



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Iniciativas de cumplimiento cooperativo como mecanismo preventivo

Quiñones, D.; Mosquera Valderrama, I.J.; Huiskers-Stoop, E.A.M.

Citation

Quiñones, D., Mosquera Valderrama, I. J., & Huiskers-Stoop, E. A. M. (2022). *Iniciativas de cumplimiento cooperativo como mecanismo preventivo. Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional. 5. Herramientas de contención de la planeación tributaria internacional* (pp. 1-65). Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/3513531>

Version: Publisher's Version

License: [Leiden University Non-exclusive license](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/3513531>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

Manual

sobre Control de la
Planeación
Tributaria
Internacional

5

Herramientas de contención
de la planeación tributaria
internacional



5.5. Iniciativas de cumplimiento cooperativo como mecanismo preventivo

Manual

sobre Control de la
Planeación
Tributaria
Internacional

5 Herramientas de contención de la planeación tributaria internacional

5.5. Iniciativas de cumplimiento cooperativo como mecanismo preventivo

Diego Quiñones

Irma Mosquera

Esther-Huiskers Stoop

Noviembre, 2022

Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional

© 2022 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

ISBN:

978-9962-722-21-2

Diagramación:

Coordinación de Comunicación y Publicaciones del CIAT

Propiedad Intelectual

Las opiniones expresadas son exclusivamente del autor y no reflejan necesariamente el punto de vista del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias-CIAT, su Consejo Directivo o las administraciones tributarias de sus países miembros.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), autoriza la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio o procedimiento, conocido o por conocer, siempre que se cite adecuadamente la fuente y los titulares del Copyright. www.ciat.org

Acerca de los Autores



Diego Quiñones Cruz

Doctor en Derecho de la Universidad de Oxford (donde su tesis *Determinants of Corporate Tax Behaviour and Cooperative Compliance* fue dirigida por Judith Freedman), LLM en Tributación Internacional (becario Vanderbilt) y APCLB (becario Vogelstein) de New York University, Especialista en Derecho Tributario de la Universidad del Rosario, Abogado (cum laude) y Politólogo de la Universidad de los Andes. Fue Socio de Quinones Cruz Abogados y en actualidad hace parte del equipo de Tax Controversies and Risk Management de Ernst & Young LLP (Londres). Ex-presidente de la Comisión Académica del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, docente y conferencista en Colombia y en el exterior y autor de numerosas publicaciones en revistas y libros nacionales e internacionales. Posee la barra del Estado de Nueva York y es Solicitor of the Higher Courts de Inglaterra y Gales.



Irma Mosquera

Catedrática de Derecho Tributario, Facultad de Derecho, Universidad de Leiden (Holanda). Titular de la Cátedra Jean Monnet en Gobernanza Tributaria Europea (EUTAXGOV). Doctora (cum laude) Universidad de Groningen (Holanda) 2007. Áreas de especialización son la tributación internacional y el derecho tributario comparado en países desarrollados y en vías de desarrollo y más recientemente, intercambio de información y BEPS en países en vía de desarrollo. Investigadora Principal del proyecto de investigación internacional GLOBTAXGOV (Hacia un nuevo modelo de Gobernanza Global Tributaria en Derecho Internacional Tributario). El objetivo general de GLOBTAXGOV es evaluar la viabilidad y legitimidad del sistema actual de gobernanza fiscal global y el papel de la OCDE y la UE en la legislación fiscal internacional en 8 países. GLOBTAXGOV recibe fondos de la UE H2020 y del Programa de Investigación e Innovación ERC (Acuerdo N. 758671).



Esther Huiskers-Stoop

Docente Universitaria de Derecho Tributario, Universidad de Leiden, Países Bajos. Esther Huiskers-Stoop ha recibido dos maestrías en Derecho en la Universidad de Ámsterdam (derecho holandés y Derecho Tributario, 1997). Trabajó durante más de cinco años como asesora fiscal en KPMG Meijburg & Co en Amstelveen, Países Bajos, tanto en la práctica nacional como internacional. Durante este tiempo, finalizó la formación académica para la Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (2000). Además, trabajó durante casi seis años como abogada en la práctica neerlandesa de litigios tributarios de Jaeger Advocaten-belastingkundigen en Ámsterdam.

También ha finalizado la formación académica para la Nederlandse Orde van Advocaten (2004) y la formación de abogados en el Tribunal de Ámsterdam (2005). Desde 2009, Esther estuvo afiliada a la Escuela de Derecho Erasmus de Rotterdam y en 2015 finalizó su tesis doctoral sobre la Eficacia del Monitoreo Fiscal Horizontal. Sus intereses de investigación actuales se centran en la promoción del cumplimiento fiscal, a nivel internacional en el ámbito del Cumplimiento Cooperativo y a nivel nacional en el ámbito del Control Fiscal Horizontal holandés.

Glosario

APAs	Acuerdo de precio anticipado
ARAR	Reglamentaciones generales para los servidores públicos (Algemeen Rijksambtenarenreglement)
ATAD	Directiva contra la elusión tributaria (European Anti-Tax Avoidance Directive)
BEPS	Erosión de la Base y Traslado de Beneficios (Base Erosión and Profit Shifting)
BRR+	Revisión de Riesgo de Negocios (Business Risk Review)
CCM	Gerente de Cumplimiento del Cliente (Customer Compliance Manager)
CSR	Responsabilidad Social Empresarial (Corporate Social Responsibility)
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
DAC	Directiva sobre Cooperación Administrativa (Directive on Administrative Cooperation)
EOI	Intercambio de información (Exchange of information)
EY	Ernst & Young Global Limited
FAT	Foro de Administración Tributaria
HMRC	Her Majesty's Revenue and Customs
LAPOP	Encuesta de Opinión Pública de América Latina (Latin American Public Opinion Poll)
NTCA	Control Horizontal de Los Países Bajos (Netherlands Tax and Customs Administration)
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

Contenido

Acerca de los Autores	5
Glosario	7
5 Herramientas de contención de la planeación tributaria internacional	11
5.5. Iniciativas de cumplimiento cooperativo como mecanismo preventivo	11
5.5.1. ¿Cuáles son los objetivos del cumplimiento cooperativo?	11
5.5.1.1. Beneficios	13
5.5.1.2. Limitaciones	14
5.5.2. ¿Cuáles son los principios que orientan el cumplimiento cooperativo?	16
5.5.2.1. Confianza mutua	17
5.5.2.2. Cooperación voluntaria	19
5.5.2.3. La filosofía de la horizontalidad	20
5.5.2.4. Certeza	21
5.5.2.5. Transparencia	22
5.5.2.6. Foco en el control de riesgo preventivo	24
5.5.3. ¿Cómo funciona el cumplimiento cooperativo?	25
5.5.3.1. Principales requisitos del cumplimiento cooperativo	26
5.5.3.2. La transparencia y los resultados del cumplimiento tributario	26
5.5.3.3. El uso de información para luchar contra la planificación tributaria agresiva	27
5.5.4. ¿De qué modo difiere el cumplimiento cooperativo de los enfoques tradicionales de supervisión vertical?	28
5.5.4.1. El cumplimiento cooperativo funciona horizontalmente	28
5.5.4.2. El cumplimiento cooperativo depende de una regulación personalizada, ajustada, calibrada	29
5.5.4.3. El cumplimiento cooperativo depende del control de riesgos	31
5.5.5. ¿Cuáles son las ventajas y los riesgos potenciales del cumplimiento cooperativo en el contexto de los países en desarrollo?	32

5.5.5.1. Las ventajas del cumplimiento cooperativo en el contexto de los países en desarrollo	33
5.5.5.1.1. Elevados niveles de litigiosidad	33
5.5.5.1.2. Regímenes tributarios altamente complejos caracterizados por frecuentes modificaciones normativas	34
5.5.5.2. Los desafíos del cumplimiento cooperativo en el contexto de los países en desarrollo	35
5.5.5.2.1. Cambiar la cultura de reguladores y regulados	35
5.5.5.2.2. Lidar con recursos organizacionales limitados	35
5.5.5.2.3. Elevados niveles de corrupción	37
5.5.5.2.4. Cuestiones de legitimidad asociadas con la percepción de trato preferencial.	38
5.5.5.2.5. Excesivo legalismo	39
5.5.5.3. Evaluar al cumplimiento cooperativo como política pública	40
5.5.6. El cumplimiento cooperativo alrededor del mundo	41
5.5.6.1. Diseño del marco	42
5.5.6.2. Implementación del marco	46
5.5.6.3. Desafíos organizacionales	47
5.5.7. Vías hacia el cumplimiento cooperativo (18 componentes)	49
5.5.7.1. Antes de introducir el cumplimiento cooperativo	50
5.5.7.2. Al momento de introducir el cumplimiento cooperativo	54
5.5.7.3. Luego de introducir el cumplimiento cooperativo	54
Referencias Bibliográficas	62

5 Herramientas de contención de la planeación tributaria internacional

5.5. Iniciativas de cumplimiento cooperativo como mecanismo preventivo

5.5.1. ¿Cuáles son los objetivos del cumplimiento cooperativo?

En general, el cumplimiento cooperativo puede definirse como “el establecimiento de una relación cooperativa basada en la confianza entre los contribuyentes y las autoridades tributarias en función del cumplimiento tributario voluntario que conduce al pago del importe correcto de impuestos en el momento oportuno” (Huisckers-Stoop & Gribnau: 2019, pág.72)¹ Los orígenes del cumplimiento cooperativo se encuentran en el Informe publicado en 2008 por el Foro de Administración Tributaria (FAT) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) sobre el papel de los intermediarios fiscales (OCDE: 2008, pág.5)². Este estudio instaba a las administraciones tributarias a desarrollar una relación con los contribuyentes (principalmente los grandes contribuyentes) a fin de combatir la planificación tributaria agresiva. Al mismo tiempo, el estudio alentaba a que se estudiara el papel que desempeñan los intermediarios fiscales (asesores tributarios) en la promoción de esquemas para minimizar los impuestos.

El estudio de la OCDE afirmaba que para las administraciones tributarias es importante comprender las actividades de los contribuyentes, para lo cual necesitan establecer la gestión de riesgos como herramienta para identificar y evaluar los riesgos que plantean los contribuyentes o grupos de contribuyentes (OCDE: 2008, pág. 5)³. Esta gestión de riesgos depende de que se cuente con información y, por lo tanto, las administraciones tributarias deben alentar a los contribuyentes a ser transparentes respecto de sus actividades sujetas a impuestos. Normalmente, aun en ausencia del cumplimiento cooperativo, los contribuyentes están obligados por ley a presentar declaraciones juradas fiscales que revelan una cantidad limitada de información según se requiera y a abonar el impuesto debido en su debido momento (OCDE: 2008, pág.40). Las autoridades tributarias tienen la potestad legal de cuestionar a los contribuyentes sobre las declaraciones por ellos presentadas con el fin de obtener información adicional, ajustar los importes pagaderos y recaudar impuestos. En este tipo de relación tradicional, no hay incentivo para brindar más información tributaria que la obligatoria. En una relación optimizada basada en la cooperación y la confianza, esta dinámica puede perfeccionarse (OCDE: 2008, pág. 5). Estas relaciones son entabladas voluntariamente por los contribuyentes, y su cumplimiento regulatorio voluntario y transparente será recompensado con una certeza temprana y una reducción de las (posibles) fiscalizaciones tributarias sucesivas, sanciones y procesamientos (OCDE: 2008, pág. 40). Para que exista una relación optimizada, es fundamental que las autoridades tributarias,

los contribuyentes y sus especialistas en derecho financiero y tributario “desarrollen confianza recíproca” y mantengan dicha confianza.

En 2013, el FAT de la OCDE publicó un nuevo informe llamado “Marco para el cumplimiento cooperativo: de la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo” (OCDE: 2013)⁴. El informe adoptaba el término cumplimiento cooperativo para dejar en claro “que el enfoque se basa en la cooperación, pero con el objetivo de garantizar el cumplimiento” (OCDE: 2013, pág.13). El enfoque para lograr la relación cooperativa a la que se refiere el informe de 2008 está más basado en la transparencia de parte del contribuyente que en el cumplimiento voluntario de obligaciones legales y, por ende, las administraciones tributarias estaban limitadas a la cooperación brindada por los contribuyentes y sus asesores fiscales.

Según el informe de 2013, el término cumplimiento cooperativo describe el concepto de relación cooperativa más precisamente “ya que no solo describe el proceso de cooperación, sino que además demuestra su objetivo como parte de la estrategia de gestión de riesgos de cumplimiento del ente recaudador: el cumplimiento conduce al pago del importe justo de impuestos en el momento oportuno” (OCDE: 2013, pág.16). El informe también afirma que “los entes recaudadores y las empresas quieren mayor certidumbre y reducir el riesgo y los costos administrativos” (OCDE: 2013, pág.80).

Según el mismo informe, hay dos elementos clave en la comunicación de información y transparencia de parte de los contribuyentes. En primer lugar, un *marco de control fiscal* (MCF) robusto y confiable (que puede describirse como un instrumento de control interno específicamente centrado en la función tributaria dentro de una empresa) que les brinda garantías a las autoridades y le permite al contribuyente saber qué posiciones fiscales tomadas son inciertas o controvertidas y; en segundo lugar, “la disposición a exteriorizar dichas posiciones en forma voluntaria” (OCDE: 2013, págs. 20-21). Como resultado de lo anterior, el alcance de las revisiones y fiscalizaciones de las declaraciones juradas fiscales remitidas a las autoridades tributarias puede reducirse significativamente. Gracias a la información expuesta por el contribuyente, las autoridades tributarias pueden valerse de las declaraciones recibidas y confiar en que posiciones tributarias inciertas y demás “temas de duda o dificultad respecto de las posiciones tributarias tomadas en dicha declaración llegarán a su atención” (OCDE: 2013, pág.62).

En 2016, el FAT de la OCDE publicó directrices de seguimiento en su informe “Construyendo mejores marcos de control fiscal” sobre la calidad de los MCF para gestionar el control fiscal para (grandes) empresas y autoridades tributarias que entablan relaciones de cumplimiento cooperativo (OCDE: 2016)⁵. La revelación de información y la transparencia son fundamentales. Esta última se refiere a compartir información sobre el sistema de control interno y la implementación y efectividad del MCF, que le permite al contribuyente conocer y controlar las posiciones y cuestiones que debe informar (Huiskers-Stoop & Gribnau: 2019, pág. 77). Los contribuyentes que se comportan de manera transparente y representan un “riesgo bajo” pueden esperar razonablemente que las autoridades adopten un enfoque más cooperativo, mientras que los contribuyentes que representan un “riesgo significativo” en general pueden esperar atraer mayor vigilancia y atención en relación con su cumplimiento (Huiskers-Stoop & Gribnau: 2019, pág. 74).

Si bien los informes se realizaron en el marco del FAT de la OCDE, que está constituido por 53 miembros, en su mayoría países desarrollados, los conceptos de relación cooperativa y cumplimiento cooperativo también fueron utilizados por países emergentes y menos desarrollados, entre ellos países miembros del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) (Cremades et. al.: 2015)⁶.

Por ejemplo, en un estudio comparativo realizado en 2015 por el CIAT en países miembros de América Latina, el Caribe, África y Asia, se presentaron los diferentes enfoques de las administraciones tributarias frente a iniciativas de cumplimiento cooperativo. Este estudio sobre el cumplimiento cooperativo de parte de países emergentes y menos desarrollados brindó una definición que asegura que “Una iniciativa de cumplimiento cooperativo surge del relacionamiento entre la administración tributaria y el contribuyente, y a través de la cual se busca alcanzar mejoras significativas en el nivel de transparencia mutua y consecuentemente en el nivel de cumplimiento voluntario, teniendo como objetivo el reducir los costos de cumplimiento y/o de administración, y en lo posible prevenir controversias en la relación jurídico - tributaria” (Cremades et. al.: 2015, pág. 7).

A los efectos del presente Manual, se emplearán las principales características del informe de la OCDE de 2013. Para que se utilice el cumplimiento cooperativo, la administración tributaria y los contribuyentes deben tener en claro qué puede lograr el cumplimiento cooperativo (los beneficios) y qué no puede lograr el cumplimiento cooperativo (las limitaciones). Estos dos elementos serán abordados a continuación:

5.5.1.1. Beneficios

Los programas de cumplimiento tienen el objetivo común de incrementar la confianza en las autoridades tributarias y brindar servicios (de alta calidad) a fin de promover el cumplimiento voluntario (Huiskers-Stoop & Gribnau: 2019, pág. 101)⁷. El cumplimiento cooperativo puede contribuir con la administración tributaria de las siguientes maneras:

- Para comprender la actividad comercial y el entorno en el que operan los contribuyentes
- Para comprender e influir un comportamiento de cumplimiento en los contribuyentes
- Para obtener más información a fin de que las administraciones tributarias puedan desarrollar nuevas estrategias de gestión para la evaluación de riesgos de los contribuyentes
- Para establecer el trato igualitario de los contribuyentes de manera que el foco no esté en mejorar el relacionamiento con los grandes contribuyentes sino con los contribuyentes en general (incluyendo a personas naturales y empresas)⁸
- Para brindar orientación al contribuyente y su intermediario impositivo (asesor tributario) respecto de lo que podrían considerarse estructuras de planificación tributaria agresiva
- Para optimizar la transparencia del contribuyente mediante la introducción de un enfoque de coordinación en lugar de un enfoque de confrontación hacia el contribuyente

- Para que existan fiscalizaciones y controversias de menor magnitud al enfocarse únicamente en un tipo específico de contribuyente / operaciones según la evaluación de riesgo de los contribuyentes incumplidores, no cooperantes
- Para mejorar la asignación de recursos financieros y humanos al enfocarse únicamente en un tipo específico de contribuyente / operaciones según la evaluación del riesgo de cumplimiento y la postura de cooperación / no cooperación del contribuyente
- Para brindar mayor certidumbre respecto de cómo tratar las estructuras tributarias según un área gris o indefinida del derecho.

Del mismo modo, el cumplimiento cooperativo puede contribuir con el contribuyente de las siguientes maneras:

- Para obtener certeza jurídica respecto de las posiciones tributarias del contribuyente
- Para obtener certeza jurídica respecto de estructuras / actividades tributarias en función de un área gris o indefinida del derecho
- Para facilitar la comprensión de la administración tributaria respecto de las posiciones tributarias del contribuyente y el marco de control fiscal
- Para aportar información a las autoridades tributarias a fin de que cuenten con un panorama completo a ser utilizado en la evaluación del riesgo y el establecimiento de estrategias de gestión de riesgos acordes
- Para identificar posiciones tributarias inciertas en función de la evaluación del riesgo tributario de la misma administración tributaria
- Para establecer un enfoque coordinado (colaborativo) en lugar de un enfoque de confrontación hacia la administración tributaria
- Para promover la transparencia en sus actividades tributarias como uno de los elementos de su estrategia comercial
- Para optimizar los marcos de gestión de riesgos del contribuyente (tales como un marco de control fiscal)
- Para beneficiarse de una resolución anterior sobre cuestiones fiscales con fiscalizaciones de menor magnitud y menores costos de cumplimiento
- Para reducir – o limitar el alcance – de las controversias tributarias con la administración tributaria.

5.5.1.2. Limitaciones

Uno de los retos del cumplimiento cooperativo es el paso desde una relación de contenciosa hacia una relación coordinada entre las administraciones tributarias y los contribuyentes. Tal relación debe estar basada en la transparencia, la confianza mutua y la comprensión de las actividades fiscales de los contribuyentes y la posición de la administración tributaria sobre dichas actividades.

Si bien estos objetivos son legítimos, se alcanzan con más éxito en países donde existe una buena comunicación entre los contribuyentes y la administración tributaria (como por ejemplo los Países Bajos o Australia). Sin embargo, esto aún no es así para la mayoría de los países en desarrollo, donde la relación se caracteriza por tener una naturaleza más propensa a la controversia y jerárquica. Así, en nuestra opinión, un programa de cumplimiento cooperativo puede enfrentar varias limitaciones.

En primer lugar, para introducir el cumplimiento cooperativo, un primer paso es mejorar la comunicación entre la administración tributaria y el contribuyente y obtener un nivel mutuo de comprensión y confianza. Esto **no podrá lograrse** una vez implementado el cumplimiento cooperativo sino que deberá hacerse antes de introducir un programa de cumplimiento cooperativo.

Así, en jurisdicciones donde el nivel de confianza mutuo es bajo antes de la introducción del cumplimiento cooperativo, el objetivo no es remediar esta situación inmediatamente sino mejorar gradualmente la interacción entre las partes y, mediante intercambios cooperativos exitosos aumentar la sensación de equidad procesal y cumplimiento voluntario. Es el cumplimiento cooperativo el que luego fija un sendero para la reducción gradual de la regulación vertical y un escenario ulterior donde prevalece la regulación horizontal.

Si bien el cumplimiento cooperativo puede reducir enormemente las asimetrías de información entre las partes, no necesariamente las elimina. Por ende, se recomienda complementar el cumplimiento cooperativo con suficientes protecciones para prevenir mayor discrecionalidad administrativa, divulgación selectiva, o irregularidades administrativas dada la proximidad entre las partes.

Más aún, el cumplimiento cooperativo **no debe ser** un instrumento destinado exclusivamente a grandes contribuyentes, sino que todos los contribuyentes (personas naturales y empresas) deben emplearlo. Si bien los grandes contribuyentes pueden estar más implicados en esquemas de minimización tributaria que las administraciones tributarias podrían considerar como estrategias de planificación tributaria agresiva, el éxito de un programa de cumplimiento debe basarse en un enfoque neutral frente a todos los contribuyentes. Naturalmente, la disponibilidad limitada de recursos administrativos significa que el cumplimiento cooperativo no puede ponerse a disposición de todos los contribuyentes al mismo tiempo y, en efecto, el uso de programas piloto para despliegues graduales es una buena práctica. Sin embargo, lo que debe estar claro es que, en principio, la filosofía de la horizontalidad y la colaboración mutua hacia la mayor certidumbre debe ser aplicable en todas las interacciones entre los contribuyentes y la administración tributaria.

