencia tiene como límite el valor de una fracción o parte del propio impuesto a ser cobrado del contribuyente. En la imputación integral el Estado de residencia autoriza la deducción del importe total del impuesto efectivamente pagado en el Estado de la fuente.

El método de la exención se basa en eximir, total o parcialmente, los ingresos obtenidos por el contribuyente de fuentes del exterior. Por eso es posible la exención completa o la exención con progresividad. En el caso de la exención integral, las rentas obtenidas por el contribuyente en el exterior quedan exentas y no se consideran en absoluto en el cálculo del impuesto interno. En el caso de la exención progresiva, las rentas obtenidas en el exterior se consideran exentas para fines de imposición, pero componen la base de cálculo para la determinación de la alícuota del tributo interno.

También existe la posibilidad del Estado de residencia de gravar la renta proveniente del exterior con una alícuota diferenciada reducida.

### 3.2 Medidas internacionales

Por medio de las convenciones los Estados parte de la convención previenen, mitigan o eliminan la doble imposición internacional.

Las convenciones contra la doble imposición internacional son normalmente las medidas más eficaces adoptadas por ambos lados. Las convenciones multilaterales existen pero son en número poco significativo y de poca cobertura.

Las convenciones para evitar la doble imposición internacional a menudo sólo atenúan el problema. No estando el contribuyente libre del todo de problemas por la simple existencia de una convención internacional, pues el contribuyente que se haya perjudicado no

dispone de una corte judicial internacional para dirimir dudas derivadas del convenio. A seguir la doble imposición en desacuerdo con el convenio internacional, una vía disponible para el contribuyente podría ser el procedimiento amistoso.

De hecho, las convenciones no resuelven todos los problemas relacionados con la doble imposición internacional, pero por medio de ellos los Estados conceden alivios tributarios a los contribuyentes imponiéndose límites a los poderes tributarios, de forma más amplia de lo que de otra forma estarían dispuestos a hacerlo de forma unilateral.

## 4. DE LOS CONVENIOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

### 4.1 Historial

A partir del siglo XIX los Estados pasaron a celebrar acuerdos para evitar la doble imposición.

Después de la Primera Guerra Mundial, aumentó el flujo de las relaciones económicas entre los países y algunos Estados pasaron de la tributación de la renta con base en la renta territorial para tributación de la renta con base en la renta mundial (world wide taxation), donde se tributa no sólo la renta producida en el territorio nacional, así como la renta producida en el exterior.

Esta nueva sistemática de tributación pasó a haber una coexistencia de jurisdicción tributaria de más de un Estado sobre los mismos hechos generadores (overlapping tax jurisdictions).

Por un lado un Estado tributaba los ingresos producidos en el interior de su territorio, ya sea proveniente de residentes o no residentes; por otro lado, el otro Estado tributaba la renta de sus residentes producida tanto en su territorio como en el exterior.

Con ello, pasó a existir la posibilidad de ocurrencia de doble imposición pues dos o más Estados,



simultáneamente tributan a un mismo contribuyente, en razón de un mismo acto jurídico.

## 4.2 Conceptos

La Constitución Federal de 1988 no posee cláusula general que asegure la supremacía o superioridad jerárquica de las convenciones internacionales en relación a la ley interna, excepto en los casos de derechos y garantías fundamentales.

Dos líneas de pensamiento doctrinales garantizan las convenciones para evitar la doble imposición internacional. Son ellas, por tratarse las convenciones de leyes especiales y para no violar al *pacta sunt servanda*.

Según KREPEL<sup>5</sup>, el artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, establece que el acuerdo internacional debe entenderse de buena fe conforme al sentido común atribuible a los términos en su contexto y a la luz de sus objetivos y finalidad.

## 4.3 Propósitos

El objetivo básico de las convenciones para evitar la doble imposición internacional es eliminar o, al menos, mitigar la doble imposición internacional teniendo como consecuencia facilitar las transacciones y las inversiones internacionales.

Otras finalidades pueden ser enumeradas como uniformizar los términos jurídicos, facilitar barreras burocráticas de intercambio de información, prevenir la elusión y la evasión internacional, garantizar un mayor grado de estabilidad en las relaciones y las inversiones internacionales, aumentar la producción mundial, eliminar la discriminación los extranjeros y sus negocios e inversiones, uniformizar el régimen de imposición, establecer la cooperación administrativa entre los Estados signatarios y la posibilidad de

establecer el procedimiento amistoso para la solución de controversias en cuanto a la interpretación y aplicación de los dispositivos del Convenio.

## 4.4 Mecanismos de solución de controversias en los convenios internacionales

Los acuerdos internacionales no siempre son suficientes para dirimir todos los conflictos, previendo todas las soluciones, implicando la doble imposición. A veces se hace necesario el recurso a mecanismos de solución de controversias en las convenciones internacionales.

Los mecanismos de solución de controversias son interesantes porque reducen la cantidad de demandas llevadas al poder judicial, aumentando la eficacia y celeridad de las soluciones, así como asegura al contribuyente mayor seguridad jurídica en lo que se refiere a la tributación de sus ingresos internacionales.

Entre los mecanismos de solución, hay el arbitraje y el procedimiento amistoso.

El procedimiento amistoso siempre fue recomendable como medio de solución de controversias, aunque está previsto en diversas convenciones de las que forma parte Brasil, Brasil nunca inició un procedimiento amistoso para resolver una cuestión tributaria internacional.

El arbitraje sólo se estableció en la convención de la OCDE en 2008 y se recomienda que sólo se autorice cuando se agotan todos los recursos judiciales y administrativos previstos en la legislación interna de los Estados contratantes y, cuando el contribuyente haya renunciado al derecho de recurrir al poder judicial de su país para evitar conflictos de competencia.

Según SANTIAGO<sup>6</sup> de todos los mecanismos ofrecidos por el Derecho para la solución de controversias internacionales, sólo tres se han revelado apropiados para el trato de cuestiones vinculadas a convenciones

5 KREPEL, Marina. M. S. Solução de Controvérsias nas Convenções Internacionais contra dupla tributação. Dissertação de Mestrado. USP. 2015

6 SANTIAGO, Igor Mauler. Métodos de Solução dos Conflitos Fundados em Convenções Contra a Dupla Tributação Internacional. Disponível em [www.sachacalmon.com.br](http://www.sachacalmon.com.br) com acesso em 28/11/2016

tributarias: la negociación directa, el arbitraje y la sumisión a cortes permanentes. Siendo improbable que una controversia internacional tributaria justifique la intervención diplomática de terceros.

#### **4.4.1 El procedimiento amistoso como posibilidad de solución**

A pesar de que previsto en diversas convenciones firmadas por Brasil, Brasil no inició aún hasta este momento un procedimiento amistoso como posibilidad de solución.

El procedimiento amistoso a menudo no posibilita una solución de la controversia, de manera que la OCDE recomienda el arbitraje como mecanismo complementario de composición de litigios a nivel internacional. El modelo de convención de la OCDE condiciona el inicio del arbitraje al fracaso de la obtención de un acuerdo por medio del procedimiento amistoso.

##### **4.4.1.1 Concepto e histórico del procedimiento amistoso**

Según MONTEIRO<sup>7</sup>, históricamente, se atribuye, exclusivamente, al procedimiento amistoso, según el artículo 25 de la CMOCDE y CMONU, *especie sui generis* del mecanismo diplomático, el misterio de solucionar eventuales desavenencias surgidas en la aplicación de acuerdos, de acuerdo a la bitributación por medio de negociación directa entre los Estados, con el objetivo específico de eliminar la tributación en disconformidad con el texto de la convención.

Los Estados Unidos, que fueron pioneros en la formulación de cláusulas de ese tipo, al insertar el

arbitraje voluntario en el acuerdo celebrado con Alemania en 1989, jamás utilizaron el mecanismo, afirma TURNER<sup>8</sup> apud MONTEIRO.

En el procedimiento amistoso no hay la exigencia de obtener un resultado determinado. Este método se constituye como una obligación de medio y no de resultado. Por eso los Estados buscan empeñarse en la solución del conflicto pero sin la obligación de llegar a un resultado determinado.

Para SANTIAGO<sup>9</sup> la OCDE entiende que el Estado que tiene por base una queja del contribuyente y que no puede darle solución unilateral, estaría obligado a iniciar el procedimiento amistoso, para tanto invitando al otro país.

SANTIAGO<sup>10</sup> aclara que las negociaciones, si se inician, no serán mantenidas por los cuerpos diplomáticos de los Estados partes, sino por sus respectivas autoridades fiscales.

La implementación del acuerdo obtenido al término de un procedimiento amistoso en sentido estricto queda condicionado al consentimiento del contribuyente que lo requirió. En caso de rechazo, la OCDE recomienda que el ajuste sea caduco.

En la visión de SANTIAGO<sup>11</sup> el procedimiento amistoso produce un acuerdo de naturaleza administrativa y por ello no puede ir en contra de la voluntad del contribuyente o agravar su situación.

Siempre cabe a los contribuyentes, en la visión del profesor ZAICHENG<sup>12</sup>, proporcionar a las autoridades competentes información exhaustiva, oportunas y precisas para formar una comprensión uniforme

7 MONTEIRO, Alexandre. L. M. R. A Arbitragem Como Mecanismo Suplementar de Solução de Controvérsias nos Acordos Contra a Bitributação Celebrados pelo Brasil. USP. SP. 2014

8 TURNER, Geoffrey S. Canadá - U.S. Competent Authority MOU: first steps to mandatory arbitration? Tax Notes International, V. 39, n. 13, p 1229, Sept. 2006.

9 Ob.. cit..

10 Ob.. cit..

11 Ob.. cit..

12 ZAICHENG, YI. Estudos Sobre os Problemas do Procedimento Amigável dos Acordos Para Evitar a Dupla Tributação de Macau.

sobre los hechos controvertidos, acortando el tiempo de negociaciones y aumentando la eficiencia del procedimiento amistoso.

#### 4.4.1.1.1 Procedimiento amistoso en Brasil

El procedimiento amistoso está previsto en todos los treinta y dos acuerdos o convenios para evitar la doble imposición (ADT) que Brasil<sup>13</sup> mantiene.

Y aunque hay previsión del procedimiento amistoso en los acuerdos internacionales, sólo el 18 de agosto de 2016, a través de la Consulta Pública RFB N° 008/2016 se hizo público el interés del gobierno en divulgar este instrumento para dirimir cuestiones de doble imposición internacional. Pues, como afirma el propio texto, la propuesta de una Instrucción Normativa va a dar mayor transparencia al procedimiento amistoso del sujeto pasivo y estimular a qué individuos y empresas, residentes en Brasil, disfrutaran de los beneficios de los ADT.

La Instrucción Normativa RFB N° 1669, de 09 de noviembre de 2016, vino así a inaugurar la reglamentación del procedimiento amistoso en el ámbito brasileño de la Receita Federal de Brasil.

Para un instrumento tan ampliamente previsto en acuerdos y convenciones internacionales brasileñas, no hubo hasta el momento iniciado ningún caso de contribuyente residente en Brasil que haya motivado un procedimiento amistoso. En un mundo globalizado y extramente dinámico comercialmente, Brasil contando con treinta y dos acuerdos, sería de suponer que hubiera interés de algún contribuyente por discutir amigablemente los acuerdos de tributación internacional en su beneficio.

Ocurre que como no había reglamentación, sería muy difícil ocurrir en la práctica un procedimiento amistoso sin que hubiera siquiera la previsión burocrática.

El estudio de ANNUNZIATA<sup>14</sup> aclara que hay dos tipos de efectos esperados para el procedimiento amistoso, a depender si el contribuyente ingresa simultáneamente con acción administrativa o con acción judicial para defender sus intereses.

Para ANNUNZIATA<sup>15</sup> el Estado debe suspender cualquier crédito que haya sido lanzado o preguntado administrativamente hasta la conclusión del procedimiento amistoso, y ajustar la decisión administrativa en la misma línea del procedimiento amistoso. Una vez, que no habría sentido al Estado firmar acuerdo internacional en una línea de pensamiento y tomar decisión administrativa, en otra línea.

Para él, sin embargo, es divergente la cuestión en cuanto a la judicatura. Porque la Constitución brasileña de 1988 garantiza simultáneamente el acceso al poder judicial en la defensa de derechos y también vincula al Estado en cuanto a las decisiones emitidas en juzgado. Por ello, una vez que el contribuyente ingrese por la vía judicial a la que tiene derecho, abrirá una posibilidad de decisión judicial que hará inviable eventuales acuerdos del procedimiento amistoso.

Consciente de que una decisión judicial haría inviable un acuerdo del procedimiento amistoso, el inciso I del § 1° del art. 8 de la Instrucción Normativa RFB N° 1669 preconiza que no se conoce la solicitud de procedimiento amistoso cuando sobre el mismo punto ya existe decisión judicial, aunque sea recurrible.

13 África do Sul, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Corea, Dinamarca, Ecuador, Eslovaquia, España, Filipinas, Finlandia, Francia, Hungría, India, Israel, Japón, Luxemburgo, México, Noruega, Países Bajos, Perú, Portugal, República Checa, Suecia, Trinidad e Tobago, Turquía, Ucrania e Venezuela.

14 ANNUNZIATA, Marcelo S. , Procedimento Amigável e Seus Efeitos no Direito Interno. Direito Tributário Internacional. MP Editora. São Paulo, 2006, p.189/202

15 Ob.. cit..

#### 4.4.1.2 Tipos de procedimiento amistoso

El procedimiento amistoso puede clasificarse en tres (3) especies de procedimientos: a) procedimiento amistoso individual o en sentido estricto (specif case provision); b) procedimiento amistoso interpretativo (interpretation provision); c) procedimiento amistoso integrativo (integrative provision/legislative provision).

Para atender al requerimiento de un contribuyente específico, el procedimiento amistoso individual busca la solución de un caso específico.

El procedimiento amistoso interpretativo trata de discusiones sobre la interpretación y aplicación del Convenio internacional para evitar la doble imposición, buscando aclarar eventual término incompleto o ambiguo, así como resolver cuestiones relativas a las modificaciones de las legislaciones.

El procedimiento amistoso integrativo busca contemplar los casos aún no previstos por el convenio para evitar la doble imposición, equivaliendo a una autorización general para la suplementación del Convenio y debiendo ser instaurado de oficio por las autoridades.

#### 4.4.1.3 Posibles limitaciones del procedimiento amistoso

Para KREPEL<sup>16</sup> las limitaciones y las críticas al procedimiento amistoso en materia tributaria en el país se refieren a la posibilidad de violación al principio de legalidad; la indisponibilidad del crédito tributario; la imposibilidad de renunciar a los ingresos estatales; la ilegitimidad de acuerdos y sentencias arbitrales, eventualmente obtenidos sin la observancia de los procedimientos constitucionalmente exigidos; la imposibilidad de exclusión de la apreciación por el poder judicial de controversias que representan lesión o amenaza de derecho.

En la visión de KREPEL<sup>17</sup> la adopción del procedimiento amistoso y del arbitraje, no viola el principio de legalidad, pues estos métodos no consisten en causas efectivas de extinción de la obligación tributaria, serían apenas un medio por el cual se introduce una norma individual y concreta en el sistema jurídico, actuando como un vehículo por medio del cual, puede atestigüarse la extinción de dicha obligación.

En el caso, de que la composición de intereses por medio del procedimiento amistoso o del arbitraje tampoco afecta a la indisponibilidad del crédito tributario, muchas veces la propia existencia del crédito ya se muestra dudosa.

Según su punto de vista, el procedimiento amistoso puede utilizarse independientemente de los recursos previstos por la legislación nacional. Siendo sólo recomendable la suspensión de la discusión judicial durante el curso del procedimiento amistoso para evitar la obtención de orientaciones conflictivas.

#### 4.4.1.4 Insuficiencias del procedimiento amistoso - El caso de Macao

El profesor YI ZAICHENG<sup>18</sup> apunta como principal insuficiencia del procedimiento amistoso el hecho de que éste no contenga disposición concreta sobre el tiempo. Aclarando que sin límites temporales claros, cualquier fase del procedimiento puede ser demorada, sin decisión y llegar a ser ineficiente.

En su estudio sigue señalando que el hecho de que la iniciación del procedimiento amistoso y el resultado del procedimiento no sean vinculantes en relación a las partes; y que como los contribuyentes no tienen el estatuto de participante directo del procedimiento amistoso, no tienen como controlar la iniciación, el progreso y el resultado del procedimiento amistoso. Recordando que como no existe una tercera parte como

16 KREPEL, Marina. M. S. Solução de Controvérsias nas Convenções Internacionais contra dupla tributação. Dissertação de Mestrado. USP. 2015.

17 Ob.. cit..

18 Ob.. cit..

árbitro o fiscalizador del procedimiento, los Estados o regiones pueden tratar con frialdad, o rechazar, la solicitud del contribuyente.

Y aún así, si llegan a un acuerdo, los contribuyentes no saben cómo las autoridades competentes llegaron a este acuerdo. Debido a la naturaleza confidencial del procedimiento, los contribuyentes no pueden obtener información sobre todos estos problemas y todos los trámites, faltando transparencia al procedimiento amistoso.

#### 4.4.1.4.1 Soluciones señaladas en el caso de Macao

Esta falta de transparencia hace en la opinión del profesor ZAICHENG<sup>19</sup> con que el contribuyente dude cuando pide la iniciación del procedimiento amistoso.

Si el objetivo esencial del procedimiento amistoso reside en la resolución de las controversias sobre la tributación entre el contribuyente internacional y la autoridad competente, determinar el estatuto del contribuyente en el procedimiento amistoso es determinar la relación entre el contribuyente y la autoridad competente.

Se requiere de las autoridades competentes el intercambio frecuente de información con los contribuyentes para garantizar la resolución más rápida y más razonable de las controversias.

El contribuyente es el interesado más directo en los casos sobre el procedimiento amistoso, sin embargo, a menudo es difícil que participe en el procedimiento amistoso, si está siendo excluido del proceso después de las instrucciones iniciales del procedimiento amistoso.

El profesor ZAICHENG<sup>20</sup> recuerda que cualquiera que sea el mecanismo de resolución de controversia, si

tiene sólo una forma de resolución, es un mecanismo sospechoso de ser arbitrario. En el ámbito del comercio internacional y de la inversión internacional, el arbitraje de los asuntos comerciales internacionales es una tradición con larga historia y es una forma para la resolución de las controversias fácil de aceptar y de ser adoptada por los interesados.

ZAICHENG<sup>21</sup> opina que el arbitraje internacional debe ocupar un lugar en la resolución de las controversias internacionales sobre tributación. Registrando que un sondeo de la Comisión Europea sobre los Estados miembros en junio de 2000 indicó que en los cinco años entre 1995-1999, el procedimiento de arbitraje se inició al menos 162 casos. Concluyendo que el arbitraje es un procedimiento complementario del procedimiento amistoso.

#### 4.4.1.4.2. Arbitraje como perfeccionamiento del procedimiento amistoso

Según SANTIAGO<sup>22</sup>, Brasil no consagra el arbitraje en cualquiera de sus convenciones. Informando que todos los tratados subordinan el inicio del arbitraje al fracaso del procedimiento amistoso, lo que constituye una manifestación de la preferencia de los Estados por las soluciones políticas sobre las que producen decisiones vinculantes.

Recuerda a Santiago que la iniciativa es exclusiva de los Estados, no existiendo tratado tributario que confiera legitimidad al particular para la provocación de la instancia arbitral. En la mayoría de los tratados en vigor, el arbitraje es facultativo, dependiendo de su iniciativa del consentimiento *ad hoc* de ambos Estados implicados.

19 Ob.. cit..

20 Ob.. cit..

21 Ob.. cit..

22 Ob.. cit..

#### **4.4.2 El arbitraje como posibilidad de solución jurisdiccional**

##### **4.4.2.1 Características del arbitraje**

En la mayoría de los tratados existentes, el arbitraje es facultativo, dependiendo de su iniciación del consentimiento de ambos Estados. La única excepción es la Convención Europea sobre Precios de Transferencia (Transfer Pricing), que obliga a los Estados a iniciar el arbitraje en caso de fracaso del procedimiento amistoso.

Según SANTIAGO<sup>23</sup>, los tratados tributarios que adoptan el arbitraje no definen claramente sobre la forma de elección de los jueces y no preveen en absoluto medios para la superación de la inercia de una de las partes.

El costo del arbitraje se hará en la forma prevista en el tratado o, como recuerda SANTIAGO, en el silencio de éste, los Arts. 57 y 85 de los Convenios de La Haya de 1899 y de 1907 determinan que la parte arca con sus propios gastos y una parte igual de los gastos del tribunal.

Casi todos los tratados tributarios exigen el consentimiento del contribuyente para la instauración del arbitraje y le impone que el laudo de arbitraje como vinculante como condición para el inicio del arbitraje.

##### **4.4.2.2 Una corte internacional tributaria o el recurso a las cortes internacionales permanentes**

Recuerda SANTIAGO<sup>25</sup> que la idea de constitución de una corte internacional tributaria es antigua, de más de un siglo! Ya en 1895, en Alemania, Von Bar propuso la creación de un cuerpo supra nacional para resolver cuestiones de doble imposición internacional. Pero la propuesta no obtuvo ningún resultado práctico.

Dadas las dificultades de la creación, el establecimiento y la elección de una corte arbitral, SANTIAGO<sup>26</sup> defiende que la solución más eficaz sería la creación de una Corte Permanente de Arbitraje Tributario Internacional, similar a la Corte Permanente de Arbitraje de La Haya. Los Estados se resisten incluso alegando que los costos de mantenimiento de una corte permanente no justificarían el mantenimiento de una corte permanente.

El interés sobre el debate sobre la constitución de una corte tributaria internacional ha perdido fuerza, sea por la poca simpatía que le destinan los Estados, sea por los posibles costos de mantenimiento que acarrearía en comparación con el poco trabajo que se imagina que fuera a tener una corte arbitral tributaria internacional.

