

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE EDUCACIÓN A DISTANCIA - UNED
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES - IEF**

MÁSTER UNIVERSITARIO OFICIAL EN HACIENDA PÚBLICA Y ADMINISTRACIÓN
FINANCIERA Y TRIBUTARIA: ESPECIALIDAD EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
(QUINTA EDICIÓN 2019-2020)

UNED, IEF, ICEX, AECID, AEAT, CIAT

Flávio Vilela Campos

EL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO EN BRASIL: UN ANÁLISIS COMPARADO

**Madrid
(2020)**

FLÁVIO VILELA CAMPOS

EL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO EN BRASIL: UN ANÁLISIS COMPARADO

Trabajo Fin de Máster presentado al Instituto de Estudios Fiscales (IEF) y a la Universidad Nacional de Educación a Distancia de España (UNED), como parte de los requisitos para la obtención del título de Maestro Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública.

Línea de Investigación: Enfoques para involucrar y comprometer a los contribuyentes - la relación y el cumplimiento cooperativo. Dirección y Estrategias en las Administraciones Tributarias de América Latina.

Orientador IEF: D. Ignacio Corral Guadaño

Supervisión UNED: D. José Manuel Guirola López

Madrid

(2020)

Dedicatoria y agradecimientos

A Dios, por brindarme después de 51 años de vida y 27 años de RFB el mismo entusiasmo y energía para perseverar, aprender, trabajar y compartir...

A mi familia, mis padres Mário y Néa por la formación, principios y ejemplo brindados; la amada esposa Zuleika, mi puerto seguro, por la paciencia y comunión de vida con un esposo que vive su trabajo; los queridos hijos Fábio, Letícia y Lucas y nieto Leonardo, razones de mi vida y frutos que apreciamos crecer...

A la Receita Federal de Brasil, misión que aprendí a amar, por las oportunidades y desafíos que siempre me brinda y su valioso capital humano que nos enorgullece e inspira.

A la Universidad Nacional de Educación a Distancia - UNED y el Instituto de Estudios Fiscales - IEF y en especial a los profesores y colaboradores del Máster Universitario Oficial em Hacienda Pública y Administración Financiera y Tributaria por la capacitación brindada.

Al Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT, a las Administraciones tributarias de los países encuestados, a la Asesoría de Relaciones Internacionales - Asain/RFB, al Consejo Nacional de Política de Hacienda - CONFAZ, a las Administraciones tributarias de los estados federados brasileños - Sefaz, a la Asesoría de Cooperación e Integración - Ascif/RFB, a las Coordinaciones Generales de Inspección y de Programación y Estudios Cofis/Copes/RFB por el apoyo fundamental y colaboración en las investigaciones realizadas.

A mi tutor, profesor Ignacio Corral Guadaño, por su generosidad al compartir su experiencia y conocimientos, con competencia, profesionalismo y dedicación.

Por último, a todos aquellos que contribuyeron, directa o indirectamente, a la realización de este Trabajo de Fin de Máster, mis sinceros agradecimientos.

ÍNDICE DE CONTENIDOS

1. INTRODUCCIÓN	12
2. LA RELACIÓN ENTRE EL CONTRIBUYENTE Y LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: DEL MODELO TRADICIONAL AL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO. LA EXPERIENCIA INTERNACIONAL	16
2.1. ENFOQUES DE LA RELACIÓN COOPERATIVA. ESTRATEGIAS GENERALES Y ESTRATEGIAS PERSONALIZADAS.	18
2.2. PILARES DEL MODELO DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO	21
2.2.1. <i>Sistema Tributario Simple</i>	21
2.2.2. <i>Gestión de Riesgos de Cumplimiento</i>	22
2.2.3. <i>Seguridad Jurídica</i>	23
2.2.4. <i>Transparencia</i>	24
2.2.5. <i>Conocimiento de la Realidad Empresarial, Imparcialidad, Proporcionalidad, Abertura y Reacción de las Administraciones Tributarias.</i>	25
2.3. REQUISITOS COMUNES EN LOS MODELOS DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO EN GRANDES CONTRIBUYENTES.....	27
2.3.1. <i>Marco de Control Fiscal</i>	27
2.3.2. <i>Comunicación de la Estrategia Fiscal</i>	28
2.3.3. <i>Responsabilidad de la Estrategia Fiscal por el Consejo de Administración de la Compañía</i>	29
2.4. BENEFICIOS ESPERADOS	30
2.4.1. <i>Beneficios para la Administración Tributaria</i>	30
2.4.2. <i>Beneficios para los Contribuyentes</i>	31
2.5. DESAFÍOS PARA LA IMPLEMENTACIÓN.....	32
2.5.1. <i>Capacidad Operativa</i>	33
2.5.2. <i>Cambio Cultural – Habilidades Interpersonales</i>	34

2.5.3.	<i>Cambio de Conducta – Capacidad de Proporcionar Seguridad Jurídica en Tiempo Real. Resolución de Problemas Fiscales Pendientes.</i>	35
2.5.4.	<i>Comunicación</i>	35
2.5.5.	<i>Cambios Legislativos</i>	36
2.5.6.	<i>Gobierno de la Administración Tributaria</i>	37
2.5.7.	<i>Creación de Indicadores de Resultados – Efectividad</i>	37
2.6.	EXPERIENCIA DE PAÍSES CON PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO	38
2.6.1.	<i>Australia</i>	38
2.6.2.	<i>Países Bajos</i>	42
2.6.3.	<i>Reino Unido</i>	46
2.6.4.	<i>Italia</i>	50
2.6.5.	<i>España</i>	52
3.	LA RELACIÓN COOPERATIVA EN BRASIL: REVISIÓN DE LAS MEDIDAS ADOPTADAS POR LAS AUTORIDADES TRIBUTARIAS	56
3.1.	SIMPLIFICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL	57
3.2.	ACCIONES DE ASISTENCIA Y OTRAS ESTRATEGIAS DE BUENA ADMINISTRACIÓN PARA FOMENTAR UNA RELACIÓN COOPERATIVA	60
3.3.	ESTRATEGIAS GENERALES DE CUMPLIMIENTO CON CARÁCTER COOPERATIVO	62
3.3.1.	<i>Controles Extensivos – Autorregularización</i>	65
3.3.2.	<i>Propuesta de Programa “Pró-Conformidade”</i>	67
3.3.3.	<i>Programa “Nos Conformes” – Estado de São Paulo</i>	69
3.3.4.	<i>Estrategias de Cumplimiento con Carácter Cooperativo en las Administraciones Tributarias Provinciales de Brasil</i>	73
3.3.5.	<i>Experiencias de Foros de Diálogo en la RFB</i>	77

3.4.	ESTRATEGIAS PERSONALIZADAS PARA GRANDES CONTRIBUYENTES DE CARÁCTER COOPERATIVO.....	78
3.4.1.	<i>Modelos de Supervisión de Grandes Contribuyentes – Reuniones de Cumplimiento</i>	<i>81</i>
3.4.2.	<i>Programa Brasileño de Operador Económico Autorizado – OEA.....</i>	<i>83</i>
4.	PROPUESTA DE MODELO Y ESTRATEGIAS DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO EN BRASIL	86
4.1.	CAPACIDAD OPERATIVA Y PLANIFICACIÓN	86
4.2.	GESTIÓN DE RIESGOS DE CUMPLIMIENTO.....	87
4.3.	PROPUESTAS DE MEDIDAS DE ASISTENCIA Y BUENA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA MEJORÍA DEL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO	89
4.3.1.	<i>Obtención y Tratamiento de Informaciones. Borradores de Declaración. Control Extensivo e Intensivo. Comunicados Personalizados. Brindar Oportunidad de Autorregularización.</i>	<i>90</i>
4.3.2.	<i>Prioridad en el Análisis de Devoluciones o Exención de Pago Anticipado de Impuestos.....</i>	<i>91</i>
4.3.3.	<i>Aplicación de Modelo de Sanciones Diferenciadas</i>	<i>92</i>
4.3.4.	<i>Aplicación de “Bonificación” por Cumplimiento Voluntario.....</i>	<i>92</i>
4.3.5.	<i>Registro de Intermediarios Fiscales.....</i>	<i>93</i>
4.4.	PROYECTO PILOTO DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO PARA GRANDES CONTRIBUYENTES	93
4.4.1.	<i>Creación de Foro de Diálogo con Grandes Contribuyentes.....</i>	<i>94</i>
4.4.2.	<i>Construcción de un Código de Buenas Prácticas Tributarias para Grandes Empresas.....</i>	<i>94</i>
4.4.3.	<i>Construcción e Implementación de Cumplimiento Cooperativo con Grandes Empresas.....</i>	<i>95</i>
4.5.	CREACIÓN DE OTROS FOROS DE DIÁLOGO.....	105
4.6.	MEDIDAS DE COERCIÓN.....	106