Por último, el cumplimiento cooperativo puede contribuir a reducir controversias, por ejemplo, respecto del uso de acuerdos previos sobre precios (APAs, según la sigla en inglés) en precios de transferencia. No obstante, las decisiones sobre la responsabilidad fiscal de los contribuyentes **no pueden** abordarse como parte de un programa de cumplimiento cooperativo. El cumplimiento cooperativo no tiene el objetivo de modificar la legislación a manera de aplicar una ley distinta a cada contribuyente. Lo que hace el cumplimiento cooperativo es brindar un escenario para que las partes deliberen sobre su interpretación de la legislación, concuerden / disientan sobre los hechos, y luego se comprometan con un trato específico para una posición fiscal. Ciertamente, el trato acordado debe estar encuadrado en la ley, según el principio de legalidad (el imperio del derecho).

5.5.2. ¿Cuáles son los principios que orientan el cumplimiento cooperativo?

Habiéndonos referido a los beneficios y las limitaciones del cumplimiento cooperativo, en esta sección abordaremos los principios que sustentan este enfoque regulatorio, con el objetivo de asistir al lector en la identificación de los elementos que caracterizan a esta filosofía regulatoria y distinguirla de otros modelos regulatorios. Reconociendo que existen diversas formas de entender al cumplimiento cooperativo (por ejemplo, nos hemos referido a las interpretaciones de la OCDE y de CIAT sobre el concepto), para este capítulo los autores proponen utilizar una versión modificada de los principios de Quiñones en su libro sobre cumplimiento cooperativo y los factores que determinan el comportamiento tributario empresarial (Quiñones:2020).

Fundamentalmente, el cumplimiento cooperativo es un enfoque regulatorio que tiene por premisa la idea de que los contribuyentes y la administración tributaria pueden confiar mutuamente en que la otra parte colaborará (voluntariamente) buscando lograr un objetivo de cumplimiento compartido. La idea es que, a diferencia de otras estrategias regulatorias que se basan en la coerción y mandatos de la autoridad que se imponen verticalmente sobre los contribuyentes, el cumplimiento cooperativo supone que la mayoría de los contribuyentes tienen la intención de cumplir, y esto significa que ambas partes pueden colocarse en un mismo nivel (como iguales) a fin de interactuar entre sí horizontalmente. El contribuyente revelará posiciones fiscales inciertas, estrategias y tácticas de cumplimiento, y factores asociados con su perfil de riesgo tributario, y la administración revelará cómo interpreta y pretende tratar las posiciones del contribuyente, así como también su opinión respecto de la gestión del riesgo tributario del contribuyente.

Mediante este diálogo transparente, la expectativa es que los contribuyentes puedan adquirir certeza jurídica respecto de sus posiciones fiscales, orientación administrativa sobre su perfil de cumplimiento y los marcos de control fiscal, y dependiendo de las regulaciones nacionales, otorgar la oportunidad de resolver o reducir las disputas tributarias en proceso. Al mismo tiempo, el cumplimiento cooperativo ofrece a las administraciones la oportunidad de adquirir información relevante sobre las posiciones fiscales de los contribuyentes, su enfoque frente al cumplimiento tributario, y sus marcos de control fiscal. Este flujo de información y el mantenimiento de un diálogo regulatorio permanente con el contribuyente le permite a la administración adquirir mayor seguridad sobre los ingresos fiscales, resolver o reducir las controversias fiscales, obtener inteligencia sobre las prácticas tributarias contemporáneas y cuestiones de cumplimiento que puedan estar experimentando los contribuyentes, además de una mejor comprensión del aspecto comercial que fortalece la capacidad de respuesta de la administración en sus regulaciones como así también su conocimiento de los riesgos tributarios que presenta cada contribuyente.

Si bien el cumplimiento cooperativo puede incluir dentro del diálogo regulatorio posiciones fiscales tanto actuales (abiertas) como pasadas, el objetivo primordial que persigue es el de abordar las incertidumbres fiscales antes de que se concreten, es decir, antes de que generen efectos que son más difíciles de rectificar o sobre los cuales actuar. El principio aquí es que los contribuyentes y la administración tributaria actúan proactivamente e impiden la materialización del riesgo en lugar de actuar en reacción a lo ya ocurrido.

En síntesis, el cumplimiento cooperativo se basa en la premisa de un enfoque regulatorio cuyo objetivo es incrementar el cumplimiento tributario general por medio de un mayor cumplimiento voluntario (alcanzado como resultado de más cantidad de información que puede traducirse en

una estrategia regulatoria preventiva, enfocada en el riesgo, diálogo regulatorio, asistencia e intervenciones de cumplimiento focalizadas por tipo de contribuyente, y los beneficios de una mayor confianza del contribuyente frente a la administración tributaria) y mayor cantidad de recursos disponibles para intervenciones coercitivas en la minoría de casos en los que esto resulta necesario.

Visualmente, los principios más importantes del cumplimiento cooperativo podrían graficarse en un hexágono, donde todas las dimensiones son igualmente importantes para el paradigma regulatorio:

Figura 1

Los principios del cumplimiento cooperativo



Fuente: Elaborada por los autores, 2021.

En las páginas que siguen, analizaremos cada uno de los seis “principios” enumerados más arriba en el contexto del cumplimiento cooperativo.

5.5.2.1. Confianza mutua

Como ha sido demostrado por distintas investigaciones sobre la psicología económica de la tributación (por ejemplo, con Kirchler et.al: 2008), la confianza es un factor determinante importante en el cumplimiento tributario, ya que alimenta el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, quienes se sentirán emocionalmente cómodos con la administración, tendrán mayor probabilidad de verla como legítima, y juzgarán la interacción con la autoridad como justa.

En el caso del cumplimiento cooperativo, la confianza, entendida como la sensación de que la otra parte actuará congruentemente según lo que se espera de ella (previsibilidad) bajo una norma específica, es un principio fundamental. A diferencia de los enfoques tradicionales basados en el

control de la reglamentación tributaria, en los que el principio rector es la desconfianza (ya que la autoridad opera según una filosofía de “policías y ladrones” mediante la cual el contribuyente es un maximizador de utilidades que está constantemente en riesgo de incumplimiento), la existencia de la confianza, que a los efectos del cumplimiento cooperativo debe ser bilateral (mutua), es necesaria para que el intercambio cooperativo ocurra de manera eficiente.

Las razones que explican la importancia de la confianza para el cumplimiento cooperativo son múltiples. La confianza: i. Habilita el paso desde un enfoque de confrontación frente a la regulación tributaria hacia un enfoque colaborativo al permitir que las partes dejen atrás la idea de que la otra parte es inherentemente sospechosa; ii. Permite que ambas partes y los interesados externos comprendan que la cooperación entre los contribuyentes y la administración se basa en la comprensión de que las acciones de las partes están orientadas a un objetivo común que avanza el interés público (Wahl et.al: 2010), iii. Brinda certeza psicológica a la creencia de las partes de que sus propias acciones y esfuerzos serán retribuidos por la otra parte (reciprocidad) y que, en ese sentido, son iguales; y iv. Les otorga confianza a las partes sobre el hecho de que se espera que la otra parte actúe según lo que establecen normas específicas de conducta (por ejemplo, de manera transparente, con empatía hacia el otro, optando por la eficiencia, etc.) a lo largo de los intercambios cooperativos.

Figura 2

La importancia de la confianza mutua en el cumplimiento cooperativo



Fuente: Elaborada por los autores, 2021.

El hecho de que el cumplimiento cooperativo dependa de la confianza no significa que las partes depositen confianza ciegamente, ya que los niveles de confianza de ambas partes deben alimentarse en forma permanente y están condicionados por la conducta demostrada, lo que significa que cuando los comportamientos de cualquiera de las partes se desvíen de

las normas procedimentales y sustantivas previstas probablemente el intercambio cooperativo se vea frustrado (Goslinga et al.: 2018, pág.19). Si no hay credibilidad, este tipo de regulación no será eficaz, ya sea porque el contribuyente se retira del esquema (en los casos en que no sea obligatorio) o deja de colaborar, o porque la administración frente a pruebas de conductas poco fiables injustificadas, reiteradas o muy flagrantes de parte del contribuyente reacciona en respuesta eliminando al contribuyente del programa o cambiando a enfoques regulatorios más coercitivos.

En cuanto a las normas de conducta que subyacen al concepto de confianza en un entorno de cumplimiento cooperativo, estas normas son tanto procedimentales como sustantivas, lo que significa que las partes esperan una continuidad de la otra parte al accionar de manera transparente, respetuosa (empática) y eficiente, pero también se espera que ambas partes se comporten haciendo del cumplimiento su primer objetivo, en lugar de minimizar los impuestos (contribuyentes) o maximizar los ingresos (administración tributaria).

Además, la confianza mutua también puede verse como “confianza informada”. La confianza informada depende de la “transparencia recíproca” respecto de la información brindada por la administración tributaria y el contribuyente (Huiskers-Stoop & Gribnau: 2019, pág. 67). La administración tributaria y los contribuyentes se comprometen con acciones diseñadas para lograr que la otra parte deposite su confianza en ellos, lo que en un contexto tributario puede consistir en el intercambio de información.

Por último, es importante tener en cuenta que el rol de la confianza en el cumplimiento cooperativo es un tanto paradójico, ya que se necesita confianza mutua para que funcione el enfoque, pero, al mismo tiempo, la continuidad en la ejecución se espera que consolide (e incremente) la confianza mutua gradualmente en la medida en que las partes pasen de una confianza *basada en la razón*, calculada y por única vez, a una confianza *implícita* inconsciente y habitual (Gangl et.al: 2015). Así, en contextos como los que suelen encontrarse en América Latina, donde elevados niveles de incumplimiento tributario y un enfoque contencioso a la regulación tributaria se suman a una confianza social e institucional endeble dando lugar a bajos niveles de confianza entre las partes como punto de partida, el paso al cumplimiento cooperativo se torna potencialmente más desafiante. Este punto se tratará en mayor detalle en este apartado.

5.5.2.2. Cooperación voluntaria

Otro principio clave del cumplimiento cooperativo es la cooperación voluntaria. A diferencia del enfoque tradicional de supervisión vertical, que está basado en la capacidad de la administración de detectar el incumplimiento y actuar como encargada de controlarlo, el cumplimiento cooperativo no se basa en el control coercitivo del cumplimiento tributario sino en el cumplimiento voluntario. Esto no debe confundirse con que en el cumplimiento cooperativo no exista control o disuasión, ya que estos seguirán presentes por ser necesarios para lidiar con aquellos contribuyentes que no tienen ánimo cumplidor o que adoptan una *postura* de resistencia o no cooperación (V. Braithwaite et.al: 2007) hacia la administración. Lo que significa es que el ente regulador parte de la premisa de que la mayoría de los contribuyentes tienen ánimo de cumplimiento y son algo reacios al riesgo y que, por consiguiente, canalizar la motivación propia de estos contribuyentes hacia el cumplimiento, sus motivaciones intrínsecas (Langham et.al: 2012), puede resultar más eficiente como estrategia regulatoria que focalizarse primordialmente en el control coercitivo,

ya que esto último tendría sentido solo si la mayoría de los contribuyentes carecieran de ánimo cumplidor.

La cooperación voluntaria es fundamental para el cumplimiento cooperativo puesto que se espera que los contribuyentes revelen sus posiciones fiscales materiales y los elementos que asisten a la administración en la evaluación de su perfil de riesgo sin haber recibido instrucciones sobre qué información revelar. Esto representa un alejamiento respecto de la regulación tradicional basada en fiscalización, donde la administración actúa como investigador y está obligada a descubrir u ordenarle al contribuyente que revele la información buscada mediante solicitudes de información y fiscalizaciones / inspecciones. Así, en el cumplimiento cooperativo, el contribuyente asiste a la administración *motu proprio*, revelando información aun en ausencia de un mandato legal que lo obligue a hacerlo. Debido a que el cumplimiento cooperativo es una relación eminentemente recíproca, el mismo principio se aplica a la administración, lo que significa que se espera que esta actúe proactivamente, procurando asistir al contribuyente en el logro del cumplimiento aun cuando el contribuyente no haya presentado una solicitud formal o esté fuera de un procedimiento de determinación / liquidación oficial regulado.

Por lo tanto, la expectativa es que el cumplimiento cooperativo utilice la capacidad de los contribuyentes para autorregularse y su propia capacidad para anticipar la necesidad de alcanzar mayor cumplimiento de manera más eficiente y no limitarse al rigor del formalismo que a veces se le atribuye a un enfoque regulatorio altamente legalista.

5.5.2.3. La filosofía de la horizontalidad

En línea con el principio de la cooperación voluntaria, el cumplimiento cooperativo también está guiado por la idea de la horizontalidad, que significa que, en contraste con el enfoque tradicional basado en fiscalización, donde la administración es vista como encargada de controlar el cumplimiento desde un sitio verticalmente superior al contribuyente (basada en su *imperium* y autoridad legal) y cuyo fin es el de dictar mandatos de cumplimiento, el cumplimiento cooperativo ve al contribuyente y a la administración como socios iguales que trabajan hacia un objetivo de cumplimiento en común.

Tanto el contribuyente como la administración tributaria deben estar dispuestos a comprenderse mutuamente. La comprensión mutua puede describirse como “la predisposición a colocarse en el lugar del otro y comprender el punto de vista de la otra parte” (Huiskers-Stoop & Gribnau: 2019, pág.85). Por ejemplo, es importante que la administración tributaria comprenda los intereses comerciales de la empresa⁹.

Si bien las diferencias en composición institucional, filosofía y objetivos accesorios (como, por ejemplo, la maximización de los ingresos, la optimización de la carga tributaria) permanecen, la horizontalidad reconoce que las partes también pueden encontrar terreno común en la búsqueda por reducir sus costos de cumplimiento / recaudación y aumentar la certeza jurídica. Psicológicamente, la sensación de que ambas partes son socias con deberes y derechos recíprocos en una empresa en común (financiar al estado de manera que puedan prosperar entes privados, incluyendo a los contribuyentes¹⁰) alimenta la colaboración.

Debido a que la horizontalidad tiende a malinterpretarse como una renuncia del poder público, o como la “cesión” del estado a manos de intereses privados, es necesario enfatizar que trabajar como socios no significa que la autoridad tributaria y el contribuyente deban concordar

en posiciones fiscales específicas, o incluso en el perfil de riesgo del contribuyente y el trato regulatorio correspondiente. Lo que significa es que las partes trabajan juntas para recabar la mayor cantidad de información posible sobre tales posiciones y la función tributaria del contribuyente e intentan llegar a un acuerdo sobre un sendero hacia el cumplimiento óptimo. Si bien esto puede reducir conflictos o evitarlos, es probable que, dada la complejidad del derecho tributario, persistan los desacuerdos. Lo que cambia es que la actitud de las partes hacia la discusión sobre sus posiciones fiscales y estrategias y tácticas de cumplimiento deja de ser conflictiva (confrontativa), es decir que las diferencias se discuten desde un punto de vista técnico, eficientemente, con comprensión comercial, civilizadamente y con razonabilidad, y esto debe conducir a más acuerdos, controversias más acotadas y, ocasionalmente, a coincidir en que se puede disentir, permitiendo que un tercero dirima el conflicto sin que la relación se quiebre.

Por último, tal como señala Gribnau (Gribnau: 2015), la alianza presente en el cumplimiento cooperativo no significa que las partes sean equivalentes ante la ley, ya que la administración siempre estará dotada de autorización legal para utilizar medios coercitivos para controlar el cumplimiento en ausencia de cooperación. En efecto, el cumplimiento cooperativo no implica una desaparición de la disuasión y el control de cumplimiento, ya que estos persisten como herramientas necesarias tanto para penalizar el incumplimiento no cooperativo (algo que es necesario para mantener el ánimo del contribuyente al mostrarle que el incumplimiento es sancionado, y la noción de la autoridad como poderosa) (Kogler et.al: 2013) como para disuadir a los contribuyentes cumplidores de tornarse en incumplidores.

5.5.2.4. Certeza

La certeza es otro de los principios fundamentales del cumplimiento cooperativo. Este es el caso debido a que alcanzar la certeza es uno de los objetivos compartidos por ambas partes en la relación, y el diálogo (o intercambio) regulatorio de cumplimiento cooperativo puede ser visto como el medio para alcanzarla. Así, la certeza jurídica es uno de los objetivos de este tipo de enfoque regulatorio.

En el caso de los contribuyentes, la expectativa es que consientan revelar voluntariamente a la administración toda la información que pueda ser material a fin de que la administración tributaria pueda evaluar correctamente su perfil de riesgo y la legalidad de sus posiciones fiscales, y por ende brindarles compromisos respecto del trato que se les dará a dichas posturas, como así también para el contribuyente en términos del enfoque regulatorio de la administración (por ejemplo, si el contribuyente será visto como de bajo o alto riesgo, con las consecuencias que pudiera implicar en términos de intervención administrativa y beneficios jurídicos). En términos generales, la administración suele estar dispuesta a revelar al contribuyente de qué modo interpreta sus posturas y cómo califica su perfil de riesgo, a cambio de adquirir mayor certeza respecto del ingreso potencial, el alcance de las controversias tributarias, y los riesgos y patrones de cumplimiento existentes (y las estrategias de cumplimiento que deberá implementar la administración). Esta mayor previsibilidad significa que ambas partes tienen una oportunidad de ser más eficientes, ya sea en términos de eficiencia recaudatoria o en términos de costos de cumplimiento.

En cuanto a los determinantes del comportamiento fiscal, debido al impacto que tienen los impuestos sobre las finanzas del contribuyente, la certeza es muy preciada. Esto quiere decir que uno de los incentivos más fuertes que tienen los contribuyentes a la hora de entablar una relación de cumplimiento cooperativo es una mayor certeza tributaria (De Simone et.al: 2013), y los beneficios que esta conlleva, tales como una reducción de contingencias en los estados contables (como la cuenta de provisión fiscal) y los costos asociados con las controversias fiscales. Para la administración, contar con más información sobre las estrategias y tácticas de los contribuyentes, como así también sobre sus posiciones fiscales inciertas, significa contar con mayor claridad sobre las variables que conducen a respuestas administrativas focalizadas o adaptadas, y esto aumenta la capacidad de la administración para asignar recursos (que a menudo son escasos) eficientemente.

Si bien ambas partes esperan certeza jurídica como uno de los efectos del intercambio cooperativo, debe quedar claro desde el inicio que lograr la certeza no es sencillo debido a varios factores: del lado del contribuyente, la información selectiva en lugar de completa puede constituir un riesgo cuando no se cuenta con salvaguardas apropiadas a la hora de permitir que contribuyentes que no tienen suficiente intención de cumplir y sean reacios al riesgo participen en el programa¹¹. Del lado de la administración, la falta de disciplina puede significar que el tratamiento de una posición fiscal que fue revelada al contribuyente se modifique *ex post facto*, con lo que se quiebran las expectativas legítimas del contribuyente. Además, ambas partes deben lidiar con el hecho de que el derecho a menudo puede ser muy complejo e incierto, de manera que los sistemas jurídicos donde la calidad del derecho es limitada pueden no brindarles a las partes una posibilidad real de comprometerse con una interpretación del derecho que sea compartida mutuamente. Más aún, en sistemas donde la legislación se modifica con frecuencia o donde el poder judicial u otros organismos son activos en la impugnación/revocación de actos administrativos también se puede desembocar en anulaciones de las posturas planteadas en el intercambio cooperativo.

5.5.2.5. Transparencia

La transparencia, entendida como la revelación total de información entre las partes, es un principio crucial del cumplimiento cooperativo porque habilita a las partes (y a los socios externos) a notar que el diálogo regulatorio que tiene lugar como parte del cumplimiento cooperativo está sustentado por hechos, y que la confianza mutua entre las partes está condicionada por la honestidad. Como con cualquier otro aspecto del cumplimiento cooperativo, la transparencia es recíproca: se espera que los contribuyentes revelen voluntariamente toda la información que pudiera resultar material para que la administración elabore su perfil y establezca una regulación acorde, como así también para definir cómo tratará una posición fiscal del contribuyente. Simultáneamente, se espera que la administración tributaria le revele al contribuyente toda la información necesaria para que este pueda comprender de qué manera se traza su perfil en la administración tributaria y cómo se adapta su tratamiento regulatorio, y toda la información sobre la interpretación de la administración respecto de las posiciones fiscales del contribuyente y su respuesta ante ellas.

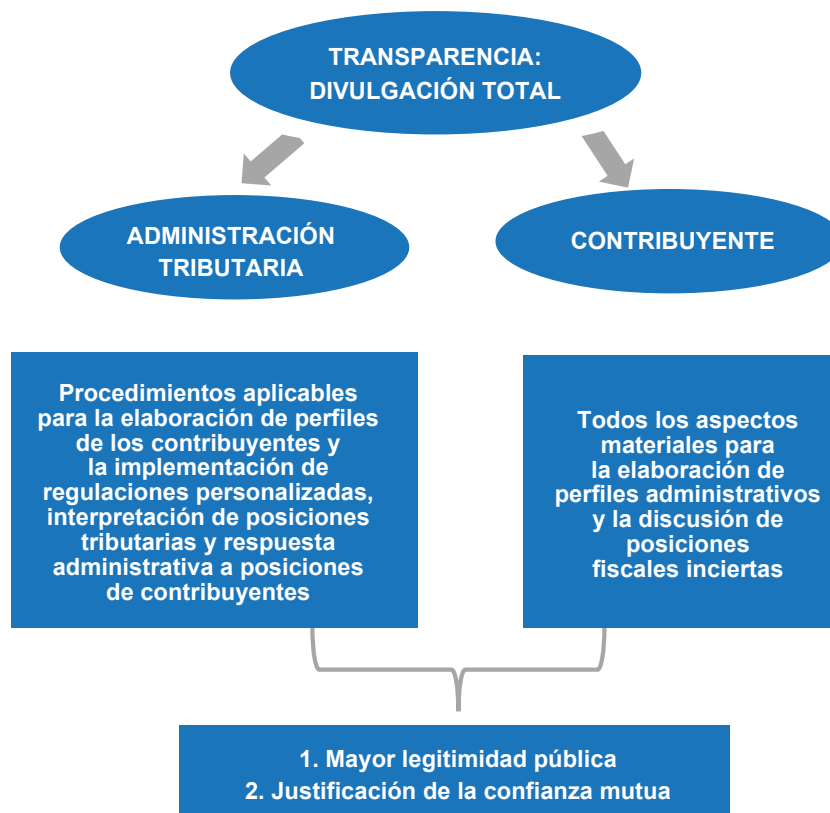
Fundamentalmente, la transparencia tiene el fin de corregir la asimetría de información que caracteriza al enfoque regulatorio basado en la fiscalización. En un contexto regulatorio tradicional, la administración tiene un conocimiento limitado sobre los asuntos del contribuyente, y debe confiar en la información legalmente obligatoria a los fines de detectar incumplimiento y elaborar el perfil de los contribuyentes. De manera similar, los contribuyentes tienen información limitada sobre cómo interpreta la administración sus circunstancias y posiciones fiscales, y sobre cómo actuará respecto de ellas. Estas falencias informativas significan que las decisiones tomadas por ambas partes son imperfectas.