##### **4.4.2.3 La dificultad de ejecución de las decisiones arbitrales y judiciales internacionales**

El resultado de las decisiones arbitrales y judiciales internacionales será atestiguar la violación al tratado y dejar al Estado la adopción de las medidas correctivas competentes en sus exactos términos. El fundamento de la obligatoriedad del laudo arbitral es la voluntad de las partes, revisible por éstas.

El incumplimiento de la decisión obligatoria no abre para el ganador la vía de la ejecución (por no haber órgano supranacional autorizado a imponer el cumplimiento de aquella), pero simplemente da lugar a un nuevo contencioso internacional, que las partes tendrán que resolver por cualquiera de los métodos pacíficos ofrecidos por el presente Derecho Internacional.

En Brasil la tradición de nuestras Constituciones en lo que se refiere a conflictos armados es la prevención de estos, incluso si es el caso, sometiéndose al arbitraje internacional o, de forma más amplia, a la solución pacífica de los conflictos.

23 Ob.. cit..

24 Ob.. cit..

25 Ob.. cit..

26 Ob.. cit..

## 5. CONCLUSIONES

En este inicio del siglo XXI el mundo se encuentra bastante globalizado y el estado evolutivo de la tecnología de las comunicaciones y de los medios de transporte permite decir que vivimos en un mundo sin fronteras, o casi.

En el marco del Derecho Tributario Internacional, Brasil cuenta con treinta y dos acuerdos y convenios para evitar la doble imposición internacional en vigor. Siendo natural que por la velocidad de las mutaciones de las transacciones del mundo de hoy eventualmente algunas cláusulas de los acuerdos y convenios necesiten ser revisadas o aclaradas. Y para ello está previsto el procedimiento amistoso como método de solución de conflictos.

Brasil publicó el 9 de noviembre de 2016 la reglamentación sobre el tema bajo la forma de la Instrucción Normativa RFB N° 1669 que esperaba que estimule a los residentes en Brasil a defender sus derechos a través del procedimiento amistoso. Pues, aunque previsto en todos los acuerdos internacionales para evitar la doble imposición, nunca un residente en Brasil accionó un acuerdo amistoso. Justamente tal vez por la falta de un instrumento normativo que orientase el tema.

Pero el procedimiento amistoso no es capaz de resolver todos los problemas. Siendo así, sería recomendable que Brasil editase normas aceptando y regulando el procedimiento del arbitraje como un paso natural y complementario al procedimiento amistoso.

El propio artículo 12 de la IN RFB 1669 reconoce la posibilidad de la imposibilidad de llegar a una solución vía procedimiento amistoso, pero la misma no apunta a qué camino tomar.

Brasil dio un paso muy interesante al reglamentar el procedimiento amistoso a través de la IN RFB 1669, pero ahora quedará pendiente de una reglamentación en el sentido del arbitraje tributario internacional de sus acuerdos.



## 6. BIBLIOGRAFÍA

**ANNUNZIATA, Marcelo S.**, *Procedimento Amigável e Seus Efeitos no Direito Interno*. Direito Tributário Internacional. MP Editora. São Paulo, 2006, p.189/202

**BORGES, Antônio de M.** *Noções de Direito Tributário Internacional*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT nº 26, Belo Horizonte, 2007, pp 55 a 91. Disponível em [www.ucb.br/sites/000/90/nocoosedireitotributariointernacional.doc](http://www.ucb.br/sites/000/90/nocoosedireitotributariointernacional.doc) com acesso em 03/12/2016

**DORN, Herbert.** *Diritto finanziario e questioni fondamentali sulle doppie imposizioni*. Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, Milano, 1938

**DUARTE, Francisco Leite.** *Direito Tributário Aplicado*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013

**KREPEL, Marina. M. S.** *Solução de Controvérsias nas Convenções Internacionais contra dupla tributação*. Dissertação de Mestrado. USP. 2015 Disponível em [www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-08122015-090032/](http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-08122015-090032/) com acesso em 03/12/2016

**MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito.** *Processo Tributário*. 7ª edição. São Paulo: Atlas, 2014

*Modelo de Convenio de Doble Imposición Sobre la Renta e el Patrimonio: informe 1977 del Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1978, p.15

**MONTEIRO, Alexandre. L. M. R.** *A Arbitragem Como Mecanismo Suplementar de Solução de Controvérsias nos Acordos Contra a Bitributação Celebrados pelo Brasil*. USP. SP. 2014 Disponível em [www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-10122014-133105/](http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-10122014-133105/) com acesso em 01/12/2016

**NAVARRO, Sacha Calmon.** *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2006

**SABBAG, Eduardo.** *Manual de Direito Tributário*. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012 .

**SCHOUERI, Luís Eduardo.** *Direito Tributário*. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013.

**SILVA, De Plácido e,** *Vocabulário Jurídico / atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho* – Rio de Janeiro: Forense, 2003.

**SANTIAGO, Igor Mauler.** *Métodos de Solução dos Conflitos Fundados em Convenções Contra a Dupla Tributação Internacional*. Disponível em [www.sachacalmon.com.br](http://www.sachacalmon.com.br) com acesso em 28/11/2016

**TURNER, Geoffrey S.** *Canadá - U.S. Competent Authority MOU: first steps to mandatory arbitration?* Tax Notes International, V. 39, n. 13, p 1229, Sept. 2006. Disponível em [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1126929](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1126929) com acesso em 03/12/2016

**ZAICHENG, Yi.** *Estudos Sobre os Problemas do Procedimento Amigável dos Acordos Para Evitar a Dupla Tributação de Macau*. Disponível em [www.safp.gov.mo/safppt/download/WCM\\_012860](http://www.safp.gov.mo/safppt/download/WCM_012860) com acesso em 03/12/2016



# AVANCE DE LOS TRABAJOS DEL **COMITÉ PERMANENTE DE ÉTICA** DEL CIAT

Juan Francisco  
**Redondo Sánchez**

## SINOPSIS

La primera declaración institucional del CIAT se produjo en la Asamblea General celebrada en Santo Domingo, en la República Dominicana, en 1996 y se refería a los “Atributos mínimos necesarios para una sana y eficaz Administración tributaria”.

En este artículo se analiza la trayectoria y los trabajos del CIAT relacionados con la promoción

del desempeño ético de las administraciones tributarias que continúan en la actualidad con el Comité Permanente sobre Ética, refundado en 2016, que ha presentado sus primeros trabajos en la 52 Asamblea del CIAT de Ottawa-Canadá del pasado mes de mayo.

## CONTENIDO

1. Antecedentes
2. Marco conceptual del Grupo Permanente de Ética
3. Marcos de integridad en las administraciones tributarias
4. La transparencia y rendición de cuentas
5. Nuevos cometidos y retos del Comité Permanente de Ética
6. Bibliografía

## EL AUTOR

Jefe de la Misión Española ante el CIAT y Consejero de Finanzas de la Embajada de España en Panamá.

## 1. ANTECEDENTES

La primera declaración institucional en la historia del CIAT se produjo en la Asamblea General celebrada en Santo Domingo, en la República Dominicana, en 1996 y no es casual que se refiera a los “*Atributos mínimos necesarios para una sana y eficaz Administración tributaria*”.

De este modo solemne se inicia una trayectoria -continuada en Asambleas Generales de años posteriores- y, sobre todo, en iniciativas de profundo calado relacionadas con la promoción del desempeño ético de las administraciones tributarias que continúa en la actualidad con el Comité Permanente sobre Ética, refundado en 2016, que ha presentado sus primeros trabajos en la 52 Asamblea del CIAT de Ottawa-Canadá del pasado mes de mayo.

En efecto, el **primer Grupo de Trabajo** sobre la Promoción de la Ética de la Administración tributaria desarrolló su actividad entre 2003 y 2007 -auspiciado por Canadá- y con la participación de Argentina, Brasil, Canadá, España, Trinidad y Tobago y de la Secretaría Ejecutiva del CIAT. Su principal producto fue el *Modelo de Código de Conducta del CIAT*<sup>2</sup> que es un documento de orientación y comparación para el desarrollo, revisión y/o mejora del Código de Conducta de una Administración Tributaria. El Código del CIAT establece un conjunto de obligaciones y lo que se promueve es su “buen” cumplimiento. El objetivo general del Código del CIAT es proveer un marco de referencia a los funcionarios respecto al comportamiento esperado y promover la importancia de la integridad en una administración tributaria sana y eficaz. Los extremos que contempla son:

- Cumplimiento de la Ley
- Compromiso personal
- Relaciones con las partes interesadas
- Relaciones con el público
- Soborno
- Regalos y hospitalidad
- Conflicto de interés
- Declaraciones públicas
- Confidencialidad y uso de información oficial
- Uso de recursos organizacionales
- Compras de propiedad gubernamental por parte del personal
- Ambiente de trabajo
- Conducta fuera del trabajo

En la **Fase II de este Grupo de Trabajo** se añadieron a este trabajo una serie de herramientas de extraordinario valor práctico. Destaca la *Guía de Autodiagnóstico*<sup>3</sup> que sirve para diagnosticar las fortalezas y las debilidades en la infraestructura ética de una administración tributaria con el fin de, en primer lugar, identificar los elementos clave de una estrategia de integridad en las administraciones tributarias y de diagnosticar los procesos o de mejora. En segundo lugar, intenta proporcionar una metodología práctica para apoyar a los directivos en la evaluación de estrategias e identificación de áreas de mejora y, finalmente, describe medidas prácticas para implementar esta estrategia integral.

1 CIAT. (1996). Atributos mínimos necesarios para una sana y eficaz Administración tributaria. República Dominicana: CIAT. Disponible en: [https://ciat.org/sharepoint.com/:b:/s/cds/ETtScXSwTGZEtZ-Ab\\_SQni0BtCLZ9y4Qlka2GcSQ3K1bYw?e=gj9KBJ](https://ciat.org/sharepoint.com/:b:/s/cds/ETtScXSwTGZEtZ-Ab_SQni0BtCLZ9y4Qlka2GcSQ3K1bYw?e=gj9KBJ)

2 CIAT. (2005). Modelo de Código de Conducta del CIAT. Juego de Herramientas para la Promoción de la Ética. Panamá: CIAT. Disponible en: <http://biblioteca.ciat.org/opac/?v=16>

3 CIAT. (2005). Guía de Autoevaluación para las Administraciones Tributarias. Juego de Herramientas para la Promoción de la Ética. Panamá: CIAT. Disponible en: <http://biblioteca.ciat.org/opac/?v=2095>

Es de reseñar también el *“Manual de Apoyo a los Facilitadores”*<sup>4</sup> cuya finalidad es servir de guía a los funcionarios facilitadores que lleven a cabo el proceso de autodiagnóstico recogido en la Guía y una propuesta de *“Estructura organizativa para la Gestión de un Programa de Ética”* y para la implementación de una *“Estrategia de Comunicación y entrenamiento”*<sup>5</sup> para la gestión del Programa que pretende promover la importancia de la ética en la administración tributaria entre los países miembros del CIAT.

Tras las dos fases del Grupo de Trabajo, en 2008, y bajo los auspicios nuevamente de la Administración tributaria de Canadá, el CIAT estableció un **Comité Permanente sobre Ética y Administración Tributaria**, presidido por Canadá, con la participación de la Secretaría Ejecutiva del CIAT y de países como Brasil, Colombia, Costa Rica, Ecuador, España, Francia, Kenia, México, Nueva Zelanda, Países Bajos, Panamá, República Dominicana y Suecia. La finalidad del Comité fue la de conseguir un foro permanente de intercambio de experiencias en esta materia, que pudiera nutrirse con las aportaciones de países miembros y no miembros del CIAT y que se encargara de compilar, clasificar y sistematizar prácticas innovadoras para la promoción de la ética y complementarlas con el desarrollo de nuevas propuestas y de realizar tareas de análisis e investigación para desarrollar un marco conceptual.

En el contexto del mundo cada vez más complejo, interconectado y cambiante el excelente trabajo realizado en el pasado requería de un nuevo impulso. Para ello, a comienzos de 2016, el CIAT relanzó el Comité Permanente de Ética para atender las nuevas necesidades y demandas de los países miembros y

llevar a cabo sus actividades en la forma más efectiva. Se realizó un Taller con ocasión de la 50 Asamblea General del CIAT en la Ciudad de México para obtener retroalimentación de los países participantes sobre las prioridades actuales y emergentes relacionadas con la ética y la administración tributaria y, en abril de 2017, se celebró una reunión de trabajo del Comité en Ottawa, Canadá. En esta ocasión, la metodología de trabajo se ha centrado en disponer de un pequeño grupo de países encargados de liderar cada uno de ellos tres grupos a los que fueron invitados los demás países del CIAT. Las reuniones del Comité y la comunicación escrita se efectúa en cualquiera de las cuatro lenguas oficiales del CIAT, inglés, francés, portugués y español previéndose la utilización de la denominada *“KSP Knowledge Sharing Plataforma”*<sup>6</sup>. Los grupos de trabajo llevarán a cabo los proyectos y tareas específicas del Comité, cada uno dirigido por un miembro del Comité permanente central según lo establecido en el programa de trabajo aprobado.

De acuerdo con este nuevo método los Grupos de Trabajo fueron conformados en tres grupos: un primer grupo liderado por Canadá, encargado de la revisión y actualización de los materiales existentes e integrado por representantes de Canadá y de los USA; un segundo grupo encargado de la revisión del Manual de Control Interno integrado por representantes de España y Chile; y un tercero encargado de la elaboración de un documento sobre transparencia en las administraciones tributarias integrado por representantes de Brasil, Holanda, Portugal y España.

4 CIAT. (2005). Guía para los Facilitadores y el Equipo de Aplicación . Juego de Herramientas para la Promoción de la Ética. Panamá: CIAT. Disponible en: <http://biblioteca.ciat.org/opac/?v=2098>

5 CIAT. (2005). Estrategia de Comunicación y Capacitación. Juego de Herramientas para la Promoción de la Ética. Panamá: CIAT. Disponible en: <http://biblioteca.ciat.org/opac/?v=2102>

6 <https://www.ksp-ta.org/>

## 2. MARCO CONCEPTUAL DEL GRUPO PERMANENTE DE ÉTICA

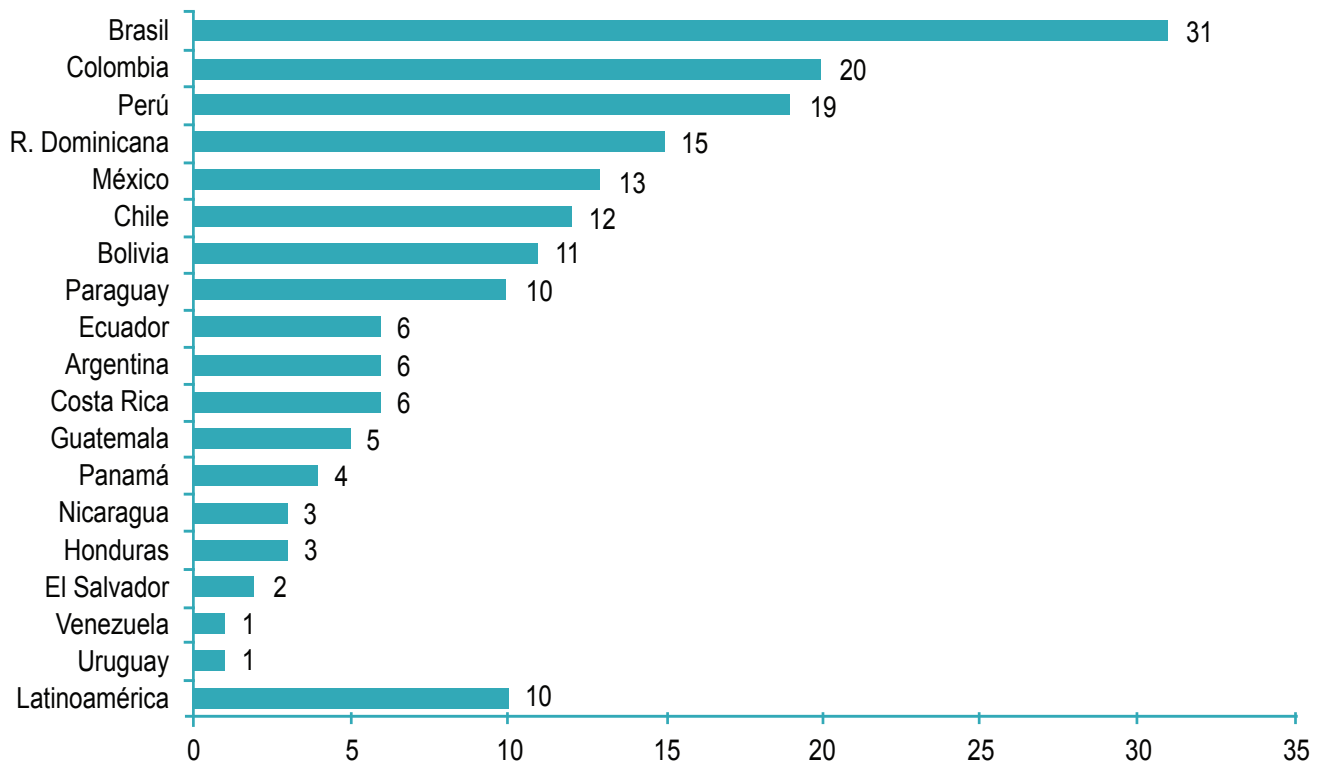
Hay tres tipos de teorías<sup>7</sup> que explican porqué surge la corrupción: por las instituciones -o mejor dicho por la ausencia de instituciones que fomenten el buen comportamiento; por las raíces culturales y un desarrollo moral insuficiente y, finalmente, por la desigualdad y la pobreza. Estos tres orígenes se combinan y retroalimentan mutuamente para llegar a un fenómeno como la corrupción cuyos perfiles van más allá del simple cobro de comisiones o de los sobornos a los funcionarios públicos.

La corrupción se categoriza como un fenómeno que excede de lo puramente ético y afecta a la esencia

misma de la democracia, la estabilidad y el crecimiento económico<sup>8</sup>. La corrupción, además de adoptar diversas formas y aspectos puede producirse en muy distintos niveles. Si acudimos a las encuestas realizadas por Transparencia Internacional<sup>10</sup> podemos observar cómo existe una relación entre la corrupción y el desarrollo económico. Además y pese a los esfuerzos realizados, en las Américas el índice de percepción sigue siendo elevado.

En el *Latinobarómetro de 2017* se pone de manifiesto, por ejemplo, que en Brasil la corrupción se percibe como el primer problema del país, con un 31%; en Colombia es el primer problema, con el 20%; y en Perú es el segundo problema, con el 19%. En México la corrupción está en el tercer lugar, con el 13%.

### La Corrupción como el problema más importante del país. Totales por país 2017



Fuente: *Latinobarómetro de 2017*

7 Resumen ejecutivo de la conferencia del D. Manuel Villoria Mendieta sobre ¿Cómo mejorar la ética de integridad de nuestras organizaciones? Programa Académico Regional 2017-2018 de la Escuela Iberoamericana de Administración y Políticas Públicas del CLAD

8 Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción de 31 de octubre de 2003.

9 Véase en este sentido los artículos 15 y siguientes de la Convención de Naciones Unidas contra la Corrupción.

10 [https://www.transparency.org/news/feature/corruption\\_perceptions\\_index\\_2017](https://www.transparency.org/news/feature/corruption_perceptions_index_2017)

Los análisis del Banco Mundial<sup>11</sup> insisten en alertar sobre la gravedad de este asunto que se evidencia por la persistencia de elevados índices de percepción de corrupción y por los enormes costes que ello supone. Recientemente el FMI ha calculado que un incremento significativo de la corrupción reduce la tasa de crecimiento del PIB per cápita en medio punto porcentual<sup>12</sup> y disminuye la inversión en 1,5 ó 2 puntos porcentuales. El propio Banco Mundial calcula que la corrupción a nivel mundial puede representar el 2 por cien del PIB global, es decir, 10 veces el valor de la ayuda al desarrollo.

De todo ello, se infiere una concepción de la corrupción como un fenómeno que va más allá de los comportamientos individuales de sujetos o empresas y que impacta negativamente en la esencia misma de las instituciones, en los valores democráticos y en las posibilidades de desarrollo económico. En este contexto, debemos considerar también el fenómeno del fraude fiscal al que la corrupción está fuertemente ligado.

En efecto, la existencia de la corrupción y la sensación de impunidad socava el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, ampara a los corruptos y brinda argumentos fáciles y sencillos al defraudador fiscal para justificar su conducta o para incurrir en mayores incumplimientos.

Las administraciones tributarias no pueden permanecer ajenas a este fenómeno no solo porque impacta de un modo tan negativo en el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y reste legitimidad a la aplicación del sistema tributario sino también porque las administraciones tributarias, por razón de su propia

misión, valores, funciones, volumen de información a su disposición y recursos especializados están llamadas a asumir un rol protagonista en la lucha contra la corrupción a nivel interno y extramuros de la propia administración.

### 3. MARCOS DE INTEGRIDAD EN LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

A la vista de lo anteriormente expuesto es imprescindible que las administraciones tributarias sean capaces de construir un entorno adecuado para desarrollar políticas de integridad, basadas en una fuerte dosis de liderazgo y compromiso, para fomentar la integridad, dificultar las actividades corruptas y desmantelar la corrupción sistémica.