5. CONCLUSIONES	107
ANEXO A - ENCUESTA ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS	114
BIBLIOGRAFÍA	116

SIGLAS Y ABREVIATURAS

ABRASCA	Asociación Brasileña de Sociedades Anónimas que Cotizan en Bolsa
ACA	<i>Annual Compliance Arrangement</i> - Acuerdo Anual de Cumplimiento Cooperativo de la ATO
ADF	<i>Action Differentiation Framework</i> - Estructura de Acciones Diferenciadas - Modelo de categorización de los grandes contribuyentes de la ATO
AEAT	Agencia Tributaria de España
AGV	Agencia Virtual del Estado (provincia) de Sergipe
AT	Administración Tributaria
ATO	<i>Australian Taxation Office</i> - Administración Tributaria de Australia
BEPS	<i>Base Erosión and Profit Shifting</i> - Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios
BOE	Boletín Oficial del Estado
BRR+	<i>Business Risk Review</i> + - Modelo de gestión de riesgos de cumplimiento de la HMRC
CARF	Consejo Administrativo de Recursos Fiscales - Tribunal Administrativo Tributario de Brasil
CBPPT	Código de Buenas Prácticas Tributarias para Profesionales Tributarios
CBPT	Código de Buenas Prácticas Tributarias
CCE	Código del Contribuyente Europeo
CCM	<i>Customer Compliance Managers</i> - Interlocutor o gerente de relacionamiento de la HMRC con la empresa
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
CNI	Confederación Nacional de Industrias de Brasil
Codecon/SP	Consejo Provincial de Defensa del Contribuyente del Estado (Provincia) de São Paulo
COFINS	Contribución para Financiamiento de la Seguridad Social
Cofis	Coordinación General de Inspección – RFB
Comac	Coordinación Especial de Mayores Contribuyentes – RFB
CRS	Common Reporting Standard - Estándar común de intercambio de información

CSLL	Contribución Social sobre la Renta Neta
CTN	Código Tributario Nacional de Brasil
e-CAC	Centro de Asistencia Virtual de la RFB
ECD	Registro de Contabilidad Digital
ECF	Registro de Contabilidad Fiscal
EFD-ICMS	Registro Fiscal Digital - Libro fiscal electrónico del "IVA"
EFD-Reinf	Contabilidad Fiscal Digital para las Retenciones
e-Financeira	Declaración Digital de las Informaciones Relacionadas con las Transacciones Financieras
eSocial	Contabilidad Digital de la Nómina y Relaciones Laborales. Impuestos, Seguridad Social y Obligaciones Laborales
FAPE	Fiscalización de Alta Performance - Modelo de control extensivo de personas jurídicas de la RFB
FFE	Foro de Hacienda y Empresarial del Estado (Provincia) de Sergipe
FMI	Fondo Monetario Internacional
G20	Grupo de los 20
GRC	Gestión de Riesgo de Cumplimiento
HM	<i>Horizontal Monitoring</i> - Supervisión Horizontal – Modelo de Cumplimiento Cooperativo de los Países Bajos
HMRC	<i>Her Majesty's Revenue and Customs</i> - Administración tributaria del Reino Unido
IBS	Impuesto sobre transacciones de Bienes y Servicios
ICMS	Impuesto sobre la Circulación de Mercaderías y Servicios
IPI	Impuesto sobre los Productos Industrializados
IR	Impuesto sobre la Renta
IRAS	<i>Inland Revenue Authority of Singapore</i> - Administración Tributaria de Singapur
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IRPJ	Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas
ISS	Impuesto sobre Servicios de cualquier naturaleza
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido

KTE	<i>Key Taxpayer Engagement</i> - Enfoque multitarea de comprometimiento de los contribuyentes claves de la ATO
LGT	Ley General Tributaria de España
LSS	<i>Litigation and Sttlement Strategy</i> - Estrategia de mitigación de litigios de la HMRC
MCF	Marco de Control Fiscal
NFe	Factura Fiscal Electrónica
NTCA	<i>The Netherlands Tax and Customs Administration</i> - Administración Tributaria de los Países Bajos
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OEA	Operador Económico Autorizado
PAF	Proceso Administrativo Tributario
PCR	<i>Pre-lodgment Compliance Review</i> - Procesos anuales de revisión de cumplimiento antes de la presentación de las declaraciones de la ATO
PEC	Propuesta de Enmienda a la Constitución de Brasil
PFA	Planificación Fiscal Agresiva
PGFN	Fiscalía General del Tesoro Nacional de Brasil
PIB	Producto Interno Bruto
PIS	Contribución al Programa de Integración Social
PYMES	Pequeñas y Medianas Empresas
RFB	<i>Receita Federal do Brasil</i> - Secretaría de Ingresos Federales de Brasil
RTP	<i>Reportable Tax Positions</i> - Informe de Transparencia Fiscal de las Grandes Empresas de la ATO
SAFE	Marco de Estándares para Asegurar y Facilitar el Comercio Mundial de la Organización Mundial de las Aduanas – OMA
Sefaz	Administraciones Tributarias Provinciales en Brasil
SIARE	Sistema Integrado de Administración Tributaria del Estado (Provincia) de Minas Gerais
SIGET	Sistema de Transparencia Fiscal del Estado (Provincia) de Bahia
SP	Estado (Provincia) de São Paulo/Brasil

SPED	Sistema Público de Contabilidad Digital
STR	Sistema Tributario de Referencia
TADAT	<i>Tax Administration Diagnostic Assessment Tool</i> - Herramienta de evaluación y diagnóstico de la Administración tributaria
TPRS	<i>Taxable Payments Annual Report</i> - Sistema de divulgación de pagos tributables de la ATO
UVT	Unidad de Impuestos Virtual del Estado (Provincia) de Rio Grande do Norte

1. INTRODUCCIÓN

Los avances en la globalización, en la economía digital y en la movilidad de capitales se reflejaron en la complejidad de las relaciones sociales y económicas, con influencia en el abordaje a la gestión tributaria y consecuente cambio en la relación entre la Administración tributaria - AT y los contribuyentes.

Una economía donde los capitales migran con facilidad entre jurisdicciones y las relaciones cada día dependen menos de medios físicos también refleja la complejidad de las relaciones empresariales, una situación que crea una mayor incertidumbre jurídica en cuanto a la aplicación de la norma tributaria, con la ampliación de la planificación fiscal por las empresas y consecuente pérdida de recaudación por los Estados.

Ante este complejo escenario económico tributario y de caída de recaudación, las Administraciones tributarias, lideradas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), implementaron acciones coordinadas con el propósito de enfrentar los problemas de la tributación internacional, entre los cuales se destaca el proyecto BEPS¹ y el Fórum Global de Transparencia e Intercambio de Informaciones², que entre sus diversas acciones prevén la transparencia de informaciones de la planificación fiscal³ y modelos de intercambio de informaciones entre jurisdicciones⁴.

Al mismo tiempo, ocurre un gran avance en las tecnologías, permitiendo que las Administraciones tributarias reciban, de contribuyentes y terceros, informaciones sobre hechos económicos con impacto tributario casi en tiempo real, como ejemplifican las facturas electrónicas e informaciones contables y financieras.

El tratamiento de estas informaciones en “*big data*” y la utilización de inteligencia artificial proporcionan a la Administración tributaria un gran incremento en la capacidad de gestión de cumplimiento, con la posibilidad de segmentación de los contribuyentes de acuerdo con su perfil de riesgo.

¹Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, por sus siglas en inglés *Base Erosión and Profit Shifting*. Obtenido el 28/07/2020 de: <<http://www.oecd.org/tax/beps/>>

²Obtenido el 28/07/2020 de: <<https://www.oecd.org/tax/transparency/>>

³BEPS: acción 12 - Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Obtenido el 28/07/2020 de: <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>>

⁴Estándar común de intercambio de información (CRS). Obtenido el 28/07/2020 de: <<https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/>>

Este escenario de gran volumen de informaciones, incertidumbres jurídicas y aumento de conflictos fiscales demostró la necesidad de cambios en la relación entre el fisco y los contribuyentes, de una relación tradicional basada en el control posterior a la entrega de declaraciones y auto cumplimiento tributario, a una relación cooperativa, en la cual la Administración tributaria actúa con énfasis en la facilitación del cumplimiento voluntario.

Las Administraciones tributarias amplían acciones de asistencia y transparencia de informaciones, como los borradores de declaraciones, los controles extensivos que incentivan la regularización de inconsistencias por los propios contribuyentes, además de avanzar en mecanismos de orientación y rápida resolución de dudas.⁵

Al mismo tiempo se crean modelos de cumplimiento cooperativo, en los cuales la Administración tributaria y contribuyentes celebran acuerdos voluntarios, fundamentados en la transparencia, confianza legítima, buena fe y espíritu de colaboración, con el compromiso de garantía de seguridad jurídica por la Administración tributaria y de la aplicación de políticas fiscales responsables por los contribuyentes.⁶

Como ejemplo, la Administración tributaria de Australia (ATO) celebra acuerdos voluntarios con sus mayores contribuyentes de bajo riesgo tributario, denominado “*Annual Compliance Arrangement (ACA)*” que consiste básicamente en un acuerdo administrativo mediante el cual se establecen, de acuerdo con las características del contribuyente, las reglas por las cuales se desarrollará la relación entre el contribuyente y la Administración tributaria.⁷

Cabe destacar que la relación cooperativa no prescinde de las acciones de control, sino que, pasan a ser una herramienta más para el propósito de elevación de los índices de cumplimiento, dentro de un modelo que utiliza el máximo de acciones para facilitar el cumplimiento voluntario por los contribuyentes, mientras aplica medidas coercitivas adecuadas para cambiar el comportamiento de aquellos que insisten en prácticas evasivas.