Así, en lugar de mantener una disposición antagónica donde la asimetría a menudo perjudica a la administración por la asimetría de información y, en el caso de grandes empresas y contribuyentes de gran patrimonio, debido a diferencias de recursos, y donde los contribuyentes están operando según la premisa de suposiciones y cálculos de probabilidad, la horizontalidad les permite a las partes implementar la regulación de manera más eficaz en función de información y recursos compartidos.

Visualmente, la dinámica de la transparencia recíproca en un contexto de cumplimiento cooperativo es la siguiente:

Figura 3

La dinámica de la transparencia en el cumplimiento cooperativo



Fuente: Elaborada por los autores, 2021.

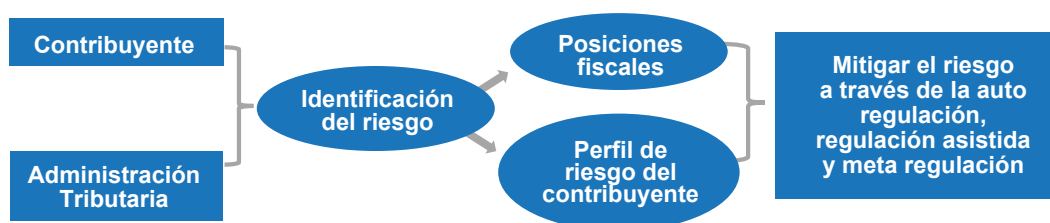
5.5.2.6. Foco en el control de riesgo preventivo

Un último principio que define al cumplimiento cooperativo es su foco en la acción preventiva y su compromiso con la regulación basada en riesgo. En contraste con el enfoque tradicional basado en la fiscalización, que busca detectar el incumplimiento previo y a partir de esa detección continuar con intervención regulatoria orientada al mismo tiempo a penalizar y a recuperar impuestos, el cumplimiento cooperativo busca anticipar (prevenir) el incumplimiento y evitarlo, reducirlo o, como mínimo, estar preparado para enfrentarlo. La idea es evitar tener que trabajar como un regulador reactivo según la premisa de que es menos deseable corregir el incumplimiento que buscar recursos para prevenirlo siempre que sea posible.

El modo en el que la administración y el contribuyente evitan que los riesgos tributarios se produzcan es entablando el diálogo regulatorio que brinda el intercambio cooperativo como un espacio para que las partes: i. identifiquen el riesgo (ya sea el riesgo de una posición fiscal, o el riesgo amplio de incumplimiento atribuible al marco de control fiscal del contribuyente), y ii. discutan y acuerden estrategias para mitigar / eliminar el riesgo antes de que este tenga oportunidad de concretarse. Es este conocimiento sobre el riesgo y el uso de estrategias y tácticas regulatorias diferenciadas lo que permite el paso a la regulación acorde (Black y Baldwin: 2010).

Figura 4

Control del riesgo en el cumplimiento cooperativo



Fuente: Elaborada por los autores, 2021.

Naturalmente, esto requiere un compromiso de parte del contribuyente para revelar posiciones fiscales inciertas antes de su implementación, como así también para informar cabalmente sobre cualquier elemento que pudiera asistir a la administración en la comprensión de su perfil de riesgo. Esto significa que los contribuyentes que participan en el cumplimiento cooperativo deben ser: i. conscientes del riesgo (idealmente mediante marcos de control fiscal robustos vigentes), y ii. reacios al riesgo (dispuestos a mitigar el riesgo tributario). Para la administración, un nivel adecuado de comprensión de la actividad y la capacidad de gestionar el riesgo tributario mediante regulación deben ir acompañados de conocimientos técnicos tributarios para detectar y abordar el riesgo adecuadamente.

Utilizar el cumplimiento cooperativo como herramienta de regulación del riesgo supone cambios significativos para ambas partes debido a que los contribuyentes deben mejorar su función tributaria para poder detectar posibles incumplimientos mucho antes de que se produzcan y desarrollar un sistema de gestión de riesgos que les permita brindarle garantías a la administración. Para la administración, la inteligencia tributaria se redirecciona a la detección de riesgos en lugar de la detección de deficiencias tributarias, y su rol pasa de ser la encargada del control de cumplimiento a ser una guía prudencial o socia de cumplimiento que asiste a los contribuyentes en la gestión de riesgos (regulación asistida), y para aquellos contribuyentes que demostraron ser capaces de auto-regularse, ir hacia la meta-regulación actuando como regulador prudente (J. Braithwaite: 2003)

5.5.3. ¿Cómo funciona el cumplimiento cooperativo?

La OCDE y CIAT han abordado las diferencias del entorno político y legislativo donde operan las administraciones tributarias, así como también las diferencias en sus prácticas y culturas administrativas (OECD: 2013; Cremades et. al.: 2015, pág. 6). Por estas razones, “para un caso particular, no sería práctico ni deseable un enfoque de administración tributaria estandarizado” (Cremades et. al.: 2015, pág. 6). Estas diferencias también deben tomarse en cuenta a fin de introducir un marco para el cumplimiento cooperativo.

Antes de introducir un marco para el cumplimiento cooperativo, es importante que las administraciones tributarias evalúen en forma crítica su relación con el contribuyente y que introduzcan medidas para promover la transparencia y la confianza de parte del contribuyente y de la administración.

Ejemplos de estas medidas son, entre otras: i. incrementar la capacitación de la administración tributaria (incluso en habilidades que no tienen que ver con la comprensión técnica de los impuestos, como análisis del comportamiento y negociación), ii. incrementar los recursos humanos y tecnológicos para la comunicación y la evaluación de riesgos, y iii. mejorar la calidad del proceso de evaluación de riesgos en términos de transparencia y rendición de cuentas.

En general, los países miembros de CIAT introdujeron algunas de estas medidas, pero hay diferencias en las elecciones realizadas por los países (Cremades et. al.:2015, págs.18-19). Algunos países pueden ofrecer herramientas tecnológicas más avanzadas (cajas registradoras electrónicas, autoservicio en línea), mientras que otros están centrándose principalmente en la comunicación con el contribuyente. Por ejemplo, i. mejorando la comunicación personalizada, o ii. creando canales de consulta con la administración tributaria sobre cuestiones técnicas y procedimentales, y iii. creando foros para la interacción entre las administraciones tributarias y los contribuyentes. Tanto la administración tributaria como los contribuyentes deben “adoptar una actitud focalizada en las soluciones, demostrar empatía y habilidades de escucha, mejorar y mantener la relación mutua, ser decididos y desarrollar una relación de confianza”. (Gribnau & Huiskers-Stoop: 2019).

Algunas de las administraciones tributarias de los países miembros de CIAT consideraron que las medidas arriba mencionadas constituyen cumplimiento cooperativo. Sin embargo, en nuestro punto de vista, estas medidas facilitan el cumplimiento y, en algunos casos, el cumplimiento voluntario de parte del contribuyente, pero existen otras tantas medidas que son necesarias

para la implementación eficiente del cumplimiento cooperativo. Esto es especialmente cierto en el contexto de los países miembros de CIAT, donde los enfoques verticales han prevalecido históricamente y existen desafíos contextuales en términos de recursos, confianza entre las partes y cumplimiento voluntario. Estos requisitos se tratarán a continuación.

5.5.3.1. Principales requisitos del cumplimiento cooperativo

Para que funcione el cumplimiento cooperativo, la administración tributaria debe:

- i. Promover el cumplimiento voluntario facilitando los medios para el contribuyente,
- ii. Prevenir el incumplimiento interviniendo en el punto de la transacción y
- iii. Responder de manera robusta al incumplimiento de parte de aquéllos que evaden o eluden a propósito.

El enfoque de “promover, prevenir y responder” fue aludido por el representante de la administración tributaria del Reino Unido, Her Majesty’s Revenue and Customs (HMRC), en el Informe de la OCDE de 2014¹². En nuestra opinión, este enfoque puede proporcionar los principales requisitos para el cumplimiento cooperativo que van más allá del cumplimiento voluntario. Desde luego, cada uno de estos requisitos incorpora otros aspectos tales como la transparencia, la confianza, el conocimiento de la actividad económica y la capacidad de respuesta descritos previamente en este texto, pero la filosofía consiste en llegar a un punto en el que el regulador pueda cumplir estos tres objetivos.

Más aún, este enfoque del cumplimiento cooperativo puede coadyuvar a reducir las controversias, las fiscalizaciones y lograr un mejor uso de los recursos de parte de la administración tributaria. Al utilizar este enfoque, las fiscalizaciones tributarias tienen lugar solamente al término del proceso de cumplimiento, ya que los asuntos contenciosos se identifican y resuelven con anterioridad a la presentación tributaria recurriendo en primer lugar al enfoque de promover y prevenir (OCDE: 2014, pág. 18)¹³. Al reducir el alcance de las controversias impositivas, los contribuyentes obtienen mayor certeza sobre sus obligaciones tributarias, aliviando así el impacto financiero de las contingencias tributarias, y la administración obtiene mayor previsibilidad respecto de la magnitud de los ingresos y las áreas en las que se requerirán mayores intervenciones administrativas.

5.5.3.2. La transparencia y los resultados del cumplimiento tributario

Para que el cumplimiento cooperativo funcione eficazmente, las administraciones tributarias deben implementar cambios que van más allá de la comunicación y la capacitación de la administración tributaria. Es menester que las administraciones tributarias piensen en lo que se necesita para incrementar la transparencia de parte del contribuyente y cómo mejorar la transparencia de la administración tributaria y del sistema tributario como un todo¹⁴. En la medida en que haya mayor transparencia entre todos los integrantes de la relación tributaria, habrá un impacto positivo en términos de las percepciones sociales sobre la legitimidad y la equidad del sistema tributario y esto, a su vez, podría incrementar el cumplimiento voluntario.

El primer paso es identificar el resultado deseado del cumplimiento cooperativo tomando también en cuenta las limitaciones de la administración tributaria. En general, la OCDE en 2014 afirmó que estos resultados son i. recaudar el monto adecuado de ingresos, ii. Mejorar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, y iii. administrar el régimen tributario con integridad y confianza. Es importante reiterar que el cumplimiento cooperativo siempre opera bajo el imperio del derecho y, como tal, no es enemigo del principio de legalidad. Cualquier resultado que surja de un intercambio cooperativo debe ser compatible con la legislación tributaria vigente.

Sin embargo, en algunos países (en especial, los países en desarrollo), estos resultados pueden ser limitados, principalmente debido a la falta de recursos, confianza y comprensión de las actividades de la administración tributaria, así como el enfoque en posturas de confrontación mediante fiscalizaciones y controversias tributarias en los tribunales. Si el foco ha estado en las fiscalizaciones y las controversias tributarias, la administración tributaria no genera confianza para que el contribuyente participe en iniciativas de cumplimiento cooperativo. El hecho de que el logro de estos objetivos no sea inmediato sino gradual no disminuye el valor del enfoque regulatorio, ya que toda ganancia seguirá siendo una mejora respecto del *status quo*.

Así, cada administración tributaria debe identificar sus propios resultados de cumplimiento tributario, y determinar de qué modo estos resultados también pueden verse reforzados al introducir cambios en el sistema de la administración tributaria como un todo (e, idealmente, en el régimen del derecho tributario en sí). Un modo podría ser cambiar el enfoque de confrontación y prevenir controversias siendo transparentes respecto de sus prácticas de fiscalización¹⁵, o ser transparentes sobre posiciones tributarias específicas que hayan sido identificadas por la administración tributaria como posibles operaciones que incumplen el pago de impuestos.

5.5.3.3. El uso de información para luchar contra la planificación tributaria agresiva

El cumplimiento cooperativo en general no es un modelo independiente, puesto que las administraciones tributarias complementan su uso con regulación tradicional (de mando y control) respecto de los contribuyentes incumplidores (Huiskers-Stoop & Gribnau: 2019, pág.70). Así, el cumplimiento cooperativo es solo una de las herramientas disponibles para promover el cumplimiento tributario. Las administraciones tributarias no abandonan los mecanismos tradicionales de control del cumplimiento, pero “los ponen en pausa cuando tratan con contribuyentes cumplidores que aceptan el cumplimiento cooperativo”.

La identificación de operaciones riesgosas u operaciones que no cumplen con la tributación puede facilitarse, por ejemplo, utilizando la información recibida por la administración tributaria en virtud del intercambio de información (previa requisición, automático y espontáneo) y el proyecto para abordar la erosión de las bases y el traslado de utilidades (BEPS, según la sigla en inglés).

La introducción del proyecto BEPS y sus 15 puntos de acción incrementaron la información relativa al intercambio de resoluciones (Acción 5 del BEPS), al intercambio de documentación sobre precios de transferencia (Acción 13 del BEPS) y al intercambio sobre estructuras de planificación tributaria agresiva (Acción 12 del BEPS)¹⁶. Por ende, una manera de avanzar hacia el cumplimiento es que la administración tributaria analice esta información e identifique

posibles operaciones riesgosas que la administración tributaria pueda someter a fiscalización. Esto quizá no requiera tanto esfuerzo, pero requiere la capacitación de las administraciones tributarias sobre precios de transferencia, estructuras de planificación tributaria agresiva y tratados tributarios en general.

Esta capacitación es brindada en alguna medida por organizaciones tributarias regionales tales como CIAT, la iniciativa “Inspectores tributarios sin fronteras”, y otras. Lo único que puede ser necesario es la transparencia hacia el contribuyente respecto de cómo se está utilizando esta información. Dicho esto, precisamente uno de los beneficios del cumplimiento cooperativo es que los contribuyentes están bajo una expectativa general de revelar cualquier información que pueda ser material para que la administración evalúe su riesgo tributario y el de sus posiciones fiscales, de modo que la información disponible en un contexto de cumplimiento cooperativo puede exceder la que se obtiene bajo regímenes de presentación obligatoria de información.

5.5.4. ¿De qué modo difiere el cumplimiento cooperativo de los enfoques tradicionales de supervisión vertical?

Habiendo analizado diversas características del cumplimiento cooperativo, desde sus objetivos hasta los principios que lo subyacen y de qué modo funciona el intercambio cooperativo en su núcleo, en esta sección se presenta un resumen del modo en el que el cumplimiento cooperativo, visto como enfoque regulatorio, difiere de otras formas de regulación.

5.5.4.1. El cumplimiento cooperativo funciona horizontalmente

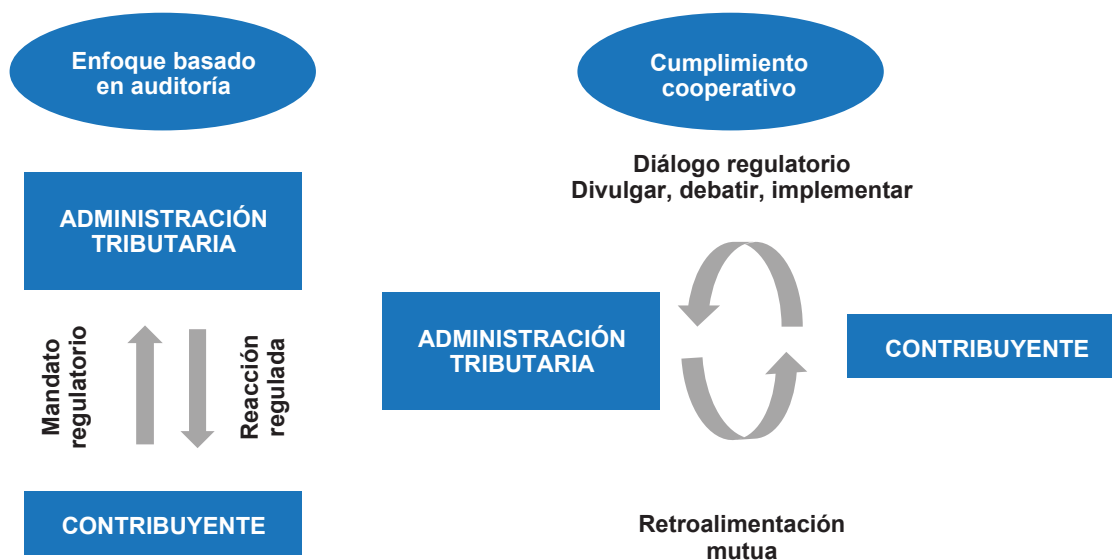
El cumplimiento cooperativo funciona horizontalmente, lo que significa que el regulador y el regulado se colocan en un pie de igualdad, y son vistos como socios en el cumplimiento. Esto representa un alejamiento importante del enfoque regulatorio tradicional basado en fiscalización, en el que la relación es de naturaleza vertical, y la administración utiliza su autoridad legal para impartir comandos al regulado (el contribuyente). A diferencia del clima generado por la dinámica vertical, caracterizada por la sospecha y la confrontación, el cumplimiento cooperativo busca operar bajo lo que Wahl et.al (2010) denominan un “clima sinérgico”, en el que se apela al diálogo respetuoso para asistir y guiar a los regulados, optimizar la confianza entre las partes, y convertirla en ganancias de cumplimiento voluntario.

Bajo un enfoque regulatorio horizontal, en lugar de órdenes y comandos, se espera que la mayoría de los regulados operen por voluntad propia, ya sea porque han implementado un grado de auto-regulación o porque están implementando las sugerencias que acordaron con el regulador. En efecto, a diferencia de un enfoque basado en fiscalización, el regulador no espera a recibir una orden de la autoridad, sino que busca participar proactivamente y luego ejecutar estrategias y tácticas de cumplimiento reveladas o acordadas. En lugar de una dinámica donde el regulador evalúa la situación unilateralmente (con todos los defectos de la asimetría de información), emite una orden regulatoria y luego decide si es necesario el control de cumplimiento coercitivo dependiendo de la reacción del regulado, el cumplimiento cooperativo adopta un funcionamiento más circular, donde las partes evalúan la situación conjuntamente, proponen

alternativas regulatorias, se retroalimentan mutuamente, y luego deciden un curso de acción de común acuerdo o, cuando esto no es posible, dictando órdenes que ya están adaptadas a la postura conocida del regulado. Este diálogo, donde la función tributaria del contribuyente efectivamente pasa a ser un socio de la administración tributaria en el cumplimiento, es muy distinto del que opera en el modelo en el que estos dos actores son rivales:

Figura 5

Dinámica horizontal del cumplimiento cooperativo



Fuente: Elaborada por los autores, 2021.

5.5.4.2. El cumplimiento cooperativo depende de una regulación personalizada, ajustada, calibrada

Tal como se explicó anteriormente, el cumplimiento cooperativo depende de la mayor proximidad entre el regulador y el regulado para adquirir más información sobre este último y utilizarla como herramienta para implementar estrategias regulatorias adaptadas específicamente al perfil de riesgo tributario de dicho regulado (que incorpora su historial de cumplimiento, sus características estructurales y sus prácticas de gestión de riesgos) además de su propio espectro de posiciones fiscales.

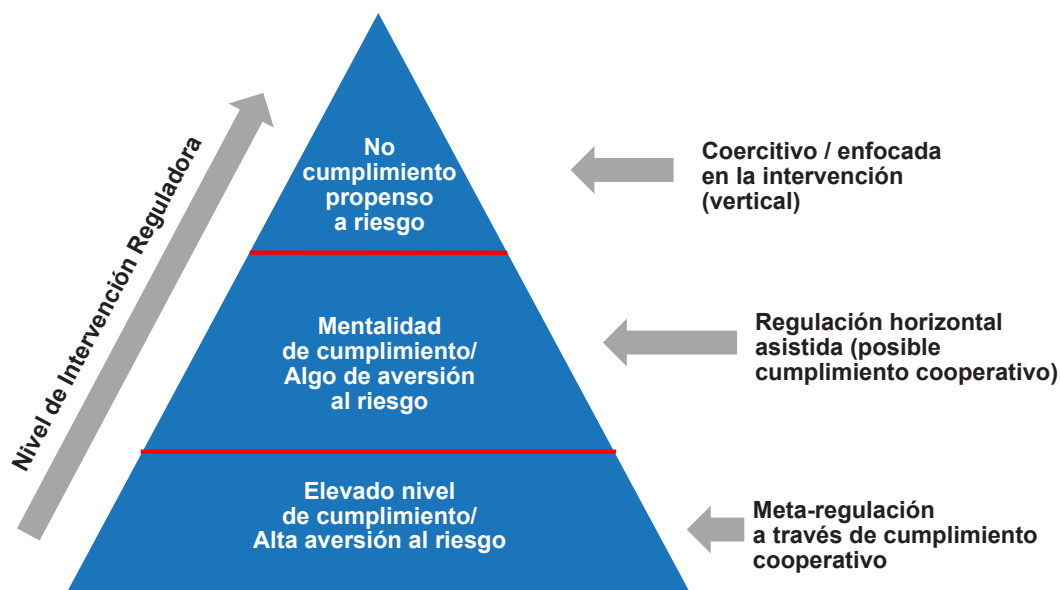
Esta adecuación de las intervenciones regulatorias representa una ventaja en términos de eficiencia regulatoria debido a que el regulador cuenta con más información sobre cuáles regulados requieren mayor intervención que otros y pueden asignar escasos recursos en forma acorde, y en consecuencia puede traducirse en mayor cumplimiento voluntario al mejorar la percepción del regulado acerca del hecho de que el regulador escucha sus preocupaciones, lo

conoce y actúa en forma acorde (todos aspectos que afectan la equidad procedimental y, por su intermedio, la confianza en el regulador).