En la reunión del Grupo Permanente de Madrid del pasado mes de febrero se presentó al Comité de Ética el documento “**Marco de referencia para el aseguramiento de la integridad y los valores en las administraciones tributarias**”<sup>13</sup> que analiza con detalle estas cuestiones y se centra en las siguientes ideas clave:

1. Es necesario acordar y adoptar una normativa y conjunto de valores compartidos y declarados dentro del marco general de principios y valores del buen gobierno para orientar el comportamiento y las acciones en el campo de la integridad que deben contar con el compromiso explícito de la Alta Dirección;

11 <http://www.worldbank.org/>

12 <https://blogs.imf.org/2018/04/22/shining-a-bright-light-into-the-dark-corners-of-weak-governance-and-corruption/>

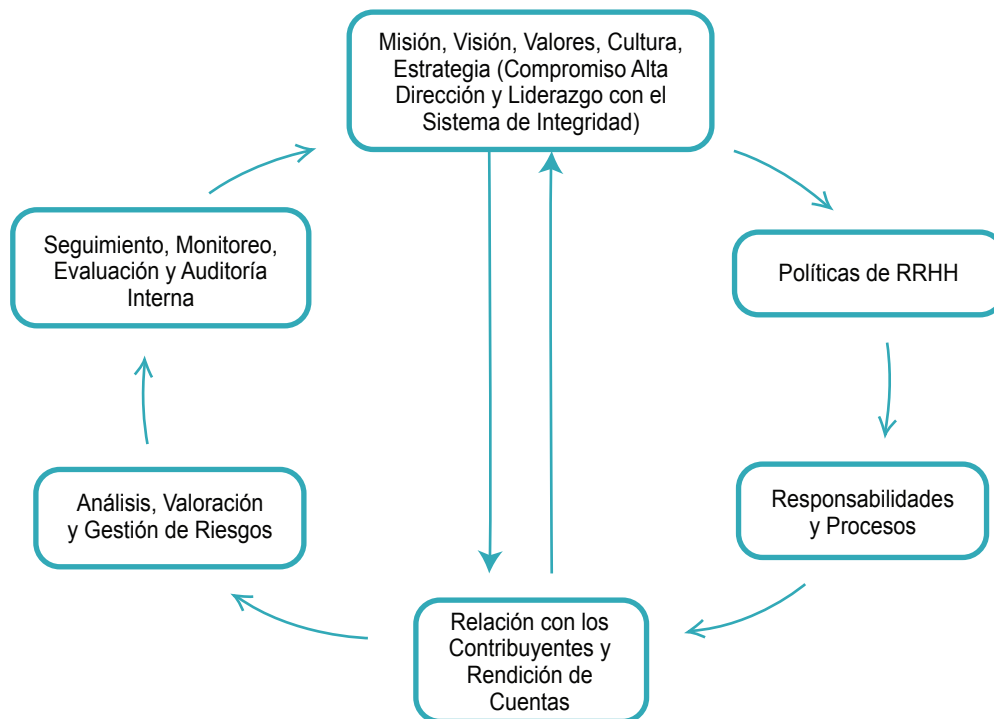
13 Garde, J. A.; Luelmo, A. En colaboración con los miembros del Servicio de Auditoría Interna de la Agencia Tributaria de España. (3 Julio de 2018) . Integridad y Valores en las Administraciones Tributarias [BLOG] CIATBLOG. Disponible: <http://www.ciat.org/integridad-y-valores-en-las-administraciones-tributarias/>

2. Es preciso elaborar y aplicar políticas y estrategias a medida, diseñadas en torno a los factores de riesgo de conductas deshonestas y de corrupción más críticas, identificando las oportunidades potenciales, la ausencia de controles, evaluando la probabilidad y el impacto de que se hagan realidad los riesgos y las causas -raíz que lo provocan;
  3. Es imprescindible asegurar que estas políticas y estrategias sean integrales y constituyan un modelo sistémico ya que los instrumentos aislados pueden ser ineficaces; y
  4. Es conveniente adoptar un enfoque equilibrado que cree confianza dentro de la propia administración tributaria, así como entre los contribuyentes y ciudadanos.
- Como se indica en el documento mencionado: *“El objetivo es alcanzar un punto donde se interioricen los valores, las normas sean explícitas y el recurso a la aplicación forzosa sea el último recurso. La buena gobernanza es sinónimo de administración ética.”*
- Para ello se proponen 7 acciones básicas:

NORMAS Y ESTÁNDARES	RESPONSABILIDADES	INTEGRIDAD	COMUNICAR	MONITORIZAR	ALINEAR	RESPONDER
La organización debe establecer formalmente las conductas esperadas de sus empleados en aquellas cuestiones de ética e integridad que sean relevantes sirviéndose de las normas y estándares CIAT y de los Organismos Internacionales.	La Dirección debe supervisar la efectividad del programa de cumplimiento de la integridad.  Las responsabilidades de gestión de los procesos deben efectuar el seguimiento / la Auditoría Interna asumir su responsabilidad de control.	Las administraciones tributarias deben evitar asignar posiciones de responsabilidad a personas que hayan incurrido en malas prácticas o en conductas incompatibles con un programa efectivo de cumplimiento y ética.	Comunicar de forma periódica y práctica y formar con el objetivo de asegurar que los empleados conocen y comprenden lo que se espera de ellos.	Evaluación y auditoría periódicas de los elementos implantados en materia de ética y cumplimiento.  Evaluación periódica de la efectividad del programa implantado. Definir un sistema confidencial para la notificación de malas prácticas.	Evaluar riesgos y alinear el programa en consecuencia.  Establecer incentivos y asegurar la adopción de medidas disciplinarias, desincentivando en caso de incumplimiento.	Una vez detectada una mala práctica, la organización debe hacer lo posible por erradicarla y evitar que se repita en el futuro asegurando que el programa de ética y cumplimiento permanece actualizado.



También detalla un “Sistema de integridad pública corporativa” :



#### 4. LA TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS

Como se dijo en la Asamblea del CIAT de México de 2003: *“La transparencia como principio y el control social como método, representan extraordinarios soportes para la lucha contra la corrupción”*. Por ello, uno de los grupos de trabajo conformados en el Comité Permanente de Ética<sup>14</sup> elaboró un documento sobre **“Transparencia y Rendición de Cuentas”**<sup>15</sup> en cuanto materia absolutamente crítica cuando hablamos de un marco de integridad y de desempeño ético. En efecto, la Agenda 2030 incorpora entre sus diecisiete Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) la meta 16.10 con la finalidad de: *“Garantizar el acceso público a la información y proteger las libertades fundamentales, de conformidad con la legislación nacional y los acuerdos internacionales”*.

Hasta finales de 2016, 109 de los 193 Estados miembros de la ONU han adoptado leyes que garantizan el acceso público a la información, la mayoría en sólo los últimos diez años. La Unesco en 2017<sup>16</sup> indica: *“A excepción de Bolivia, Costa Rica, Cuba, y Venezuela, casi todos los países latinoamericanos tienen leyes que garantizan el acceso a la información oficial. América Latina ha avanzado más en este campo que cualquier otra región de países en vías de desarrollo, y en ciertos aspectos mas que los países de la Unión Europea”*. En este sentido, los esfuerzos realizados por los países en pos de la transparencia y del refuerzo de la ética organizacional requieren de nuevos impulsos ya que, como hemos visto, la corrupción sigue apareciendo como uno de los principales problemas de la región.

14 Integrado por María Teresa Missionario de Portugal, Rosa da Conceicao de Brasil, Vera Sijben de Holanda y Juan F. Redondo de España.

15 CIAT. Comité Permanente de Ética del CIAT. ( 2018) Transparencia y Rendición de Cuentas. Panamá: CIAT. Disponible en: [https://ciat.org.sharepoint.com/:b:/s/cds/Ee8L\\_P8Z95tOq8jXM1alfhgBoKml-6BpJgaLuKsOquMNpw?e=ddUEa2](https://ciat.org.sharepoint.com/:b:/s/cds/Ee8L_P8Z95tOq8jXM1alfhgBoKml-6BpJgaLuKsOquMNpw?e=ddUEa2)

16 Access to Information: Lessons from Latin America Oficina Regional de Ciencias de la UNESCO para América Latina y el Caribe, Oficina de UNESCO en Montevideo, 2017.

En el documento se explicita cómo el cumplimiento de las exigencias éticas y legales que derivan del principio de transparencia y desempeño ético y la necesidad de avanzar en la buena gobernanza fiscal devienen en principios básicos e inspiradores del funcionamiento de las administraciones tributarias. Constituyéndose así en una pieza clave para dar cabida a los contribuyentes, empresas y a los ciudadanos en general en la construcción de una administración tributaria moderna, eficaz y eficiente favoreciendo una mayor aceptación de su actuación y el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

En el documento presentado en la 52 Asamblea General del CIAT en Ottawa-Canadá- además de analizar el marco conceptual de transparencia, analiza con detalle las herramientas desarrolladas por diversas organizaciones internacionales para evaluar y analizar la ética y la transparencia pública de las administraciones tributarias, dentro ellos el TADAT, el ISORA y la Guía para el desarrollo de la ética de la Organización Mundial de Aduanas OMA<sup>17</sup>- y se esfuerza por sistematizar un conjunto de **mejores prácticas**<sup>18</sup> en esta materia que, en definitiva, constituyen una lista de instrumentos al servicio de la transparencia y desempeño ético para tomar en consideración cuando se trata de implementar estas políticas:

**1.- La información institucional sobre la gestión de las Administraciones** que debe estar disponible y libremente accesible por el público y abarcar aspectos como el conocimiento de la estructura organizativa; la

definición clara de funciones es la base para la definición clara de responsabilidades tanto institucionales como individuales y para la rendición de cuentas; la correcta identificación de los titulares de cargos dirigentes que representan las administraciones; la publicidad de las direcciones institucionales; la publicación de los planes estratégicos y operacionales -con el razonable nivel de agregación-; la difusión de informes anuales de los resultados y su presentación a las asambleas parlamentarias; la difusión de estadísticas de ingresos tributarios cumpliendo requisitos de reutilización; la publicación del resultado de las acciones de lucha contra el fraude y la evasión fiscal y elaboración y difusión de cartas de los servicios o la realización de campañas e información al ciudadano.

**2.- El fomento de las vías de participación de los ciudadanos** a través de la consulta pública previa a la adopción de actos legislativos y reglamentarios; la constitución de los foros de grandes empresas que permiten no sólo acercar la administración tributaria a los contribuyentes que más contribuyen a los ingresos recaudados sino también conocer las dificultades específicas, propuestas y expectativas que más le afectan; la promoción de seminarios y encuentros; la realización de encuestas de satisfacción; el adecuado tratamiento y resolución en tiempo de las sugerencias y reclamaciones; el uso de las tecnologías de la información y comunicación en las administraciones tributarias para mayor cercanía al contribuyente; el aprovechamiento de las posibilidades que ofrece la digitalización de la administración tributaria; la

17 Tax Administration Diagnostic Assessment Tool. TADAT es una herramienta global impulsada por el FMI que puede ser usada por los países para identificar las debilidades y fortalezas de su administración tributaria. International Survey on Revenue Administration (ISORA) Se trata de una herramienta de información desarrollada conjuntamente por el FMI, CIAT, IOTA y la OCDE que ofrece datos de las AA.TT. por medio de una encuesta única y homogénea dirigida a las administraciones de ingresos de 148 países.

18 CIAT. Comité Permanente de Ética del CIAT. (2018). Encuesta sobre Transparencia. Panamá: CIAT. Disponible en: [https://ciat.org.sharepoint.com/:b:/s/cds/ESS\\_8oeXOg1Hid-CykxvzyQB7XNTofc0vOPsqIAZIPXr7w?e=DbbZFb](https://ciat.org.sharepoint.com/:b:/s/cds/ESS_8oeXOg1Hid-CykxvzyQB7XNTofc0vOPsqIAZIPXr7w?e=DbbZFb)

publicación de “consultas tributarias e información vinculante o la prestación de servicios de información sobre el estado tramitación de los procedimientos.

**3.- El refuerzo de los órganos internos de control y del papel de la auditoría interna,** el tratamiento de quejas y denuncias y, finalmente, la mejora de la relación con los órganos de auditoría externa.

## 5. NUEVOS COMETIDOS Y RETOS DEL COMITÉ PERMANENTE DE ÉTICA

El Comité tiene detallado un conjunto de acciones para el futuro, entre las que destaca, la actualización de las “herramientas al servicio de la ética” de que ya dispone el CIAT, así como del Modelo de Código de Conducta del CIAT, la adaptación al tiempo actual de la Declaración sobre la Promoción de la Ética en la Administración Tributaria y de la Guía de Autoevaluación para las Administraciones Tributarias. Los aspectos que deben actualizarse y modernizarse ya han sido identificados y se publicarán en el futuro. Asimismo, se acometerá la revisión del Manual de Control Interno publicado por el CIAT.

Al margen del detalle de estas actuaciones específicas, quedan abiertos aún muchos interrogantes y retos que

afrontar. El fomento del desempeño ético y la lucha contra la corrupción implica la necesaria adopción de decisiones estratégicas clave y exige que las administraciones tributarias aborden cuestiones fundamentales como los mecanismos e instrumentos organizativos para el refuerzo de la cooperación con organismos especializados en la lucha contra la corrupción o la necesaria sistematización y seguimiento de las actuaciones a realizar por los auditores en la detección de casos de corrupción en el curso de las actuaciones de fiscalización.

Para que se pueda acometer con éxito todas estas tareas es más necesario que nunca apoyar los trabajos del Comité Permanente de Ética del CIAT, fomentar la participación en el mismo de los países y administraciones tributarias miembros del CIAT, lograr la máxima coordinación con los esfuerzos de organismos internacionales para realizar actuaciones comunes en esta materia y aprovechar las oportunidades de redes como la “*Network of Tax Administrations – NTO*” con los que se establecerán líneas de trabajo comunes aprovechando al máximo el excelente trabajo desarrollado a lo largo de estos últimos años por el CIAT<sup>19</sup> como organización pionera en esta materia.

19 Este artículo está basado en los documentos elaborados en el seno del Comité Permanente de Ética del CIAT integrado por: Kerrie Lawn -CRA de Canadá; Virginia Tarris -IRS-USA; Juan Antonio Garde y Alejandro Luelmo, AEAT de España; Marcelo Freyhoffer Moya, SII de Chile; María Teresa Missionario, AT de Portugal; Rosa da Conceicao, Receita Federal do Brasil; Vera Sijben, Ministerio de Finanzas Holanda; Pablo Chalar, DGI de Uruguay; Ana Patricia Domínguez, SAR de Honduras; Laura Marronetti, AFIP de Argentina; Juan F. Redondo, Ministerio de Hacienda España; y Alejandro Juárez -CIAT.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

- CIAT. ( 2018) Comité Permanente de Ética del CIAT.** Transparencia y Rendición de Cuentas. Panamá: CIAT. Recuperado: [https://ciat.org.sharepoint.com/:b:/s/cds/Ee8L\\_P8Z95tOq8jXM1alfhgBoKml-6BpJgaLuKsOquMNpw?e=ddUEa2](https://ciat.org.sharepoint.com/:b:/s/cds/Ee8L_P8Z95tOq8jXM1alfhgBoKml-6BpJgaLuKsOquMNpw?e=ddUEa2)
- CIAT. (2018). Encuesta sobre Transparencia.** Comité Permanente de Ética del CIAT. Panamá: CIAT. Recuperado: [https://ciat.org.sharepoint.com/:b:/s/cds/ESs\\_8oeXOG1Hid-CykvzvyQB7XNTofc0vOPsqIAZIPXr7w?e=DbbZFb](https://ciat.org.sharepoint.com/:b:/s/cds/ESs_8oeXOG1Hid-CykvzvyQB7XNTofc0vOPsqIAZIPXr7w?e=DbbZFb)
- CIAT. (2005). Modelo de Código de Conducta del CIAT.** Juego de Herramientas para la Promoción de la Ética. Panamá: CIAT. Recuperado: <http://biblioteca.ciat.org/opac/?v=16>
- CIAT. (2005). Guía de Autoevaluación para las Administraciones Tributarias.** Juego de Herramientas para la Promoción de la Ética. Panamá: CIAT. Recuperado: <http://biblioteca.ciat.org/opac/?v=2097>
- CIAT. (2005). Guía para los Facilitadores y el Equipo de Aplicación.** Juego de Herramientas para la Promoción de la Ética. Panamá: CIAT. Recuperado: <http://biblioteca.ciat.org/opac/?v=2098>
- CIAT. (2005). Estrategia de Comunicación y Capacitación.** Juego de Herramientas para la Promoción de la Ética. Panamá: CIAT. Recuperado: <http://biblioteca.ciat.org/opac/?v=2102>
- CIAT. (1996). Atributos mínimos necesarios para una sana y eficaz Administración tributaria.** Panamá: CIAT. Recuperado: [https://ciat.org.sharepoint.com/:b:/s/cds/ETtScXSwTGZEtZ-Ab\\_SQni0BtCLZ9y4Qlka2GcSQ3K1bYw?e=gj9KBj](https://ciat.org.sharepoint.com/:b:/s/cds/ETtScXSwTGZEtZ-Ab_SQni0BtCLZ9y4Qlka2GcSQ3K1bYw?e=gj9KBj)
- Escuela Iberoamericana de Administración y Políticas Públicas.** Resumen ejecutivo de la conferencia del D. Manuel Villoria Mendieta sobre ¿Cómo mejorar la ética de integridad de nuestras organizaciones? Programa Académico Regional 2017-2018
- Garde, J. A; Luelmo, A. ( 3 de julio de 2018).** [Blog]. Recuperado de: <https://www.ciat.org/integridad-y-valores-en-las-administraciones-tributarias/>
- Naciones Unidas. (2003). Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción.** Nueva York: Naciones Unidas. Disponible en: [https://www.unodc.org/pdf/corruption/publications\\_unodc\\_convention-s.pdf](https://www.unodc.org/pdf/corruption/publications_unodc_convention-s.pdf)
- Lagarde, Christine. (22 de abril de 2017)** Shining a Bright Light into the Dark Corners of Weak Governance and Corruption. [Blog]. Recuperado de <https://blogs.imf.org/2018/04/22/shining-a-bright-light-into-the-dark-corners-of-weak-governance-and-corruption/>
- Transparency International (2018).** Recuperado: [https://www.transparency.org/news/feature/corruption\\_perceptions\\_index\\_2017](https://www.transparency.org/news/feature/corruption_perceptions_index_2017)
- UNESCO (2017).** Access to Information: Lessons from Latin America Oficina Regional de Ciencias de la UNESCO para América Latina y el Caribe. Montevideo: UNESCO
- World Bank Group (Septiembre 26, 2017)** Recuperado: <http://www.worldbank.org/en/topic/governance/brief/anti-corruption>



# AUDITORÍA INTERNA EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA O ADUANERA

## UN ENFOQUE ANTI CORRUPCIÓN

Diana Lucía  
**Ricaurte Aguirre**

### SINOPSIS

Es un propósito común de la administración pública a nivel internacional, el comprender cómo el fenómeno de la corrupción se apodera de los procesos de una entidad gubernamental para así tomar las medidas de prevención correspondientes.

Las áreas de auditoría interna juegan un papel determinante en este propósito, por lo que este

documento hace una revisión de los elementos que podrían utilizarse para abordar los riesgos de corrupción en el ámbito de la administración tributaria y aduanera, planteando la importancia de integrar la gestión de riesgos de incumplimiento de la auditoría tributaria con la auditoría interna, para definir estrategias anticorrupción.

### CONTENIDO

1. La gestión de riesgos
2. Los riesgos de corrupción
3. Los riesgos de corrupción en una administración tributaria/aduanera
4. Identificación y evaluación de riesgos de corrupción
5. Discrecionalidad en la función tributaria/aduanera y la gestión ética
6. Conclusiones
7. Bibliografía

### LA AUTORA

Contadora pública de la Universidad Libre de Colombia. Especialista en Tributación y Máster Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública. Ha sido Sub directora de la Agencia ITRC del Ministerio de Hacienda en Colombia, responsable de los procesos de identificación y valoración de riesgos de fraude y corrupción de la DIAN y ex directora de la administración de impuestos de la ciudad de Bogotá DC. Consultora en administración tributaria y docente en diferentes universidades.

## INTRODUCCIÓN

La auditoría ha sido históricamente utilizada por las organizaciones para validar que sus procesos, en especial los financieros, se encuentren funcionando correctamente y así tener la certeza de que sus recursos económicos están protegidos y que se están cumpliendo con las obligaciones de revelación de información para socios, accionistas y autoridades.

Diferentes esfuerzos de asociaciones de expertos contadores, que se reflejan en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), se convirtieron con el tiempo en los estándares referentes para que auditores de todo el mundo evalúen las operaciones de una empresa y generen recomendaciones que eviten la pérdida de recursos o incumplimientos de estatutos internos o de regulaciones públicas. Son también la base para evaluar el cumplimiento de las Normas Internacionales Financieras NIF.

Por lo general, la evaluación de los resultados económicos también revela problemas en los procesos operativos dando origen al concepto de la auditoría interna, que extiende las actividades de revisión a las demás operaciones de una organización, diferentes a las financieras.

Las prácticas recomendadas por organizaciones como el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway (COSO) y The Institute of Internal Auditor (IIA), son los referentes actuales para implementar y medir los sistemas de control interno. Hoy, estas prácticas recomiendan tener varias líneas de defensa y así nos encontramos con la auditoría externa y la teoría de la gestión de riesgos.

De acuerdo con su especialidad misional, si una organización desea aplicar un estándar técnico internacional como los definidos en diferentes áreas por la International Organization for Standardization (ISO), debe implementar sistemas de gestión que son evaluados con sus propias técnicas de auditoría.

Pese a la rigurosidad y especialidad con la que se implementan y evalúan todos estos sistemas, en el contexto mundial actual el fraude y la corrupción parecen imparables y con esto, los controles y la auditoría en todas sus facetas son cuestionados sensiblemente por no lograr resultados.

Ante estos casos, la auditoría se ejecuta más desde la visión forense para detectar qué ocurrió y develar los mecanismos utilizados para delinquir, olvidando la importancia de la prevención. En su defensa, la auditoría dirá que es imposible cubrir todos los frentes y que es importante aumentar los esfuerzos en fomentar la cultura de la transparencia, la ética y el autocontrol.

Así se ha comprendido por la comunidad internacional y diferentes esfuerzos que se reflejan en leyes de transparencia, políticas de ética y rendición de cuentas. No obstante, a que los datos que ahora son conocidos por estas políticas de acceso a la información están develando grandes casos de corrupción, también crecen los cuestionamientos éticos a la administración pública y a sus funcionarios.