⁵El informe OCDE (2013B), *Together for better outcomes: engaging and involving SME Taxpayers and Stakeholders*, analiza las estrategias desarrolladas por las Administraciones tributarias con el objetivo de interactuar con las PYMES y hacerlas partícipes.

⁶Existen varias iniciativas de las administraciones tributarias en varios países, con énfasis en la publicación OCDE (2013A), *La relación cooperativa: un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*.

⁷Annual compliance arrangement (ACA). Obtenido el 28/07/2020 de: <<https://www.ato.gov.au/Business/Large-business/Compliance-and-governance/Annual-compliance-arrangement/>>

Se espera, con la relación cooperativa, la reducción en la brecha fiscal con la disminución y rápida solución de litigios, además de una aplicación más efectiva de los recursos por la Administración tributaria y también de una mayor seguridad jurídica y una reducción de costos indirectos para el cumplimiento tributario por los contribuyentes.

Alineadas con esta tendencia internacional, las Administraciones tributarias en Brasil desarrollaron un robusto modelo de captación de informaciones, el Sistema Público de Contabilidad Digital (SPED)⁸, con la universalización de la factura electrónica y el conjunto de informaciones contables y fiscales recibidas de los contribuyentes y de terceros.

Se crearon modelos para participación de los contribuyentes en la formulación de normas, en la construcción de declaraciones y otras aplicaciones informáticas.⁹ Se produjo el incremento de herramientas de asistencia y orientación tributaria con el objeto de facilitar el cumplimiento voluntario, y también de modelos de control extensivo interactivos con el contribuyente.¹⁰

Además, están siendo instituidos programas de cumplimiento de carácter cooperativo basados en la segmentación de los contribuyentes de acuerdo con su perfil de riesgo, en los cuales las ventajas se aplican a los contribuyentes de bajo riesgo tributario y los gravámenes a los de alto riesgo. Entre las ventajas que se otorgan a los contribuyentes cumplidores, está la obligación de que la Administración tributaria se comunique con el contribuyente antes de una auditoría

⁸Sistema Público de Contabilidad Digital (SPED), obtenido el 28/07/2020 de: <<http://sped.rfb.gov.br/>>. Constituye una amplia e integrada gama de informaciones obtenidas de los contribuyentes y terceros, entre las que se destacan:

- Registro de Contabilidad Digital - ECD: el contribuyente presenta su propia contabilidad en un modelo estandarizado por la Administración Tributaria - AT.
- Registro de Contabilidad Fiscal - ECF: se trata de la contabilidad a efectos fiscales, especialmente impuestos sobre la renta - IR, es decir, con los ajustes previstos por la legislación fiscal.
- Facturas Electrónicas – Nfe: emisión obligatoria de facturas electrónicas para todas las transacciones, que se almacenan en las bases de datos de la AT.
- Contabilidad Fiscal Digital - ICMS/IPI/PIS/COFINS (“Impuesto sobre el Valor Añadido - IVA”): esta es una contabilidad fiscal para determinar el "IVA".
- Contabilidad Fiscal Digital para Retenciones - EFD-Reinf - esta es una declaración de retenciones por parte de fuentes de pago que no están relacionadas con la relación laboral.
- Contabilidad Digital de Impuestos, Seguridad Social y Obligaciones Laborales – eSocial: es la contabilidad digital de la nómina y todas las relaciones laborales, con efectos fiscales y de seguridad social.
- e-Financiera: declaración digital de las informaciones relacionadas con las transacciones financieras de los contribuyentes, que son proporcionadas por las instituciones financieras.

⁹Son ejemplos el SPED, que fue instituido por el Decreto 6.022/2007 e incluye en su artículo 5º la previsión de la participación de representantes de los contribuyentes. Las consultas públicas están disponibles en el sitio web de la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil - RFB. Obtenido el 21/07/2020 de: <<https://receita.economia.gov.br/sobre/consultas-publicas-e-editoriais>>

¹⁰El control extensivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas - IRPF proporciona un extracto del resultado de la gestión de riesgos de la declaración con la posibilidad de regularización por parte del contribuyente.

fiscal, porque le brinda la oportunidad de regularización del error encontrado antes de su inicio.¹¹

Esos programas están siendo instituidos con carácter obligatorio para todos los contribuyentes, sin un estudio cuidadoso de la capacidad operativa de la Administración tributaria o un proyecto piloto que permita una mejor evaluación de los posibles impactos en el comportamiento de los contribuyentes o en posibles litigios derivados de la clasificación de riesgos que se les atribuya.

¿Estarán las acciones y programas de cumplimiento cooperativo en desarrollo en Brasil alineados con las mejores prácticas internacionales?

Ante este escenario de cambio de la relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes, con la implementación de acciones y programas con carácter cooperativo en Brasil, el objeto general de este trabajo es establecer una propuesta de cumplimiento cooperativo para Brasil, alineada con las mejores prácticas internacionales.

En concreto:

- Analizar las directrices y experiencias internacionales para el desarrollo de programas de cumplimiento cooperativo.
- Analizar las acciones y programas con carácter cooperativo en desarrollo por las Administraciones tributarias en Brasil, haciendo una comparación con las principales prácticas internacionales.
- Establecer una propuesta de cumplimiento cooperativo para Brasil, alineada con las mejores prácticas internacionales.

¹¹Los Estados de São Paulo, Alagoas, Rio Grande do Norte y Ceará publicaron leyes instituyendo programas de cumplimiento con carácter cooperativo. Como ejemplo, la Ley Complementaria N.º 1320/2018 del estado de São Paulo/Brasil, que instituyó el programa "Nos Conformes". Obtenido el 20/06/2020 de: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>>

2. LA RELACIÓN ENTRE EL CONTRIBUYENTE Y LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: DEL MODELO TRADICIONAL AL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO. LA EXPERIENCIA INTERNACIONAL.¹²

El modelo tradicional de la relación tributaria está fundamentado en el control, por el cual el contribuyente toma conocimiento de la existencia de una legislación tributaria, la interpreta, calcula y paga los impuestos que considera debidos, así como cumple las obligaciones formales determinadas por la Administración tributaria.

Posteriormente, durante el período de prescripción de los tributos, la Administración tributaria analiza las informaciones presentadas y los tributos pagados en relación con el conjunto de información que obtiene de los contribuyentes y terceros, selecciona los contribuyentes para investigación y hace la liquidación de las deudas identificadas en el curso de la inspección, acompañada de las sanciones por el no cumplimiento de la legislación tributaria.

Este modelo de auto cumplimiento por el contribuyente y el posterior control por parte de la Administración tributaria genera un ambiente de confrontación constante entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, con una alta tasa de litigios. Existen constantes quejas de los contribuyentes por la falta de transparencia de la Administración tributaria con respecto a los criterios utilizados para la interpretación y aplicación de la legislación, un factor que crea inseguridad y fomenta la acumulación de litigios fiscales.

El avance de la globalización y la complejidad de las relaciones sociales y económicas, que cada día depende menos de los medios físicos, también se refleja en la complejidad de las estructuras empresariales, situación que crea una mayor incertidumbre jurídica en cuanto a la aplicación de los hechos a la norma tributaria, una de las razones para el aumento de los conflictos fiscales.

Además, con los avances tecnológicos, que permitieron un incremento de informaciones y su tratamiento por la Administración tributaria, inclusive por la intensificación del intercambio de datos entre jurisdicciones, se amplió la capacidad de controles por el fisco, que en muchas

¹²Este capítulo se basa especialmente en el informe de la OCDE (2013A). La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo.

ocasiones dispone de todos los elementos necesarios para la liquidación de deudas en sus bases de datos.

Este escenario de aumento constante de los conflictos fiscales demostró la necesidad de cambio hacia un modelo de relación que favorezca la cooperación entre los contribuyentes y la Administración tributaria, con una mayor transparencia entre las partes, al mismo tiempo que promueve seguridad jurídica a los contribuyentes.¹³

Surge así una relación cooperativa, que favorece la colaboración en lugar de la confrontación y se fundamenta en la transparencia, en la buena fe, en la confianza legítima y en el espíritu de colaboración.

El modelo prevé la mejora de los servicios y la asistencia a los contribuyentes, lo que favorece el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aumenta la eficiencia, la eficacia y la equidad en la actuación de la Administración tributaria, reduciendo los costos para el cumplimiento de las obligaciones.

En un cumplimiento cooperativo, los contribuyentes están dispuestos a ser completamente transparentes, al mismo tiempo que reciben como contrapartida de la Administración tributaria seguridad jurídica en sus opciones fiscales. Esa reducción de las incertidumbres tributarias permite una mejor planificación y organización de los costos por los contribuyentes, mientras promueve una mayor previsibilidad de la recaudación para Administración tributaria.