Si bien el cumplimiento cooperativo difiere de los enfoques regulatorios tradicionales en consideración del regulado promedio como inherentemente inclinado a cumplir y a evitar el riesgo, en oposición al potencialmente incumplidor y oportunamente arriesgado, este no presupone en modo alguno que todos los regulados serán cumplidores, ya que sigue entendiéndose que una fracción de los contribuyentes no cooperarán, serán propensos a tomar riesgo, o producirán resultados no conformes. Lo que difiere es que, en lugar de ver a los regulados como una población homogénea, el cumplimiento cooperativo, al igual que otras formas de regulación receptiva, funciona sobre la premisa de que la mayoría de los regulados tiene intención de cumplir, y segmentos cada vez más pequeños de los regulados serán incumplidores. Esto está representado en la idea de Braithwaite de la “pirámide regulatoria” (J. Braithwaite: 2003). A los efectos tributarios, esto significa que el cumplimiento cooperativo ofrece el potencial de que la administración tributaria adapte sus esfuerzos regulatorios y trabaje según sistemas de múltiples niveles, donde la intervención será inversamente proporcional al cumplimiento y / o al riesgo tributario. A continuación, se presenta un ejemplo del modo en que podría verse la pirámide en un sistema de cumplimiento cooperativo de múltiples niveles:

Figura 6.

Pirámide de comportamiento en el cumplimiento cooperativo



Fuente: Elaborada por los autores, 2021.

Es importante tener en cuenta que la regulación personalizada, ajustada, calibrada significa que el regulador tiene la capacidad de volver a evaluar constantemente sus medidas regulatorias frente a los cambios en el perfil de su regulado. Así, un contribuyente específico podrá ingresar

y salir de programas de cumplimiento cooperativo dependiendo de su comportamiento de cumplimiento y los marcos de control fiscal, e incluso dentro del cumplimiento cooperativo, la intervención y el foco del regulador podrán pasar de un cumplimiento más intervencionista guiado (por ejemplo, para contribuyentes que tienen intención de cumplir pero necesitan mejorar sus marcos de control fiscal) a una regulación de alto nivel donde la administración tributaria se centra en evaluar periódicamente si un contribuyente ha sido prudente en su auto-regulación. En esta última variante, que requerirá contribuyentes sofisticados, aversos al riesgo y altamente cumplidores, y por ende es difícil que exista en los primeros años de aplicación de un enfoque regulatorio de cumplimiento cooperativo, la administración utiliza intercambios cooperativos para debatir posturas fiscales inciertas solo cuando estas surjan (siempre y cuando surjan), y dialogar sobre cómo están funcionando los marcos de control fiscal auto-regulados del contribuyente.

5.5.4.3. El cumplimiento cooperativo depende del control de riesgos

Tal como se explicó anteriormente, el cumplimiento cooperativo es un enfoque regulatorio que se basa en que el regulador y el contribuyente se ocupen del cumplimiento tributario de manera proactiva y no reactiva. Esto significa que, en lugar de focalizarse en el incumplimiento incurrido, el cumplimiento cooperativo se centra en abordar el riesgo de incumplimiento para intentar prevenir su materialización. Esto se aparta significativamente del enfoque basado en la fiscalización y en la detección y penalización del incumplimiento una vez incurrido. Focalizar en el riesgo no significa que no pueda utilizarse el cumplimiento cooperativo para tratar el incumplimiento existente (ya incurrido), ya que existen distintos regímenes de cumplimiento cooperativo que permiten que las partes discutan posiciones fiscales ya tomadas como parte del diálogo cooperativo, y ciertamente el cumplimiento cooperativo puede asistir en la resolución de controversias abiertas en forma expedita sin tener que recurrir a litigio o a mecanismos de Resolución Alternativa de Conflictos. Sin embargo, el ideal es que la revelación total y transparente de información y una actitud colaborativa les permitan a las partes identificar posibles riesgos y resolverlos antes de que se conviertan en una controversia.

Un elemento crucial que se requiere en un enfoque regulatorio basado en el riesgo, que también es necesario para la regulación adecuada, es la capacidad de que el regulador (la administración tributaria) comprenda la conducta de cumplimiento del regulado y sus características asociadas con los perfiles de riesgo. En el cumplimiento cooperativo, esto se logra a través de una combinación de conocimiento administrativo comercial (también conocido como comprensión del negocio) y el uso de la subsidiariedad y la información voluntaria para que el contribuyente revele los riesgos autónomamente. En el caso de la comprensión comercial, la expectativa es que la administración invierta en aprender acerca la actividad económica del contribuyente de manera que pueda identificar más fácilmente los riesgos tributarios y los desafíos de cumplimiento para luego discutirlos con el contribuyente. En cuanto a la subsidiariedad, el principio es que el contribuyente quien esta mejor posicionado está para saber acerca de los desafíos de cumplimiento, las debilidades y las fortalezas del marco de control fiscal, y las posiciones fiscales inciertas, de modo que se espera que el regulado revele estos aspectos voluntariamente, permitiendo así que el regulador los identifique e intente abordarlos junto con el regulado.

Además, es importante que el regulador comprenda las circunstancias en las que actúan los especialistas en derecho financiero y tributario (Huiskers-Stoop & Gribnau: 2019, pág. 85). Estos especialistas deben mantener una buena relación con su cliente, por un lado, y con la administración tributaria, por el otro. Esto implica la voluntad de las partes de “entablar un diálogo sobre, por ejemplo, la causa de los errores (y el mejor modo de corregirlos) y sobre las medidas necesarias para prevenir la comisión de errores en el futuro”.

Existe una relación directa entre el conocimiento comercial y la capacidad de la administración para detectar áreas de riesgo o posturas fiscales más inciertas y que, por ende, tienen más probabilidad de entrañar riesgos de incumplimiento. Esto es particularmente cierto en industrias altamente especializadas o reguladas (por ejemplo, las extractivas, los laboratorios farmacéuticos, las finanzas, los servicios digitales), donde rigen disposiciones tributarias y contables farmacéuticos, y donde las operaciones comerciales suelen ser complejas. Más aún, el conocimiento comercial es sumamente importante cuando se trata de situaciones de planificación tributaria agresiva o abuso tributario porque la actividad comercial (o su ausencia) y la artificialidad de una operación / posición fiscal son características o factores claves. El problema aquí es que, si bien el conocimiento comercial es necesario para optimizar el cumplimiento cooperativo y para mejorar la confianza entre las partes y el cumplimiento voluntario, requiere que el regulador invierta una cantidad de recursos importante en capacitar o contratar especialistas de las industrias y mantenerlos como funcionarios. Esto puede ser un desafío para las administraciones con recursos limitados.

Naturalmente, la regulación tributaria basada en riesgos no es una panacea y conlleva una serie de problemas propios (Quiñones: 2020, págs. 153-205). Ofrece mejores niveles de eficiencia y capacidad de respuesta, pero también puede confundir el riesgo de incumplimiento con incumplimiento real, poniendo así en peligro el principio de legalidad. De igual forma, puede conducir a la administración tributaria a creer que el incumplimiento radica en que los contribuyentes no comparten la interpretación de la administración sobre el derecho, en lugar de la ley en sí misma (esencialmente, cómo se aplicaría si llegara a los tribunales). Esto podría traducirse en casos no deseables de sobre-cumplimiento. Por último, regular en función del riesgo exige ser cuidadosos a la hora de calibrar el riesgo primordialmente sobre la base del comportamiento del contribuyente en lugar de sobre factores estructurales, ya que el riesgo asociado a estos últimos puede ser mitigado por el comportamiento del contribuyente, y aun los contribuyentes con estructuras muy complejas pueden ser altamente cumplidores y aversos al riesgo.

5.5.5. ¿Cuáles son las ventajas y los riesgos potenciales del cumplimiento cooperativo en el contexto de los países en desarrollo?

Según reconocieron diversas instituciones encargadas de políticas y académicos, tratar de implementar una política regulatoria específica en distintas jurisdicciones plantea el riesgo de incurrir en un trasplante jurídico en el que un enfoque uniforme lleva a la creencia de que copiar lo que se implementó con éxito en otros sitios necesariamente funcionará igualmente bien en otra jurisdicción, independientemente de las diferencias contextuales. Teniendo esto

presente, esta sección del capítulo está dedicada a atender el llamado que hiciera, entre otros, el CIAT (Cremades et. al.: 2015, págs. 6-7)., sobre la necesidad de reconocer las características jurídicas, administrativas, culturales, políticas, y socio-económicas presentes en las regiones bajo el alcance de CIAT e identificar las ventajas o los retos que suscitan las características en común en cada región respecto de la implementación del cumplimiento cooperativo.

Si bien el panorama en las naciones en desarrollo como muchas de las que pertenecen al CIAT presenta muchos desafíos en esta área, la disponibilidad limitada de programas completos de cumplimiento cooperativo y las diferentes condiciones en torno del cumplimiento tributario y la administración tributaria en este tipo de jurisdicciones también hacen del cumplimiento cooperativo una alternativa particularmente atractiva para los contribuyentes y las administraciones tributarias por igual. Si bien iniciar la implementación de políticas regulatorias que pueden no ser familiares o de larga data requiere que las jurisdicciones superen diversos obstáculos y realicen fuertes inversiones, reconocer estos desafíos no debe disuadir a los encargados de políticas y a las partes interesadas de adoptar el cumplimiento cooperativo, ya que los beneficios potenciales de este enfoque regulatorio son sustanciales y pueden dar lugar a mejoras sostenidas del cumplimiento tributario voluntario.

5.5.5.1. Las ventajas del cumplimiento cooperativo en el contexto de los países en desarrollo

5.5.5.1.1. Elevados niveles de litigiosidad

Los **elevados niveles de litigiosidad** presentes en muchas jurisdicciones dentro de la esfera de CIAT presentan un incentivo para la implementación del cumplimiento cooperativo debido a que tanto los contribuyentes como las administraciones tributarias pueden ver el tratamiento experimental (cumplimiento cooperativo) podría conducir a ganancias significativas en términos de costos de cumplimiento y una relación de trabajo renovada entre las partes. Esencialmente, en aquellos sitios en los que el *statu quo* tradicionalmente estuvo caracterizado por un enfoque de confrontación del cumplimiento tributario, los enfoques regulatorios que, como el cumplimiento cooperativo, están basados en la premisa de una relación de colaboración y no de confrontación tienen un atractivo mayor por tratarse de un apartamiento de prácticas con posibles efectos negativos sobre el cumplimiento. Por ejemplo, altos niveles de litigiosidad o una relación centrada en controversias tributarias pueden conducir a la desconfianza entre las partes, percepciones de injusticia procedimental, actitudes de resistencia o desapego hacia el cumplimiento, y crear una dependencia poco saludable de una dinámica de detección-disputa-penalización que desaprovecha el cumplimiento voluntario, sobrecarga a los tribunales y desplaza los recursos administrativos (limitados) hacia la gestión de los contenciosos fiscales en detrimento de otras funciones administrativas. De igual modo, para los contribuyentes, la disponibilidad de un programa de cumplimiento cooperativo puede verse como una oportunidad para reducir los costos de cumplimiento tributario asociados con la gestión de las controversias tributarias (por ejemplo, en honorarios de abogados y el costo de cumplir con inspecciones administrativas intrusivas).

5.5.5.1.2. Regímenes tributarios altamente complejos caracterizados por frecuentes modificaciones normativas

Muchas de las jurisdicciones representadas en CIAT tienen **regímenes tributarios altamente complejos caracterizados por frecuentes modificaciones normativas**. Esto es a la vez una ventaja y un obstáculo para el cumplimiento cooperativo. En términos de la ventaja que ofrece, la existencia de reglamentaciones tributarias complejas y con modificaciones constantes significa que tanto los contribuyentes como la administración tienen un incentivo marcado para cooperar con el objeto de obtener mayor certeza tributaria, ya sea mediante acuerdos sobre la interpretación de la legislación como coincidiendo en que pueden disentir, lo que significa que se identifican las diferencias entre ambas partes respecto de la interpretación de la legislación junto con las consecuencias de asumir posiciones fiscales basadas en esas diferencias.

La mayor certeza está asociada con una mayor previsibilidad sobre la función tributaria, y esto a su vez mejora la eficiencia de las funciones tributarias de las empresas y la eficiencia de la administración al brindar mayor certeza sobre los flujos de ingresos y las áreas en las que seguirán siendo necesarias las investigaciones y disputas tributarias. El punto aquí es que donde el *statu quo* (en ausencia de cumplimiento cooperativo) ofrece altos niveles de certeza, invertir en cumplimiento cooperativo parece ser menos atractivo por ser visto como innecesario, mientras que la existencia de altos niveles de incertidumbre actúa como motor para avanzar con alternativas innovadoras, entre ellas el cumplimiento cooperativo.

La parte negativa de tener regímenes tributarios muy complejos y en permanente modificación es que puede tornar menos productivo al diálogo cooperativo en el sentido de lograr acuerdos debido a que las reglas subyacentes son demasiado inciertas como para permitir que las partes alcancen una comprensión común. De igual modo, las empresas y la administración tributaria pueden ser reticentes a la hora de comprometerse con programas diseñados para funcionar a mediano y largo plazo, ya que modificaciones constantes a la reglamentación podrían hacer que los acuerdos alcanzados en un período se volvieran inaplicables en períodos subsiguientes.

Por último, una alta frecuencia de modificaciones normativas (inestabilidad jurídica) podría disuadir a los contribuyentes de participar en programas de cumplimiento cooperativo y revelar su información en forma voluntaria en tanto teman que la estructura y las reglas del programa de cumplimiento cooperativo también podrían sufrir modificaciones y que los beneficios asociados con su participación podrían no concretarse. Así, si bien la alta incertidumbre puede utilizarse como incentivo para iniciar el cumplimiento cooperativo y darle ímpetu, está claro que una vez que el programa está en marcha, la administración necesita trabajar con los encargados de políticas para intentar reducir el ritmo al que se modifican las reglas como así también su complejidad a fin de lograr que el programa conserve su atractivo.

5.5.5.2. Los desafíos del cumplimiento cooperativo en el contexto de los países en desarrollo

5.5.5.2.1. Cambiar la cultura de reguladores y regulados

Uno de los desafíos presentes en los países en desarrollo es el hecho de que las prácticas de larga data tanto para la administración como para los contribuyentes se basan en el cumplimiento tributario encuadrado en una tradición inclinada hacia la confrontación y en una concepción del cumplimiento que es reactiva y no basada en la identificación y mitigación del riesgo.

Para la administración, haber funcionado bajo un esquema de confrontación durante muchos años significa que cambiar a un enfoque regulatorio basado en la horizontalidad y la colaboración (en alianza) es difícil porque requiere un cambio total del modo en el que el regulador ve su rol en la ecuación de cumplimiento: de controlador coercitivo e inquisidor (mediante la fiscalización) a facilitador de cumplimiento y regulador prudencial. Como en cualquier proceso de cambio institucional, es de esperarse que el personal administrativo que fue entrenado y opera en un enfoque de detección, sanción y disuasión muestre cierta resistencia al cambio cuando el objetivo no es primordialmente el de sancionar sino más bien el de asistir al contribuyente a mejorar su cumplimiento, reservando el control de cumplimiento para los contribuyentes recalcitrantes.

Además, los funcionarios de la administración tributaria que están habituados a trabajar bajo una dinámica de reacción (fiscalizar períodos fiscales cerrados, detectar incumplimiento y penalizar / forzar ajustes) pueden encontrar que es difícil hacer la transición a un régimen en el que su rol es proactivo en función de la identificación de los riesgos tributarios y el trabajo conjunto con el contribuyente para impedir su materialización.

Debido a que el cumplimiento cooperativo es una dinámica recíproca de doble vía, debe tomarse en cuenta que los regulados (los contribuyentes) también enfrentan desafíos importantes de transformación de su cultura tributaria. En efecto, los departamentos tributarios de las empresas también deben avanzar hacia un rol de cumplimiento más proactivo, basado en riesgos y, pese a las experiencias previas, comenzar a ver a la administración como aliada en lugar de adversaria. Este cambio cultural es fundamental para garantizar una identificación y administración del riesgo adecuadas y para asegurar que la transparencia requerida para el cumplimiento cooperativo se satisfaga a manera de revelar la información voluntariamente, incluso en ausencia de una exigencia específica de alguna información tributaria determinada de parte de la administración o un juez.

5.5.5.2.2. Lidar con recursos organizacionales limitados

Tal como se explicó en el punto 5.5.2., la transición desde un enfoque tradicional basado en fiscalización hacia un enfoque de cumplimiento cooperativo requiere transformaciones significativas tanto para el contribuyente como para la administración. En el caso de la administración tributaria, la necesidad de incrementar el conocimiento de las actividades económicas (conocimiento comercial) significa que los perfiles generalistas tendrán que ser reemplazados por funcionarios tributarios especializados en industrias específicas. Además,

la dinámica horizontal de diálogos de cumplimiento cooperativo se beneficia de la existencia de funcionarios que actúen como único punto de contacto al servir como canal exclusivo para contribuyentes específicos, y esto significa que las administraciones, que a menudo tienen recursos limitados a su disposición, deben invertir fuertemente en reclutamiento y capacitación, y también trasladar funcionarios tributarios desde sus roles generalistas a los roles más especializados, todo lo cual deja un vacío en sus funciones anteriores. Más aún, al igual que ocurre en otras iniciativas como el intercambio de información y los mecanismos de información obligatoria, el inicio del cumplimiento cooperativo y las declaraciones voluntarias asociadas de parte del contribuyente significa que las administraciones tributarias en países en desarrollo, que en ocasiones tienen dificultades con los recursos de tecnología informática, deberán mejorar su capacidad, tanto en términos de recursos humanos como tecnológicos, para interpretar y utilizar la riqueza de información brindada por los contribuyentes (Braithwaite: 2006, pág. 884)¹⁷. Si bien la expectativa es que la mayor capacidad de respuesta y reducida asimetría de información que resulta del cumplimiento cooperativo les permita a las administraciones trabajar más eficientemente, compensando así cualquier asignación de recursos hacia las funciones de cumplimiento cooperativo, es probable que se requiera algún tiempo antes de lograrse resultados concretos, y esto significa que los retornos de las inversiones adicionales no se verán de inmediato. Así, las administraciones tributarias necesitan estar preparadas para realizar inversiones que tienen un panorama de retorno a mediano o largo plazo pero una necesidad inmediata o a corto plazo de recursos, y la realidad es que no es sencillo convencer a los encargados de políticas de asignar recursos de los presupuestos públicos limitados cuando los resultados (por ejemplo, en términos de mayor cumplimiento voluntario) probablemente tomen tiempo en hacerse evidentes, incluso superando el ciclo electoral en curso. Así, en el caso de los países en desarrollo, es importante focalizar toda ayuda internacional disponible en obtener los recursos administrativos requeridos para implementar el cumplimiento cooperativo.

En el caso de los contribuyentes, las restricciones de recursos organizacionales también pueden ser problemáticas debido a la necesidad de producir información para revelar a la administración tributaria en forma preventiva (antes de las declaraciones), que consume los recursos de los equipos tributarios pero también de otros equipos de la empresa que se supone deben brindar información internamente al equipo tributario (por ejemplo, los equipos jurídicos, de contabilidad general y finanzas, los equipos comerciales, etc.). Esto significa que, además de tener que asignar recursos a los diálogos de cumplimiento cooperativo y presentación de información, los equipos tributarios y las empresas como un todo también deben destinar recursos a alcanzar una mejor coordinación entre los equipos tributarios y no tributarios, tanto para poder mantener la función tributaria al corriente de todos los detalles necesarios para detectar y mitigar los riesgos tributarios como para garantizar que cualquier acuerdo alcanzado con la administración se ejecute cabalmente en la organización del contribuyente. Si bien no todas las empresas presentes en los países en desarrollo tienen limitaciones de recursos, es probable que las organizaciones que (tercerizan) subcontratan su función tributaria o que dependen de sedes corporativas o centros administrativos para las funciones tributarias deban modificar sus dinámicas de asignación de recursos.

Debido a que las administraciones tributarias de los países en desarrollo no siempre tienen recursos abundantes a su disposición, contratar nuevo personal no es necesariamente una opción, de modo que la capacitación intensiva y la asistencia de otras administraciones ya experimentadas en cumplimiento cooperativo probablemente sean necesarias. Al igual que sucede en las administraciones, los departamentos tributarios de las empresas probablemente

deban actualizar sus habilidades para incluir habilidades tales como gestión de riesgos y negociación y, donde esté disponible (por ejemplo, en el caso de las multinacionales) pueden beneficiarse del trabajo conjunto con los departamentos fiscales de otras unidades del grupo empresarial que provengan de jurisdicciones donde el cumplimiento cooperativo haya estado en funcionamiento durante más tiempo. Al igual que con las administraciones, puede preverse que los departamentos tributarios de las empresas tendrán que solicitar recursos adicionales incluso si la inversión adicional no rinde resultados inmediatos o en el corto plazo, y esto implica negociaciones complicadas al interior del grupo.