Dado que el consenso general es que la “ética se enseña en casa”, si se trata de volver a educar funcionarios y dirigentes, vemos que es muy difícil re orientar el rumbo de la administración pública, por lo menos en el corto plazo, y si a este escenario le agregamos que en algunos casos falta la sanción legal y moral a las personas involucradas, como sociedad caemos en un estado de desesperanza que solo nos lleva a esperar el siguiente caso de corrupción.

Si el problema que enfrentan las áreas de auditoría interna es la poca capacidad operativa para abordar el fenómeno de la corrupción, serían dos instrumentos los que podrían coadyuvar a su gestión, por una parte, la alineación de sus objetivos de control con los fijados por la institución en sus metas misionales y por otra, la gestión de riesgos.



En este artículo se hace una revisión de las normas técnicas internacionales de gestión de riesgos y su aplicación a los riesgos de corrupción, para luego proponer una metodología que les permita a las administraciones tributarias/aduaneras, identificar y evaluar sus riesgos de corrupción.

Para este efecto, se analizaron la evolución técnica y alcance de las normas internacionales que se mencionan a lo largo del texto, frente a las características de los modelos de gestión y objetivos de una administración tributaria/aduanera, para proponer la línea base que servirá a estas entidades, identificar sus propios riesgos de corrupción.

Así mismo se evalúa cómo podrían las autoridades tributarias y aduaneras, integrar su gestión misional basada en la gestión de riesgos de incumplimiento y de perfiles de comportamiento, con las actividades de gestión de riesgos de corrupción y gestión ética.

## 1. LA GESTIÓN DE RIESGOS

Así como de la auditoría financiera y contable se pasó a la auditoría interna de sistemas de control, la gestión de riesgos ha tenido su propia evolución en el mundo corporativo y en la administración pública.

En 1992 el primer Informe COSO sobre la implementación de sistemas de control interno, definió como Riesgos, aquellos factores que impiden la consecución de los objetivos de una organización, planteando la importancia de identificar y evaluar dichos factores para crear un adecuado ambiente de control.

En la misma década, surge el estándar AS/NZ 4360:1995, elaborado por el Australian / New Zealand Standard Committee, como una herramienta genérica para que cualquier sector económico identifique, analice y evalúe sus riesgos, así como para que defina el tratamiento y monitoreo correspondiente. Este estándar se actualizó en dos versiones siguientes y

dio origen a la norma técnica ISO 31000 de gestión de riesgos que se adoptó en 2009 y que hoy es el fundamento de diferentes administraciones públicas y privadas para implementar sus sistemas de gestión de riesgos.

En 2004, el segundo informe de COSO aumenta la jerarquía de la gestión de riesgos al de un sistema integrado, acogiendo los mismos lineamientos del estándar australiano y en 2013, un tercer informe le da a la gestión de riesgos las características de una herramienta de planeación estratégica. Es decir, que los riesgos pasaron de ser considerados un factor dentro de un sistema corporativo, que debe ser controlado para que no obstaculice el logro de las metas, a una herramienta de direccionamiento estratégico que permite identificar oportunidades para el logro de las mismas metas.

La intención que motivó al Australian / New Zealand Standard Committee de crear una herramienta genérica, que sea útil para cualquier tipo de organización, implicó que la técnica no señale en detalle cómo identificar los riesgos, porque justamente esta sería la tarea de cada empresa, de acuerdo con su especialidad. Por esto, si bien los pasos para implementar un sistema de gestión de riesgos son claros y estandarizados, en principio dichos pasos no se presentaron al nivel de detalle necesario para que una entidad los relacionara con su misionalidad.

El sector económico que se dio a esta tarea y presentó los primeros resultados de estandarización, fue el sector bancario y asegurador, el cual a través del Comité de Basilea ha generado diferentes modelos de administración de riesgos entre los que encontramos los de cartera (SARC:2002), los operativos (SARO:2006), los de mercado (SARM:2007), los de liquidez (SARL:2008) y los de lavado de activos y financiación del terrorismo (SARLT:2008).

Hoy se conocen diferentes tipos de riesgos: laborales, de prevención de desastres naturales, de salud,



informáticos, financieros, jurídicos, operativos, los riesgos de incumplimiento de las administraciones tributarias, etc. En cada sector existen referencias particulares para su identificación y tratamiento.

Aún cuando los avances son muchos y la auditoría se ha especializado en evaluar las diferentes tipologías de riesgos que cada sector presenta, el tema pendiente es lograr que estas técnicas se dispongan al servicio de la gestión de riesgos de corrupción, lo que implica que luego de haber logrado un escenario corporativo donde todo está estandarizado, medido con indicadores y evaluado a través de controles, sea necesario comprender que la corrupción justamente ocurre fuera del orden técnico y jurídico, lo que obliga trascender el análisis lineal de sistemas integrados, a uno más complejo de correlaciones paralelas que intentan mimetizarse en una organización.

Si bien los riesgos pueden tener un nivel de aceptación por parte de los empresarios en el sector privado, en la administración pública el nivel de tolerancia en especial, a los riesgos de corrupción debe ser cero, ya que la materialización de uno de estos riesgos genera un impacto social inmediato al dejarse sin garantía los derechos y servicios a la ciudadanía.

Uno de los sectores de la administración pública en los que se conocen frecuentes casos de corrupción es el de Hacienda, en particular en las administraciones tributarias (AT). En todos los niveles organizacionales, operativo, gerencial, estratégico y político, la legitimidad institucional es constantemente cuestionada por eventos donde es probado el abuso del poder expresado en tráfico de influencias, alteración o pérdida de expedientes, fraude en los datos de las liquidaciones tributarias, redes de defraudación, desviación de recursos públicos, etc.

Como es sabido, la pérdida de la confianza en la administración tributaria se refleja automáticamente en las finanzas públicas. Kaufmann (1998) plantea que la evidencia ya ha demostrado que la corrupción reduce la inversión interna y externa, afecta

los ingresos tributarios y el gasto social, con el consecuente impacto en la distribución del ingreso. De ahí la importancia de fortalecer los mecanismos anti corrupción en estas entidades y para esto es necesario comprender la dimensión de los riesgos de corrupción y la forma en que estos deben ser identificados y tratados.

## 2. LOS RIESGOS DE CORRUPCIÓN

Los riesgos de salud, laborales, financieros, informáticos, operativos, etc. son la representación de grupos de eventos no deseados en diferentes áreas o sectores. Teniendo en cuenta que la norma técnica internacional ISO 31000, ofrece un estándar para identificar riesgos en una organización, sin especificar un sector en particular, cada una de estas ramas económicas o sociales ha avanzado en señalar eventos comunes de riesgo, que los hace estandarizables y reconocidos por los expertos en cada materia.

La administración pública comparte o evalúa varios de estos riesgos, por estar diseñada para responder a las necesidades de cada sector o para vigilarlos, y en lo que se refiere a la organización interna gubernamental, dado que existen directrices nacionales que predeterminan sus procesos, de allí surgen los riesgos operativos específicos como sector público.

Sin embargo la corrupción en sí, no es un sector o área, de allí surge la dificultad de identificar los riesgos de corrupción y estos pueden terminar siendo establecidos por intuición o subjetividad del gerente público encargado de gestionar un proceso público y reducir todos los riesgos de corrupción a una “sensación de peligro” sin tener claro qué debe hacerse al respecto. Incluso algunos gerentes públicos temen identificar un riesgo de corrupción, por cuanto consideran, que dimensionar un riesgo de esta naturaleza los haría ver ante los demás como deshonesto, ya que lograr pensar como lo haría un funcionario corrupto lo hace potencialmente peligroso.

Esta dificultad radica en que la gestión de los riesgos, como técnicamente se ha definido, parte de asegurar el resultado de un procedimiento, y dado que la corrupción no conlleva ejecutar un procedimiento específico oficial ni es un propósito de la administración pública, la técnica desarrollada hasta hoy para identificar riesgos no es aplicable de forma directa sobre los actos de corrupción.

A diferencia de los procesos de gestión de una entidad pública, la corrupción no es un conjunto de actividades organizadas para lograr un producto organizacional dispuesto a la ciudadanía como un servicio o trámite; en su lugar, la corrupción se manifiesta en un conjunto de eventos localizados de forma articulada pero compleja, normalmente en varios procesos y tiene como efecto, la desviación de recursos públicos u obtener beneficios particulares en forma de sobornos, favores, dádivas o ventajas, a favor de un funcionario público o de un tercero, lo cual normalmente es tipificado como un delito por corresponder a acciones en contra de la ley.

Para gestionar riesgos, la ISO 31000 establece como actividad principal, la de generar una lista exhaustiva de eventos que, con sus respectivas causas de acción u omisión, impedirían el cumplimiento de metas y objetivos institucionales. En tal sentido, un riesgo de corrupción podría constituirse *de acciones u omisiones cuyas consecuencias además de afectar dichos objetivos, implican el desvío de recursos públicos o la generación de beneficios particulares en forma de sobornos, favores, dádivas o ventajas, a favor de un funcionario público o de un tercero.*

### 3. LOS RIESGOS DE CORRUPCIÓN EN UNA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA/ADUANERA

Las administraciones tributarias/aduaneras prestan un servicio que implica coordinar un conjunto de procesos a través de los cuales, los responsables pueden cumplir con sus obligaciones, ya sea voluntaria o coercitivamente y solicitar servicios y/o asistencia.

Son varios los riesgos operativos que pueden presentarse en el servicio tributario/aduanero, como la liquidación errada de valores a pagar, hacer cobros de tributos ya pagados o por valores mal calculados, perder un proceso jurídico por errores en las garantías legales, caídas en los servicios electrónicos o errores en la administración de la información que vulneren su confidencialidad o integridad.

Ahora bien, si estos problemas operativos son utilizados para alterar los saldos de un contribuyente, para desviar recursos públicos, para retirar dolosamente a un contribuyente ante un proceso de control o cobro tributario/aduanero, para modificar una decisión jurídica en un expediente, para evitar, agilizar o des acelerar irregularmente inspecciones, trámites, servicios o procesos jurídicos o para manipular y extraer información, estamos ante *riesgos de corrupción en una administración tributaria / aduanera.*

La Real Academia de la Lengua Española (RAE 2018), ofrece dos definiciones de corrupción, una relacionada con la acción de dañar o echar a perder una relación o costumbre, y otra en el ámbito de las organizaciones públicas como “práctica consistente en la utilización de las funciones y medios de aquellas en provecho, económico o de otra índole, de sus gestores”.

La relación que une a los sujetos de la obligación tributaria o aduanera con el Estado es la relación jurídica. En tal sentido, podría decirse que un riesgo de corrupción en este ámbito, *es una acción u omisión que obstaculiza el control tributario/aduanero o el aumento del cumplimiento voluntario y que implican el desvío de recursos públicos o la generación de beneficios particulares en forma de sobornos, favores, dádivas o ventajas, a favor de un funcionario público o de un tercero.*

La teoría del triángulo del fraude desarrollada por Donald Cressey en la criminología, plantea tres elementos que comúnmente se unen en un delito, estos factores son la presión, la racionalización y la oportunidad. Esta teoría es utilizada actualmente en la auditoría para identificar

riesgos de corrupción y los controles que deben evaluarse para asegurar los procesos. De observarse estos factores en la organización, la probabilidad de materialización de riesgos de corrupción es alta.

La presión es entendida como la necesidad o el deseo de resolver alguna situación, por lo general una situación económica o social, es decir lo que motivaría el fraude o abuso de poder; la oportunidad, es la baja percepción de riesgo de ser descubierto por la ausencia de controles o por la cultura organizacional reinante; y la racionalización es la forma que encuentra la persona de justificar su acción.

En el ámbito tributario/aduanero, además de la presión interna que motivaría a un funcionario a abusar de su poder, existen presiones externas que motivan al contribuyente/usuario a acceder a un soborno o a intentar extorsionar a un funcionario. Por lo tanto, la motivación no es solo del fuero interno sino de la intención de un obligado de incumplir.

Dicha intención de incumplimiento se convierte en amenazas para la administración tributaria/aduanera y se expresan principalmente de cuatro formas básicas que motivan el acto de corrupción:

- Interés por disminuir una obligación.
- Interés por aumentar un derecho.
- Interés por evitar un control.
- Interés por favorecerse en un trámite.

Un incumplimiento tributario/aduanero tiene consecuencias en sanciones y costas que debe asumir el responsable, por lo tanto, la configuración de un riesgo de corrupción en este ámbito, además de expresarse en acciones que alteren información o modifiquen procesos, implica adicionalmente romper con el vínculo jurídico que une al contribuyente con la administración, para que posteriormente no se

presenten consecuencias legales más onerosas. Por tanto, también motiva al contribuyente presto a la corrupción, el interés de alterar la obligación jurídica para hacerla in exigible.

Dicho vínculo es la relación jurídico-tributaria, compuesta por el hecho imponible, los sujetos activos y pasivo, la base gravable y las tarifas. En este sentido, un acto de corrupción en la administración tributaria implicaría afectar dicha relación, alterando o eliminando alguno o varios de los elementos que componen el vínculo jurídico.

Si bien estos conceptos son parte del ámbito tributario/aduanero, su administración depende de acciones básicas comunes a cualquier área de la administración pública, que se observan en cuatro elementos generales:

- Acciones para calcular el monto de la obligación/derecho.
- Acciones para determinar la existencia o no de la obligación/derecho.
- Acciones para respaldar o soportar la determinación y el cálculo de la obligación/derecho.
- Acciones para elegir y priorizar sujetos/objetos de control y servicios.

Las acciones para calcular o liquidar el monto de una obligación/derecho, implican la aplicación de parámetros y fórmulas sobre información y datos que tienen como resultado el valor del recurso público a recibir o pagar.

Las acciones para determinar la existencia o no de una obligación/derecho, consideran todos los procesos, procedimientos, formatos, instrucciones y criterios legales, económicos o institucionales tenidos en cuenta al realizar procesos de inspección, fiscalización o auditoría tributaria/aduanera.

Las acciones para respaldar o soportar las decisiones de determinación y el resultado de la cuantificación de la obligación/derecho, son las que se reflejan en actas, documentos, resoluciones y cualquier actuación administrativa y documento público o privado que fueron necesarios para establecer la relación jurídica entre ciudadano y administración.

Las acciones que se reflejan en políticas, actas, documentos oficiales y cualquier actuación administrativa necesaria para establecer los criterios con los que se identifican, clasifican, priorizan, seleccionan y se asignan sujetos/objetos de control o de servicios/trámites.

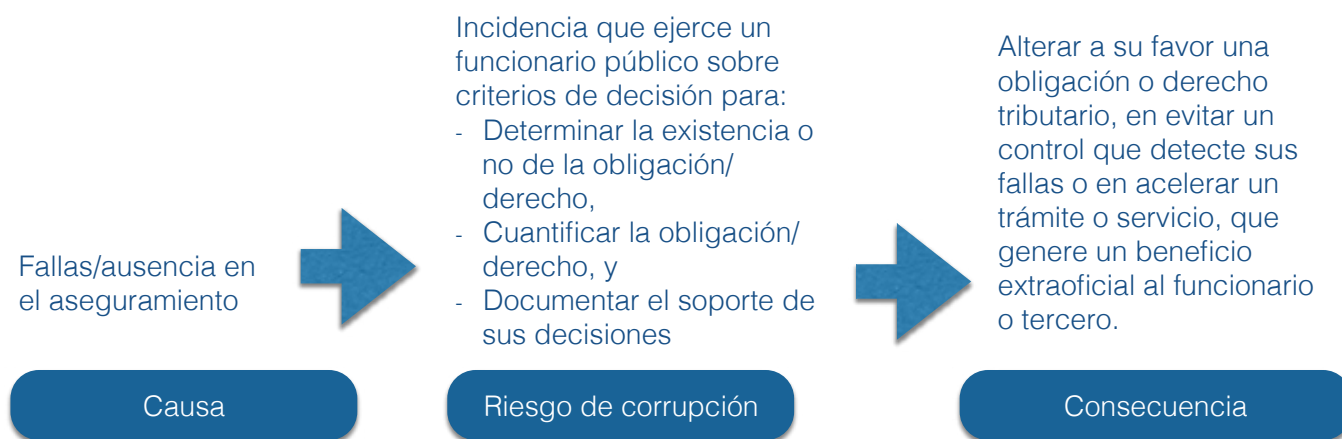
Todas estas acciones son ejecutadas ya sea en los procesos manuales o informáticos, masivos o individuales, por sistemas de información, funcionarios o terceros en nombre de la administración.

En este orden de ideas, si bien son diferentes las formas en las que se puede evidenciar la materialización de un riesgo de corrupción en una administración tributaria/ aduanera, el interés que motiva la corrupción por parte de un obligado, se expresa (consecuencia) en la intención de alterar a su favor una obligación o derecho tributario, o en evitar un control que detecte sus fallas, y se materializa (riesgo) en la incidencia que ejerce un funcionario público sobre criterios de decisión para determinar la existencia o no de la obligación/derecho, sobre la cuantificación de la obligación o derechos y sobre la documentación que soporta sus decisiones.

En la práctica, el riesgo de corrupción se puede materializar si las decisiones, los datos y los documentos que permiten establecer la relación jurídico no se encuentran asegurados (causa).

Gráfica No. 1

## Línea base para la identificación de un riesgo de corrupción



Fuente: *Elaboración propia*

Existen diferentes técnicas de aseguramiento de la información que pueden ser aplicables en el ámbito tributario/aduanero y dicho nivel de aseguramiento determina las condiciones en las que puede configurarse el factor de oportunidad del triángulo del fraude, por cuanto un menor nivel de aseguramiento representa un menor nivel de percepción de ser detectado.

Son esenciales para determinar la probabilidad del riesgo, el grado de sistematización de las operaciones, el avance en la implementación de procesos de gestión de la calidad y la cultura organizacional de una administración tributaria, dada la alta cantidad de información que debe procesarse.

Por las dimensiones administrativas tributarias/aduaneras, los costos del aseguramiento son altos y de no identificarse correctamente los riesgos de corrupción, se pueden estar controlando solo riesgos operativos. La identificación de eventos que conlleven riesgos operativos y a su vez riesgos de corrupción, deberían ser la prioridad de una administración ante escenarios de recursos limitados para el aseguramiento y ante decisiones de simplificación de procesos.

#### **4. IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE RIESGOS DE CORRUPCIÓN**

Para identificar los riesgos de corrupción en una administración tributaria/aduanera, será entonces necesario como lo señala la ISO 31000, generar una lista exhaustiva de eventos que con sus respectivas causas de acción u omisión se reflejen en: i) obstáculos al cumplimiento de los objetivos misionales de control tributario y de aumento del cumplimiento voluntario; y ii) el desvío de recursos públicos o la generación de beneficios particulares en forma de sobornos, favores, dádivas o ventajas, a favor de un funcionario público o de un tercero.

Siguiendo las recomendaciones de la misma ISO 31000, será necesario previamente conocer todos los riesgos operativos a través de una revisión de los procedimientos de la administración, para luego identificar en estos, aquellos eventos (actividades) que de ser abordados con intenciones de corrupción, puedan generar como resultado: i) la reducción de una obligación; ii) el aumento de un derecho; iii) el retiro o desvío de una acción de control tributario/aduanero; y iv) la alteración de un trámite o servicio. Todo esto independientemente de la forma en que se materialice el beneficio irregular que percibe el funcionario o tercero.

Dado que las administraciones pueden contar en su estructura con áreas financieras responsables del recaudo de los tributos, los riesgos de esta naturaleza también deben ser considerados por cuanto pueden configurarse desvíos de recursos públicos.

Identificadas las actividades que puedan ser amenazadas por corrupción, se establecen las variables que, al ser manipuladas, alteradas, ocultadas o eliminadas, concretarían algunos de los resultados descritos en el párrafo anterior.

Algunos ejemplos de Riesgos de corrupción son:

Cuadro No. 1

PROCESO	ACTIVIDAD AMENAZADA	INTERÉS EXTERNO	RIESGO DE CORRUPCIÓN	CONSECUENCIA	VARIABLE QUE ASEGURAR
Recaudo electrónico	Registro de cuenta bancaria del Tesoro receptora del recaudo en el sistema electrónico	Capturar dineros públicos	Modificación del número de la cuenta bancaria en sistema de recaudo electrónico	Desvío de recursos públicos	Sistema de recaudo electrónico
Autorización de operador autorizado factura electrónica	Recepción de documentos soporte de acreditación de requisitos	Participar en un proceso para el que el plazo de aplicación finalizó	Recepción extemporánea de solicitudes	Alteración de un trámite o servicio	Sistema oficial de recepción y registro de correspondencia
Recuperación de deudas tributarias	Asignación perfil de riesgo de cartera	Disminuir nivel de riesgo y evitar medidas coactivas	Alteración del perfil del riesgo de cartera de deudores	Retiro o desvío de una acción de control	Sistema de calificación de deudores
Inspección aduanera	Asignación perfil de riesgo a usuarios y operadores aduaneros	Ingresar mercancía al territorio aduanero sin inspección	Alteración del perfil de riesgo del usuario u operador aduanero	Retiro o desvío de una acción de control	Sistema de selectividad de operaciones a inspeccionar
Devoluciones de saldos a favor	Cálculo del saldo a favor a devolver al contribuyente	Capturar dineros públicos	Alteración del valor a devolver al contribuyente	Aumento de un derecho	Sistema de devoluciones
Auditoría Tributaria	Informe de incumplimiento tributario	Ocultar un hecho que debe ser sancionado	Omisión de hechos sancionables en informe de auditoría tributaria	Reducción de una obligación	Proceso de auditoría tributaria

Fuente: *Elaboración propia*

Las variables que asegurar presentadas en el cuadro anterior, se refieren a un conjunto de elementos que intervienen en cada proceso y en los que usualmente participan representantes de diferentes áreas funcionales o de apoyo de la administración. Incluso dichas variables deben corresponder a directrices que autoridades nacionales fijen como políticas de gestión para toda la administración pública en ramas como las TIC, la gestión documental, la gestión ambiental, la función pública, etc.