El modelo trae como pilar una Administración tributaria que busca comprender la realidad empresarial, actuando con imparcialidad, proporcionalidad y abertura, por medio de pautas claras y transparencia en la relación, mientras que los contribuyentes deben ser transparentes y comunicar las informaciones sobre sus estrategias fiscales. Está fundamentado en criterios objetivos de modelos de gobierno fiscal corporativo que demuestran confianza justificada del correcto cumplimiento tributario. (OCDE, 2013A)

Por tanto, como bien sintetiza Herrán (2020), el cumplimiento cooperativo busca cambiar el modelo clásico, basado en el control, con procedimientos de carácter contradictorio, en los cuales el control se realiza después del cumplimiento por parte del contribuyente, la declaración

¹³También la necesidad de intensificar la cooperación entre las Administraciones tributarias, con mecanismos ágiles para el intercambio de informaciones y modelos de trabajo conjunto.

presentada debe ser comprobada, con una situación de “asimetría” en relación con la información. Mientras que el cumplimiento cooperativo está basado en una relación colaborativa, con procedimientos fundamentados en la transparencia, confianza legítima, buena fe y espíritu de colaboración, con un control en tiempo real, y en la cual la declaración presentada se entiende como correcta, con la mitigación o eliminación de la asimetría de la información. En las palabras de Valdez (2016), “en definitiva, el objetivo es prevenir el conflicto más que castigar el equívoco” (p.19).

Por fin, hay que destacar que el cumplimiento cooperativo, así como facilita al máximo el cumplimiento voluntario, deberá aplicar con los rigores legales las medidas coercitivas adecuadas para cohibir el incumplimiento tributario por aquellos que no adhieran al sistema contributivo.

Tratando de delinear el modelo de cumplimiento cooperativo, analizaremos en los próximos tópicos sus diferentes enfoques o estrategias, así como buscaremos enumerar los elementos que informes OCDE y literatura entienden como fundamentales para el modelo, que podría ser sintetizado como la transparencia de los contribuyentes a cambio de la certeza de la interpretación de la legislación tributaria por la Administración tributaria.

2.1. ENFOQUES DE LA RELACIÓN COOPERATIVA. ESTRATEGIAS GENERALES Y ESTRATEGIAS PERSONALIZADAS.

Los enfoques internacionales de relación cooperativa pueden ser divididos en dos modelos complementarios, estrategias generales que buscan involucrar a los contribuyentes y demás partes interesadas para construir ambientes de relacionamiento fundamentados en los principios del cumplimiento cooperativo, con repercusión en todo el sistema tributario, entre los que se destacan las normas, la comunicación, la asistencia, los servicios, la capacitación y la gestión de riesgos. Estas estrategias generales, que pueden ser segmentadas de acuerdo con el perfil de los contribuyentes, son dirigidas a todos, grandes, medios y pequeños contribuyentes. (OCDE, 2013B)

Otro modelo, complementario a las estrategias generales, presenta un enfoque caracterizado por un tratamiento más personalizado, en el cual se construye y evalúa la estructura de gobierno fiscal que garantice el correcto cumplimiento tributario, con transparencia por las corporaciones

de su estrategia fiscal (planificación fiscal) y responsabilidad por el Consejo de Administración por el gobierno fiscal y la política fiscal de la empresa.

La aplicación del modelo de cumplimiento cooperativo personalizado normalmente tiene aplicación en los grandes contribuyentes. Como ejemplos, Australia dispone de un modelo especial para los 100 mayores contribuyentes y otro modelo para los 1000 (CIAT. Secretaría Ejecutiva, 2020)¹⁴. España dispone actualmente de 155 grandes empresas en su programa¹⁵ e Italia de 41¹⁶.

La participación en el programa normalmente ocurre por solicitud del contribuyente o por invitación de la administración tributaria, estando restringida a contribuyentes de bajo riesgo. De esta forma, en Australia hay acompañamiento personalizado de los 100 o 1000 mayores contribuyentes (distintos modelos), pero sólo aquellos contribuyentes de bajo riesgo y que demuestren modelo de gobierno fiscal y transparencia podrán solicitar la adhesión al *Acuerdo de Cumplimiento Anual (ACA)*, recibiendo beneficios de la relación cooperativa (CIAT. Secretaría Ejecutiva, 2020). Otros países, como Suecia, prevén participación por invitación de la Administración tributaria (Sonetti, 2019, p. 50).

En general se realiza un proyecto piloto, preferentemente con contribuyentes de bajo riesgo y con estructura menos compleja, lo que permite la estructuración del modelo en situaciones más simples, con el paulatino avance hacia otros grupos de contribuyentes, con la colaboración de los contribuyentes participantes.

La forma de aplicación ocurre normalmente por la participación en foros de diálogo y la construcción conjunta de códigos de buenas prácticas y/o marcos de control fiscal que serán una guía para que las empresas desarrollen estructuras de gobierno fiscal. Finalmente, se celebrarán acuerdos de cumplimiento cooperativo, como la adhesión al código de buenas

¹⁴De acuerdo con la respuesta de la Administración tributaria australiana (Australian Taxation Office - ATO) al cuestionario aplicado sobre su modelo de cumplimiento cooperativo, obtenido por la asociación de la Administración tributaria brasileña (Receita Federal do Brasil – RFB) y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT el 22/04/2020.

¹⁵Adhesiones al Código de Buenas Prácticas Tributarias. Obtenido el 21/07/2020 de: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Adhesiones_al_Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias.shtml>

¹⁶Elenco società ammesse al regime. Obtenido el 21/07/2020 de: <<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/Schede/Agevolazioni/Regime+di+adempimento+collaborativo/Elenco+societa+ammesse+al+regime/?page=schede>>

prácticas de España¹⁷, o más específicos, como el proceso de adhesión al ACA en Australia, por el cual es evaluado detalladamente el modelo y fiabilidad del gobierno fiscal corporativo (CIAT. Secretaría Ejecutiva, 2020).

Cabe destacar el modelo de supervisión horizontal de los Países Bajos, única Administración tributaria en implementar estrategia de cumplimiento cooperativo “personalizada” con las PYMES, usando la certificación de intermediarios fiscales que funcionan como “garantes” del buen gobierno fiscal de los contribuyentes a ellos vinculados por medio de solicitud.

Dentro de las estrategias generales de cumplimiento cooperativo, abiertas también para las PYMES, normalmente se produce el compromiso de contribuyentes, intermediarios fiscales y otras partes interesadas en foros de diálogo para apalancamiento o movilización del conocimiento, del alcance, de la credibilidad, del esfuerzo y de los recursos de todas las partes interesadas, con el alineamiento conjunto de estrategias que complementan los esfuerzos de la Administración tributaria para mejora del sistema tributario (OCDE, 2013B, p. 58-59).

Dichos foros y estrategias conjuntas potencian la comunicación de la Administración tributaria con los contribuyentes, tanto por la ampliación de las vías para el acceso, como por la credibilidad que las instituciones agregan junto con sus participantes, además de la participación de los medios en la concientización de las obligaciones fiscales, en los servicios ofrecidos y en los riesgos asociados al no cumplimiento (OCDE, 2013B, p. 58-59).

La ampliación del conocimiento y datos mantenidos por las partes interesadas pueden contribuir a la identificación de patrones y a la construcción de soluciones y productos, tanto en nuevos servicios como en estrategias para gestión tributaria (OCDE, 2013B, p. 58-59).

La participación en la construcción normativa promueve mejor aceptación, tanto para el trámite ante el parlamento, como por la mayor aceptación por los contribuyentes a la aplicación de las normas, reforzando conductas positivas y discriminando comportamientos no deseados (OCDE, 2013B, p. 58-59).

La construcción de servicios y asistencia a los contribuyentes de manera participativa es factor preponderante en la disponibilidad de servicios con alta usabilidad, además de proveer *feedback*

¹⁷Administración tributaria España - AEAT. Código de Buenas Prácticas Tributarias. Obtenido el 15/07/2020 de: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias.shtml>

de las necesidades y dificultades de los contribuyentes con las aplicaciones, servicios, orientaciones y asistencias proporcionadas.

La capacitación de los contribuyentes e intermediarios fiscales es factor clave para la buena aplicación del sistema tributario, teniendo elevado potencial de apalancamiento por la participación de las partes relacionadas en la formulación y reproducción de programas de formación de intermediarios fiscales y contribuyentes.

Las actividades de gestión de riesgos pueden involucrar a las partes interesadas, desde la identificación y priorización de riesgos, el diseño del modelo, hasta la implementación y evaluación de los resultados, contribuyendo a mejores resultados de cumplimiento, en un proceso transparente y participativo. (OCDE, 2013B, p. 48-53)

Por lo tanto, son dos enfoques para las estrategias de cumplimiento cooperativo, “generales”, con diversas acciones de involucramiento y trabajo conjunto con todos los contribuyentes y “personalizadas”, normalmente para grandes contribuyentes, por medio de acuerdos voluntarios de cooperación.

2.2. PILARES DEL MODELO DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO

Trataremos en este punto elementos claves del modelo de cumplimiento cooperativo, desde los que son base para su buen funcionamiento, como un sistema tributario simple y un robusto modelo de gestión de riesgos de cumplimiento, hasta aquellos esenciales para la construcción de la relación cooperativa, por medio de una Administración tributaria que provee seguridad jurídica, que busca conocer la realidad empresarial y que actúa y reacciona frente a los contribuyentes con transparencia, imparcialidad, proporcionalidad y abertura. Por otra parte, los contribuyentes se comprometen con la transparencia y responsabilidad de sus acciones y estrategias fiscales en su trato con la Administración tributaria.