Una última cuestión vinculada con los recursos que debe tomarse en cuenta en el contexto de los países en desarrollo es la asimetría de recursos entre la administración tributaria y grandes contribuyentes empresariales. En efecto, con ciertas excepciones donde las administraciones tributarias en países en desarrollo de la esfera de CIAT (por ejemplo, Brasil, Chile, México, Colombia, Argentina, Perú, Ecuador) cuentan con recursos bastante bien dotados en comparación con los departamentos fiscales de las grandes empresas, muchas otras administraciones tributarias tienen niveles inferiores de recursos (financieros, humanos, etc.) a su disposición. Si bien la presentación de información bajo cumplimiento cooperativo tiene la intención de reducir la asimetría de información, las diferencias de recursos pueden traducirse en la percepción de parte de los contribuyentes empresariales de que el poder de la administración es limitado, algo que altera el cumplimiento tributario voluntario y puede, por ejemplo, llevar a fenómenos no deseables tales como la presentación selectiva de información, donde los contribuyentes que participan del programa intentan explotar las debilidades administrativas revelando exclusivamente la información más favorable o aquella que se considere que los asistirá estratégicamente.

5.5.5.2.3. Elevados niveles de corrupción

Como puede verse en distintas fuentes, tales como el Índice de Percepción de la Corrupción de Transparencia Internacional (Transparency International: 2019)¹⁸, muchos países en desarrollo comparten la característica contextual desafortunada de presentar elevados niveles de corrupción (ya sea percibida o concreta). Esto representa un desafío fundamental para la implementación del cumplimiento cooperativo debido a que los elevados niveles de corrupción percibida pueden asociarse con bajos niveles de confianza entre las partes y, como se explicó anteriormente en este capítulo, la confianza es necesaria para que el intercambio cooperativo funcione eficientemente. Si las partes de la relación de cooperación se ven mutuamente como poco confiables, tienen menor probabilidad de desempeñar las funciones que se espera de ellas y colaborar de manera satisfactoria.

Por otro lado, si las percepciones de corrupción además coinciden con elevados niveles de corrupción real, existe el riesgo de que la proximidad y la horizontalidad ofrecidas por el cumplimiento cooperativo sean explotadas por partes que persiguen su propio interés e instrumentalizan el diálogo cooperativo por medio de la captación regulatoria, donde el regulador es captado privadamente para producir resultados contrarios al interés público.

El desafío, entonces, es diseñar mecanismos que habiliten los diálogos cooperativos sin brindar la oportunidad de que los funcionarios tributarios sean cooptados para utilizar la mayor discrecionalidad administrativa del programa en diseñar acuerdos contrarios al imperio

del derecho. Naturalmente, lidiar con la corrupción excede por mucho el contexto de las administraciones tributarias y los contribuyentes, y hay múltiples problemas contextuales que deben abordarse.

No obstante, el foco aquí es crear mecanismos internos, como la rotación de funcionarios o las inspecciones selectivas que reduzcan la oportunidad de que se dé la captación regulatoria, pero que no sean tan gravosos como para poner en riesgo la eficiencia del programa o su capacidad de brindar certeza jurídica (ver la sección 5.5.5.3. debajo). Contar con mecanismos para prevenir la corrupción es necesario no solo para que el programa produzca resultados adecuados que respeten la legislación y las reglamentaciones vigentes sino también para mejorar la legitimidad pública de las iniciativas, algo que supone un desafío en sí mismo.

5.5.5.2.4. Cuestiones de legitimidad asociadas con la percepción de trato preferencial.

Un desafío para la implementación del cumplimiento cooperativo en países del ámbito de CIAT es la posibilidad de que se iguale al cumplimiento cooperativo con un trato preferencial injustificado hacia aquéllos que pueden participar del programa.

Si bien esto probó ser un desafío en múltiples jurisdicciones que implementaron el cumplimiento cooperativo independientemente de sus circunstancias contextuales (ver Quiñones: 2020), la preocupación aquí es que los elevados niveles de insatisfacción ciudadana con la prestación de bienes y servicios públicos presentes¹⁹ en muchos de los países que componen la membresía de CIAT y los elevados niveles de desigualdad que suelen existir en estas jurisdicciones (por ejemplo, según la medición de sus coeficientes de Gini) se combinan con otros factores para reforzar una percepción de que el cumplimiento cooperativo representa una violación del principio de trato igualitario ante la ley.

Este tema, que en otras latitudes se tradujo en que el cumplimiento cooperativo fuera igualado erróneamente con “trato preferencial”, tiene el potencial de descarrilar el programa e incluso erosionar el cumplimiento voluntario entre los contribuyentes que no participan en caso de no corregirse las percepciones erróneas sobre lo que puede lograr el cumplimiento cooperativo y cómo opera.

Fundamentalmente, es preciso que las jurisdicciones interesadas en implementar el programa adopten iniciativas de educación tributaria amplias de manera de mostrarles a los distintos actores (ciudadanos, grupos de la sociedad civil, organizaciones no gubernamentales [ONG], políticos, etc.) que el cumplimiento cooperativo no acepta ni puede conducir a resultados contrarios al imperio del derecho y que, si bien el cumplimiento cooperativo puede dar lugar a un trato diferencial para los contribuyentes participantes de tales programas, este trato está justificado en el hecho de que los contribuyentes proporcionan un nivel de información voluntaria que va más allá de lo exigido por ley, y que la interacción entre ellos y la administración está mediada por perfiles de riesgo y capacidad de respuesta, de modo que el trato que reciben los contribuyentes siempre será calibrado en función de su comportamiento de cumplimiento y su responsabilidad frente al programa, evaluados en forma objetiva. Así, es importante comunicar el hecho de que los beneficios asociados al cumplimiento cooperativo no se otorgan arbitrariamente, sino más bien como resultado de acciones tangibles de los contribuyentes participantes que son diferentes a las esperadas de parte de los no participantes y que, mientras que participar puede conducir

a beneficios, también somete a los participantes a un análisis más profundo y preventivo y requiere que los participantes realicen inversiones considerables. Más aún, la disponibilidad limitada de recursos públicos y los niveles relativamente bajos de cumplimiento tributario que suelen existir en los países de América latina, África y el Caribe también deben ser vistos como factores que requieren que las autoridades se comprometan con enfoques regulatorios como el cumplimiento cooperativo, que están basados en el cumplimiento creciente y la eficiencia recaudatoria, y que se espera asistan a la administración en una mejor asignación de sus recursos de modo que tanto los participantes como los no participantes puedan beneficiarse de una regulación más focalizada.

Dentro de la administración tributaria, es posible que existan choques internos entre los partidarios del cumplimiento cooperativo y aquéllos que (erróneamente) lo ven como demasiado flexible hacia los contribuyentes y una resignación de poder. Estos conflictos internos tienen mayor probabilidad de ocurrencia en las jurisdicciones donde el personal de la administración tributaria viene operando en un enfoque de mandato y control desde hace muchos años, y donde las circunstancias contextuales como los bajos niveles de cumplimiento, los elevados niveles de delito y / o los elevados niveles de informalidad dieron lugar a inspectores “endurecidos” que solo se sienten cómodos con las medidas coercitivas. Al igual que con otros tipos de desafíos, un buen enfoque para abordar este problema es incrementar la capacitación administrativa y, si es posible, emparejar a las administraciones con el personal de administraciones de otras jurisdicciones experimentadas con el cumplimiento cooperativo y que, idealmente, provengan de contextos similares (Braithwaite: 2006, pág. 892)²⁰.

Además, si no todos los actores reciben información precisa sobre cómo opera el programa y lo que puede y no puede hacer, y sobre las medidas adoptadas para prevenir la corrupción dentro del programa (algunas de las cuales ya fueron tratadas en este texto), existe el riesgo de que otros actores del estado (por ejemplo, el ombudsman, organismos de control, el poder legislativo, el poder judicial) también consideren que el programa es ilegítimo y lo ataquen o impidan su funcionamiento efectivo. Por esa razón, sería aconsejable incluir a otros actores estatales (y no estatales) en el programa (Braithwaite, 2006: pág. 888)²¹.

Por último, debe tenerse en cuenta que la legitimidad también puede convertirse en una preocupación cuando los participantes mismos comienzan a ver al programa como injusto o ineficiente (por ejemplo, cuando no se está brindando certeza jurídica en forma oportuna, cuando la administración no está respondiendo en forma acorde, o cuando las posturas acordadas son desechadas), o cuando las percepciones públicas extendidas en el sentido de que el programa carece de legitimidad hacen que los participantes rehúyan en el intento de evitar el daño a su reputación. Así, además de informarles a todos los participantes sobre la verdadera naturaleza del programa, es importante que las administraciones tributarias constantemente soliciten retroalimentación de los participantes (tanto los contribuyentes como el personal de la administración que trabaja en el programa) a fin de poder anticipar rápidamente cualquier problema y / o brindar soluciones antes de que las partes pierdan la confianza.

5.5.5.2.5. Excesivo legalismo

Un desafío para el cumplimiento cooperativo que puede preverse respecto de muchas de las jurisdicciones de la órbita de CIAT es el excesivo legalismo, entendido como una visión demasiado legalista del modo en el que debe ejercer sus funciones la administración tributaria. Este tema,

que está vinculado a regímenes jurídicos que descansan fuertemente en la codificación y los instrumentos estatutarios o reglamentarios por sobre las demás fuentes del derecho, puede plantear problemas para el cumplimiento cooperativo ya que podría conducir a una visión restrictiva de la discrecionalidad de la administración y a una dependencia de la codificación de los intercambios cooperativos que pueden desembocar en un exceso de burocracia, reduciendo así la eficiencia del modelo y, posiblemente, la certeza jurídica (cuando la creencia de que cada aspecto, independientemente de su magnitud, debe estar previsto en la ley y que todas las acciones (u omisiones) de la administración son pasibles de impugnación administrativa y / o judicial).

Dado que el cumplimiento cooperativo se basa en la regulación preventiva y en diálogos en tiempo real entre reguladores y regulados, y que la acción de respuesta indica que las soluciones y posturas ofrecidas por la administración sean adaptadas a fin de responder al perfil específico de cada regulado, la dependencia de principios y doctrinas jurídicos asociados con los paradigmas tradicionales del derecho administrativo que se enfocan en restringir el poder de la administración (algo que tiene lógica en un enfoque jerárquico de mando y control) puede afectar la dinámica del programa.

Tomando en cuenta lo explicado en las secciones anteriores respecto de la corrupción y la legitimidad, la dificultad aquí está en lograr el equilibrio justo entre la transparencia y la rendición de cuentas (ambas deseables respecto de toda política pública) y la necesidad de que exista suficiente certeza jurídica sobre los acuerdos alcanzados como resultado de intercambios cooperativos a fin de que los contribuyentes sientan que su presentación de información ha sido suficientemente retribuida. Por ende, si bien es comprensible y apropiado que los distintos aspectos del régimen de cumplimiento cooperativo estén consagrados en leyes, y que los resultados de cumplimiento cooperativo que sean arbitrarios y riñan con el interés público puedan someterse a control judicial, es necesario confiar en que la administración podrá ejercer su discrecionalidad de manera correcta para permitirle brindar la certeza jurídica eficiente que los participantes requieren.

5.5.5.3. Evaluar al cumplimiento cooperativo como política pública

Un último desafío a reseñar respecto de la implementación del cumplimiento cooperativo es el de evaluar el cumplimiento cooperativo en tanto política pública. En efecto, la experiencia de muchas de las jurisdicciones que fueron pioneras en cumplimiento cooperativo (como los Países Bajos, Irlanda, el Reino Unido, etc.) muestra que evaluar el cumplimiento cooperativo es un proceso difícil, no solo porque es complicado encontrar las referencias correctas para evaluar los resultados puesto que los objetivos del programa son de mediano a largo plazo, lo que hace muy difícil la determinación de una relación causal entre un enfoque regulatorio e indicadores como ingresos tributarios y eficiencia recaudatoria, sino además porque el tipo de resultados y el alcance de la evaluación que tienen en mente los distintos actores no son necesariamente compatibles. Si bien existen algunos estudios que muestran que ciertas partes de los programas de cumplimiento cooperativo funcionan tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes participantes, se necesita más investigación empírica sobre los beneficios de estos programas²².

En primer lugar, algunos de los objetivos del cumplimiento cooperativo, como incrementar el cumplimiento voluntario desarrollando confianza entre las partes, mejorar la conciencia de los contribuyentes sobre el riesgo y los controles, mejorar la comprensión administrativa comercial, etc. normalmente no se miden en forma cuantitativa sino cualitativa, y a menudo las partes interesadas encuentran la evaluación cualitativa menos convincente debido a una creencia errónea de que solo los indicadores cuantitativos son válidos empíricamente. Más aún, muchas de las características del cumplimiento cooperativo están asociadas con mejorar el proceso de cumplimiento (litigioso, satisfacción del contribuyente, reducción de asimetrías informativas, etc.) en lugar del resultado del proceso (por ejemplo, cuántos ingresos se obtuvieron y cuántos recursos destinó la administración respecto de los ingresos obtenidos).

Además, si bien es de prever que las partes interesadas, en particular los políticos y quienes desempeñan distintos roles en el estado, querrán resultados en el corto plazo, la implementación del cumplimiento cooperativo, especialmente allí donde represente un corte con un modelo de larga data de mando y control, probablemente produzca resultados a mediano y largo plazo y no a corto plazo. Al igual que con otras políticas públicas a largo plazo, esto significa que el cumplimiento cooperativo podría enfrentar ataques de parte del gobierno y / o los políticos en jurisdicciones donde las políticas dependen más de los ciclos electorales y donde las restricciones de recursos incrementan la presión por el logro de resultados rápidos.

5.5.6. El cumplimiento cooperativo alrededor del mundo

Esta sección brinda una breve comparación entre algunos de los marcos de cumplimiento cooperativo alrededor del mundo. Para esta comparación, se analizarán los marcos de los Países Bajos, el Reino Unido y Rusia. En los Países Bajos, este marco se denomina “control horizontal”, en Rusia “control fiscal” y en el Reino Unido “Calificación de Riesgo de Cumplimiento”.

Tal como destacó la OCDE en becas (Russo: 2020; Pemberton & Majdanska: 2016)²³ e informes de la OCDE²⁴, los países han tomado diferentes decisiones al introducir un marco de cumplimiento cooperativo. Estas decisiones influyen en el diseño y la implementación del marco. Algunas de las razones de estas decisiones pueden encontrarse en la forma en que se diseñaron el régimen tributario y la administración tributaria. Sin embargo, algunas otras razones pueden asociarse a las limitaciones de los países en desarrollo a la hora de introducir un marco de cumplimiento cooperativo.

Algunas de estas limitaciones son la falta de recursos, la confianza y la comprensión de las actividades de la administración tributaria, como así también el foco de la administración tributaria y los contribuyentes en posturas de confrontación a través de fiscalizaciones y procesos contenciosos fiscales ante los tribunales (ver las Secciones 5.5.1.2. y 5.5.3.2. precedentes).

En nuestra comparación, abordaremos los siguientes elementos encontrados en los países de estudio. Estos elementos también se tratan en diversos artículos que comparan países (Pemberton & Majdanska: 2016) o analizan un país específico (Martini et al.: 2021)²⁵. Por ende, para beneficio del lector, brindamos una breve descripción de algunos de estos elementos con el fin de esclarecer las diferencias entre los países estudiados.

El diseño del marco

- Objetivos del marco. Mejorar el cumplimiento de los contribuyentes, que la administración tributaria realice controles tributarios, llevarle certeza al contribuyente ofreciéndole una opinión razonada de la administración tributaria a participantes del marco de cumplimiento cooperativo, entre otros.
- El marco de cumplimiento cooperativo como medida aislada o como parte de un programa, como por ejemplo una estrategia de gestión del riesgo de cumplimiento de parte de la administración tributaria.
- El cumplimiento cooperativo debe estar regulado por ley, por oposición a que el cumplimiento cooperativo se base en una política de la administración tributaria (es decir, en el poder discrecional de la administración tributaria).
- Vigencia del marco de cumplimiento cooperativo: se aplica cada año, o durante un período determinado más prolongado.
- El alcance del marco está abierto a todos los asuntos tributarios, o se limita a unos pocos asuntos tributarios (por ejemplo, no incluye precios de transferencia).
- Beneficiarios del marco: todos los contribuyentes, solo los grandes contribuyentes con un umbral específico, excluyendo los contribuyentes de alto riesgo, y los contribuyentes de todas las industrias o solo los de algunas industrias.
- Introducción de proyectos piloto.

Marco de implementación

- Los contribuyentes están obligados a introducir un Marco de Control fiscal (o no)
- Posibilidad de introducir un acuerdo de cumplimiento cooperativo (o contrato) entre la administración tributaria y el contribuyente.

Cambios organizacionales

- Cambios en la administración tributaria: introducción de una división específica de cumplimiento cooperativo o uso de la división de grandes contribuyentes empresariales, rotar funcionarios que participan en cumplimiento cooperativo y brindarles a los funcionarios tributarios capacitación sobre gestión de riesgo, fiscalización, etc.

5.5.6.1. Diseño del marco

En general, los países incluidos en esta comparación difieren en el diseño del marco para el cumplimiento cooperativo.

En los Países Bajos y el Reino Unido, los marcos de cumplimiento cooperativo se basan en una **política de la administración tributaria** (Russo: 2020, pág. 272) y son parte de un programa, a saber, el Modelo de Control Horizontal de los Países Bajos (NTCA: 2013; 2016)²⁶ y el Sistema

de Gestión de Riesgo de Cumplimiento del Reino Unido²⁷. En contraste con ello, en Rusia, este marco fue diseñado en forma de **medida legislativa** que comenzó como un proyecto piloto en 2012, y luego se incorporó al Código Tributario de 2014. Al momento de la redacción, este marco está en “proceso de ser ampliado nuevamente bajo la Ley Federal del 13 de agosto de 2020” (Martini et. al.: 2021, pág. 29)²⁸.

Las diferencias en el modo en el que se introdujeron los programas de cumplimiento cooperativo (por política de la administración tributaria o por ley) también influyen en el **poder discrecional** de la administración tributaria. Este poder discrecional puede definirse como el “margen” que tiene la administración tributaria para “establecer el proceso de tributación en vista de los escasos recursos de control de cumplimiento y las distintas características y perfiles de riesgo de los contribuyentes” (Huiskers-Stoop & Gribnau: 2019, pág. 68).

Por ejemplo, en los Países Bajos y el Reino Unido, la administración tributaria tiene el poder discrecional de realizar actuaciones respecto de su responsabilidad de “recaudar y administrar” los impuestos, que también incluyen las potestades de control de cumplimiento bajo las cuales existe el marco de cumplimiento cooperativo (Huiskers-Stoop & Gribnau: 2019, pág. 68).

En Rusia, el cumplimiento cooperativo está regulado por ley y, por ende, las modificaciones al marco deben ser acordes con el principio de legalidad, y mediante enmienda de las cláusulas del Código Tributario Ruso que tratan el “control fiscal” (art. 105.26 - art. 105.31)²⁹. Este es el caso en la Ley Federal actual (propuesta) que se mencionó arriba. Sin embargo, también han existido instrucciones administrativas para disponer “orientación y aclaraciones pormenorizadas respecto del régimen de control fiscal” (Martini et al.: 2021, pág. 34).

En general, en los 3 países de estudio, el marco de cumplimiento cooperativo se estableció para atender a los **grandes contribuyentes**, aunque en los Países Bajos también es posible que las pequeñas empresas y las personas naturales de alto patrimonio se beneficien del cumplimiento cooperativo, no directamente sino principalmente a través de acuerdos entre la administración tributaria y el asesor tributario/financiero (NTCA: 2016). En los Países Bajos es posible suscribir acuerdos individuales (contratos) con proveedores de servicios (por ejemplo, asesores tributarios/financieros) u organizaciones paraguas de estos proveedores de servicios (por ejemplo, la Asociación Holandesa de Contadores, la Asociación Holandesa de Abogados Tributarios y Asesores Tributarios³⁰).

En los Países Bajos, uno de los elementos que incluye el marco de cumplimiento cooperativo es el riesgo y, por ende, los **contribuyentes de alto riesgo** son mayormente excluidos de este marco. Los contribuyentes holandeses deben estar dispuestos y en condiciones de cumplir con la legislación y reglamentación tributaria (Stevens et. al.: 2012, pág. 41). En el Reino Unido, además de los contribuyentes que no revisten riesgo (contribuyentes de bajo riesgo según la Revisión de Riesgo de Negocios +³¹ [BRR]), existe una clasificación en: contribuyentes de riesgo moderado, moderado-alto o alto. Los contribuyentes que no tienen riesgo bajo son sujetos a una revisión de riesgo de negocio una vez al año, a diferencia de los contribuyentes de bajo riesgo que son sujetos a una revisión de riesgo de negocios cada tres años (HMRC: 2019). El hecho de que en Rusia el factor de riesgo se haya excluido del marco, hace posible (en principio) que los contribuyentes de alto riesgo también puedan aplicar al cumplimiento cooperativo³².

Los **objetivos** del cumplimiento cooperativo para la administración tributaria también difieren entre los tres países estudiados. En los Países Bajos y el Reino Unido, el objetivo es mejorar la auto-regulación (logrando el cumplimiento y también la mitigación del riesgo) y establecer una relación de confianza con los contribuyentes cumplidores por medio de la introducción de una responsabilidad compartida entre los contribuyentes cumplidores y las administraciones tributarias. En Rusia, el foco de la administración tributaria es facilitar el control de parte de la administración tributaria de grandes contribuyentes al “tener acceso a la contabilidad de la compañía y los datos fiscales en tiempo real” (ITR: 2021)³³.

Los **objetivos** del cumplimiento cooperativo para contribuyentes del marco de cumplimiento cooperativo también difieren entre los países. En los Países Bajos y el Reino Unido, al participar del cumplimiento cooperativo el contribuyente aspira a desarrollar una relación con la administración tributaria basada en la confianza, la comprensión y la transparencia entre ambas partes. En los Países Bajos, la confianza mutua debe verse como “confianza informada” en oposición a “confianza ciega”. La confianza informada depende de la transparencia mutua respecto de la información provista por la administración tributaria y por el contribuyente (Huiskers-Stoop & Gribnau: 2019, pág. 85).