La concurrencia en cada proceso de diferentes sistemas de gestión, políticas y actores, además de los responsables de la administración tributaria/aduanera, es lo que permite que la organización cuente con diferentes niveles de apoyo institucional y racionalice costos. Sin embargo, es esta misma condición lo que hace que al darse escenarios de corrupción, se den en un entramado algo más complejo.

Dado que las administraciones tributarias/aduaneras hacen una revisión periódica de sus sistemas de control interno y sistemas de gestión para adaptarlos a los cambios normativos, organizacionales o económicos que se den, esta revisión debe incluir el ajuste y evaluación de los riesgos operativos y de corrupción.

En este proceso es importante la participación de los expertos en cada área funcional, y de quienes deben apoyar la gestión tributaria/aduanera, es decir, la identificación de riesgos de corrupción es una actividad que requiere de una intervención transversal y comprometida de toda la entidad.

En esta revisión, la acción determinante de los equipos de auditoría interna se concentra en la evaluación de los riesgos identificados. Esta evaluación permite decidir las acciones a seguir para dar tratamiento al riesgo a partir del estado de los controles y de la medición de la probabilidad de ocurrencia.

Determinar la probabilidad de un riesgo operativo parte de establecer qué pasaría si la administración no actúa para evitar la ocurrencia de un evento no deseado, o de lo que sucedería aún si se actúa. Las mediciones de indicadores permiten precisar estas evaluaciones. En el caso de los riesgos de corrupción, esta precisión dependería de datos históricos poco disponibles y del nivel de dispersión de actores que intervienen en la gestión de los procesos y sistemas que apoyan las actividades administrativas.

En tal sentido, la evaluación de riesgos de corrupción requerirá entender la interacción de todos estos procedimientos, sistemas y actores, para así establecer en términos de lo señalado por la teoría del triángulo del fraude, cómo se concentra el poder y cuáles controles están activos para mitigar esta concentración, para así evitar una potencial racionalización en favor de la corrupción.

La probabilidad del riesgo se establecería en función del nivel de exposición que tenga una actividad a una amenaza de corrupción, de acuerdo con el nivel de control que se aplique a las variables a asegurar. Un menor nivel de aseguramiento aumenta la exposición y viceversa.

Siguiendo con los ejemplos presentados en el cuadro anterior, a continuación se presenta el análisis de los factores a evaluar para establecer la probabilidad de algunos de los riesgos de corrupción:



Cuadro No. 2

RIESGO DE CORRUPCIÓN	VARIABLE QUE ASEGURAR	ACTORES	PROCEDIMIENTO	SOFTWARE	TRAZABILIDAD
Modificación del número de la cuenta bancaria en sistema de recaudo electrónico.	Sistema de recaudo electrónico	¿Quiénes conocen el procedimiento de actualización de la cuenta, qué permisos tienen en el sistema?  ¿Terceros pueden acceder al procedimiento y al sistema?	¿Existe un protocolo de actualización de la cuenta bancaria en el sistema, existen controles informáticos, sistemas de alertas, controles duales?	¿Se cumplen y controlan los principios de seguridad de la información del sistema de recaudo?  ¿La gobernabilidad del software es de la administración o de terceros?	¿Es posible identificar quién, cómo, cuándo y desde dónde se realizan cambios de la cuenta bancaria?  ¿Se documentan las decisiones de cambios de actores, procedimientos y controles, o variaciones al software?
Recepción extemporánea de solicitudes para autorizar operadores de factura electrónica	Sistema oficial de recepción y registro de correspondencia.	¿Quiénes participan en el proceso de autorización de un operador de factura electrónica, desde la recepción, su manipulación, análisis y archivo físico y digital?  ¿Terceros pueden acceder al procedimiento y al sistema?	¿Existe un protocolo de recepción de documentos?  ¿Existe un procedimiento de gestión documental?  ¿Existe un procedimiento con criterios de autorización?	¿Se cumplen y controlan los principios de seguridad de la información del sistema de recaudo?  ¿la gobernabilidad del software es de la administración o de terceros?	¿Es posible identificar quién, cómo, cuándo y desde dónde se realiza la gestión documental?  ¿Se documentan las decisiones de autorización de operadores y de recepción de solicitudes y sus soportes?

Fuente: Elaboración propia

Evaluar quiénes interactúan en el proceso a asegurar, implica identificar qué tanto está concentrado el poder en una o varias personas. Analizar el procedimiento permite observar si el mismo mitiga o no tal concentración de poder. Este poder se refiere a la capacidad de ejecutar alguna de las actividades que llevarían a materializar el riesgo de corrupción, desde el interior o exterior del procedimiento y de la entidad.

Evaluar el software en el que se apoya el procedimiento y cómo se registra la traza de cada evento, permite

identificar si existen oportunidades para que en un caso de racionalización de fraude o corrupción sea posible detectarlo ante un intento y evitarlo. Así como identificar desde dónde se realizan operaciones.

Como se observa, una vez identificado cada riesgo de corrupción deben establecerse todas las variables que permitirían evaluarlo, asegurando no solo a través de controles que se activarán durante la ejecución del procedimiento, sino también ajustando el mismo procedimiento para prevenir un evento de corrupción.

Gráfica No. 2



Fuente: Elaboración propia

## 5. DISCRECIONALIDAD EN LA FUNCIÓN TRIBUTARIA/ADUANERA Y LA GESTIÓN ÉTICA

El tercer elemento que configura el triángulo del fraude es la racionalización, la más difícil de prevenir por cuanto es allí donde justamente el componente ético se hace valer independientemente del nivel de presión y de oportunidad existentes. Es en la racionalización

donde el funcionario decide si sobrepone el interés particular sobre el interés público en abuso de su cargo.

Cómo puede mitigar los riesgos de corrupción una administración tributaria/aduanera que no cuente con sistemas de información robustos, procesos certificados en altos estándares de calidad ni la capacidad operativa para implementar un sistema de gestión de riesgos; o que teniéndolos sigue observando conductas indebidas.

Uno de los sectores de la administración pública en los que se conocen frecuentes casos de corrupción es el de Hacienda, en particular en las administraciones tributarias/aduaneras. En todos los niveles organizacionales, operativo, informático, gerencial, estratégico y político, la legitimidad institucional es constantemente cuestionada por eventos donde es probado el abuso del poder expresado en tráfico de influencias, alteración o pérdida de expedientes, fraude en los datos de las liquidaciones tributarias, redes de defraudación, desviación de recursos públicos, etc.

Como es sabido, la pérdida de la confianza en la administración tributaria se refleja automáticamente en las finanzas públicas. Kaufmann (1998) plantea que la evidencia ya ha demostrado que la corrupción reduce la inversión interna y externa, afecta los ingresos tributarios y el gasto social, con el consecuente impacto en la distribución del ingreso. De ahí la importancia de fortalecer en ética a las autoridades tributarias.

Las administraciones tributarias como entidades públicas que son, deben incorporar en su organización los conceptos de desarrollo administrativo que incluyen la construcción de una cultura ética.

Se tomaron como ejemplo algunos códigos de ética de administraciones tributarias en América para identificar los elementos con que fueron elaborados, encontrando similitudes en su estructura, gracias a la utilización de guías definidas por el Banco Mundial y elementos diferenciadores como el nivel de detalle en el que se expresan los tipos de relación entre los funcionarios públicos y terceros.

En códigos como los de DIAN - Colombia (2016) y SAT - México (2016), los principios, valores y conductas de comportamiento, se señalan como parámetros de relación entre los funcionarios y diferentes ámbitos de la organización, funcionario – funcionario; funcionario – institución; funcionario – contribuyente; funcionario otras instituciones; funcionario – información; funcionarios bienes públicos; entre otras.

El código de SII - Chile (2016) presenta adicionalmente, algunos ejemplos de aplicación y en sintonía con los modelos aplicados en los códigos de CRA - Canadá (2015) y IRS - Estados Unidos (2015), además de brindar parámetros como pautas de relación entre diferentes actores, se incorporan acciones para realizar consultas y procedimientos para actuar en caso de conflictos, que se derivan en áreas encargadas de la gestión ética y/o gestión de auditoría interna. Definidos éstos códigos, las estrategias de socialización con la intención de ser integrados en la cultura de las entidades han sido de diferente índole.

Ackerman (2001) desde una perspectiva económica, plantea que el interés en sí mismo, que incluye el interés en el bienestar de la propia familia y grupo de iguales, es el principal factor de motivación de las decisiones de una sociedad y sus valores básicos, y que la corrupción endémica podría surgir del distanciamiento entre los intereses propios y los intereses comunes. ¿Qué se necesita entonces para lograr que los intereses comunes se integren con los intereses propios?

Las causas de la corrupción y diferentes propuestas para medirla y combatirla han sido ampliamente estudiadas por la academia, por organismos internacionales y organizaciones no gubernamentales, y si bien coinciden en que el fortalecimiento ético de las instituciones públicas, es uno de los elementos en los que se debe trabajar, no es el único, y se requiere de actividades integrales y sostenibles en el tiempo, que tengan en cuenta que elementos culturales como la confianza interpersonal, la inadmisibilidad de la corrupción y la convivencia etnolingüística, permitirán cambiar entornos.

En este sentido cabe mencionar la aplicación que Bautista (2005) sugiere de la ética pública, como herramienta para establecer los principios y normas a aplicar por un funcionario público, para que con disciplina decida en beneficio del bienestar general. Asunto que el mismo autor identifica como un camino complejo en el que el servidor público debe “dominarse a sí mismo para actuar practicando el bien de los semejantes”.

Teniendo en cuenta que los códigos de ética de las administraciones tributarias ya recogen los principios y valores que cada organización se compromete a aplicar en su relacionamiento con los diferentes actores de la sociedad, que existen diferentes mecanismos de socialización e interiorización de dichos compromisos, pero que aun así estos esfuerzos no han sido suficientes para integrarlos en la conducta ética de los todos los funcionarios y de los terceros que fomentan la corrupción administrativa, se hace necesario avanzar en el diálogo sobre la protección de los recursos tributarios como elemento de desarrollo social, es decir como bien de interés público.

Para incorporar estos diálogos en la gestión ética, es necesario hacer visible cómo y cuándo, dicho funcionario decide sobre recursos públicos en una administración tributaria, para que a su vez estos sean entendidos por la sociedad sin el velo de tecnicismos de cualquier naturaleza, y así pueda llegarse a acuerdos sobre cómo aplicar los principios y valores éticos ante un sinnúmero de situaciones que pueden ocurrir y que son imprevisibles a la hora de conformar un código de ética para finalmente lograr más conexiones entre la integridad y lo público.

Si el problema que enfrentan las áreas de auditoría interna es la poca capacidad operativa, para abordar el fenómeno de la corrupción, serían dos instrumentos los que podrían coadyuvar a su gestión, por una parte la gestión de riesgos que fue abordada en los apartes anteriores con una propuesta metodológica y por otra, con la alineación de sus objetivos de auditoría con los fijados por la institución en sus metas misionales, que en la administración tributaria y aduanera son los que hacen la conexión con el interés público de los que se habla en la gestión ética.

Las administraciones tributarias/aduaneras como grandes auditoras que son, se han adelantado en lo público a la integración de estos dos instrumentos y en lo que respecta al control tributario, aplican el concepto de riesgos de incumplimiento para apoyar el logro de sus metas en la lucha contra la evasión y

mejorar el perfil de comportamiento del contribuyente. Las administraciones aduaneras no se quedan atrás y la Organización Mundial de Aduanas OMA promueve también, la implementación de sistemas de gestión de riesgos, en pro de facilitar el comercio internacional sin sacrificar el control en los puertos.

Por su parte, la auditoría fue integrando a su práctica el concepto riesgos, para lograr mayor eficiencia en la priorización anual de sus actividades; así mismo, la auditoría se ha convertido en la herramienta por excelencia para evaluar los riesgos y por esto, hoy hablamos de auditoría basada en riesgos.

La evolución paralela de la auditoría y de la gestión de riesgos hasta integrarse en un solo punto, permitió integrar diferentes herramientas en las áreas de control interno para participar activamente en la articulación de la planeación estratégica de una organización y en el aseguramiento de los procesos.

La siguiente etapa sería entonces, integrar a los expertos de auditoría interna con los expertos en riesgos de incumplimiento en labores de alineación de objetivos de control anticorrupción con los de control tributario, para que el perfil de incumplimiento de los contribuyentes o perfil de riesgo de los usuarios aduaneros, sea insumo para la identificación y evaluación de los riesgos de corrupción al interior de cada administración y así, armonizar las actividades de aseguramiento internas en pro de los objetivos misionales. Cada uno en su nivel de competencias y manteniendo el nivel de independencia correspondiente.

Esto sería identificando y visualizando aquellos aspectos sobre los que los funcionarios de la administración tributaria tienen poder y que se convierten en elemento de “negociación” con el interés privado, aquellos que Ackerman (2001) identifica como fuentes de soborno o clientelismo, sobre los que es necesario limitar la discrecionalidad. Es necesario que las administraciones discutan abiertamente los dilemas éticos que pueden presentarse en un determinado contexto legal, administrativo y técnico, ofreciendo las acciones de

tratamiento correspondientes para que el código de conducta indique cómo debe actuar la entidad, sus funcionarios y terceros ante estas situaciones.

Este nivel de detalle en los códigos de ética y conducta sería parte de las acciones de tratamiento del riesgo de corrupción.

Gráfica No. 3



Fuente: *Elaboración propia*

## 6. CONCLUSIONES

El nivel de desarrollo técnico de la auditoría y la gestión de riesgos a nivel internacional permite que la administración pública y entre estas, las autoridades tributarias y aduaneras, cuenten con herramientas que además de mejorar la eficiencia y el impacto de sus operaciones, identifiquen y aseguren sus procesos, procedimientos y sistemas, ante amenazas de corrupción.

Para optimizar estas herramientas, es importante que las autoridades tributarias y aduaneras, le den la dimensión de sistema a la gestión de riesgos y que dicho sistema se convierta en parte esencial en los procesos de direccionamiento estratégico.

En este orden de ideas, deben adelantarse todas las gestiones necesarias para identificar los riesgos no solo operativos, sino los de corrupción en todos los procesos de la administración, acotándolos al contexto interno y externo, para adaptar el ambiente de control a las condiciones financieras, jurídicas, técnicas y administrativas de la entidad.

La identificación de los riesgos de corrupción es una tarea esencial para poder tomar las medidas correctivas pertinentes y para esto es importante observar la eficacia de la entidad con el lente de los indicadores de gestión, pero también con una concientización de las oportunidades de corrupción que el contexto de la entidad ofrece en su entorno, dadas las mismas condiciones organizacionales que la caracterizan y las amenazas constantes a las que se expone una administración tributaria/aduanera por la naturaleza de su función.

Los equipos de auditoría interna deben evaluar el nivel de exposición organizacional a eventos de corrupción, para poder determinar la probabilidad e impacto de un riesgo de corrupción y para recomendar las acciones de aseguramiento.

Dado que las autoridades tributarias hacen parte de la administración pública, las acciones de aseguramiento deberían ser concertadas y apoyadas con políticas públicas de gestión en los diferentes frentes institucionales, con sus respectivas autoridades como son la Tecnologías de la Información y las Comunicaciones TIC, la gestión documental física y digital y la función pública, entre otras.

Dado que es necesario el conocimiento misional y experto en asuntos tributarios y aduaneros, y la participación de actores transversales de la gestión pública para identificar los riesgos de corrupción y definir su tratamiento, debe dimensionarse que las estrategias anti corrupción son una actividad que requiere de una intervención transversal y comprometida de toda la entidad, no solo de las áreas de auditoría interna.

Definidos, implementados y evaluados los controles que mitigarán los riesgos de corrupción, es necesario considerar que existen actividades de la administración tributaria y aduanera donde no se utilizan o no llegan los sistemas de información ni los procedimientos y, por tanto, los controles son menos efectivos. Estas actividades normalmente tienen un factor de discrecionalidad que debe ser considerado como un riesgo de corrupción y que por tanto demandan de un tratamiento y monitoreo.

Para gestionar riesgos de corrupción en actividades que le otorgan discrecionalidad al funcionario público, se requiere integrar al ambiente de control las actividades de gestión ética, entendidas estas no solo como una acción de promulgación de valores y de educación, sino de visualización de los dilemas éticos a los que se enfrenta la administración en su actividad y de la concertación con la ciudadanía de las acciones a seguir ante esto posibles dilemas.

La evaluación del nivel de transparencia de una administración tributaria/aduanera, debería considerar este elemento como factor de medición.

Dado que las decisiones de los contribuyentes y usuarios en cuanto a sus obligaciones también corresponden a lineamientos culturales y socio económicos que requieren de una conciencia de la ética de lo público, y que las administraciones tributarias y aduaneras deben trabajar por el aumento del cumplimiento voluntario, la gestión de riesgos basada en perfiles de comportamiento y la gestión de riesgos de corrupción tienen un punto de encuentro que permitiría fortalecer las medidas de tratamiento, control y aseguramiento de los eventos que facilitarían la evasión, la elusión y el incumplimiento tributario/aduanero, que a su vez deben ser tratados como riesgos de corrupción.

Las administraciones que ya documentaron sus procesos, los miden y dan tratamiento a sus riesgos operativos y que además aplican la gestión de riesgos de incumplimiento, tienen un camino recorrido frente a la gestión de riesgos de corrupción, pero es necesario avanzar en la integración de estos dos frentes para lograr mayor efectividad de las estrategias anti corrupción.

Participando activamente en estos frentes, la auditoría interna efectivamente logrará cumplir con lo establecido por las Normas sobre desempeño de las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna (IIA Global, 2017) que establece que “la actividad de auditoría interna añade valor a la organización y a sus partes interesadas cuando tiene en cuenta estrategias, objetivos y riesgos; se esfuerza para ofrecer mejoras en procesos de gobierno, gestión de riesgos y control de procesos; y proporciona aseguramiento relevante de forma objetiva”.



## 7. BIBLIOGRAFÍA

**Ackerman, R. (2001).** *La Corrupción y los gobiernos. Causas, consecuencias y reformas.* Buenos Aires. Siglo Veintiuno de Argentina Editores.

**Bautista, O (2005).** *La ética y la corrupción en la política y la administración pública.* Recuperado en: [http://eprints.ucm.es/7816/1/tesis-maestr%C3%ADa\\_2.pdf](http://eprints.ucm.es/7816/1/tesis-maestr%C3%ADa_2.pdf)

**Code of integrity and professional conduct (2015).** *Canada Revenue Agency (CRA).* Recuperado en: <https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/migration/cra-arc/crrs/wrkgng/cdtgrtyprfcdct-eng.pdf>

**Código de buen gobierno y ética. (2016).** *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.* Recuperado en: [https://www.dian.gov.co/dian/entidad/CodigoBuenGobierno/Codigo\\_Buen\\_Gobierno\\_Etica.pdf](https://www.dian.gov.co/dian/entidad/CodigoBuenGobierno/Codigo_Buen_Gobierno_Etica.pdf)

**Código de conducta SAT (2016).** *Servicio de Administración Tributaria SAT México.* Recuperado en [http://omawww.sat.gob.mx/que\\_sat/Documents/Codigo\\_Conducta\\_2016.pdf](http://omawww.sat.gob.mx/que_sat/Documents/Codigo_Conducta_2016.pdf)

**Código de ética SII (2016).** *Servicios de Impuestos Internos Chile.* Recuperado en [http://www.sii.cl/sobre\\_el\\_sii/codigoetica\\_sii.pdf](http://www.sii.cl/sobre_el_sii/codigoetica_sii.pdf)

**Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway (2015).** *COSO at 30 Years.* Recuperado en <http://3197d6d14b5f19f2f440-5e13d29c4c016cf96cbbfd197c579b45.r81.cf1.rackcdn.com/collection/programs/sechistorical-041615-transcript.pdf>

**Ethic and Conduct Matters: Guidance (2015).** *Internal Revenue Service IRS.* Recuperado en: [https://www.irs.gov/irm/part39/irm\\_39-001-002](https://www.irs.gov/irm/part39/irm_39-001-002)


**Kaufmann, D. (1998)** *Corrupción y reforma institucional: el poder de la evidencia empírica.* Recuperado en [http://www.dii.uchile.cl/~revista/ArticulosVol3-N2/06-Kaufmann\\_s\\_parr.pdf](http://www.dii.uchile.cl/~revista/ArticulosVol3-N2/06-Kaufmann_s_parr.pdf)

**Norma Internacional ISO 9001 (2015).** *Sistemas de gestión de la calidad: Requisitos.* Bogotá DC: ICONTEC.

**Norma Internacional AS/NZ (1995).** *Risk Management.* Recuperado en [https://www.saiglobal.com/PDFTemp/Previews/OSH/AS/AS4000/4300/4360-1995\(+A2\).pdf](https://www.saiglobal.com/PDFTemp/Previews/OSH/AS/AS4000/4300/4360-1995(+A2).pdf)

**Norma Técnica Colombiana NTC ISO 31000 (2011).** *Gestión del riesgo: Principios y directrices.* Bogotá DC: ICONTEC.

**The Institute of Internal Auditor (2017).** *Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna.* Recuperado en <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Spanish.pdf>



FACTORES MOTIVADORES  
O DEMOTIVADORES  
DEL TRABAJO DE LOS DIRECTIVOS  
DEL NIVEL INTERMEDIO:  
**INVESTIGACIÓN  
EXPLORATORIA**  
EN UNA ORGANIZACIÓN  
DE ADMINISTRACIÓN  
TRIBUTARIA

Demetrius M.  
**Soares**

### SINOPSIS

Las personas constituyen el activo más importante de las organizaciones. En este sentido, este artículo tiene como objetivo desvelar factores motivadores o desmotivadores del entorno laboral de los directivos de nivel intermedio de la RFB. Este estudio exploratorio, integrado por una investigación de campo vuelta a esos directivos,

demuestra que la administración debe tener atención a ese tema, puesto que esos ejecutivos (aunque sean profesionales con elevada motivación de logro) están expuestos a los mismos factores motivadores o desmotivadores que afectan a los trabajadores en general.