2.2.1. Sistema Tributario Simple

El buen funcionamiento de un modelo de cumplimiento cooperativo se fundamenta en el mantenimiento de un sistema tributario simple (como se indica en el modelo de la Administración tributaria de Singapur¹⁸), que facilite el cumplimiento y reduzca la posibilidad

¹⁸La administración tributaria de Singapur - IRAS tiene entre sus pilares del Marco Estratégico de Cumplimiento “mantener un sistema tributario simple que facilite el cumplimiento para el contribuyente y reduzca la posibilidad de que pueda burlar el sistema” (OCDE, 2013A, p. 30).

de burlar el sistema. Los sistemas complejos, ricos en beneficios fiscales y reglas de excepción, crean un espacio para la planificación fiscal agresiva y el fraude fiscal, con aumento de las incertidumbres en la interpretación de la legislación tributaria.

Valdés (2016) argumenta que la simplificación del sistema tributario, con modelos participativos para su creación y reforma, además del empleo de una buena técnica legislativa en la elaboración de las normas, son medidas eficaces para la reducción de los problemas interpretativos de la norma tributaria (p.45).

Sin un sistema impositivo simple, es prácticamente imposible cumplir la misión de facilitar, orientar y proporcionar asistencia que promueva seguridad jurídica al contribuyente y el cumplimiento voluntario con el Estado.

2.2.2. Gestión de Riesgos de Cumplimiento

Una segunda base para la sustentación de un modelo de cumplimiento cooperativo es la Gestión de Riesgos de Cumplimiento – GRC, proceso sistemático en el que la Administración tributaria, de acuerdo con su capacidad y recursos disponibles, toma decisiones deliberadas sobre qué instrumentos de tratamiento utilizará de forma eficaz para estimular el cumplimiento voluntario y prevenir y controlar el incumplimiento, con base en el conocimiento del comportamiento de los contribuyentes, sus causas y el contexto en el que actúan (European Union, 2010, p. 5), (Yubero, 2020, p. 26).¹⁹

La gestión de riesgos de cumplimiento, además de indicar las mejores decisiones de selección para fines de auditoría, tiene como objetivo subsidiar acciones para optimizar el cumplimiento voluntario por los contribuyentes que, en un modelo de auto cumplimiento, significa comprender e influir en el comportamiento de cumplimiento de los contribuyentes.

La aplicación del cumplimiento cooperativo se fundamenta en el desarrollo de la GRC, porque esta permite clasificar y segmentar a los contribuyentes de acuerdo con su perfil de riesgo de cumplimiento, para poder aplicar diferentes estrategias de tratamiento a los contribuyentes de acuerdo con su perfil de cumplimiento, volviendo efectivos los principios de la

¹⁹El modelo de gestión de riesgos de cumplimiento se inició en 1995 con la edición de la norma conjunta australiana-neozelandesa AS/NZS 4.360 en 1995, siendo recomendado por la OCDE desde 2004, cuando publicó el informe *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance* (OCDE, 2004).

proporcionalidad de las acciones y reacciones de la Administración tributaria en relación con el contribuyente.²⁰

Entre las medidas aplicadas de tratamiento del contribuyente de acuerdo con su perfil de riesgo, se destacan: la prioridad en la atención en servicios y en la resolución de asuntos pendientes; la reducción de algunas obligaciones formales, los plazos y la periodicidad en su presentación; el tratamiento diferenciado de multas e intereses, o para corregir errores en las declaraciones según la clasificación del contribuyente.

Además, la aplicación de la GRC al mismo tiempo que brinda beneficios a los contribuyentes con bajo riesgo de cumplimiento, respaldará el desarrollo de estrategias de control de los contribuyentes que hayan decidido no cumplir con sus obligaciones tributarias, manteniendo un ambiente de competencia justa e igualitaria.²¹²²

Por lo tanto, la gestión de riesgos de cumplimiento estructurada con una buena segmentación por perfiles de riesgos del contribuyente es una metodología necesaria para implementar un programa de cumplimiento cooperativo, pues, de lo contrario, no hay forma de diferenciar las estrategias de tratamiento del contribuyente en función de su perfil de cumplimiento.

2.2.3. Seguridad Jurídica

La capacidad que la Administración tributaria tiene de proporcionar a los contribuyentes seguridad jurídica en sus opciones es un pilar fundamental del cumplimiento cooperativo. Para su efectividad la AT deberá trabajar en tiempo real, proporcionando seguridad jurídica temprana, definiendo rápidamente su interpretación sobre los modelos de planificación u opciones fiscales de los contribuyentes, con el objetivo de no tomarlos por sorpresa.

Fernández (2018) argumenta que es necesario avanzar en la seguridad jurídica en tres planos diferentes. Primero en la producción normativa, con la participación de todas las partes interesadas. En segundo lugar, al establecer los criterios administrativos para la interpretación, con el uso de actos administrativos y soluciones de consultas con efectos vinculantes a todas

²⁰De acuerdo con lo que apunta Valdés (2016) “el objetivo que ha de informar toda la gestión tributaria ha de ser el de individualizar las áreas de mayor riesgo, definir las políticas para afrontarlas, elaborar un plan de control de riesgos fiscales y desplegar distintas metodologías para cada tipología de contribuyentes” (p.31).

²¹Seguendo a Natri, Valdés & Sonetti (2018) “para mejorar significativamente los índices de cumplimiento tributario es necesario combinar la persuasión y el diálogo – la simplificación del sistema y su buena administración – con la coerción y el castigo” (p. 191).

²²“Cooperación cuando sea posible y coerción cuando sea necesaria” (OCDE, 2013A, p.47)

las autoridades fiscales (tanto por los órganos encargados de la aplicación, como por los tribunales administrativos), además de la aplicación de los criterios usados en respuestas de consultas para cualquier obligado fiscal. En tercer lugar, la importancia de avanzar en la calificación de los hechos de acuerdo con su naturaleza jurídica, dado que las buenas prácticas tributarias son contrarias a la interpretación económica, que tiene consecuencias arbitrarias e imprevisibles. En este contexto, la aplicación de cláusulas antiabuso puede aportar mejores parámetros para diferenciar las llamadas economías de opción en confrontación con el abuso del derecho (p. 12-14).

La búsqueda constante para resolución de riesgos fiscales importantes es una medida necesaria para la reducción de conflictos y seguridad jurídica para los contribuyentes, donde se busca el mejor conocimiento y el alineamiento entre la Administración tributaria y el contribuyente en los hechos, de modo que, en caso de divergencia, se deje para los tribunales exclusivamente el análisis de la interpretación legal de los hechos ya acordados entre la AT y el contribuyente.

Además, deben promoverse modelos de resolución de conflictos sin acudir a los tribunales, favorecidos por la conciliación entre las partes y la rápida resolución de las divergencias, reduciendo así los conflictos. Fernández (2018) cita como ejemplo iniciativas “en Derecho comparado, que prevén la intervención de un órgano, distinto del actuante, cuando así lo solicite el obligado tributario y siempre que se plantee un problema de interpretación jurídica” (p. 15).

2.2.4. Transparencia

Una relación fundamentada en la transparencia, intenciones mutuamente expresadas, en la comprensión, en el respeto mutuo y en la cooperación real es un pilar fundamental en el cumplimiento cooperativo.

La transparencia se manifiesta en una Administración tributaria que proporciona orientación clara y oportuna, asistencia y servicios para facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones por parte de los contribuyentes. Busca ofrecer borradores de declaraciones y resolver las divergencias en la interpretación tributaria en tiempo real, proporcionando la

información disponible en las bases de la AT para el correcto relleno de las declaraciones y muchas veces en el ámbito del control extensivo, en un contexto de relación cooperativa.²³

Con respecto a los contribuyentes, estos se comprometen a cumplir con el “espíritu de la ley” y operar dentro de una relación abierta y transparente, con un mayor cumplimiento voluntario de sus obligaciones (OCDE, 2013A, p. 53).

El objetivo es reducir la asimetría de la información, por tal motivo las grandes empresas que adhieren al programa de cumplimiento cooperativo asumen el deber de informar a la Administración tributaria su estrategia de cumplimiento y planificación fiscal, con una comunicación completa y veraz de los principales riesgos fiscales en tiempo real (OCDE, 2013A, p. 23).

2.2.5. Conocimiento de la Realidad Empresarial, Imparcialidad, Proporcionalidad, Abertura y Reacción de las Administraciones Tributarias.

Para establecer una verdadera relación de confianza es necesario que la Administración tributaria conozca la realidad empresarial, un factor fundamental para una interpretación y aplicación imparcial, conociendo las perspectivas empresariales y discriminando las causas corporativas del negocio jurídico, su sustancia y su forma.

El conocimiento de la realidad empresarial generalmente ocurre a través de estudios sectoriales y por la organización de la Administración tributaria por sectores económicos²⁴. Mediante interacciones periódicas con los contribuyentes, intermediarios fiscales y sus asociaciones (como en los foros de diálogo), así como por el compromiso de la AT de considerar la

²³Fernández (2018) discurre sobre el Código del Contribuyente Europeo – CCE que tiene la finalidad de garantizar una mayor transparencia en relación con los derechos y las obligaciones de los contribuyentes y de las Administraciones tributarias, así como promover que estas adopten un enfoque más orientado a los servicios. “Para la Comisión Europea, el CCE puede ofrecer beneficios a largo plazo por varios motivos. Primero, aumenta la transparencia y facilita la comprensión de los derechos y las obligaciones. Segundo, fomenta la equidad, la eficacia, la seguridad, el respeto y la responsabilidad en las relaciones entre los contribuyentes y las Administraciones. Tercero, incrementa el cumplimiento y previene y reduce los conflictos y los riesgos tributarios. Finalmente, se convierte en un posible referente para los Estados miembros” (p.10).