En el caso del Reino Unido, el objetivo es mejorar la conciencia comercial de la administración y el conocimiento de las actividades económicas y agudizar su comprensión de los factores que movilizan al contribuyente a fin de poder brindar una regulación adaptada, entendida como respuestas administrativas proporcionales a riesgos identificados y la capacidad de brindar claridad a los contribuyentes sobre el alcance y el proceso mediante el cual se abordarán las controversias tributarias (en caso de existir) (HMRC: 2019). En términos generales, la idea es que los contribuyentes de bajo riesgo se enfrentarán a un regulador menos intrusivo y serán más autónomos, mientras que los contribuyentes en otras categorías de riesgo enfrentarán una intervención regulatoria proporcionalmente más frecuente e intensa.

En los Países Bajos, los contribuyentes buscan obtener (a cambio de brindar voluntariamente información tributaria relevante) certeza fiscal sobre su responsabilidad tributaria por anticipado y en principio “dejan de estar sujetos a inspecciones tributarias gravosas en términos de tiempo y esfuerzos, sanciones y procesamientos posteriores” (Huiskers-Stoop & Gribnau: 2019, pág. 67). Por su parte, en Rusia el objetivo es obtener certeza de parte de la administración tributaria sobre las actividades del contribuyente a través de opiniones razonadas (art. 105.30 del Código Tributario).

En los Países Bajos, el cumplimiento cooperativo se llama control horizontal y se aplica a todos los impuestos nacionales holandeses y su recaudación (Huiskers-Stoop & Gribnau: 2019, pág. 86). Para acceder al control horizontal, los contribuyentes deben estar sometidos a uno o más impuestos holandeses nacionales. La cooperación tributaria basada en el control horizontal, en consecuencia, se refiere a todos los impuestos nacionales a los que está sujeto el contribuyente.

El programa de cumplimiento cooperativo en Rusia **excluye** precios de transferencia y problemas pendientes (Pemberton & Majdanksa: 2016, pág. 597). El Código Tributario dispone que “Cuando se realiza un control fiscal, la autoridad tributaria no tendrá derecho a enviarle a una organización una opinión razonada sobre temas relativos a la verificación de los precios utilizados por la organización en las operaciones controladas respecto de su conformidad con los precios de mercado” (art. 105.30 (10)) (EY).

Por último, en Rusia, es requisito que los contribuyentes **se postulen** todos los años para el control fiscal. Sin embargo, esto está en proceso de modificarse por medio del borrador de enmienda de la ley del 13 de agosto de 2020. En el Reino Unido, depende del tipo de contribuyente (contribuyentes sin riesgo, de riesgo moderado, moderado alto, alto). En los Países Bajos, el contrato tributario entre la administración tributaria y los contribuyentes (grandes³⁴ o pequeños y medianos (NTCA: 2021)³⁵ estipula que la vigencia del control horizontal es por un período indefinido, pero que será revisado periódicamente por el contribuyente en cuestión y la administración tributaria³⁶.

Los elementos arriba mencionados se sintetizan en la siguiente tabla:

Tabla 1.

Comparación de elementos en marcos de cumplimiento cooperativo

Elemento	Países Bajos	Reino Unido	Rusia
Programa de la administración tributaria o ley	Parte del Modelo de Control Horizontal	Sistema de gestión del riesgo de cumplimiento (incluida la BRR+)	Ley: Código tributario ruso y reglamentaciones administrativas (guía)
Poder discrecional	Sí	Sí	No
Proyecto piloto	Sí (en 2005 para grandes contribuyentes y en 2008 para empresas medianas (Stevens et. al.: 2012) ³⁷)	No, aunque la BRR sirvió como primer modelo que luego se renovó con la BRR+ en 2019.	Sí (en 2012)
Contribuyentes	Grandes contribuyentes (y en casos excepcionales, alto patrimonio) directo y pequeñas empresas indirectamente mediante acuerdos con intermediarios fiscales/financieros	Grandes contribuyentes empresas	Grandes contribuyentes
Contribuyentes de alto riesgo	No	Sí, distinción específica entre contribuyentes de bajo riesgo frente a contribuyentes de riesgo moderado, moderado-alto y alto.	
Objetivos	Administración Tributaria: optimizar la auto-regulación y establecer una relación confiable con los contribuyentes cumplidores. Contribuyente: confianza mutua (informada), comprensión y transparencia	Administración Tributaria: optimizar la auto-regulación y establecer una relación confiable con contribuyentes cumplidores. Alinear los impuestos con “actividades económicas genuinas” Contribuyente: confianza mutua, comprensión y transparencia, certeza y trabajo sobre el riesgo	Administración Tributaria: facilitar el control de la administración tributaria: acceso a la contabilidad de la empresa y a datos fiscales en tiempo real. Contribuyente: Certeza: obtener una opinión razonada de la administración tributaria
Alcance de aplicación	Todos los asuntos fiscales nacionales	Todos los asuntos fiscales	Excluir asuntos de precios de transferencia
Vigencia acuerdo de cumplimiento	Indefinidamente con revisiones periódicas	Bajo riesgo 3 años, no bajo riesgo todos los años	Todos los años

Fuente: Tabla elaborada por los autores.

5.5.6.2. Implementación del marco

En los **Países Bajos**, a fin de implementar el control horizontal el contribuyente y la administración tributaria deberán suscribir un acuerdo (contrato). El contrato contiene compromisos que van más allá de los derechos y obligaciones legales. Estas obligaciones adicionales del contrato no se originan en el derecho público. El contrato, por ende, es de una “naturaleza híbrida que fusiona obligaciones del derecho público y del privado” (Huiskers-Stoop & Gribnau: 2019, pág. 79). Esta naturaleza híbrida logra que se aplique el derecho privado por sobre el derecho público.

Al clasificar al contrato como acuerdo privado, las obligaciones adicionales no solo vinculan a la administración tributaria holandesa sino también a los contribuyentes (Huiskers-Stoop & Gribnau: 2019, pág. 86). Al suscribir un *contrato*, ambas partes acuerdan cooperar sobre la base de la confianza mutua, la comprensión y la transparencia a fin de lograr determinaciones tributarias correctas (Gribnau & Huiskers-Stoop: 2019)³⁸. Los diferendos previos deben resolverse antes de suscribirse el contrato. Además, el sistema de control interno de las empresas participantes debe cumplir los requisitos del Marco de Control Fiscal. La administración tributaria holandesa, en consecuencia, “confía” en la información que surge de este sistema.

Además, el control horizontal “se ocupa de la forma en que las partes cooperan en el proceso tributario (el proceso desde la concreción de posibles operaciones relevantes a los fines tributarios hasta la presentación de la declaración jurada y la emisión de la determinación tributaria, y no del importe del pasivo fiscal” (Huiskers-Stoop & Gribnau: 2019, pág. 69). De allí que el control horizontal no deba confundirse con la práctica de fallos holandesa, por ejemplo, según la cual “podrán suscribirse acuerdos anticipados sobre la postura de la administración tributaria holandesa respecto de las estructuras tributarias internacionales (por ejemplo, las tenencias y actividades de financiación internacionales)”.

En el **Reino Unido**, el proceso de gestión del riesgo de cumplimiento le permite al contribuyente (gran empresa) trabajar junto a la administración tributaria en la identificación y mitigación de su riesgo de cumplimiento tributario. Este proceso también incluye una revisión del riesgo del negocio que dará lugar a la identificación del contribuyente ya sea como de bajo riesgo (primera categoría) o de riesgo moderado, moderado-alto o alto (segunda categoría). Según el resultado de la calificación de riesgo, habrá un proceso de gestión del riesgo de cumplimiento tributario específico por cada contribuyente (trabajo sobre el riesgo). Así, mientras que los contribuyentes de bajo riesgo verán que el contacto se mantiene para actualizar información, se esperará que HMRC normalmente no inicie intervenciones o impugnaciones focalizadas, en tanto que los contribuyentes de alto riesgo serán sometidos a intervenciones de riesgo intensas con equipos especializados e interacciones del Consejo de contribuyentes de HMRC diseñadas con el fin de modificar el comportamiento del contribuyente y dirigirlo hacia niveles de riesgo más bajos (HMRC: 2019).

En **Rusia**, el foco del control fiscal está en que la información sea solicitada por la administración tributaria, y el requisito de que el contribuyente brinde dicha información. En este proceso, “de hallarse inconsistencias en los detalles contenidos en los documentos (información) presentados o entre la información presentada por la organización y la que está en posesión de la autoridad tributaria, la autoridad tributaria notificará a la organización con una solicitud de presentar las explicaciones necesarias en el plazo de cinco días o de realizar los ajustes pertinentes en el

transcurso de diez días. En caso de que, luego de analizar las explicaciones brindadas por una organización o ante la ausencia de explicaciones, una autoridad tributaria halle evidencia de que ha habido cómputos incorrectos (retención) de impuestos, gravámenes y aportes a la certeza o falta de pago (remisión) total u oportuno, la autoridad tributaria estará obligada a elaborar una opinión razonada de conformidad con el procedimiento establecido en el Artículo 105.30 del presente Código” (art. 105.29) (EY).

A diferencia de los Países Bajos y el Reino Unido, no existe un tipo diferencial de trato tributario (grandes versus pequeños contribuyentes, bajo riesgo versus contribuyente que no reviste riesgo). Algunas de las razones que explican este hecho podrían ser que, tal como se mencionó en la sección 5.5.6.1 más arriba, en Rusia, el cumplimiento cooperativo se aplica exclusivamente a los grandes contribuyentes, y el elemento de riesgo no se incluye como uno de los factores que determinan la participación en un programa de cumplimiento cooperativo.

5.5.6.3. Desafíos organizacionales

Como se explicó en la sección anterior, las percepciones del público sobre las estrategias de cumplimiento de las administraciones tributarias no deben subestimarse (Huiskers-Stoop & Gribnau: 2019, pág. 101). Por ende, el modelo de cumplimiento cooperativo y sus objetivos deben “explicarse correctamente y ser comprendidos por los ciudadanos”. De lo contrario, el foco en “cooperación recíproca y confianza, comprensión y transparencia mutuas podría percibirse erróneamente”. Los ciudadanos mal informados podrían asociar al cumplimiento cooperativo con “corrupción y trato preferencial” entre los contribuyentes y las autoridades tributarias. Esto finalmente erosionaría la confianza en las autoridades tributarias además de incrementar la probabilidad de que el programa y sus participantes (tanto los contribuyentes como la administración tributaria) fueran atacados por diversas partes interesadas, algo que podría paralizar el programa o hacer que los participantes se retiren. (Quiñones: 2020, Sección 4.4.5).

Así, al instrumentar el marco cooperativo, es importante desarrollar programas amplios diseñados para comunicarles a distintas partes interesadas cómo opera el programa (las condiciones para su participación, objetivos, dinámicas, límites, etc.), y realizar cambios organizacionales dentro de la administración tributaria a fin de incrementar la transparencia, la comunicación y la confianza entre la administración tributaria y el contribuyente. Algunos de estos cambios ya han sido abordados en la Sección 5.5.3. (por ejemplo, incrementar la capacitación de los funcionarios tributarios, aumentar los recursos de personal y tecnología para la comunicación y la evaluación del riesgo, y mejorar la calidad del proceso de evaluación de riesgo en términos de la transparencia y la rendición de cuentas).

En los 3 países estudiados, hay una unidad de la administración tributaria dedicada a grandes contribuyentes. En el Reino Unido, la participación en el programa es automática, pero diferirá dependiendo de la evaluación de riesgo y las opiniones del Gerente de Cumplimiento del Cliente y el funcionario ratificador. En Rusia, el contribuyente debe postularse ante la unidad donde está inscrito. En los Países Bajos, sin embargo, debido a que el cumplimiento cooperativo también puede aplicarse a pequeñas y medianas empresas, la solicitud debe hacerse a la Administración de Impuestos y Aduana de los Países Bajos (NTCA, por la sigla en inglés).

Además, en los Países Bajos, en su Informe de 2012, el Comité de Control Horizontal de la Administración Tributaria y Aduanera expuso la necesidad de que NTCA introdujera medidas para impedir el “riesgo de apego”, es decir que el personal de la administración tributaria corriera el riesgo de perder su capacidad de formar opiniones objetivas.

En ese entonces, el Comité informó que una política de esa naturaleza no era visible o explícita a ese momento. Por lo tanto, el Comité aseguró que “la Administración Tributaria y Aduanera necesita permanecer permanentemente alerta frente al riesgo de apego. Las relaciones no profesionales incrementan el riesgo de corrupción. El Comité aboga por una política que se adapte suficientemente, por ejemplo, con la rotación de personal, análisis de la calidad de los expedientes, o la división de responsabilidades” (Stevens et al.: 2012, pág. 51).

Según tienen entendido los autores, la NTCA no ha tomado medidas específicas para prevenir el “riesgo de apego”. En un artículo reciente de uno de los miembros del Comité (van der Hel.: 2019)³⁹ se hacía referencia a la necesidad de mayor transparencia a fin de explicar en qué consiste el control horizontal, cuáles son los acuerdos alcanzados y cómo se salvaguarda el objetivo del control (van der Hel.: 2019).

En Rusia, tal como se describe en Martini et al, además del Código Interno de Conducta para los inspectores tributarios, existe una rotación de inspectores tributarios para prevenir el riesgo de corrupción y evaluación tributaria no objetiva. Sin embargo, la aplicación práctica de esta rotación enfrenta algunos desafíos ya que “a fin de asegurar la rotación respecto de los expedientes en forma periódica, la oficina tributaria debe estar bien equipada en términos de recursos humanos. No todas las oficinas tributarias se encuentran en condiciones de hacerlo, en particular los departamentos tributarios más pequeños, es decir los que se encuentran en ciudades más pequeñas donde los inspectores tributarios están sobrecargados y no es posible realizar tal rotación. En las ciudades grandes, sin embargo, como Moscú, San Petersburgo, Novosibirsk, Ekaterinburg, Kazán, etc., la rotación es factible. No existen datos oficiales respecto de si existe una rotación periódica de inspectores tributarios sobre expedientes sujetos a control fiscal” (Martini et al.: 2021, pág. 38).

En el Reino Unido, este riesgo de apego fue atendido mediante la introducción de funcionarios ratificadores (ya sea un CCM Gerente Profesional Tributario u otro CCM) como parte de las reformas a la Revisión del Riesgo de Negocio (BRR)+ (HMRC: 2019). Además, existe una Guía Operativa de Cumplimiento que brinda los principios fundamentales, el marco y los valores dentro de los cuales deben trabajar todos los servidores públicos, que incluyen los principios de integridad, honestidad, imparcialidad y objetividad (HMRC:2021)⁴⁰.

A diferencia de Rusia y el Reino Unido, en los Países Bajos este Código de Conducta aún no fue introducido. Sin embargo, existen disposiciones específicas en las Reglamentaciones Generales para los Servidores Públicos (*ARAR Algemeen Rijksambtenarenreglement*) vigentes hasta el 31 de diciembre de 2019. Una disposición relevante del ARAR fue el artículo 50, que aborda el comportamiento del “buen” servidor público. Esta referencia al buen servidor público fue incluida en el artículo 6 de la Ley del Servicio Público (*Ambtenarenwet*) que reemplazó al ARAR⁴¹.

En 2009, el Ministerio de Hacienda y la administración tributaria holandesa publicaron un folleto sobre la integridad de la administración tributaria holandesa que incluía referencias a ARAR. Recientemente, en 2020, los contribuyentes y académicos tributarios realizaron un llamado a

que en los Países Bajos se cuente con un Código de Conducta para la administración tributaria⁴², como así también un Código de Conducta (Gobernanza Tributaria) para los contribuyentes (Gribnau et al.: 2020)⁴³.

Por ende, podemos llegar a la conclusión de que a fin de prevenir el “riesgo de apego”, la corrupción y la falta de objetividad, los países deberán introducir cambios organizacionales en sus administraciones tributarias. Estos cambios pueden incorporarse en un Código General de Conducta para todos los funcionarios públicos, pero también debe existir una sección que se ocupe de los Funcionarios Tributarios o, alternativamente, como en Rusia, podría existir un Código Interno de Conducta para los Inspectores Tributarios. En todos los casos, la rotación de los funcionarios tributarios que se ocupan del cumplimiento cooperativo podría ser una buena medida para los países a la hora de introducir un marco de cumplimiento cooperativo. No obstante, tal como se explica en la sección 5.5.5, se deben equilibrar las protecciones contra la corrupción, por ejemplo mediante la rotación de los funcionarios de la administración tributaria dedicados a cada contribuyente con la necesidad de permitir el tiempo suficiente para que la inversión realizada rinda frutos al dejar que ese funcionario adquiera mayor conocimiento del negocio y para que los contribuyentes comuniquen cabalmente sus desafíos y prácticas tributarias a ese funcionario. La necesidad de tomar en cuenta los ciclos económicos y de negocios y realizar estudios longitudinales apropiados (por ejemplo, en temas de precios de transferencia) sugiere que los funcionarios tributarios dedicados no deben rotarse antes de haber estado con el mismo contribuyente de tres a cinco años. Más aún, a fin de que la administración no pierda el conocimiento especializado adquirido por estos funcionarios, es aconsejable rotarlos entre distintos contribuyentes, pero dentro de la misma industria en la que ya se especializaron.

5.5.7. Vías hacia el cumplimiento cooperativo (18 componentes)

El cumplimiento cooperativo es un enfoque regulatorio cuya premisa es que los contribuyentes y la administración tributaria pueden confiar mutuamente en que podrán colaborar (voluntariamente) para lograr un objetivo de cumplimiento compartido.

A la hora de considerar un programa de cumplimiento cooperativo, las administraciones tributarias deberán evaluar los cambios a implementar: i. antes, ii. durante el diseño y iii. luego de introducir el programa de cumplimiento cooperativo. Estos cambios pueden diferir entre los países de CIAT y, por lo tanto, cada administración tributaria deberá realizar una autoevaluación antes de introducir un programa de cumplimiento cooperativo.

Según lo expresado más arriba, se distinguen 18 componentes que cimentarán el camino hacia un enfoque de cumplimiento cooperativo, a saber:

5.5.7.1. Antes de introducir el cumplimiento cooperativo

Cambios en la administración tributaria y su relación con los contribuyentes

1. **Mejorar la comunicación entre la administración tributaria y el contribuyente** y obtener un nivel de comprensión y confianza mutuos. En la mayoría de los países en desarrollo, la relación se caracteriza por ser más conflictiva y jerárquica. Este cambio en la comunicación e interacción mutua debe realizarse con anterioridad a la introducción de un programa de cumplimiento cooperativo. Es importante que la administración tributaria haga una evaluación crítica de su relación con el contribuyente, y que introduzca medidas para promover la transparencia y la confianza entre el contribuyente y la administración. Ejemplos de estas medidas son, por ejemplo: i. incrementar la capacitación de la administración tributaria (incluso en habilidades distintas de la comprensión técnica tributaria, como el análisis del comportamiento y la negociación), ii. incrementar el personal y los recursos tecnológicos para la comunicación, y la evaluación de riesgos, y iii. mejorar la calidad del proceso de evaluación de riesgos en términos de sopesar adecuadamente los factores de riesgo de comportamiento y estructurales con medidas tomadas para mitigar el riesgo, la transparencia y la rendición de cuentas.
2. El cumplimiento cooperativo requiere que las administraciones tributarias **mejoren su capacidad**, tanto en términos de recursos humanos como tecnológicos, para **interpretar y utilizar la riqueza de información brindada por los contribuyentes**. En el caso de la Inteligencia Artificial y el “aprendizaje automático”, si bien la tecnología puede ser sumamente útil para detectar patrones y riesgos de comportamiento, y esta información puede ser muy importante en el desarrollo de una regulación más adaptada tanto en un entorno coercitivo / vertical como cooperativo / horizontal, se requiere procesamiento humano para comprender por qué se están produciendo estos comportamientos y cómo intervenir a fin de modificarlos. En este sentido, debido a que el cumplimiento cooperativo requiere una comprensión profunda de la administración respecto de las características de los regulados, se sugiere que se instauren unidades de análisis del comportamiento con anterioridad a iniciar intercambios de cumplimiento cooperativo, de manera que la administración tributaria tenga una mejor comprensión *ab initio* de los factores que movilizan la conducta de los contribuyentes en sus jurisdicciones y las mejores formas de abordar a los regulados. Las administraciones tributarias deben estar preparadas para comprometer inversiones que tengan una perspectiva de retorno a mediano-largo plazo y una necesidad de recursos inmediata o en el corto plazo.
3. El cumplimiento cooperativo requiere **conciencia empresarial, aumentar la confianza entre las partes y cumplimiento voluntario**. Además, se requieren altos niveles de conciencia empresarial para que la administración pueda detectar los riesgos tributarios en forma proactiva, brindar certeza jurídica oportuna sobre asuntos complejos y prevenir la presentación selectiva de información de parte del contribuyente, o la captación regulatoria. Por ello, es necesario que las administraciones tributarias inviertan en capacitación de su personal o en la contratación de especialistas de la industria a fin de contar con una base de inspectores que luego (una vez que el programa esté en marcha) actúen como funcionarios dedicados a un contribuyente o sector de contribuyentes en particular. Esto puede revestir un desafío significativo en los países en desarrollo,

donde la escasez de recursos suele conducir a la existencia de perfiles generalistas, de modo que es aconsejable que los países interesados en avanzar hacia el cumplimiento cooperativo se aseguren de contar con suficiente personal especializado para hacer que el cumplimiento cooperativo esté realmente adaptado y sea fluido.