### CONTENIDO

1. Marco Teórico
2. Método de Recolección de los Datos
3. Análisis de los Resultados
4. Conclusiones
5. Bibliografía

### EL AUTOR

Auditor Fiscal (Censor) de la Secretaría de Ingresos Federales del Brasil (RFB). Comisario-Adjunto de la Comisaría de la RFB en la Ciudad de Ponta Grossa (Paraná). Tutor en Educación Fiscal por la Escuela de Administración de Hacienda – ESAF (Brasil). Máster en Hacienda Pública y Administración Financiera y Tributaria en la Especialidad en Administración Tributaria por la Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED) de Madrid – España. Email: demetriustutoria@gmail.com

## INTRODUCCIÓN<sup>1,2</sup>

Las personas constituyen el activo más importante de las organizaciones. Aunque una empresa invierta considerable monto en su infraestructura física y tecnológica, estará condenada al fracaso si no cuenta con personas capaces y motivadas como para llevar a cabo su misión y ejecutar su estrategia.

Esta afirmación se aplica tanto a la iniciativa privada como al sector público. Si por un lado la razón de existir de la primera es en general la ganancia, la del segundo es el interés público al cual la sociedad ha decidido que la organización debe servir. Si una entidad pública falla en el cumplimiento de su misión o en la ejecución de su estrategia, pierde legitimidad ante la sociedad y, por consiguiente, el motivo de existir.

En cuanto a la gestión del talento humano, el conocimiento no resulta suficiente para garantizar el éxito y la perennidad de las organizaciones. De nada vale contar con una plantilla cualificada y capaz si no se hace presente la fuerza vital de la motivación en la cual se deben anclar las competencias del personal. En este contexto, el papel de los directivos de nivel intermedio es esencial puesto que ellos cumplen la importante labor de facilitar el despliegue de la estrategia organizacional y de movilizar al personal hacia el logro de los objetivos institucionales. “Y para motivar a los demás hay que estar motivado uno mismo.” (Urcola, 2011, p. 44)

En ese sentido, lo que se pretende con este estudio de carácter exploratorio es desvelar factores motivadores o desmotivadores del entorno laboral de los directivos de nivel intermedio de la Secretaría de Ingresos Federales del Brasil (RFB). El artículo se basa en una investigación de Soares (2017), llevada a cabo en la RFB, presentada al Instituto de Estudios Fiscales (IEF) y a la Universidad Nacional de Educación a Distancia de España (UNED) como parte de los requisitos para la conclusión del Máster Universitario Oficial en Hacienda

Pública y en Administración Financiera y Tributaria: Especialidad en Administración Tributaria (2016-2017).

El trabajo, integrado por una investigación de campo vuelta a esos directivos, demuestra que la administración debe tener atención a ese tema, puesto que esos ejecutivos (aunque sean profesionales con elevada motivación de logro) están expuestos a los mismos factores motivadores o desmotivadores que afectan a los trabajadores en general.

Además de esta introducción, este trabajo contiene varios apartados. En el siguiente, se aborda el marco teórico considerado en la elaboración de este artículo. En el segundo apartado se enfoca el método utilizado para la recolección de los datos. En el tercer apartado se analizan los resultados de la encuesta distribuida a los directivos de nivel intermedio de la RFB. En el cuarto apartado se destacan las conclusiones más importantes.

## 1. MARCO TEÓRICO

### 1.1 El concepto de Motivación

Trechera (2000) plantea que, etimológicamente, el término motivación deriva del latín *motus*, que significa aquello que moviliza a la persona para ejecutar una actividad. El autor define la motivación como el proceso psicológico por medio del cual el individuo fija un objetivo, utiliza los recursos apropiados y mantiene una determinada conducta orientada hacia el logro de una meta.

En el mismo sentido, Herrera, Ramírez, Roa y Herrera (2004) establecen la definición de la motivación como:

“... el proceso que explica el inicio, dirección, intensidad y perseverancia de la conducta encaminada hacia el logro de una meta,

1 RFB - Secretaría de Ingresos Federales del Brasil.

2 Los directivos de nivel intermedio a los cuales se hace referencia en este trabajo son los titulares de las Comisarias, Inspectorías Especiales y Unidades Aduaneras Especiales de la RFB. Esos directivos son responsables de una plantilla con alrededor de 18.700 funcionarios y tienen la misión de ejecutar la gestión tributaria y aduanera en los 5.570 municipios brasileños.

modulado por las percepciones que los sujetos tienen de sí mismos y por las tareas a las que se tienen que enfrentar”. (Herrera et al., 2004, p. 5)

Las definiciones mencionadas anteriormente subyacen en las perspectivas teóricas de la motivación que se plantean a continuación.

## 1.2 Teorías de la motivación consideradas en este artículo

### 1.2.1 Administración científica de Taylor

Bordas (2001) recuerda que la era mecanicista del taylorismo tuvo su marco inicial en 1911 con la publicación de la obra *“The Principles of Scientific Management”* (Los principios de la organización científica del trabajo). El autor de la obra, el ingeniero mecánico estadounidense Frederick Winslow Taylor, propuso la utilización de métodos para la administración de las empresas que enfocaban la eficiencia y la eficacia operacional. Con respecto a la relación con los empleados, Taylor creía que su mayor fuente de motivación era el salario y entonces propuso sistemas de remuneración variables basados en primas vinculadas al rendimiento del trabajador. En este sentido, bajo la visión del taylorismo, bastaría brindarse mayores remuneraciones a los trabajadores que ellos consiguientemente se sentirían motivados y así tendrían mejor rendimiento, con independencia de las condiciones ambientales y sociales de su labor. (García, 2015).

García (2015) señala que en los años 20 del Siglo XX ocurrió un cambio en la visión taylorista que cedió lugar a la preocupación con la ergonomía en el trabajo y el bienestar laboral. El autor señala que desde este período se desarrolló la Ciencia del Comportamiento, por medio de la cual se profundizó en el estudio de la personalidad, las actitudes y la conducta humana en el ambiente de trabajo, es decir, se evolucionó desde una óptica individual hacia una visión social del trabajador.

Con respecto a la retribución al trabajador García (2015) señala que ésta constituye:

“un factor social de integración fundamental para las personas. Por consiguiente, el sistema retributivo debe ser capaz de explicar de forma coherente las diferencias que se producen entre los salarios de los trabajadores, de tal forma que se ajusten las retribuciones en situaciones similares y sean dispares en casos diferentes”. (Flannery, T., Hofrichter, D. y Platten, P., 1996, citado en García, 2015, p. 76)

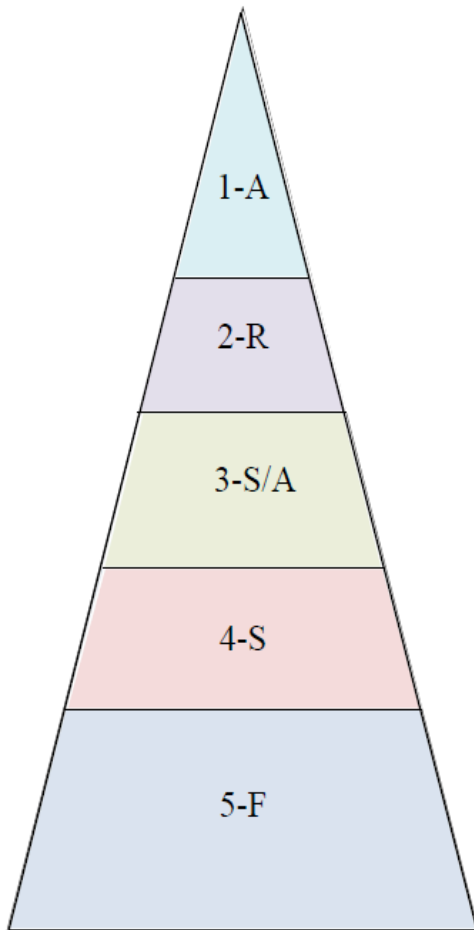
### 1.2.2 Teoría de las necesidades de Maslow

Segovia (2012) plantea que las primeras teorías sobre la motivación laboral consideraban la satisfacción de las necesidades de los empleados como su principal elemento explicativo. El autor señala que, en ese sentido, la teoría más conocida es la pirámide de las necesidades del psicólogo norteamericano Abraham H. Maslow, que jerarquizó esas necesidades “desde los impulsos biológicos más básicos, como la necesidad de comer, de vivir en un entorno seguro o de relacionarse con los demás, hasta las más elevadas como la necesidad de reconocimiento y de autorrealización personal.” (Segovia, 2012, p. 176)

De hecho, en el año 1943 se publicó el artículo *“A theory of human motivation”* (Teoría de la Motivación Humana), por medio del cual Maslow planteó que el comportamiento humano resulta influenciado por una cadena jerárquica de necesidades que se vinculan a la motivación del individuo, constructo que el autor definió como “el proceso por el cual una necesidad insatisfecha genera energía y dirección hacia cierto objetivo.” (García, 2015, p. 55)

Maslow concibió una escala de necesidades, que se describe como una pirámide de cinco niveles la cual asciende en la medida en que las necesidades se satisfacen. Según Maslow el individuo no tiene interés en satisfacer las necesidades del escalafón superior si no tiene satisfechas las necesidades del escalafón inferior. Estas necesidades se agrupan según cinco categorías de menor a mayor nivel, conforme lo planteado en la Figura 1. (García, 2015)

**Figura 1: Pirámide de las Necesidades de Maslow**



**1-A: Autorrealización:** Autosuperación. Desarrollo pleno de la personalidad. Creatividad. Resolución de problemas complejos. Es decir, desarrollar el talento al máximo.

**2-R: Reconocimiento:** Necesidades psicológicas o del ego. Autoestima, respeto, éxito, prestigio.

**3-S/A: Sociales o de afiliación:** Pertenencia a grupos en los cuales se da o se recibe afecto, amistad...

**4-S: Seguridad:** Protección contra amenazas, evitar daños y riesgos, empleo estable o fijo...

**5-F: Fisiológicas:** Garantizan la existencia del individuo y de la especie (Alimento, vestido, descanso, sueño, respiración....).

**Fuente:** elaboración propia.

Además de los ejemplos de necesidades señalados en la Figura 1, García (2015) añade que en el nivel inferior de la Pirámide de Maslow (necesidades fisiológicas) están necesidades tales como el salario y otros beneficios sociales. En el segundo (necesidad de seguridad) está, a modo de ejemplo, la estabilidad en el trabajo. En el tercero (necesidades sociales o de filiación) está el buen clima laboral. En el cuarto (necesidad de reconocimiento) está una política justa de reconocimiento y ascenso. En definitiva, en el último nivel (necesidad de autorrealización) está un trabajo desafiante y exigente, con retos y objetivos a perseguir, aunque siempre adaptado a las características personales del trabajador como su capacidad y sus expectativas (García, 2015).

### 1.2.3 Teoría de la existencia, relación y crecimiento (E.R.G.) de Adelfer

Según la teoría ERC (Existencia, Relación y Crecimiento), existen tres tipos básicos de motivaciones:

- Motivaciones de existencia, que corresponden a las necesidades más básicas de la pirámide de Maslow.
- Motivaciones de relación, que constituyen los sentimientos de aceptación por el grupo, pertenencia, dar y recibir afecto.

- Motivaciones de crecimiento, que comprenden el anhelo interior de desarrollo personal y el hecho de tener un alto concepto de sí mismo.

García (2015) señala que a priori puede parecer que la teoría de Adelfer solamente buscó reagrupar o reclasificar las necesidades de la pirámide de Maslow. Sin embargo, el autor subraya una diferencia más relevante, correspondiente al hecho de que las necesidades de la teoría de Adelfer no siguen una jerarquización tan rígida como en la teoría de Maslow. Para Adelfer, la conducta y el comportamiento humano se mueven en el sentido de satisfacer desde las necesidades más concretas hacia las menos concretas. Además, subraya García (2015), la teoría ERC admite la posibilidad del fenómeno de la frustración-regresión, por medio del cual si el individuo no logra satisfacer una necesidad de rango superior, él retrocede intentando satisfacer una necesidad de nivel inferior.

#### 1.2.4 Teoría de las necesidades de McClelland

De acuerdo con McClelland, la motivación es “el interés recurrente por un estado basado en un incentivo natural, que energiza y selecciona el comportamiento”. (McClelland, 1988, citado en García, 2015, p. 19)

El autor clasifica la motivación según tres motivos o necesidades sociales, a partir de la Teoría de la Personalidad, del psicólogo y profesor Henry Murray. De acuerdo con su planteamiento, cuando una persona haya logrado satisfacer sus necesidades básicas (equivalentes a las necesidades fisiológicas y de seguridad de Maslow) su comportamiento en el trabajo pasa a estar dominado por tres tipos de necesidades (motivos) que se manifiestan simultáneamente hasta el momento en que una de ellas sobresale sobre las demás:

- Motivo de logro: Según Boyatzis (1982) es el deseo de vencer, superar desafíos, alcanzar metas. El motivo de logro se caracteriza por el establecimiento de objetivos retadores y por la propensión a asumir riesgos y responsabilidades.

- Motivo de afiliación: Es la necesidad que tienen los individuos de mantener relaciones interpersonales amistosas y cercanas.

- Motivo de poder: Es aquel relativo a la capacidad de influenciar a los otros para alcanzar los resultados. Según García (2015):

“Las personas con fuerte necesidad de poder disfrutan en posiciones que exijan la competencia liderazgo por lo que prefieren puestos en los que puedan mandar y dirigir a otros, como los puestos directivos. A las personas motivadas por el poder les gusta que se les considere importantes, hablar en público, ser escuchados y desean adquirir progresivamente prestigio y estatus”. (Steele, 1977, citado en García, 2015, p. 64)

#### 1.2.5 Teoría de las expectativas de Vroom

Según la Teoría de las Expectativas de Vroom (1964), los objetivos de los individuos se establecen en función de tres variables: las expectativas de alcanzar los resultados, el valor o importancia de los resultados y la instrumentalidad, es decir, la relación entre las expectativas y su valor. Para el autor, la multiplicación de estas tres variables produce una fuerza motivadora que lleva a la persona a realizar unas tareas y evitar otras.

A continuación se destacan algunos puntos relevantes de la teoría de las expectativas: (García, 2015, pp. 69-70)

- Todo esfuerzo humano se realiza con la expectativa de un cierto éxito.
- El profesional confía en que si se consigue el rendimiento esperado surgirán a continuación ciertas consecuencias favorables para él.
- Cada profesional tiene una cierta idea del nivel de rendimiento que es capaz de alcanzar en la tarea.



- El profesional espera que quienes realicen los mejores trabajos logren las mejores recompensas (equidad).
- La fuerza de la motivación de una persona en una situación determinada equivale al producto entre el valor que la persona le asigna a la recompensa y la expectativa de su posible logro.

En definitiva, Segovia (2012) señala que es importante que se identifiquen las expectativas y los intereses de los empleados y se diseñen sistemas de compensación no sólo basados en los aspectos económicos, sino también que se vuelvan para esas expectativas e intereses, colaborando al mismo tiempo con los objetivos organizacionales.

## 2. MÉTODO DE RECOLECCIÓN DE LOS DATOS

Para llevar a cabo esta investigación, se utilizó el instrumento de recolección de datos *Informes Google*<sup>3</sup>, con el cual se elaboró un cuestionario<sup>4 5</sup> conteniendo 46 preguntas cerradas que se les facilitó a los 142 directivos de nivel intermedio de la RFB (público-objetivo de la investigación). Considerando que 73 directivos contestaron a la encuesta, lo equivalente a cerca del 51% de la población-objetivo, se obtuvo una muestra muy representativa.

## 3. ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS<sup>6</sup>

### 3.1 Compensación

En el apartado del cuestionario titulado “COMPENSACIÓN” se buscó captar la presencia de factores motivadores o desmotivadores relacionados específicamente a la compensación económica de los directivos. En ese sentido, se observó que el 76,7% de los consultados se declararon extremadamente o moderadamente satisfechos con la remuneración relativa a su puesto efectivo (Auditor)<sup>7</sup>. Sin embargo, con respecto a la gratificación (remuneración adicional) pagada por el ejercicio del puesto directivo, se observó un cierto nivel de insatisfacción, siendo que en el 51% de las respuestas dijeron extremadamente o moderadamente insatisfechos. En definitiva, con respecto a los valores de la dieta pagada por los traslados en razón del trabajo, se observó que más del 82% de los directivos se consideran moderadamente o extremadamente insatisfechos.

### 3.2 Equidad

Con respecto al apartado del cuestionario titulado “EQUIDAD”, se observó que, por lo general, los encuestados consideran los criterios de selección de directivos de nivel intermedio en la RFB justos o muy justos (78%). Sin embargo, se observó un alto nivel de percepción de injusticia (67%) en la compensación por ocupar un puesto directivo en una Unidad distinta de la de origen del ejecutivo, incluyendo la indemnización de traslado, remuneración y gratificación. Este resultado está en consonancia con el hecho de que la mayoría (75%) de los que respondieron la encuesta no se han trasladado de su ciudad de origen para ocupar el puesto

3 <https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSej4WlhJiU0vZAumFOvQTqqJyRcAJ39rc3F0NDDj4lCfxh3Mw/viewform>

4 Las preguntas del cuestionario están clasificadas de acuerdo con los factores motivacionales presentes en los diversos modelos mencionados en el marco teórico del trabajo.

5 De conformidad con el anexo.

6 Véase el anexo.

7 En particular, en la Secretaría de Ingresos Federales del Brasil (RFB), solamente los Auditores (Censores) están autorizados a ocupar los puestos directivos de nivel intermedio.



directivo. No obstante, paradójicamente se observó que la mayoría (63%) de los encuestados admitió tener interés en participar en un proceso de selección para el puesto de Comisario o Inspector-jefe en otra Unidad o aceptación de una hipotética invitación para ocupar un puesto directivo en la Superintendencia<sup>8</sup> o en la Administración Central, cuando termine su actual mandato<sup>9</sup>, lo que posiblemente deriva de la elevada motivación de logro característica de esos directivos y señala un cierto potencial de movilidad o rotación de esos ejecutivos.

En definitiva, se observó también un indicio de insatisfacción con respecto a la proporción entre las metas y los recursos asignados a las diversas unidades, siendo que el 26% de los directivos consideran esa proporción injusta o muy injusta, aunque el 45% la considere justa o muy justa.

### 3.3 Infraestructura Laboral

Con respecto a la infraestructura laboral, se observó que la mayoría de los directivos se siente comfortable o muy comfortable en el ambiente de trabajo (73%) y considera adecuada o muy adecuada la infraestructura tecnológica de su Unidad (71%).

### 3.4 Bienestar

Con respecto al bienestar laboral, la mayoría (92%) de los consultados dijo que se siente satisfecha, muy satisfecha o extremadamente satisfecha en su ambiente de trabajo. Contribuyó a ese resultado el hecho de que la mayoría de los directivos se manifiesta satisfecha con la infraestructura laboral, considera que tiene un buen nivel de autonomía, un trabajo dinámico o muy dinámico, y valora como muy cualitativa o extremadamente cualitativa la relación con los subordinados y el superior inmediato.

En cuanto al nivel de estrés, la mayoría (63%) de los directivos demostró una condición razonable con respecto a ese estado emocional, afirmando estos consultados que, en una semana común, no se sienten estresados en el trabajo en ningún día (16%) o lo sienten en uno o dos días (47%). Sin embargo, no se debe ignorar el 22% que se dijo estresado en casi toda la semana o en toda la semana.

La mayoría de los encuestados (67%) considera que es fácil, muy fácil o extremadamente fácil conciliar el trabajo con la vida familiar o personal, a pesar de que no se debe olvidar el 33% que afirmó que es difícil (30%) o muy difícil (3%) hacerlo. Considerando solamente el 22% de los directivos que se dijeron estresados en casi toda la semana o en toda la semana, la encuesta reveló que el 75% de este subgrupo considera difícil o muy difícil conciliar el trabajo con la vida familiar o personal y el 87,5% considera su carga de trabajo alta o muy alta, lo que sugiere una posible necesidad de perfeccionamiento de la capacidad como para gestionar el tiempo eficiente y eficazmente.

### 3.5 Expectativas

En cuanto al apartado del cuestionario titulado “EXPECTATIVAS”, se observó que, por lo general, los directivos de nivel intermedio de la RFB consideran realistas o muy realistas las expectativas de sus subordinados (93%) y de sus superiores inmediatos (94%) con respecto a su rendimiento. Además, esos directivos también respondieron que consideran realistas o muy realistas, por lo general, sus expectativas con respecto a su propio rendimiento (93%). Por lo tanto, no se observó la existencia de conflictos de expectativas en la labor de esos directivos.<sup>10</sup>

8 La RFB estructurase en el territorio brasileño por medio de diez superintendencias, que son responsables de las 142 Unidades Descentralizadas gestionadas por los directivos de nivel intermedio referidos en este trabajo.

9 Los mandatos de los directivos de nivel intermedio de la RFB alcanzan, como máximo en una misma Unidad, ocho años consecutivos.

10 Si se hubiera observado el resultado contrario, sugeriría alguna precariedad en las relaciones interpersonales, incompatibilidad entre la estructura o diseño de la Organización y los procesos de trabajo o una sobrecarga cuantitativa o cualitativa de tareas, lo que conllevaría consecuencias negativas a la salud y al bienestar del directivo y consiguientemente a su estado motivacional.

### 3.6 Desafíos

Con respecto al apartado del cuestionario titulado “DESAFÍOS”, se observó que la totalidad de los directivos considera desafiantes tanto las metas fijadas para su Unidad como su propio trabajo. En cuanto a las metas fijadas para la Unidad, el 59% de los consultados consideran las metas muy o extremadamente desafiantes, mientras que el 84% de ellos ven su propio trabajo como muy o extremadamente desafiante. Sin embargo, el 91% de los directivos afirmaron que siempre o casi siempre se alcanzan las metas establecidas para su Unidad.