²⁴La ATO en Australia se organiza para el control de los grandes contribuyentes por sectores económicos (CIAT. Secretaría Ejecutiva, 2020). “La División de Grandes Casos de La Administración Tributaria de Irlanda está organizada por sectores. En Singapur existen interacciones periódicas con los contribuyentes en aras de comprender mejor sus operaciones comerciales y los riesgos fiscales inherentes, como parte de los objetivos de su Programa de Relaciones Cooperativas con los Contribuyentes” (OCDE, 2013A, p.21).

perspectiva de las corporaciones en sus interpretaciones y decisiones, en una relación abierta y colaborativa, dirigida a la solución conjunta y oportuna de las divergencias.

La designación de un interlocutor como punto central de tratamiento con la empresa es una técnica común en los modelos de cumplimiento corporativo aplicados a los grandes contribuyentes. Se trata de un profesional de la Administración tributaria que adquiere profundos conocimientos y relacionamiento con la empresa, una situación que permite comprender mejor la realidad corporativa.

La imparcialidad de la Administración tributaria se manifiesta en la resolución de conflictos de manera consecuente y objetiva, buscando el interés colectivo, combinada con sentencias emitidas por instituciones independientes, que respeten los argumentos del contribuyente, con la discriminación de los motivos de la decisión.

Igualmente, son manifestaciones de la imparcialidad por parte de la AT la seguridad jurídica que proporcionan los instrumentos de solución temprana de las consultas, con orientación clara y objetiva, que tenga en cuenta la realidad empresarial y sea uniforme en toda la AT, así como una relación abierta, profesional y respetuosa con el contribuyente, manteniendo una actitud crítica y técnica frente a las informaciones y riesgos identificados.

En el modelo de cumplimiento cooperativo la proporcionalidad es un pilar que otorga al contribuyente un tratamiento adecuado de acuerdo con su perfil de riesgos, brindando beneficios a los contribuyentes que construyen una relación transparente de cooperación con la Administración tributaria, al mismo tiempo que toma medidas oportunas y efectivas para combatir el incumplimiento tributario por parte de los contribuyentes que insisten en no contribuir, aplicando el principio de la isonomía al tratar a los iguales de forma igual y a los desiguales de forma desigual.

Complementando y de manera interrelacionada con los pilares anteriores, la reacción de la Administración tributaria con respecto a las opciones tributarias de los contribuyentes caracteriza el modelo de cumplimiento cooperativo, por medio de reacciones basadas en la confianza recíproca y en la transparencia, donde las eventuales divergencias de interpretaciones se ven naturalmente, buscando una solución rápida, con imparcialidad, en la búsqueda del “espíritu de la ley”.

2.3. REQUISITOS COMUNES EN LOS MODELOS DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO EN GRANDES CONTRIBUYENTES

En la experiencia internacional el cumplimiento cooperativo ha alcanzado mayor avance especialmente junto a los grandes contribuyentes. Entre los principales motivos se destacan: la alta participación e impacto de esos contribuyentes en la recaudación; el bajo número de contribuyentes, lo que permite control personalizado dentro de la capacidad operativa de la Administración tributaria; la complejidad de sus estructuras multinacionales, normalmente con una planificación fiscal audaz y consecuente ineficacia de los sistemas tradicionales de control; además de su alta capacidad de litigio (Fernández, 2018, p. 9) (Valdés, 2016, p. 19).

El modelo se fundamenta especialmente en el gobierno fiscal y transparencia de las grandes empresas, con la implantación de un marco de control fiscal, con la transparencia demostrada por la comunicación de su estrategia fiscal a la Administración tributaria y por la responsabilidad del Consejo de Administración por su política fiscal (OCDE, 2013A).

2.3.1. Marco de Control Fiscal

El modelo de cumplimiento cooperativo para los grandes contribuyentes se fundamenta en criterios objetivos y en la confianza justificada, especialmente debido al gobierno fiscal de la empresa, incorporado por la aplicación de un marco de control fiscal consistente.

De esta forma, el modelo de cumplimiento cooperativo para los grandes contribuyentes tiene como elemento fundamental el marco de control fiscal, un instrumento mediante el cual el contribuyente demostrará que aplica procesos sólidos de gestión de riesgos tributarios en su control interno que garanticen la seguridad de un correcto cumplimiento tributario, de acuerdo con su política fiscal presentada de forma transparente a la Administración tributaria (OCDE, 2013A, p. 63-69).²⁵

²⁵Fernández (2018) destaca las reformas para el buen gobierno corporativo en España: con la inclusión del riesgo fiscal como un nuevo componente en el sistema de gestión de riesgos de las sociedades cotizadas; con la atribución de la responsabilidad de los miembros del Consejo de Administración por la estrategia fiscal; además de la responsabilidad penal de persona jurídica. A nivel voluntario, los documentos preparados por la Comisión Nacional del Mercado de Valores: el Código de Buen Gobierno y la Guía para la elaboración del Informe de Gestión son instrumentos que complementan la normativa mercantil. El Código de Buenas Prácticas Tributarias - CBPT y el Código de Buenas Prácticas Tributarias para Profesionales Tributarios - CBPPT son nuevos instrumentos para guiar el buen gobierno fiscal, además de dirigir la relación entre la AEAT y quienes los firman. En la misma línea, la Asociación Española de Normalización (UNE) produjo el estándar UNE 19602 para implementar un sistema de cumplimiento y gestión de riesgos fiscales (p.15-16).

Normalmente las Administraciones tributarias no estandarizan el marco de control fiscal, sin embargo, dictan directrices y criterios objetivos para su construcción y aplicación de acuerdo con la realidad de las empresas. El marco de control fiscal debe extenderse por todos los procesos y procedimientos relacionados con la política fiscal de la empresa, con aplicación integral y específica para cada impuesto y con focalización en los mayores riesgos conocidos. Debe disponer de mecanismos de control para prevenir, detectar y subsanar deficiencias, además de supervisión para evaluación y mejora de la efectividad en los controles. Además de tener capacidad para detectar riesgos fiscales relevantes, deberá documentarlos y notificarlos oportunamente a la Administración tributaria (OCDE, 2013A, p. 63-67).²⁶

2.3.2. Comunicación de la Estrategia Fiscal

Según lo ya dispuesto en los tópicos anteriores, la globalización y digitalización de la economía, con las estructuras complejas de las multinacionales volvieron más complejas las relaciones económicas, con repercusión en la relación jurídica tributaria.

Este contexto ha traído el incremento de planificaciones fiscales internacionales, buscando las empresas la utilización de beneficios fiscales en diversas jurisdicciones, llevando a un creciente conflicto, donde los contribuyentes utilizan como argumento la libertad de organización de la actividad económica, mientras el Estado lucha para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a países de tributación favorecida.

La Planificación Fiscal es considerada Agresiva - PFA cuando el contribuyente utiliza opciones jurídicas que respetan formalmente las leyes, aunque de forma artificial, con el fin de evadir impuestos. Se trata de estrategias fiscales que, a pesar de realizar negocios jurídicos formalmente válidos, no revelan la verdadera realidad (sustancia) del negocio jurídico.

Con el objeto de combatir las prácticas de la PFA, las Administraciones tributarias, lideradas por la OCDE, desarrollaron el proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*)²⁷, que prevé

²⁶Para Natri, Valdés & Sonetti (2018), las características esenciales de un programa de control de riesgos fiscales son: estrategia fiscal; carácter integral (debe cubrir todas las políticas, procedimientos y procesos); responsabilidad (el plan de riesgos debe ser aprobado por el Consejo de Administración); funcionalidad institucional (debe pasar por todos los procesos y funciones); mecanismos de retroalimentación; fiabilidad (p.196).

²⁷Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Obtenido el 28/07/2020 de: <<http://www.oecd.org/tax/beps/>>

en la acción 12 que se debe exigir que los contribuyentes revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva²⁸.

Alineados con esa directriz, los acuerdos de cumplimiento cooperativo prevén el compromiso de que los contribuyentes comuniquen su estrategia fiscal y sus modelos de planificación fiscal a la Administración tributaria. Por lo tanto, ocurren por acuerdo y no por imposición legal.

El objetivo es que, en un ambiente cooperativo y transparente, el contribuyente y la AT puedan analizar la planificación fiscal en su nacimiento, conociendo los hechos y evaluando sus consecuencias jurídicas tributarias.

Merece destacarse que el modelo no previene una divergencia de entendimiento entre la Administración tributaria y el contribuyente, aunque requiere que el contribuyente comunique su estrategia fiscal a la AT, de forma que, si existe una divergencia, esta será especialmente sobre la interpretación de las consecuencias jurídicas tributarias y no sobre los hechos, permitiendo que se busque una rápida definición de la mejor interpretación por los órganos con prerrogativa para decidir sobre la divergencia de entendimiento.

Además, la Administración tributaria deberá hacer públicas las principales prácticas de planificación fiscal, con su interpretación oficial, promoviendo mayor seguridad jurídica a todos los contribuyentes.

2.3.3. Responsabilidad de la Estrategia Fiscal por el Consejo de Administración de la Compañía

La relación transparente, materializada por el marco de control fiscal, normalmente incluye la responsabilidad del Consejo de Administración por el gobierno fiscal corporativo, desde el diseño y estrategia, hasta los mecanismos de control y efectividad del modelo (OCDE, 2013A, p. 65).