4. Antes de poder iniciar el cumplimiento cooperativo, es importante que la administración **redefina su marco organizacional y elabore todas las guías internas** necesarias para que el programa opere eficientemente y sin interrupciones una vez que esté en marcha. Esto implica aspectos que van desde cómo establecer la forma de operar de los funcionarios específicos por contribuyente o por industria (modalidad de rotación, sus potestades, a quién responden, cómo se coordinan con otros equipos) hasta el establecimiento de los parámetros para la ponderación de riesgos y el análisis de comportamiento que se utilizará más adelante para determinar quiénes participarán del programa y de qué manera responderá la administración a los distintos tipos de participantes o incluso a los contribuyentes recalcitrantes. Más aún, para prevenir el “riesgo de apego”, la corrupción y la falta de objetividad, el cumplimiento cooperativo requiere que los países introduzcan mecanismos preventivos y normas de conducta modelo para sus administraciones tributarias. Por ejemplo, estos pueden introducirse en un Código de Conducta General para todos los funcionarios públicos, que debe incluir también una sección específica que se ocupe de los Funcionarios Tributarios o, alternativamente, en un Código de Conducta Interno para Inspectores Tributarios.
5. En línea con el establecimiento de un nuevo marco organizacional y pautas administrativas, un paso clave para el cumplimiento cooperativo en países en desarrollo que debe tener lugar con anterioridad a la implementación es **desarrollar el marco jurídico** necesario para el funcionamiento del programa en el futuro. Debido a la fuerte tradición de legalismo que presentan muchas jurisdicciones representadas en CIAT, este paso es de suma importancia, ya que es de esperarse que cualquier ambigüedad o laguna del marco jurídico derive en un litigio una vez que el programa esté operativo. También es de esperarse que los contribuyentes que están habituados a operar en jurisdicciones donde la discrecionalidad administrativa está fuertemente regulada pero existen altos niveles de incerteza jurídica solo accedan a participar del programa si los intercambios regulatorios, los aspectos procedimentales de la admisión y la participación en el programa y la naturaleza vinculante de los acuerdos alcanzados luego de los intercambios estén en su totalidad claramente definidos en la legislación y se entienda que están a resguardo de cualquier modificación o anulación unilateral. Naturalmente, el marco jurídico será distinto dependiendo de las tradiciones jurídicas específicas de cada jurisdicción, pero los dos aspectos con mayor probabilidad de generar diferendos y / o hacer peligrar el programa son i. las facultades de la administración como parte de los intercambios (y en términos de admisiones o expulsiones del programa), y ii. la naturaleza vinculante de los resultados de los intercambios a la luz de la certeza jurídica y las legítimas expectativas, pero también tomando en cuenta la necesidad de crear un marco para lidiar con los casos de corrupción o desvío flagrante de la legislación tributaria vigente.

Mejorar la comprensión del cumplimiento cooperativo

6. Además de las medidas descritas arriba, que se centran en preparar a la administración tributaria para la implementación exitosa del cumplimiento cooperativo, también se aconseja que las jurisdicciones interesadas en aplicar este tipo de regulación se aboquen a **comunicar a las diversas partes interesadas con anterioridad al inicio** del programa en qué consiste el cumplimiento cooperativo a fin de que las visiones que pudieran ocasionar cuestionamientos ulteriores sobre la legitimidad del programa se atiendan preventivamente y que la resistencia de las distintas partes interesadas se atenúe o elimine antes de que pueda erosionar el funcionamiento del programa. Estos son algunos de los mensajes clave que deberán transmitirse al público, a la administración, a los políticos, a los participantes potenciales, al ámbito académico y demás partes interesadas:
7. Que el cumplimiento cooperativo no permite que las partes alteren el contenido de la legislación respecto de la **obligación fiscal**. El cumplimiento cooperativo tiene que ver con la manera en que las partes se tratan entre sí en el contexto de tributación previsto por la ley. Brinda un ámbito en el que las partes pueden discutir acerca de su interpretación de la ley, coincidir / disentir sobre los hechos y luego comprometerse con un trato específico para una posición fiscal, siempre respetando la letra de la ley. Comprender este punto prevendrá escenarios futuros en los que el cumplimiento cooperativo se confunda con “trato preferencial” o captación regulatoria y donde los contribuyentes no participantes sientan que existe un régimen jurídico diferente para los participantes, tornándose así menos cumplidores.
8. El ofrecer cumplimiento cooperativo **no debe confundirse con ausencia de control de cumplimiento o disuasión**. Estos continuarán presentes, ya que son necesarios para lidiar con los contribuyentes que no tienen intención de cumplir o que adoptan una postura de resistencia o no cooperación hacia la administración tributaria. Sin embargo, la mayoría de los contribuyentes tienen intención de cumplir. Este mensaje es esencial tanto para preservar el cumplimiento voluntario entre todos los contribuyentes (quienes no deben sentir que el incumplimiento recibe un trato de mano blanda) como para señalar que el cumplimiento cooperativo como parte de una estrategia regulatoria adaptada libera recursos para las intervenciones coercitivas, que se aplicarán de manera más focalizada en lugar de indiscriminadamente. Ya que es posible que una parte del personal de la administración tributaria (en particular aquéllos que pertenecen a divisiones más habituadas a investigar y procesar en el fuero penal o administrativo o donde existen elevados niveles de incumplimiento) sean renuentes a aceptar el cumplimiento cooperativo, es esencial disipar la idea de que el cumplimiento cooperativo impide que la administración tributaria penalice el incumplimiento.
9. Que el cumplimiento cooperativo implica **modificar la actitud de las partes respecto de la discusión de sus posturas fiscales y estrategias de cumplimiento**. Estas ya no deberán ser de confrontación, lo que significa que las diferencias habrán de discutirse desde el punto de vista técnico, con eficiencia, con comprensión de la actividad económica, civilizadamente y con equidad, y conducir a más acuerdos, controversias más acotadas y, ocasionalmente, coincidir en que se puede disentir y permitir que sea un tercero quien dirima el conflicto sin que se quiebre la relación. Es importante

que los contribuyentes y los funcionarios tributarios comprendan que implementar el cumplimiento cooperativo requerirá cambios profundos en las relaciones y que esto también implica mayor transparencia (incluso cuando no sea obligatorio por ley) para impedir que la presentación de información sea selectiva.

10. El cumplimiento cooperativo requiere que las administraciones tributarias comuniquen (también a la sociedad en su conjunto) que los **beneficios que conlleva el cumplimiento cooperativo no se otorgan arbitrariamente** sino como resultado de acciones tangibles de parte de contribuyentes participantes que son distintas de las que se esperan de los contribuyentes no participantes. Esto significa que, si bien participar puede dar lugar a beneficios, también somete a los participantes a un análisis más profundo y preventivo, y requiere que los participantes realicen inversiones considerables.
11. El cumplimiento cooperativo requiere un **cambio total hacia un enfoque regulatorio basado en la horizontalidad y la colaboración (alianza)**. Esto exige un cambio total en la forma en que el regulador ve su rol en la ecuación de cumplimiento; de un controlador coercitivo e inquisidor (mediante la fiscalización) a facilitador de cumplimiento y regulador prudencial. Debido a que muchas administraciones tributarias tradicionalmente operaron en un modelo de control de cumplimiento vertical, existe la necesidad de volver a capacitar fuertemente y realizar consultas internas a fin de que todos en la administración tengan una postura uniforme respecto del cumplimiento cooperativo y evitar que la implementación peligre debido a divisiones internas. Los contribuyentes y demás partes interesadas deben ver que la administración está plenamente convencida para que puedan participar del cumplimiento cooperativo voluntariamente y con compromiso. Naturalmente, el cambio al nuevo enfoque regulatorio también se lleva a cabo a nivel del contribuyente, ya que los contribuyentes deben dejar atrás un modelo contencioso basado en el cómputo estratégico y la presentación de información selectiva para avanzar hacia la apertura y la colaboración.
12. La experiencia de muchas jurisdicciones que han implementado el cumplimiento cooperativo nos indica que este enfoque funciona mejor cuando con anterioridad a su implementación la administración, las partes interesadas y los potenciales (contribuyentes) participantes **realizan consultas amplias** que les permiten a todas las partes llegar a comprender las expectativas de las demás respecto del modelo, escuchar sus objeciones y sugerencias y, donde sea posible, alinear el diseño regulatorio a los factores específicos de cada jurisdicción (por ejemplo, prácticas culturales, disponibilidad de recursos, marcos jurídicos, composición económica, etc.). En efecto, las consultas previas al lanzamiento son una herramienta útil para prevenir que las políticas regulatorias se trasplanten a otras jurisdicciones específicas sin tomar en cuenta las diferencias que existen en la jurisdicción adoptante y la/s jurisdicción/es donde se diseñó el modelo. Este es un punto fundamental a tener en cuenta en el contexto de CIAT.
13. Un último aspecto que es muy importante contemplar antes de introducir cumplimiento cooperativo es la realización de **una prueba real** utilizando una cantidad limitada de participantes. Estas pruebas piloto brindan un mecanismo ideal para evaluar la presteza de las partes a comprometerse con el cumplimiento cooperativo, detectar cualquier obstáculo y factores imprevistos, y calibrar el marco jurídico y administrativo en forma acorde. De igual modo, los resultados de la fase piloto pueden emplearse

para diseñar indicadores de evaluación, como evidencias para los encargados de política y financiadores, y como ejercicio práctico para ambas partes. Más aún, como muchos de aquellos países en el ámbito de CIAT, donde el cumplimiento cooperativo sería una experiencia pionera, las pruebas piloto ofrecen la posibilidad de que la administración tributaria y los contribuyentes participantes sean asistidos por “mentores”, administraciones tributarias y departamentos de impuestos empresariales de otras jurisdicciones (en el caso de las empresas multinacionales, generalmente otros departamentos tributarios empresariales del mismo grupo de empresas) que ya cuentan con experiencia en cumplimiento cooperativo. Al término de la prueba piloto, se espera que todas las partes interesadas cuenten con datos empíricos para evaluar si es aconsejable avanzar con el cumplimiento cooperativo en esa jurisdicción específica y, de ser así, qué cambios deben realizarse.

5.5.7.2. Al momento de introducir el cumplimiento cooperativo

14. El cumplimiento cooperativo requiere que las administraciones tributarias **piensen** qué se necesita para **incrementar la transparencia** de parte del contribuyente y cómo **mejorar la transparencia** de la administración tributaria y del régimen tributario en su conjunto. La mayor transparencia en la relación tributaria tiene un impacto positivo en términos de las percepciones societarias sobre la legitimidad y la equidad del régimen tributario. Para las administraciones tributarias, esto implica comprender que compartir información acerca de la ponderación de riesgos e interpretaciones jurídicas no significa resignar poder administrativo, y para los contribuyentes implica comprender que el reconocer incertidumbre sobre la interpretación de la ley o su aplicación a contextos específicos no debería traducirse en controversias fiscales y / o penalidades, siempre y cuando los riesgos se identifiquen en forma proactiva y toda la información material sea revelada como parte del intercambio cooperativo.
15. El cumplimiento cooperativo debería, en principio, basarse en un **enfoque neutral hacia todos los contribuyentes**. No debe ser un instrumento para grandes contribuyentes exclusivamente. Por su puesto, en el contexto de jurisdicciones que pueden contar con recursos escasos, esto significa que el cumplimiento cooperativo debe verse como un programa progresivo, con grupos reducidos de participantes al inicio, y ampliaciones graduales a medida que los intercambios se institucionalizan más, se obtienen más resultados, comienzan a ingresar evaluaciones positivas, y la mayor experiencia con el modelo conduce a mejoras de la eficiencia. La idea aquí es que, si bien es más sencillo y aconsejable comenzar con los contribuyentes más grandes que tienen necesidades fiscales más complejas y cuentan con más recursos para operar los intercambios cooperativos, el cumplimiento cooperativo puede funcionar con cualquier tipo de contribuyente una vez que el modelo haya madurado.

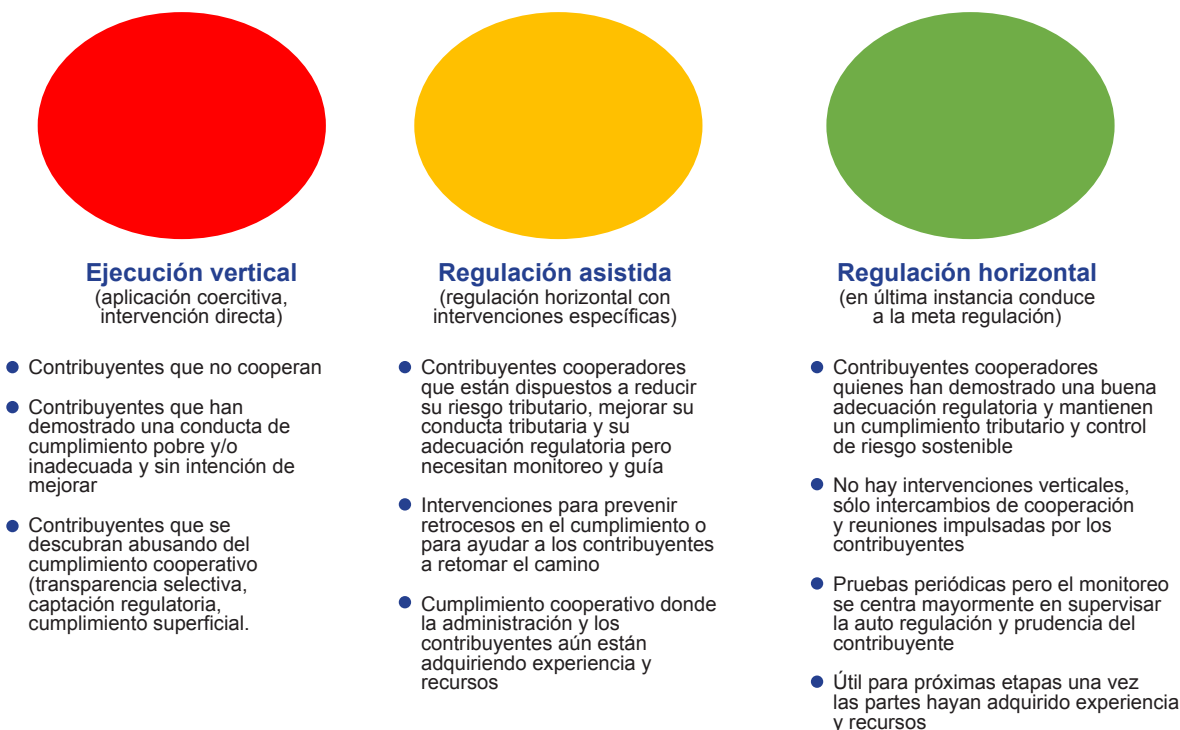
5.5.7.3. Luego de introducir el cumplimiento cooperativo

16. Una vez que el cumplimiento cooperativo está operando, la administración necesita evaluar el riesgo tributario de los participantes potenciales y actuales también como su aptitud para este tipo de regulación⁴⁴ y su comportamiento tributario real. Según

las evaluaciones de los contribuyentes en estas dimensiones, la administración puede aplicar una regulación adaptada y orientada a dar respuesta tanto respecto de la participación como de la no participación en el cumplimiento cooperativo y de la forma de participación dentro del cumplimiento cooperativo. Esto puede sintetizarse como un modelo de “semáforo” que ve al cumplimiento cooperativo como gradualmente horizontal a medida que el riesgo disminuye y la adecuación regulatoria aumenta. Por ejemplo, dentro del cumplimiento cooperativo, los contribuyentes que se califican como más riesgosos y / o menos responsables según el modelo pueden requerir regulación asistida con más supervisión vertical hasta tanto puedan subir a un estrato más horizontal. En los últimos estratos, el cumplimiento cooperativo puede llegar a la **meta-regulación y, finalmente, a que la administración tributaria opere como regulador prudencial**. Utilizar el cumplimiento cooperativo como herramienta regulatoria de riesgo implica que los contribuyentes deben mejorar su función tributaria para poder detectar posibles incumplimientos mucho antes de que se produzcan y deben desarrollar un sistema de gestión de riesgos que les permita brindar garantías a la administración. En una situación de capacidad de auto-regulación comprobada, la administración puede centrarse en detectar riesgos en lugar de deficiencias tributarias. Debido a que el cumplimiento cooperativo debe ser sensible, es importante comprender que no es un proceso unidireccional, de modo que es posible que los contribuyentes que estaban avanzando luego retrocedan o se desvinculen totalmente. En estos casos, el contribuyente deberá ser bajado a un estamento inferior, pero la administración deberá intentar comprender las razones que explican esta falta de avance y asistir al contribuyente para que retome la senda anterior. En el caso de contribuyentes recalcitrantes o no cooperantes, el enfoque debería continuar siendo el del control de cumplimiento vertical focalizado. En países de ingresos bajos y medios, la ventaja de un sistema estratificado es que permite que el programa avance a etapas superiores (hacia la meta-regulación) no solo en función del comportamiento del contribuyente sino también en función de la experiencia acumulada y los recursos disponibles a ambas partes.

Figura 7

Cumplimiento cooperativo en un sistema estratificado de tipo semáforo



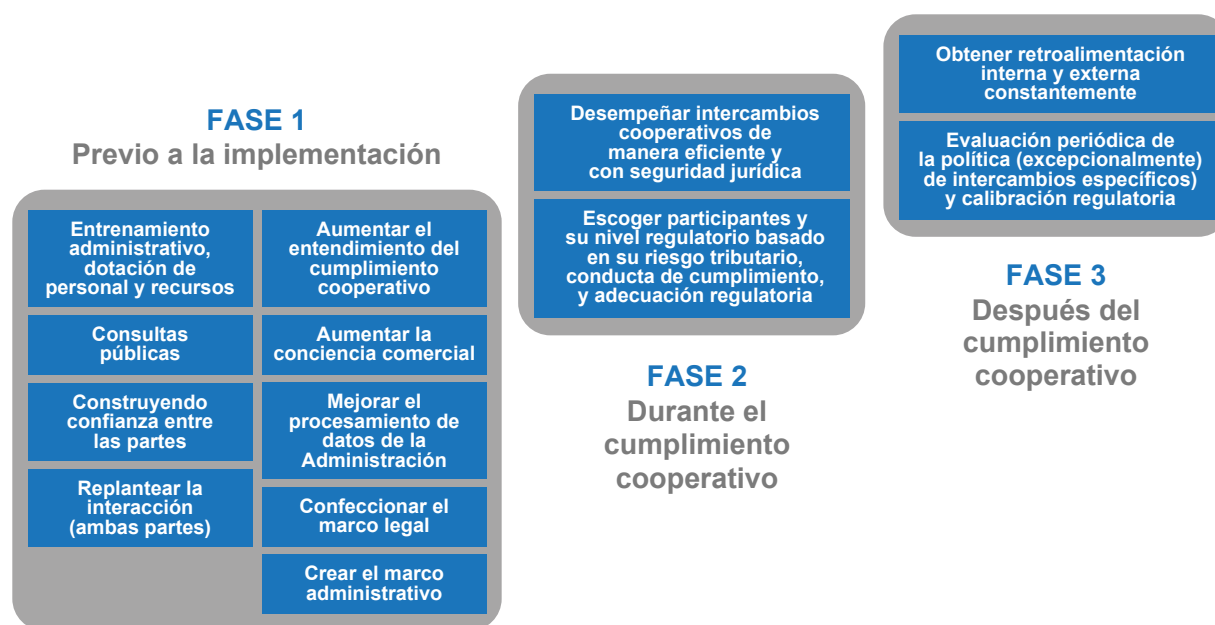
Fuente: Elaborada por los autores, 2021.

- El cumplimiento cooperativo **debe suplementarse con las garantías suficientes** diseñadas para impedir que la mayor discrecionalidad administrativa y la proximidad entre las partes den lugar a la presentación de información selectiva o a la incorrección administrativa. En países donde el litigio es habitual, el cumplimiento cooperativo debe protegerse de la revisión judicial excesiva innecesaria y de la manipulación política. Si bien es posible que sea necesario prever una instancia excepcional para analizar los acuerdos de cumplimiento cooperativo para mantener la rendición de cuentas, esta instancia debe ser meramente técnica, no política y, a fin de proteger la certeza jurídica que está en el núcleo de este modelo, solo debe permitir anulaciones o modificaciones de acuerdos si un proceso judicial llevado a cabo por expertos tributarios concluye que hubo una violación a la legislación vigente por cualquiera de ambas partes (por ejemplo, al no revelar información material o si la administración se extralimitó afectando el interés público).
- Al igual que con cualquier otra política pública, y particularmente con una regulación sensible, el cumplimiento cooperativo debe someterse a evaluaciones periódicas para impedir que se convierta en un modelo estático. Esto significa que es esencial que todas las partes participen del cumplimiento cooperativo para brindar retroalimentaciones

constantes a fin de que los encargados de políticas cuenten con la información apropiada para evaluar cómo está funcionando el programa y calibrar la política en forma acorde. El resultado de estas evaluaciones es necesario no solo para mantener actualizada la política sino también para hacer que la política responda, que se expongan los beneficios del programa para la sociedad y para justificar las decisiones de financiación.

Figura 8

Pasos hacia el cumplimiento cooperativo



Fuente: Elaborada por los autores, 2021.

Notas al Final

- 1 “Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model”. (Disponible en: <https://ssrn.com/abstract=3333347>).
- 2 “Study into the Role of Tax Intermediaries”. (Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>)
- 3 La gestión de riesgos depende de la información, por lo que es importante alentar a los contribuyentes a revelar información. Esto significa que los entes recaudadores deben operar empleando los cinco atributos siguientes en su trato con todos los contribuyentes: comprensión basada en el conocimiento comercial; imparcialidad; proporcionalidad; apertura (revelación y transparencia); y reactividad”.
- 4 “Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance.” (Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/co-operative-compliance-a-framework-9789264200852-en.htm>)
- 5 “Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks.” (Disponible en: <http://www.oecd.org/publications/co-operative-tax-compliance-9789264253384-en.htm>).
- 6 “CIAT report on Cooperative Tax Relationship or Compliance in the CIAT member countries of Latin America, the Caribbean, Africa and Asia.” (Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_WP_2_cooperative_gonzalo_cremades_vargas.pdf).
- 7 Los autores hacen referencia a Enachescu & Kirchler, 2018: “The Slippery Slope Framework of Tax Behaviour: Reviewed and Revised”.
- 8 La expansión del cumplimiento cooperativo inevitablemente será gradual y requerirá la inversión administrativa de recursos (limitados), de modo que se recomienda el uso de pilotos y despliegues por fases.
- 9 Y en efecto, esta conciencia administrativa respecto de la operatoria comercial de los contribuyentes es también un aspecto clave para garantizar que el cumplimiento cooperativo sea realmente una regulación sensible (Quiñones: 2020).
- 10 Esencialmente, el concepto de Feld y Frey del contrato tributario psicológico (Feld & Frey: 2007, pág. 102).
- 11 Para acceder a un caso donde la suficiencia de la información en el contexto de cumplimiento cooperativo fue cuestionada, ver el caso de General Electric en el Reino Unido. (GE v HMRC, 2020).
- 12 OCDE, 2014: “Measure for Tax compliance Outcomes a Practical Guide.” (Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/administration/measures-of-tax-compliance-outcomes-9789264223233-en.htm>).
- 13 Se refiere a “Co-operative compliance a Framework from enhanced relationship to cooperative compliance” (OCDE 2013) & “Right from the Start: Influencing the Compliance environment for SMEs” (OCDE, 2012).