### 3.7 Características de las tareas

Con respecto a las características de sus tareas, se observó que los directivos consideran mayoritariamente que tienen moderada o elevada autonomía para realizar la gestión (90%), lo que resulta muy benéfico para su autorrealización y crecimiento profesional, además de exigir un elevado nivel de autodirección y autocontrol. La mayoría de los directivos también considera su trabajo dinámico o muy dinámico (93%) y todos consideran que el resultado de ese trabajo es eficaz o muy eficaz. Sin embargo, los encuestados consideran preponderantemente que, por lo general, su carga de trabajo es alta o muy alta (66%) y un porcentaje considerable (59%) siente que a veces le falta competencia (conocimientos, destrezas y actitudes) para realizar su trabajo.

### 3.8 Desarrollo personal/profesional

Con respecto al apartado del cuestionario titulado “DESARROLLO PERSONAL/PROFESIONAL”, se observó que los directivos de nivel intermedio de la RFB mayoritariamente (83%) consideran que sus competencias (conocimientos, destrezas y actitudes) han sido puestas en práctica con mucha o extrema

efectividad, además de considerar que el puesto que ocupan ha sido muy o extremadamente útil para su desarrollo personal (83%) y profesional (86%). En definitiva, la mayoría de esos directivos (78%) se siente muy o extremadamente realizada.

### 3.9 Reconocimiento

En cuanto al apartado del cuestionario titulado “RECONOCIMIENTO”, se observó que, por lo general (90%), los directivos consideran valorada la imagen de la organización ante la sociedad y también consideran mayoritariamente que el puesto que ocupan es valorado por sus subordinados (75%). Los directivos señalaron que tienen la percepción de que sus contribuciones son reconocidas casi siempre o siempre por sus subordinados (64%) y también por su superior inmediato (74%). Aunque esos porcentajes favorezcan el estado motivacional de esos directivos, no se debe ignorar el alto porcentaje de los directivos que consideran que sólo a veces sus contribuciones son reconocidas por sus subordinados (32%) o por su superior inmediato (22%). En ese sentido, se observó que un elevado porcentaje de los directivos también considera que sólo a veces recibe retroalimentación o feedback de sus subordinados (47%) y del superior inmediato (49%), lo que sugiere una posible relación entre la percepción del reconocimiento y el feedback recibido por los directivos.

### 3.10 Relación interpersonal

Con respecto al apartado del cuestionario titulado “RELACIÓN INTERPERSONAL”, se observó que los directivos de nivel intermedio de la RFB valoran como muy o extremadamente cualitativas las relaciones con los subordinados (84%) y con el superior inmediato (80%), lo que contribuye para el bienestar laboral de esos directivos y consecuentemente para su buen estado de motivación.

### 3.11 Feedback

En cuanto al apartado del cuestionario titulado "FEEDBACK", se observó que la mayoría de los directivos considera que solamente a veces reciben información de retorno (retroalimentación o feedback) de sus subordinados (47%) y de su superior inmediato (49%), mientras el 17% reconocieron que casi nunca o nunca lo reciben de sus subordinados y el 18% opinaron que no lo reciben casi nunca o nunca de su superior inmediato. Ese resultado posiblemente deriva del hecho de que las administraciones públicas, por lo general, se caracterizan por una comunicación piramidal y jerarquizada aunque los canales de comunicación interna deberían ser bidireccionales (Rufas y Gaitero, 2017). Sin embargo, teniéndose en cuenta que el feedback es un factor que favorece la gestión de las expectativas (Alcover, 2012) y el clima laboral (Rufas y Gaitero, 2017) en las organizaciones, se requiere especial atención con respecto a ese importante instrumento de gestión.

### 3.12 Otros aspectos organizacionales

Con respecto al apartado del cuestionario titulado "OTROS ASPECTOS ORGANIZACIONALES", se observó que la casi totalidad (99%) de los que respondieron a la encuesta considera su trabajo alineado a los objetivos estratégicos de la organización y todos se ven comprometidos con las metas organizacionales. En cuanto a otro aspecto que influencia la motivación laboral,

la seguridad, los directivos se sienten mayoritariamente (78%) muy seguros o extremadamente seguros en el puesto que ocupan. Este resultado posiblemente está relacionado al hecho de que esos directivos consideran las expectativas de sus superiores inmediatos (con respecto a su rendimiento) realistas, mantienen con ellos relaciones interpersonales de alta calidad y, por lo general, las Unidades bajo su dirección alcanzan las metas establecidas.

Con respecto al sentimiento de satisfacción y honor, el 87% de los respondientes se dijeron muy orgullosos o extremadamente orgullosos por ocupar el puesto directivo de nivel intermedio en la organización, lo que contribuye favorablemente al buen estado motivacional de esos ejecutivos.

Por otro lado, aunque el 62% nunca o casi nunca consideren solicitar para dejar el puesto directivo, merece la atención el hecho de que el 27% sí a veces lo considere y el 10%, casi siempre.

#### 4. CONCLUSIONES<sup>11</sup>

De lo expuesto en este trabajo, y del marco teórico enfocado, se pueden sacar las siguientes conclusiones:

- Existen diversos factores motivadores o desmotivadores presentes en las actividades laborales en general, según los modelos teóricos que se considere. La compensación económica, la atención a las necesidades, las oportunidades de desarrollo y la percepción de justicia organizacional, a modo de ejemplo, son factores que influyen en el estado de motivación del personal. Los directivos, aunque por lo general sean profesionales con elevada motivación de logro, también están expuestos a esos factores.
- En particular, se observó que los directivos de nivel intermedio de la Secretaría de Ingresos Federales del Brasil (RFB) están razonablemente satisfechos con la compensación económica que perciben, sienten que es justo el proceso de selección de los directivos, están satisfechos con la infraestructura laboral y las relaciones interpersonales, sienten bienestar en el trabajo, consideran muy retadoras las metas fijadas para sus Unidades y al igual, su propio trabajo, razonan que tienen considerable autonomía y que su trabajo es dinámico y eficaz, creen que su puesto y sus contribuciones son razonablemente reconocidos por sus subordinados y por su superior inmediato, se sienten seguros o estables en su puesto y orgullosos de ocuparlo. Todos esos factores, de acuerdo con el marco teórico investigado, contribuyen al buen estado de motivación de esos directivos.

- Sin embargo, de acuerdo a las conclusiones expuestas, también emergieron de la investigación algunos factores perjudiciales al buen estado motivacional de esos ejecutivos como, a modo de ejemplo, una cierta percepción de inequidad en la asignación de las metas y la distribución de recursos entre las unidades, sobrecarga de trabajo, una cierta dificultad en conciliar el trabajo con la vida personal y familiar, sensación de falta de competencia para desarrollar las actividades en algunos casos, una cierta debilidad en la práctica del feedback entre los directivos y sus subordinados y también entre los directivos y sus superiores inmediatos.

En definitiva, esta investigación exploratoria desveló una razonable presencia de los factores motivadores en el entorno laboral de los directivos de nivel intermedio de la RFB, aunque también puso de manifiesto factores desmotivadores que merecen la atención de la administración, puesto que esos directivos cumplen la importante labor de facilitar el despliegue de la estrategia organizacional y de movilizar al personal hacia el logro de los objetivos institucionales.

<sup>11</sup> Las conclusiones de este trabajo no reflejan necesariamente la opinión de la Secretaría de Ingresos Federales del Brasil (RFB) con respecto al tema.

## 5. BIBLIOGRAFÍA

- Alcover de la Hera, C. M. (2012).** La estructuración del trabajo. Organización material, temporal y social, en Alcover de la Hera, C. M., León, J. A. M., Segovia, A. O. y Cantisano, G. T. *Psicología del trabajo*. Madrid: UNED, pp. 36-86.
- Bordas Martínez, J. (2001).** Evaluación y seguimiento del clima laboral en empresas industriales, en Martínez Quintana, V. (Coord.) y Lucas Marín, A. (Coord.). *La construcción de las organizaciones: la cultura de la empresa*. Madrid: UNED. pp. 303-335.
- Boyatzis, R. (1982).** *The competent manager: A model for effective performance*. New York: John Wiley & Sons.
- García, R. V. (2015).** *Motivación y Competencias en la Evaluación de Directivos: Propuesta de un Modelo* (Tesis Doctoral). Universidad Pontificia Comillas, Madrid, España.
- Herrera, F., Ramírez, M. I., Roa, J. M. y Herrera, I. (2004).** Tratamiento de las creencias motivacionales en contextos educativos pluriculturales. *Revista Iberoamericana de Educación, Sección de Investigación*, 37(2). España. Recuperado de <http://www.rieoei.org/investigacion/625Herrera.PDF>
- Rufas, M. y Gaitero, F. (2017).** *La Dirección de la Administración: El Talento Humano, el Directivo Público y las Políticas de Gestión de Calidad*. Madrid: Universidad Nacional de Educación a Distancia – UNED, Madrid, España.
- Segovia, A. O. (2012).** Como motivar en el ámbito del trabajo, en Alcover de la Hera, C. M., León, J. A. M., Segovia, A. O. y Cantisano, G. T. *Psicología del trabajo*. Madrid: UNED, pp. 174-204.
- Soares, D. M. (2017).** *Factores motivadores o desmotivadores del trabajo de los directivos de nivel intermedio de la Secretaría de Ingresos Federales del Brasil* (Trabajo de Fin de Máster). Universidad Nacional de Educación a Distancia – UNED, Madrid, España.
- Trechera, J. L. (2000).** *Introducción a la Psicología del Trabajo* (2ª Edición). Bilbao: Desclee de Brouwer.
- Urcola, J. L. (2011).** *La motivación empieza en uno mismo: Aspectos básicos para motivar a los demás y motivarse a sí mismo* (3ª Edición). Madrid: ESIC Editorial.
- Vroom, V. H. (1964).** *Work and motivation*. New York: Wiley.

## ANEXO

### CONSOLIDACIÓN DE LAS RESPUESTAS SUMINISTRADAS POR LOS 73 DIRECTIVOS DE NIVEL INTERMEDIO DE LA RFB SOBRE LOS FACTORES MOTIVADORES O DESMOTIVADORES DE SU ENTORNO LABORAL

#### PREGUNTAS PRELIMINARES

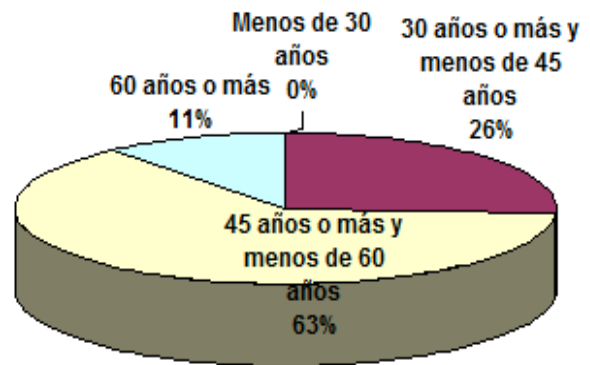
1. ¿Hace cuánto tiempo usted trabaja en el servicio público? (incluso nivel federal, estadual o municipal)



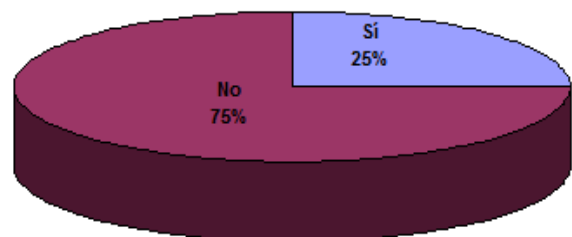
2. ¿Hace cuánto tiempo usted ocupa el puesto actual de Comisario o Inspector-jefe?



3. ¿Cuál es su edad?

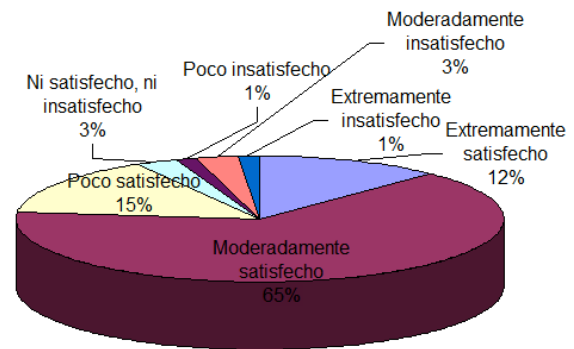


4. ¿Para ocupar el puesto actual de Comisario o Inspector-jefe, usted tuvo que trasladarse de su ciudad de origen?

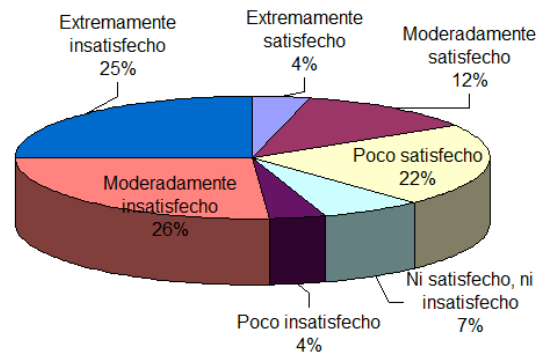


COMPENSACIÓN

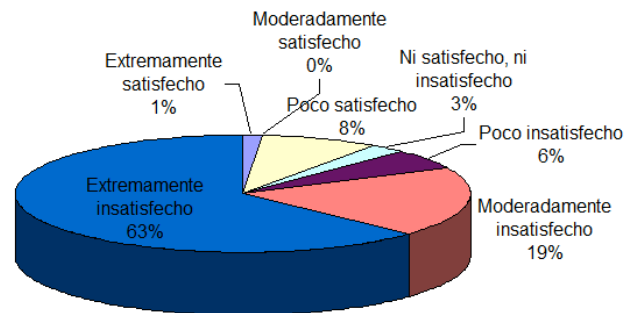
5. Con respecto al puesto efectivo, ¿cuán satisfecho o insatisfecho usted está con su remuneración?



6. Con respecto al puesto de Comisario o Inspector-jefe, ¿cuán satisfecho o insatisfecho usted está con la gratificación (remuneración adicional) pagada por el ejercicio del puesto (FCPE/DAS)?

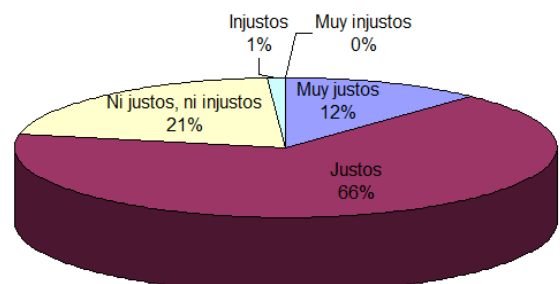


7. ¿Cuán satisfecho o insatisfecho usted está con el valor de la dieta pagada por sus traslados en razón del trabajo?



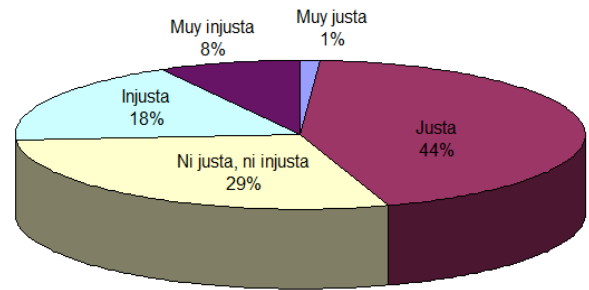
EQUIDAD

8. Por lo general, usted considera los criterios de selección de Comisarios e Inspectores-jefes:

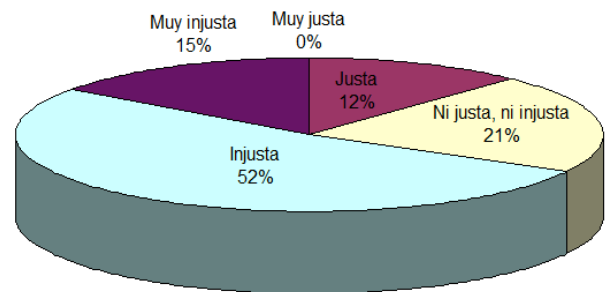




9. Por lo general, usted considera la relación metas/recursos de su Unidad, comparándola a la de las otras unidades de su región fiscal:

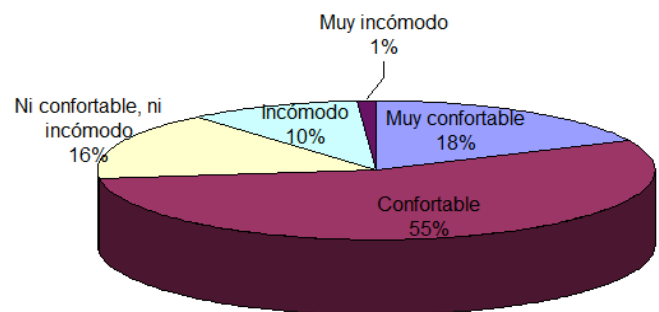


10. Por lo general, usted considera la compensación para ocuparse un puesto directivo en una Unidad distinta de la de origen del ejecutivo:

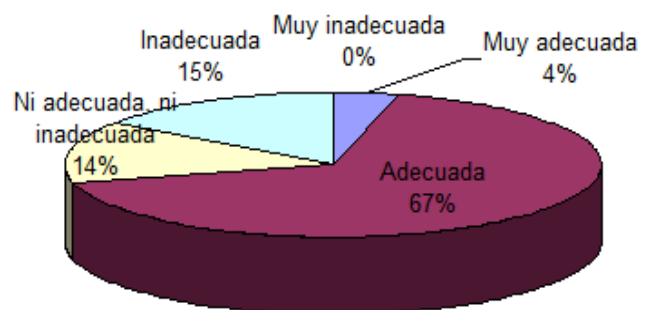


## INFRAESTRUCTURA LABORAL

11. ¿Cuán confortable o incómodo usted considera su ambiente de trabajo?

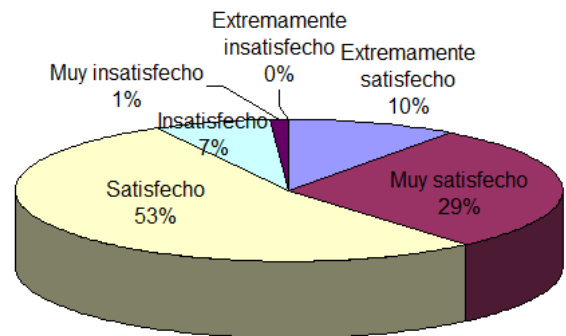


12. ¿Cuán adecuada o inadecuada usted considera la infraestructura tecnológica (equipos, desempeño de red, etc.) de su unidad?

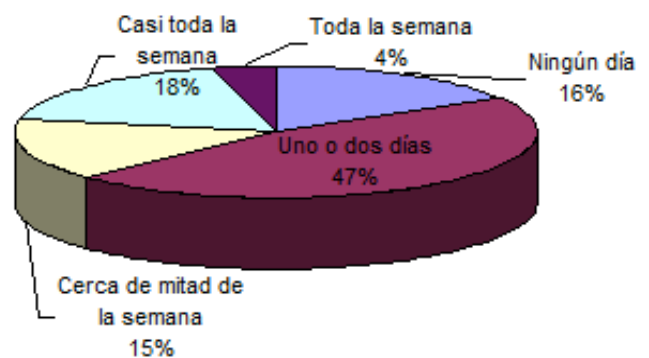


BIENESTAR

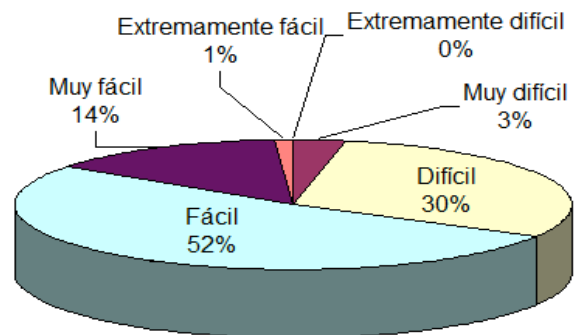
13. Por lo general, ¿cuán satisfecho o insatisfecho usted se siente en su ambiente de trabajo?



14. En una semana común, ¿con qué frecuencia usted se siente estresado en el trabajo?

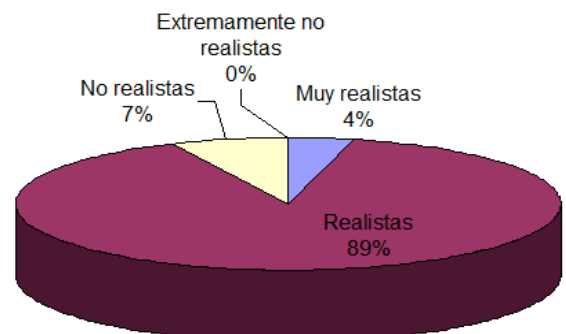


15. ¿Cuán difícil es para usted conciliar su trabajo con su vida familiar/personal?

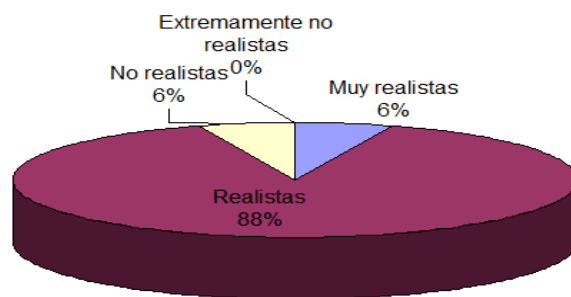


EXPECTATIVAS

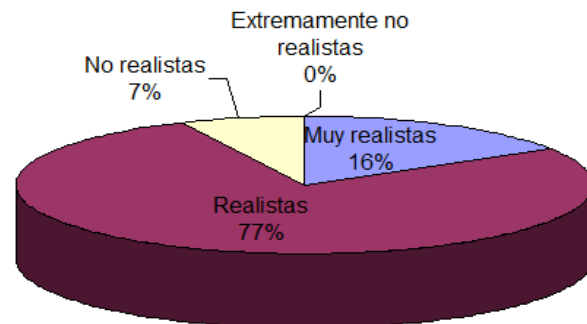
16. Por lo general, ¿cuán realistas o no realistas usted considera las expectativas de sus subordinados con respecto al rendimiento de usted?