En España, el art. 529.ter del RDLeg. 1/2010 incluye una relación de deberes fiduciarios de gestión de riesgos fiscales que no pueden ser objeto de delegación por el Consejo de Administración, en particular la determinación de la estrategia fiscal de la sociedad; la determinación de la política de control y gestión de riesgos fiscales; la aprobación de

²⁸BEPS: acción 12 - Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Obtenido el 28/07/2020 de: <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>>

inversiones u operaciones de alto monto con características que tienen un especial riesgo fiscal; y la aprobación de la adquisición de participaciones en entidades de propósito especial en territorios de baja tributación.²⁹

2.4. BENEFICIOS ESPERADOS

La implementación del modelo de cumplimiento cooperativo, además de brindar beneficios a las empresas y a las Administraciones tributarias, proporciona beneficios a los países y a la sociedad, ya que la transparencia y una mayor seguridad jurídica, con la reducción de los litigios y riesgos fiscales por parte de las empresas, promueven una mejora del ambiente de negocios, fundamentales para atraer inversiones. Siguiendo a Valdez (2016), una relación cooperativa ofrece a los inversores y empresarios incentivos por su previsibilidad, confianza y celeridad para anticipar y resolver adecuadamente eventuales dificultades que puedan surgir en la aplicación de los tributos (p.35).

2.4.1. Beneficios para la Administración Tributaria

La relación cooperativa, dentro de un ambiente de transparencia y confianza, promueve un ambiente de juego limpio entre los contribuyentes y la Administración tributaria, con el consecuente aumento del grado de cumplimiento voluntario resultante del cambio de comportamiento de los contribuyentes y la consiguiente reducción de la brecha fiscal.

Un mejor entendimiento de los negocios de la empresa por parte de la Administración tributaria permite que las AT apliquen la legislación con mayor imparcialidad, con interpretaciones orientadas al interés público general de la sociedad y no solo al interés inmediato en la recaudación.

El trabajo en tiempo real con los contribuyentes adherentes al modelo cooperativo permite que la AT pueda conocer y evaluar los principales riesgos emergentes, influyendo sobre los contribuyentes en la correcta aplicación de la legislación tributaria, actuando en eventuales cambios en la legislación, mientras también permite una rápida acción de control sobre los contribuyentes incumplidores. Además, proporciona informaciones macro para análisis de los principales sectores económicos.

²⁹España (2010). Real Decreto Legislativo 1/2010. BOE núm. 161, de 03/07/2010. <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-10544>>

Al promover mayor seguridad jurídica y resolver litigios por medio de modelos alternativos y rápidos, la AT reduce la cantidad de disputas innecesarias y proporciona una mayor certeza en las previsiones de ingresos presupuestarios. Además, un ambiente cooperativo facilita la solución de lagunas existentes en la legislación con beneficios generales para un mercado de competencia leal y no solo beneficio inmediato en un único caso concreto.

Finalmente, la relación cooperativa reduce la focalización de la Administración tributaria en contribuyentes de alto cumplimiento, que pasan a ser proveedores de información de calidad, que subsidiaron la gestión de riesgos para aplicación de medidas coercitivas sobre los contribuyentes incumplidores (OCDE, 2013A, p. 38-39).

2.4.2. Beneficios para los Contribuyentes

Una relación entre las empresas y la Administración tributaria fundamentada en la transparencia, buena fe, confianza justificada y espíritu cooperativo conduce a una menor incertidumbre con respecto a las opciones fiscales adoptadas, así como el trabajo en tiempo real permite la resolución rápida de las divergencias identificadas, evitando el prolongamiento de disputas innecesarias. Además, los contribuyentes tienen una mayor oportunidad de presentar los problemas relacionados con el sistema tributario y su Administración, con el propósito de reducir lagunas en la legislación y costos innecesarios para el cumplimiento voluntario (OCDE, 2013A, p. 39).

Otro beneficio para las empresas es la reducción de los costos indirectos para el cumplimiento voluntario, pues la Administración tributaria proporciona controles más simples y ágiles para las empresas adherentes al modelo, entre los cuales están la ampliación de la periodicidad o facilidades en el cumplimiento de obligaciones formales y la prioridad en la devolución de impuestos, permitiendo un mejor planeamiento, organización y reducción de costos indirectos de cumplimiento voluntario. Además, hay una reducción de inspecciones, con una menor intervención fiscal en las actividades de los contribuyentes que participan en el modelo cooperativo (OCDE, 2013A, p. 39).

En el ámbito de responsabilidad social corporativa, un valor que crece cada día en la sociedad, la adhesión a un modelo de cumplimiento cooperativo le agrega valor a la reputación de la empresa ante el público en términos de legitimidad y equidad, ayudando a reforzar la relación de confianza con la comunidad.

Valdés (2016) destaca la relevancia que la política fiscal ha alcanzado, especialmente en las redes sociales, lo que lleva a un alto riesgo de reputación corporativa debido a su política fiscal agresiva. Como por ejemplo el caso de la empresa Starbucks en Inglaterra, donde la compañía se vio afectada por la reprobación social, lo que la llevó a ofrecerle una reparación al gobierno británico por sus discutibles estrategias fiscales (p.11).³⁰

Normalmente los países que han implementado programas de cumplimiento cooperativo prevén la publicación en la página web de la Administración tributaria la lista de los contribuyentes que participan en el programa, fortaleciendo la reputación positiva de estos contribuyentes ante la sociedad.³¹ Además, muchas empresas comenzaron a revelar su responsabilidad fiscal y su participación en los programas de cumplimiento cooperativo, agregando responsabilidad fiscal y social a su marca.³²

2.5. DESAFÍOS PARA LA IMPLEMENTACIÓN

La construcción e implementación de un modelo de cumplimiento cooperativo requiere un gran cambio cultural tanto por la Administración tributaria, como por los contribuyentes, demandando un conjunto de estrategias muy bien planeadas y desarrolladas de forma paulatina, según la capacidad operativa de la AT, y con cuidadosa comunicación interna y externa para los contribuyentes y la sociedad.

El modelo no se reduce a una única medida, sino a un conjunto ordenado de estrategias de cumplimiento cooperativo que producen el cambio de una actitud de enfrentamiento a una

³⁰“La relevancia que la política fiscal ha adquirido en los últimos años en la opinión pública es más que considerable, y sorprendente. Las noticias sobre el reducido gravamen al que resultan sujetos los beneficios de determinadas multinacionales, merced al modo en el que llevan a cabo la planificación fiscal de su actividad han pasado del entorno de los estudios especializados, los despachos profesionales y las oficinas de las Administraciones tributarias al debate público “indignado” a través de las herramientas de comunicación que facilitan las llamadas ‘redes sociales’.

En una aproximación, tal vez precipitada, al particular se viene a calificar –con notorio escándalo– tal estado de cosas como una palmaria manifestación de conductas fraudulentas, ilícitas, de evasión fiscal, merecedoras de un duro reproche por el común de los ciudadanos que, por el contrario, realizan un más que considerable esfuerzo fiscal para aportar a las arcas públicas los recursos financieros requeridos para la cobertura de los gastos públicos. Hasta tal punto ha llegado la campaña de desprestigio social emprendida contra quienes así se comportan que, preocupados por el coste que la misma les podía suponer en términos de reputación, alguna de las compañías afectadas por dicho reproche, Starbucks, llegó a ofrecer al Gobierno británico una reparación económica a modo de compensación por sus discutibles estrategias de ahorro fiscal” (Valdés, 2016, p.11).

³¹Son ejemplos las Administraciones tributarias de Australia, España, Italia.

³²Son ejemplos: Repsol, obtenido el 19/07/2020 de: <<https://www.repsol.com/es/sostenibilidad/fiscalidad-responsable/relaciones-cooperativas-y-entorno/index.cshhtml>>; Rio Tinto, obtenido el 19/07/2020 de: <<https://www.riotinto.com/sustainability/sustainability-reporting/taxes-paid-report>>

relación transparente y de colaboración, siendo esencial para su implementación que se entiendan las necesidades de inversión de recursos y de un cambio cultural, y no solo se consideren los beneficios esperados.

2.5.1. Capacidad Operativa

Para actuar en un modelo de cumplimiento cooperativo, la Administración tributaria necesita estructurarse para una rápida interpretación y orientación de nueva legislación, generando seguridad jurídica en tiempo real. Para cumplir con esta actividad es necesario proveerles interlocutores a los contribuyentes que participan en el modelo, a las asociaciones de contribuyentes y a los intermediarios fiscales, lo que permite conocer y aclarar las dudas sobre la interpretación y aplicación de la legislación tributaria de manera oportuna.³³

Para ayudar a los interlocutores en su relación con las empresas y partes relacionadas, normalmente se crean grupos de especialistas por tributos y asuntos con el fin de subsidiar y dar uniformidad a la interpretación de la legislación. También se proporcionan a los contribuyentes mecanismos de consulta para brindar seguridad jurídica temprana, además de amplia publicidad en las decisiones y otras orientaciones.

Proveer transparencia a los contribuyentes sobre las informaciones disponibles en las bases de datos de la Administración tributaria es una importante medida para evitar errores en el llenado de declaraciones, así como en mecanismos de alertas de inconsistencias a los contribuyentes buscando la autorregularización. No obstante, la implementación de esas medidas depende de que se le proporcione capacidad operativa a las AT para la recogida, el procesamiento y la disponibilidad de informaciones en poco tiempo.