- 14 Schoueri & Barbosa han asegurado que el concepto de transparencia ‘debe hacerse extensivo al estado mismo y a la cobertura del sistema tributario como un todo’. Para Schoueri y Barbosa, la transparencia ‘debe emplearse como mecanismo para el desarrollo de una relación madura entre el estado y el ciudadano, y el resultado es que los contribuyentes se sienten parte de la comunidad y, por lo tanto, participantes del proceso por el cual se les otorga a los estados los medios para sus actividades’. (Schoueri & Barbosa: 2013, págs. 677–678).
- 15 Naturalmente, existe aprensión acerca de revelar las especificidades de las reglas de fiscalización. Sin embargo, lo que se precisa es divulgar las variables que implican tales reglas (de modo que los contribuyentes puedan utilizarlas como referencias o guías para la gestión de riesgos), y no necesariamente cada ponderación específica por cada variable de la ecuación de fiscalización. En cualquier caso, si bien se podría decir que la administración está “haciendo una apuesta” al revelar información a los contribuyentes, lo mismo podría decirse de los contribuyentes, ya que estos están revelando voluntariamente más de lo que se les exigiría por ley.
- 16 Tomando en cuenta las diferencias en el modo en que cada jurisdicción ha implementado esta Acción (por ejemplo, la información disponible a la administración es diferente en una jurisdicción sujeta a la Directiva anti-elusión tributaria (ATAD, por la sigla en inglés) y a la Directiva sobre cooperación administrativa (DAC, por la sigla en inglés) que en una jurisdicción donde no hay obligación de informar).
- 17 “Regulación de respuesta es un enfoque diseñado en economías desarrolladas. (...) La regulación de respuesta exige un gran garrote en la cima de la pirámide de control del cumplimiento y los grandes garroses son onerosos, como así también demandantes de las capacidades del estado de otros modos”.
- 18 Disponible en: <https://www.transparency.org/en/cpi/2019/index/nzl>
- 19 Si bien las percepciones de insatisfacción varían entre los distintos países y según los bienes y servicios de los que se trate, fuentes como el Proyecto de Opinión Pública de América Latina (LAPOP, repositorio de datos disponible en <https://www.vanderbilt.edu/lapop/request-datasets.php>) y el Latinobarómetro (repositorio de datos disponible en <https://www.latinobarometro.org/latContents.jsp>) muestran tendencias regionales de insatisfacción general o baja satisfacción y confianza relativas. Otros estudios itemizados como la calidad y satisfacción con los servicios públicos del BID también revelan bajos niveles de satisfacción. Por ejemplo, Lupu et. al. (2020) revelaron niveles de satisfacción con los servicios de salud pública que a menudo estaban en torno del 30 y el 40 por ciento en diversos países de América Latina (Ver: Lupu et. al.: “Are We Achieving the Sustainable Development Goals?: Using Americas Barometer Data to Measure Progress in the Americas.” (Lupu et. al., 2020)).
- 20 “La respuesta ofrecida es trabajar en red. Los actores más débiles pueden fortalecerse al trabajar en red con otros actores débiles”.
- 21 “Debido a que los estados se encuentran más expuestos al riesgo de captación y corrupción, incluso más expuestos donde los burócratas regulatorios son pobres, Ayres y Braithwaite sostienen que dada la importancia central de terceros, en particular las ONG, estos deben participar directamente de la supervisión del cumplimiento regulatorio (Ayres & Braithwaite, 1992, cap. 3)”.

- 22 Ver por ejemplo Eberhartinger & Zieser (2020). *The effects of Co-operative Compliance on Firms' Tax Risk, Tax Risk Management and Compliance Costs*: “Los resultados muestran que las empresas bajo control horizontal perciben un aumento significativamente mayor en la certeza tributaria, que se asocia con disminuciones relativas significativas en el riesgo tributario y los costos de cumplimiento”; Siglé (2019). *The effects of Co-operative Compliance programs*: “Una administración tributaria moderna debe incluir un enfoque regulatorio basado en la confianza en su estrategia de gestión de riesgo de cumplimiento para grandes empresas. Un así llamado Programa de Cumplimiento Cooperativo (CCP), como el control horizontal de los Países Bajos, aumenta la certeza tributaria y reduce las prácticas fiscales agresivas”; Huiskers-Stoop (2015). *De effectiviteit van horizontaal belastingtoezicht. Een fiscaal-juridische en empirische analyse (La eficacia del control fiscal horizontal. Derecho tributario y análisis empírico)*: “Es probable que el control horizontal comparado con el control tradicional conduzca a mejor cumplimiento tributario, mayor certeza fiscal, reducción de los costos de cumplimiento tributario y una mejor relación con las autoridades tributarias”.
- 23 Ver Russo: 2020: “Co-operative Compliance and the OECD’s International Compliance Assurance Programme”; Pemberton & Majdanska: 2016: “Can cooperative compliance help developing countries address the challenges of the OECD G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative”.
- 24 Ver la Sección 5.6.I. precedente.
- 25 Martini et. al.: 2021: “Russia - An Analysis of the Russian Tax Monitoring Programme in Light of the OECD Concept of Cooperative Tax Compliance and the Experience of Other Countries.”
- 26 Ver Administración Tributaria y Aduana de los Países Bajos (NTCA), 2013: “Supervision Large Business in the Netherlands.” y NTCA, 2016: “Guide Horizontal Monitoring Tax service providers.” En 2018, la Administración Tributaria de los Países Bajos comenzó un nuevo desarrollo del modelo de control horizontal, que fuera introducido en 2005, a fin de llegar a propuestas de mejoras concretas a la luz de las herramientas de la estrategia global de la administración tributaria holandesa. En esta modernización, se mantienen los principios iniciales, como el trato interactivo y sensible con los contribuyentes basado en la confianza mutua, la comprensión y la transparencia, pero las pautas nacionales se alinearán con los desarrollos internacionales en materia de cumplimiento cooperativo. Se prevén nuevas pautas para mediados de 2021.
- 27 HMRC, 2019: “HMRC internal manual - Tax Compliance Risk Management”.
- 28 “These changes are intended to improve tax monitoring by promoting a higher degree of interactions between taxpayers and tax administrations, further digitalization, real-time access to information and broader access to tax monitoring”.
- 29 Ver la traducción del código tributario ruso: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_ru/topics/tax/tax-code/ey-tax-code-part-one-section-v-2.pdf (EY)
- 30 En Dutch Kwaliteitscentrum Accountancy Nederland (KAN); Nederlandse Orde van Administratie- en Belastingdeskundigen (NOAB); Nederlandse organisatie van accountantskantoren (Novak); Nexia Register Belastingadviseurs (RB); Samenwerkende Registeraccountants en Accountants-administratieconsulenten (SRA) Ver https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/intermediairs/toezicht/convenanten/convenanten_horizontaal_toezicht/koepelorganisaties/koepelorganisaties & https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/intermediairs/toezicht/horizontaal_toezicht/mkb/koepelorganisaties/koepelorganisaties

- 31 Para acceder a un resumen de algunos de los problemas que llevaron a HMRC a revisar su programa original BRR e introducir la BRR+, ver Quiñones, 2020, pág. 153.
- 32 Según Martini et al. el perfil de riesgos no se enumera como razón para negar una solicitud. De allí que, si bien es improbable, una gran empresa de alto riesgo debería poder solicitar y ser aceptada en el programa de control fiscal”. (Martini et. al.: 2021, pág. 35).
- 33 *Rusia: El control fiscal se populariza en Rusia.* (Disponible en: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1f7n2f16c3gkm/russia-tax-monitoring-becomes-popular-in-russia>).
- 34 Ver información en inglés sobre control horizontal y acuerdo en: https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/themaoverstijgend/brochures_and_publications/supervision_large_business_in_the_netherlands.
- 35 Disponible en: https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/stand_fiscaaldienstverlenersconv_al8231z3ed.pdf (NTCA: 2021).
- 36 La autoridad tributaria holandesa publicará nueva política sobre Control Horizontal a mediados de 2021, donde la duración de los contratos será limitada.
- 37 “Tax Supervision Made to Measure: Flexible when possible, strict where necessary.” Disponible en: https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/tax_supervision_made_to_measure_tz0151z1fdeng.pdf
- 38 “Promotion of Tax Compliance: Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model.” Disponible en: <https://leidenlawblog.nl/articles/promotion-of-tax-compliance-cooperative-compliance-and-the-dutch-horizontal>.
- 39 Horizontaal toezicht: evalueren is noodzaak.” (Disponible en: <https://www.toezine.nl/artikel/309/horizontaal-toezicht-evalueren-is-noodzaak/>)
- 40 “HMRC internal manual - Compliance Operational Guidance.” (Disponible en: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/compliance-operational-guidance/cog1210>).
- 41 Al 1° de enero de 2020, estas Reglamentaciones fueron reemplazadas por una ley para funcionarios públicos (Ambtenarenwet 2017) Ver: <https://wetten.overheid.nl/BWBR0001947/2020-01-01> (Overheid, 2020).
- 42 Disponible en: <https://fd.nl/economie-politiek/1368844/fiscale-experts-pleiten-voor-gedragscode-belastingdienst>. (fd, 2021).
- 43 Essaybundel ‘Tax Governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek. Tijd voor een code?’ (Disponible en: <https://www.rijksoverheid.nl/actueel/nieuws/2020/12/18/essaybundel-tax-governance-code-gepubliceerd>)
- 44 Esto es lo que Quiñones llama “amenabilidad”. (Quiñones: 2020)

Referencias Bibliográficas

Ayres, I., & Braithwaite, J. (1992). *Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate*. Oxford University Press.

Belastingdienst 'Koepelorganisaties'. (https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/intermediairs/toezicht/convenanten/convenanten_horizontaal_toezicht/koepelorganisaties/koepelorganisaties).

Belastingdienst 'Koepelorganisaties van fiscaal dienstverleners'. (https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/intermediairs/toezicht/horizontaal_toezicht/mkb/koepelorganisaties/koepelorganisaties).

Black, J., & Baldwin, R. (2010). Really Responsive Risk-Based Regulation. *Law & Policy*, 32(2), 181-213. doi:10.1111/j.1467-9930.2010.00318

Braithwaite, J. (2003). Meta Risk Management and Responsive Regulation for Tax System Integrity. *Law & Policy*, 25(1), 1-16. doi:10.1111/1467-9930.00137

Braithwaite, J. 2006. 'Responsive Regulation and Developing Economies'. *World Development* 34(5):884-98.

Braithwaite, V., Murphy, K., & Reinhart, M. (2007). Taxation Threat, Motivational Postures, and Responsive Regulation. *Law & Policy*, 29(1), 137-158. doi:10.1111/j.1467-9930.2007.00250

Cremades, L., Arias G. I., y Vargas, D. 2015. 'Cooperative Tax Relationship or Compliance: Current Situation in the CIAT Member Countries of Latin America, the Caribbean, Africa and Asia'. CIAT. (https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_WP_2_cooperative_gonzalo_cremades_vargas.pdf)

De Simone, L., Sansing, R. C., & Seidman, J. K. (2013). When are Enhanced Relationship Tax Compliance Programs Mutually Beneficial? *Accounting Review*, 88(6), 1971-1991. doi:10.2308/accr-50525

Eberhartinger, E., y Zieser, M. (2021). *The Effects of Cooperative Compliance on Firms' Tax Risk, Tax Risk Management and Compliance Costs*. Trabajo académico SSRN. ID 3612959. Rochester, NY: Social Science Research Network.

Enachescu, J., Kirchler, E., Goslinga, S, Van der Hel-van Dijk, L, Mascini, P, y Van Steenbergen, A. 2018. 'The Slippery Slope Framework of Tax Behaviour: Reviewed and Revised'. Págs. 87-119) en *Tax and Trust Institutions, Interactions and Instruments*. La Haya, Países Bajos: Eleven International Publishing.

EY. 'Código Tributario Interno de Rusia, Parte Uno, Sección V.2'. 10. (https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_ru/topics/tax/tax-code/ey-tax-code-part-one-section-v-2.pdf).

Feld, L. P. y Frey, B. S. (2007). 'Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation'. *Law & Policy* 29(1):105-20.

Gangl, K., Hofmann, E., & Kirchler, E. (2015). Tax authorities' interaction with taxpayers: A conception of compliance in social dilemmas by power and trust. *New Ideas in Psychology*, 37, 13-23. doi:<http://dx.doi.org/10.1016/j.newideapsych.2014.12.001>

Goslinga S, Van der Hel-van Dijk, L, Mascini, P, y Van Steenbergen, A. (2018). 'Introduction to Tax and Trust'. en *Tax and Trust: Institutions, Interactions, and Instruments*, editado por Goslinga S, Van der Hel-van Dijk, L, Mascini, P, y Van Steenbergen, A. La Haya, Países Bajos: Eleven International Publishing.

Gribnau, H. (2015). Taxation, Reciprocity and Communicative Regulation. *Tilburg Law Review*, 20(2), 191-212. doi:10.1163/22112596-02002009

Gribnau, H. y Huiskers-Stoop, E. (2019). 'Promotion of Tax Compliance: Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model'. *Leiden Law Blog*. Tomado de: (<https://leidenlawblog.nl/articles/promotion-of-tax-compliance-cooperative-compliance-and-the-dutch-horizontal>).

HMRC. (2019). 'Tax Compliance Risk Management'. GOV.UK. (<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tax-compliance-risk-management>).

HMRC. (2021). 'COG11210 - Compliance Operational Guidance - HMRC Internal Manual - GOV.UK'. (<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/compliance-operational-guidance/cog11210>).

Huiskers-Stoop, E. and Gribnau, H. (2019). 'Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model'. *Journal of Tax Administration* (Vol 5:1). (<https://ssrn.com/abstract=3333347>).

Huiskers-Stoop, E. (2015). De Effectiviteit van Horizontaal Belastingtoezicht. Een fiscaal-juridische en empirische analyse (La efectividad del control fiscal horizontal. Derecho tributario y análisis empírico). Rotterdam, Países Bajos: Erasmus University. (<https://repub.eur.nl/pub/79080>).

International Tax Review (ITR). n.d. 'Russia: Tax Monitoring Becomes Popular in Russia'. *International Tax Review*. (<https://www.internationaltaxreview.com/article/b1f7n2fl6c3gkm/russia-tax-monitoring-becomes-popular-in-russia>).

Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework. *Journal of Economic Psychology*, 29(2), 210-225. doi:<http://dx.doi.org/10.1016/j.joep.2007.05.004>

Kogler, C., Batrancea, L., Nichita, A., Pantya, J., Belianin, A., & Kirchler, E. (2013). Trust and power as determinants of tax compliance: Testing the assumptions of the slippery slope framework in Austria, Hungary, Romania and Russia. *Journal of Economic Psychology*, 34, 169-180. doi:<http://dx.doi.org/10.1016/j.joep.2012.09.010>

Langham, J. A., Paulsen, N., & Härtel, C. E. (2012). Improving tax compliance strategies: Can the theory of planned behaviour predict business compliance? *eJournal of Tax Research*, 10(2), 364.

'Latin American Public Opinion Poll'. *LAPOP*. (<https://www.vanderbilt.edu/lapop/request-datasets.php>).

'Latinobarómetro Database'. *Latinobarómetro* 1995.2015. (<https://www.latinobarometro.org/lat.jsp>).

L.G.M. Stevens, M. Pheijffer, J.G.A. van den Broek, Th.J. Keijzer, y E.C.J.M. van der Hel - van Dijk. (2012). 'Tax Supervision - Made to Measure'.

Lupu, N., Ramírez Bustamante, M., and Sellers, L. M. (2020). *Are We Achieving the Sustainable Development Goals?:* 145. Vanderbilt University.

Martini, M., Russo, R., and Pankov, J. Y. (2021). 'Russia - An Analysis of the Russian Tax Monitoring Programme in Light of the OECD Concept of Cooperative Tax Compliance and the Experience of Other Countries'. *European Taxation* 61(1).

OCDE. (2008). 'Study into the Role of Tax Intermediaries'.

OCDE. (2012). 'Right from the Start: Influencing the Compliance Environment for SMEs'.

OCDE. (2013). 'Co-Operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-Operative Compliance'.

OCDE. (2014). 'Measure for Tax Compliance Outcomes a Practical Guide'.

OCDE. (2016). 'Co-Operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks'.

Pemberton, J.L. y Majdanksa, A. (2016). 'International/OECD - Can Cooperative Compliance Help Developing Countries Address the Challenges of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative? - IBFD'. *Bulletin for International Taxation* 70(10).

Quiñones, D. *Determinantes del Comportamiento Tributario Corporativo y el Cumplimiento Cooperativo*. Bogotá, Colombia: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2020.

Russo, R. (2020). 'Concluding Remarks and Observations'. En *Co-operative Compliance and the OECD's International Compliance Assurance Programme*, editado por R.R. Hein y Russo, R. Kluwer Law International B.V.

Schoueri, E. and Barbosa, M. C. (2013). 'Transparency: From Tax Secrecy to the Simplicity and Reliability of the Tax System'. *British Tax Review* 677-78.

Siglé, M. (2019). 'Cooperative Compliance Programmes Increases Tax Certainty of Large Businesses'. *Nyenrode*. (<https://www.nyenrode.nl/en/news/n/cooperative-compliance-programmes-increases-tax-certainty-businesses>).

Transparency International. (2019). 'Corruption Perceptions Index 2019 for New Zealand'. *Transparency.Org*. Tomado el 1° de marzo de 2021 (<https://www.transparency.org/en/cpi/2019/index/nzl>).

Tribunal Superior. (2020). *Reino Unido vs. General Electric*. Expediente Nro RL-2018-000005

Van der Hel, L. (2019). 'Horizontaal Toezicht: Evalueren Is Noodzaak | ToeZine'. Tomado el 1° de marzo de 2021 (<https://www.toezine.nl/artikel/309/horizontaal-toezicht-evalueren-is-noodzaak/>).

Wahl, I., Kastlunger, B., & Kirchler, E. (2010). Trust in Authorities and Power to Enforce Tax Compliance: An Empirical Analysis of the “Slippery Slope Framework”. *Law & Policy*, 32(4), 383-406. doi:10.1111/j.1467-9930.2010.00327.

Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional

Estructura General

1. Introducción, Alcance y Objetivos

2. La Planeación Tributaria Internacional

3. Planeación Tributaria Internacional Nociva: Principales Conductas y Mecanismos para Identificarlas

- 3.1. Subcapitalización y otras operaciones financieras internacionales
- 3.2. Manipulación de precios de transferencia
- 3.3. Abuso de tratados
- 3.4. Abuso de normas domésticas
- 3.5. Híbridos
- 3.6. Reorganización de empresas
- 3.7. Residencia fiscal
- 3.8. Establecimiento permanente y el uso de acuerdos de comisionistas
- 3.9. Uso de estructuras legales con fines de ocultación, paraísos fiscales, y regímenes tributarios nocivos
- 3.10. Triangulación
- 3.11. Transferencia de intangibles
- 3.12. Pagos por asistencia técnica, regalías, intereses, dividendos y servicios
- 3.13. Operaciones de leasing
- 3.14. Asignación contractual indebida de riesgos
- 3.15. Fragmentación artificial de contratos
- 3.16. Generación artificial de pérdidas y asignación artificial de costos
- 3.17. Uso indebido de sociedad instrumental
- 3.18. Traslado de beneficio
- 3.19. Riesgos de cumplimiento tributario por parte de empresas que operan en la economía digital

4. Medidas de Contención de la Planeación Tributaria Internacional

- 4.1. Normas generales anti-elusión/evasión: domésticas e internacionales
- 4.2. Normas específicas anti-elusión/evasión: domésticas e internacionales

4.3. Normas Anti-híbridos

- 4.4. Facultades para desconocer o recharacterizar transacciones
- 4.5. Normas de transparencia fiscal internacional
- 4.6. Normas para limitar la erosión de la base imponible por medio de instrumentos financieros
- 4.7. Normas sobre precios de transferencia
- 4.8. Normas anti-paraísos fiscales
- 4.9. Medidas aplicables para contener conductas indebidas por parte de promotores tributarios
- 4.10. Mecanismos para evitar abusos en la comercialización de "Commodities" y materias primas en general
- 4.11. Medidas para contener la evasión/elusión por parte de empresas que operan en la economía digital
- 4.12. Medidas para contener el uso indebido del concepto de establecimiento permanente y la figura de comisionista

5. Herramientas de Contención de la Planeación Tributaria Internacional

- 5.1. Regímenes especiales de información, desarrollo y mantenimiento de bases de datos: Obligaciones informativas para contribuyentes que llevan a cabo operaciones internacionales
- 5.2. Mecanismos para identificar riesgos
- 5.3. Cooperación internacional
- 5.4. Iniciativas en materia de responsabilidad corporativa y gobierno fiscal
- 5.5. Iniciativas de cumplimiento cooperativo como mecanismo preventivo
- 5.6. Herramientas para contener abusos por parte de empresas que operan en la economía digital
- 5.7. Tributación de las criptomonedas
- 5.8. Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia

6. Otros asuntos administrativos

- 6.1. Auditoría de empresas multinacionales y empresas con operaciones internacionales