17. Por lo general, ¿cuán realistas o no realistas usted considera las expectativas de su superior inmediato con respecto al rendimiento de Usted?

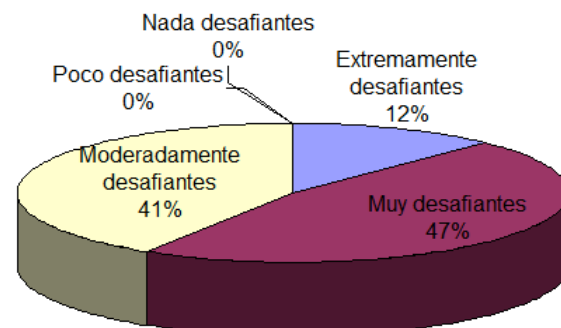


18. Por lo general, ¿cuán realistas o no realistas usted considera sus expectativas con respecto a su propio rendimiento?

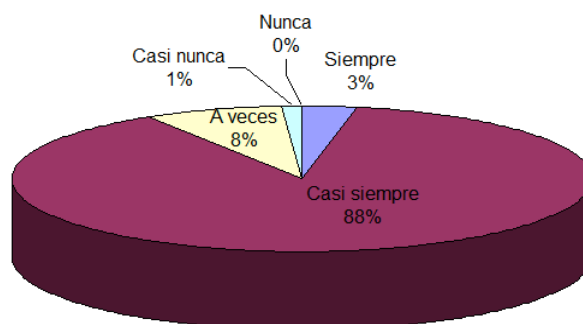


## DESAFÍOS

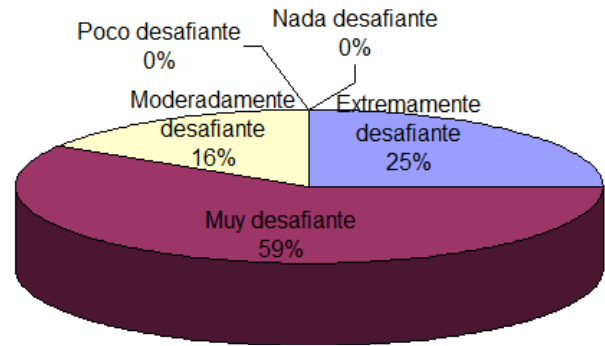
19. Por lo general, ¿cuán desafiantes usted considera las metas fijadas para su Unidad?



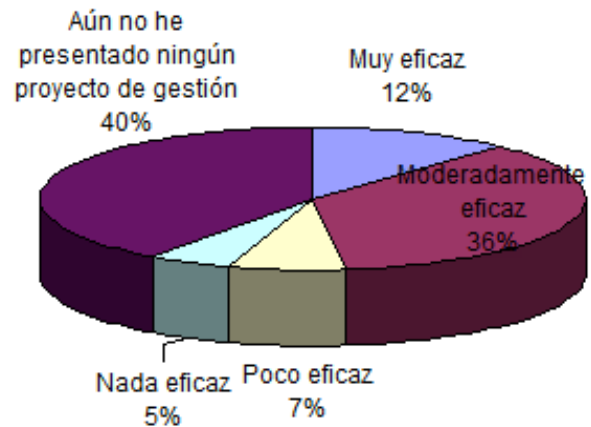
20. Por lo general, ¿cuán frecuentemente se alcanzan las metas establecidas para su Unidad?



21. Por lo general, ¿cuán desafiante usted considera su trabajo?

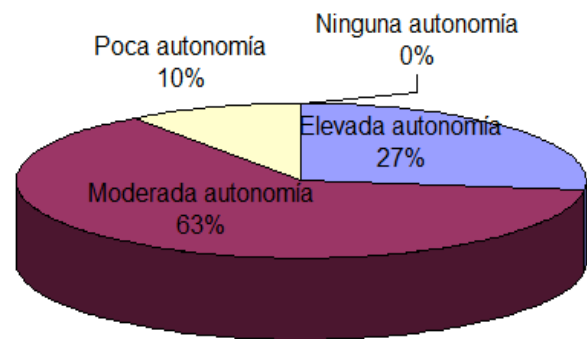


22. ¿Cuán eficaz usted considera que fue su último proyecto de gestión presentado para la prórroga del período de permanencia en el puesto de Comisario o Inspector-jefe (inciso II, §2º, Art. 6º de la Orden RFB n° 1987, de 6 de agosto de 2012)?

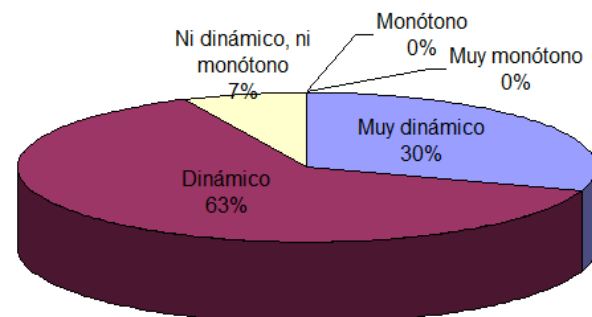


### CARACTERÍSTICAS DE LAS TAREAS

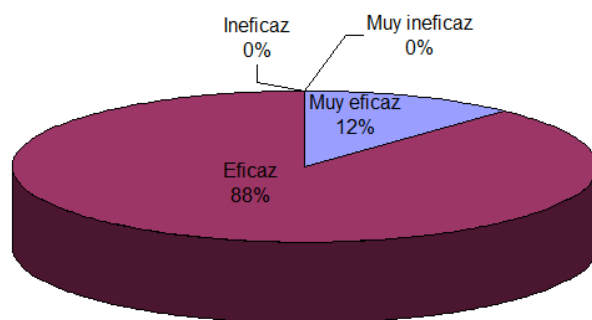
23. Por lo general, ¿cuál es el nivel de autonomía que usted tiene para realizar su gestión?



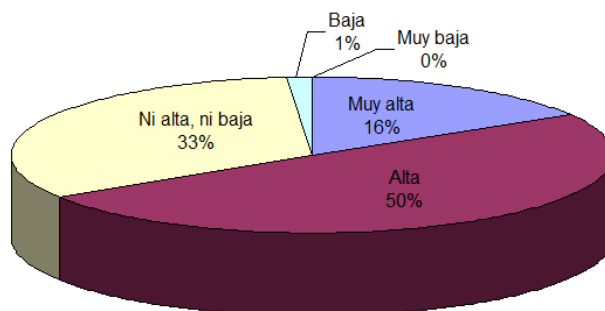
24. Por lo general, usted considera su trabajo:



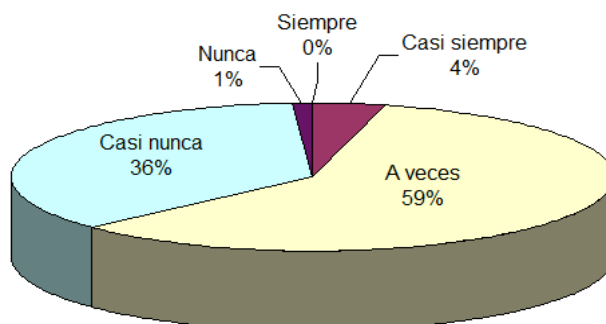
25. Por lo general, usted considera el resultado de su trabajo:



26. Por lo general, usted considera su carga de trabajo:

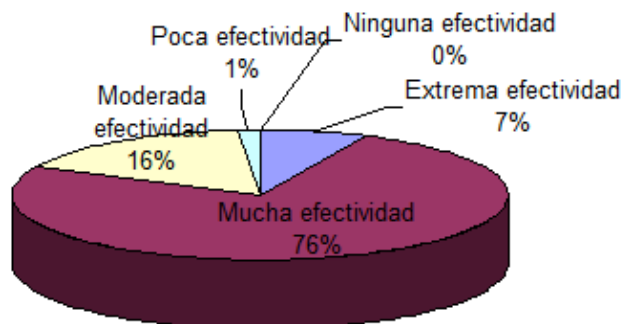


27. ¿Con que frecuencia usted siente que se le falta competencia (conocimientos, destrezas y actitudes) para realizar su trabajo?

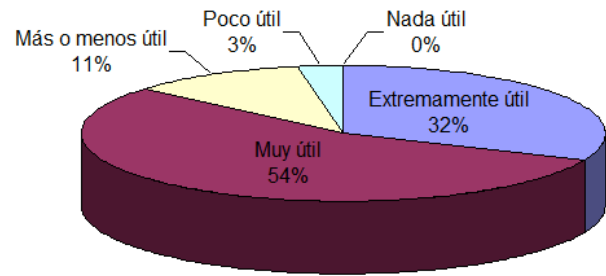


## DESARROLLO PERSONAL/PROFESIONAL

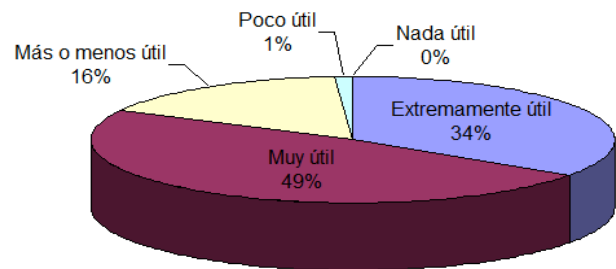
28. ¿Con qué efectividad usted considera que sus competencias (conocimientos, destrezas y actitudes) han sido puestas en práctica, teniendo en cuenta el puesto que usted ocupa?



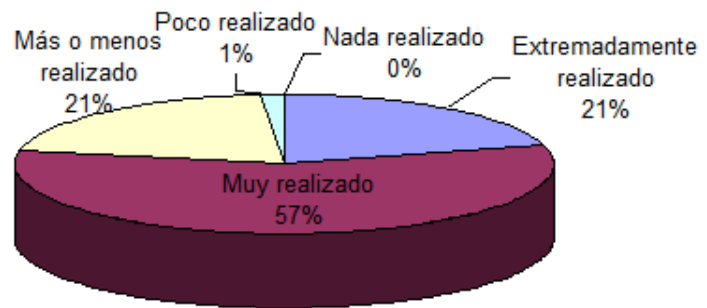
29. ¿Cuán útil usted considera que el puesto que usted ocupa ha sido para su desarrollo profesional?



30. ¿Cuán útil usted considera que el puesto que usted ocupa ha sido para su desarrollo personal?

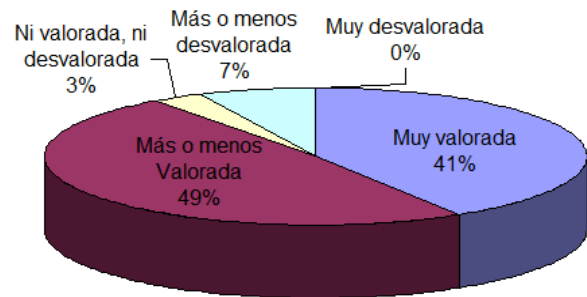


31. Con respecto a su trabajo, usted se siente:

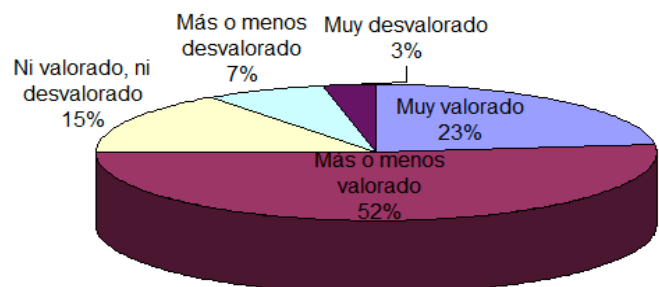


## RECONOCIMIENTO

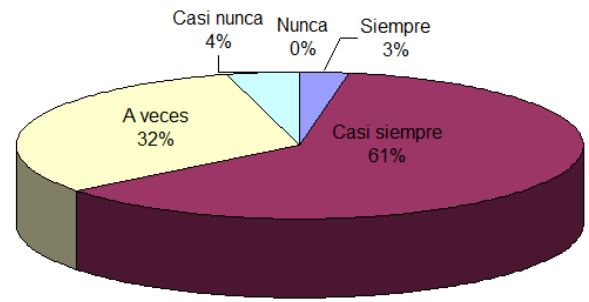
32. Por lo general, ¿cuán valorada usted considera que es la imagen de la RFB ante la sociedad?



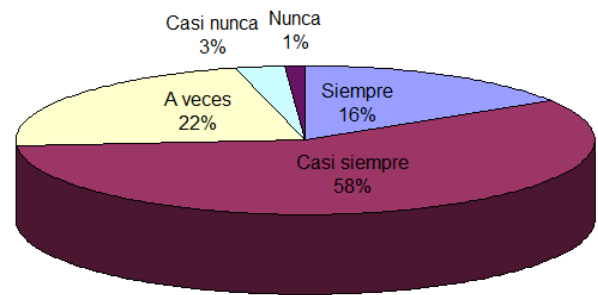
33. Por lo general, ¿cuán valorado por sus subordinados usted considera que es el puesto directivo que usted ocupa?



34. ¿Con qué frecuencia usted siente que sus contribuciones son reconocidas por sus subordinados?

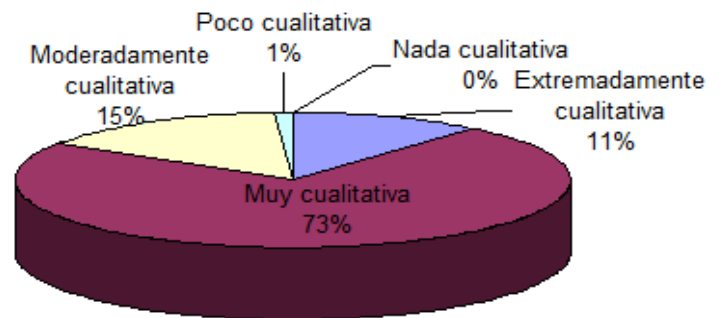


35. ¿Con qué frecuencia usted siente que sus contribuciones son reconocidas por su superior inmediato?

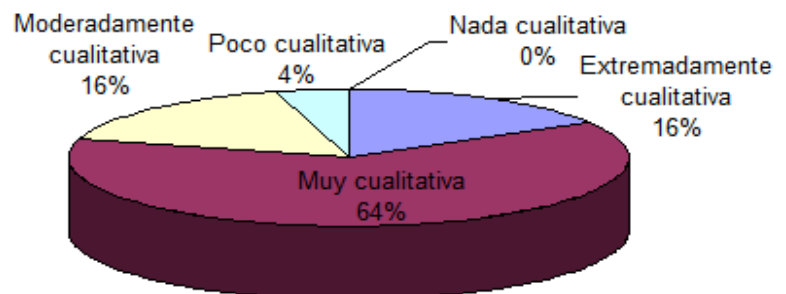


## RELACIÓN INTERPERSONAL

36. ¿Cuán cualitativa usted considera su relación con sus subordinados?



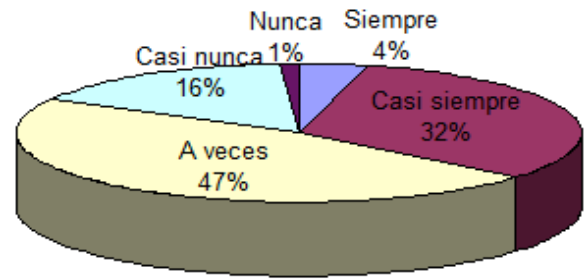
37. ¿Cuán cualitativa usted considera su relación con su superior inmediato?



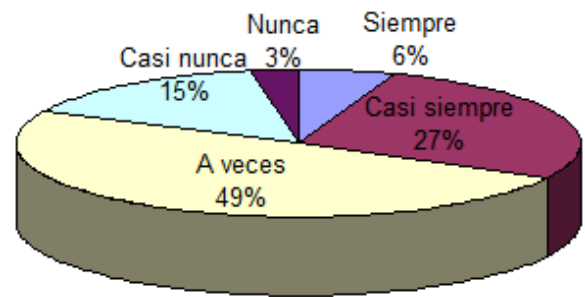


FEEDBACK

38. ¿Con qué frecuencia usted recibe feedback de sus subordinados?

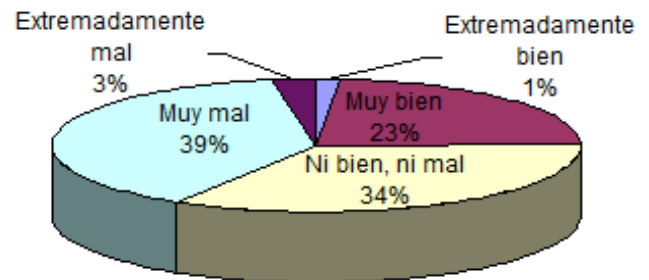


39. ¿Con qué frecuencia usted recibe feedback de su superior inmediato?

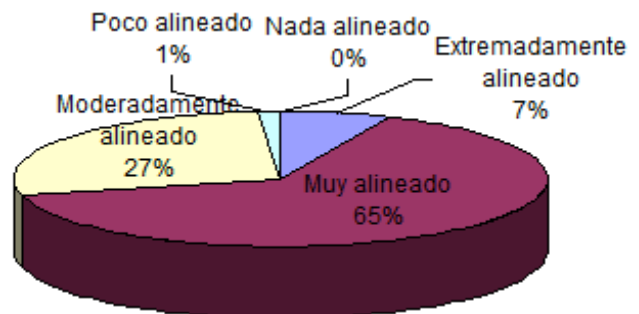


OTROS ASPECTOS ORGANIZACIONALES

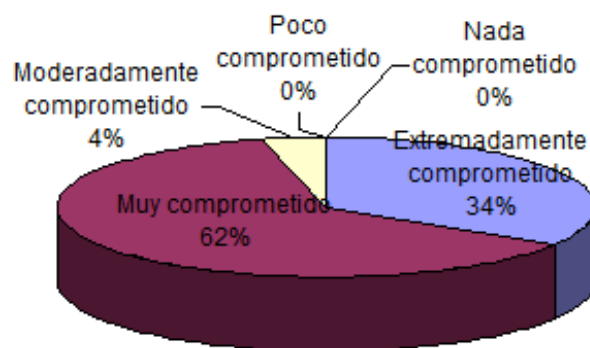
40. Por lo general, ¿cuán bien usted considera que la RFB comunica la estrategia organizacional?



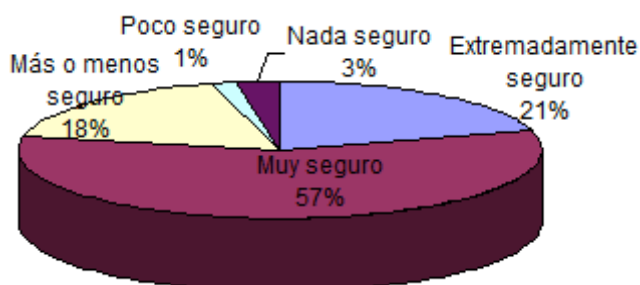
41. ¿Cuán alineado usted considera su trabajo con los objetivos estratégicos de la RFB?



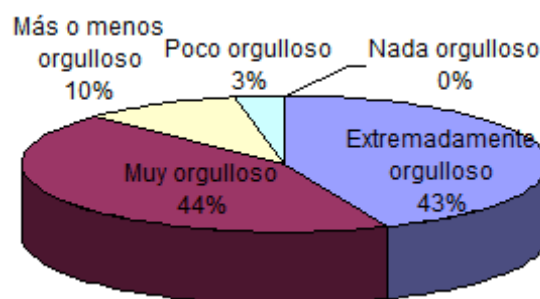
42. ¿Cuán comprometido usted se considera con las metas organizacionales?



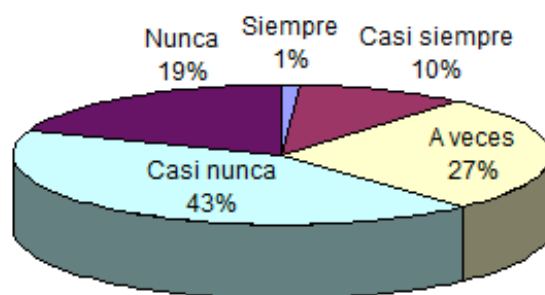
43. ¿Cuán seguro (en el sentido de estable) usted se siente en el puesto de Comisario o Inspector-jefe?



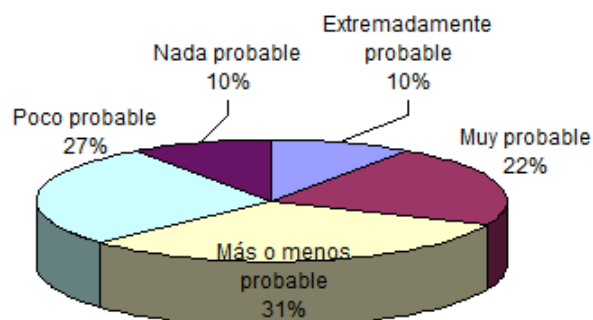
44. ¿Cuán orgulloso usted se siente por ocupar el puesto de Comisario o Inspector-jefe de la RFB?



45. ¿Con qué frecuencia usted considera pedir para dejar el puesto de Comisario o Inspector-jefe?



46. ¿Cuál es la probabilidad de que usted participe de un proceso de selección para el puesto de Comisario o Inspector-jefe en otra Unidad o acepte una hipotética invitación para ocupar un puesto directivo (que tenga en cuenta su experiencia) en la Superintendencia o en la Administración Central, cuando termine su actual mandato?







[ciat@ciat.org](mailto:ciat@ciat.org)



[www.ciat.org](http://www.ciat.org)