Un ejemplo de la necesidad de una evaluación cuidadosa de la capacidad operativa y de los costos para implementación se ve en el análisis realizado sobre el modelo de cumplimiento

³³Valdés (2016) propone la implantación de estos sistemas en tres pasos. “En primer lugar, una declaración unilateral de intenciones por parte de la Administración tributaria. En segundo lugar, la elaboración de una carta de servicios o código de conducta específico, de compromisos (...). La tercera etapa consistiría en la adopción de acuerdos particulares con determinadas empresas, a tenor de sus específicas circunstancias.

Como requisitos previos para articular este tipo de sistemas se enuncian cuatro:

- fijar con claridad el ámbito objetivo y temporal de la cooperación reforzada;
- una evaluación de la capacidad de cada parte para aplicarla;
- la provisión efectiva de la estructura institucional necesaria a tal efecto, más allá de los compromisos de personas en concreto, y
- evaluación de la puesta en práctica efectiva, del cumplimiento de las expectativas creadas y de la resolución de las quejas que cada parte tenga en su funcionamiento efectivo (p. 26/27)”.

cooperativo de los Países Bajos (*horizontal monitoring*), que se implementó en el 2005 y se extendió a las PYMES en el 2007. La evaluación del modelo por un comité independiente del gobierno en el año 2012, a pesar de destacar la evaluación conjunta positiva, evidenció dificultades, entre ellas la falta de capacidad operativa para su desarrollo, destacándose la importancia de una planificación cuidadosa de su implementación, con énfasis en la necesaria inversión inicial para capacitar a los empleados y en la transformación del modelo, así como la construcción de indicadores y métricas para evaluar los resultados.³⁴

2.5.2. Cambio Cultural – Habilidades Interpersonales

El cambio de un modelo tradicional basado en el enfrentamiento a un modelo de una relación cooperativa requiere un fuerte cambio en la cultura y en la conducta de la Administración tributaria, con énfasis en la formación de habilidades interpersonales, sin olvidar el mantenimiento de altos índices de capacitación técnica. Se trata de un cambio de “*mindset*” hacia el perfil de gestión de clientes y provisión de servicios.

La estructuración de unidades de grandes contribuyentes, con la especialización por sectores económicos y una visión individualizada de los mayores contribuyentes (por ejemplo, los 100 mayores de Australia), debe estar precedida por políticas de selección y capacitación de personas, que además de la capacitación técnica, deben ser capacitadas en habilidades y técnicas de negociación, comunicación y relacionamiento.

Valdés (2016) destaca los modelos de financiamiento de la Administración tributaria o de remuneración de sus empleados, pues muchas veces están fundamentados en indicadores relacionados con el volumen de sanciones aplicadas, factor que no incentiva a los empleados a buscar la cooperación con los contribuyentes (p. 48). Se recomienda utilizar indicadores de la efectividad de la Administración tributaria, como la reducción de la brecha fiscal, de los litigios, de las omisiones de declaraciones, del incremento de la veracidad de las informaciones ofrecidas y otros indicadores de mejora en el cumplimiento voluntario, en lugar de indicadores dirigidos a la cantidad de aplicación de sanciones o de cobros coactivos.

³⁴Revisión independiente del mecanismo de Supervisión Horizontal (“Horizontal Monitoring”) publicado el 20 de junio de 2012 por un Comité del Gobierno de los Países Bajos. Resumen del informe disponible en el Anexo B del documento OCDE, 2013A. La relación cooperativa: un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo (p. 99-104).

2.5.3. Cambio de Conducta – Capacidad de Proporcionar Seguridad Jurídica en Tiempo Real. Resolución de Problemas Fiscales Pendientes.

Dentro del modelo de cumplimiento cooperativo el objetivo es proporcionar seguridad jurídica en tiempo real, permitiendo que la Administración tributaria, antes de la entrega de las declaraciones, conozca la realidad y las opciones fiscales del contribuyente, así como suministre orientación con certeza jurídica frente a esas opciones.

Este modelo depende de que la AT esté estructurada y cree mecanismos para evaluar la planificación fiscal del contribuyente en tiempo real, con una mayor inversión de recursos en la etapa preparatoria por medio de servicios de información y asistencia confiables, además de canales de consulta rápidos y efectivos. De esta forma se reducirán los costos resultantes de disputas administrativas y judiciales, además del incremento del cumplimiento voluntario y la previsibilidad de los ingresos.

La creación de mecanismos alternativos para una rápida solución de disputas es una medida efectiva para reducir los conflictos, como es ejemplo el modelo sueco, donde existe una opción para que la empresa “solicite una resolución anticipada vinculante de un comité judicial independiente” (OCDE, 2013A, p. 57). Además, normalmente en el proceso de adhesión del contribuyente al modelo de cumplimiento cooperativo se buscan mecanismos alternativos para resolución de los problemas fiscales pendientes.

2.5.4. Comunicación

Un buen planeamiento y estructuración de la comunicación del programa de cumplimiento cooperativo a los contribuyentes es fundamental para dejar clara la diferencia entre el tratamiento tradicional y el nuevo modelo de relacionamiento cooperativo.

Los foros de diálogo son un espacio formal que facilita la interacción y comunicación entre la Administración tributaria y los contribuyentes, los intermediarios fiscales y otras organizaciones de la sociedad, con el propósito de discutir y alinear políticas, modelos, sistemas y procedimientos tributarios (Cremades Ugarte, Arias & Vargas, 2015, p. 20).

La capacitación de contribuyentes e intermediarios fiscales es una medida importante de comunicación orientada tanto a un mejor cumplimiento voluntario como a la regularización de

errores objeto de corrección dentro de una relación cooperativa, siendo importante su desarrollo en programas estructurados y continuos (Cremades Ugarte, Arias & Vargas, 2015, p. 20).

Otra iniciativa son las comunicaciones personalizadas hechas por la Administración tributaria a los contribuyentes, que permiten atender de manera objetiva las necesidades puntuales o reportar divergencias identificadas para fines de autorregularización por el contribuyente, evitando litigios futuros y facilitando el cumplimiento. Son medidas comunes en países como Brasil y Argentina (Cremades Ugarte, Arias & Vargas, 2015, p. 20).

2.5.5. Cambios Legislativos

El modelo de cumplimiento cooperativo está principalmente marcado por un cambio de cultura y de conducta de relacionamiento entre la Administración tributaria y los contribuyentes, por lo que en la mayoría de los países no fueron necesarias grandes alteraciones legislativas.

De todos modos, en los modelos legales más cerrados, conocidos como “*civil law*”, de tradición romana, existe una priorización del positivismo construido en un proceso legislativo. En esos países, como son ejemplos Italia, España y Brasil, se recomienda publicar una legislación específica que brinde conceptos más abiertos, como lo son varias de las prácticas de cumplimiento cooperativo.

En ese sentido se hizo la reforma italiana del 2014 con el objeto de modificar la relación entre la Administración tributaria y el contribuyente, proporcionando “un sistema fiscal más equitativo, transparente y orientado al crecimiento económico”³⁵, incentivando la participación del contribuyente y la sociedad en todo el sistema tributario (Valdés, 2016, p. 85).

De este modo, es esencial el análisis del marco jurídico donde está vinculada la Administración tributaria, evaluando la necesidad de algunos cambios en la legislación. Problemas relacionados con la indisponibilidad del crédito tributario frente a la oportunidad de regularizar inconsistencias solo con los recargos de apremio, aun después de que el contribuyente haya sido informado de la inconsistencia por la Administración tributaria (la pérdida de los beneficios de la espontaneidad) o la responsabilidad del Consejo de Administración por la estrategia fiscal de la empresa, son ejemplos de situaciones jurídicas que deben estar prescritas

³⁵Ley núm. 23, de 11 de marzo 2014. Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale piu' equo, trasparente e orientato alla crescita. Obtenido el 01/08/2020 de <<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2014/3/12/14G00030/sg>>

claramente en la legislación para garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes y de los empleados de la Administración tributaria.

2.5.6. Gobierno de la Administración Tributaria

La estructura de gobierno interno de la Administración tributaria para el modelo de aplicación del cumplimiento cooperativo es fundamental para la continuidad de una relación basada en la transparencia, en la confianza justificada y en el conocimiento de la realidad de la empresa, no obstante, manteniendo una distancia necesaria para realizar una evaluación profesional y crítica de las opciones fiscales del contribuyente (OCDE, 2013A, p. 71-72).

En este sentido, generalmente existe un modelo de cambio periódico de los interlocutores frente a los contribuyentes, además de guías orientativas de gobierno fiscal que presentan criterios objetivos para evaluar la confiabilidad del marco de control fiscal del contribuyente.

De acuerdo con lo que apunta Valdés (2016), para evitar una relación muy estrecha entre el interlocutor y la empresa, el sistema británico prevé una rotación de cuatro años y el sueco de cinco años, además de mecanismos sistemáticos para separar las funciones que den garantía en el control interno (p. 43).

Entre las medidas de control interno, se destacan la creación de códigos de conducta para los empleados fiscales, el trabajo en equipo, con la evaluación cruzada, el registro y la documentación de las reuniones y los trabajos realizados, la evaluación por especialistas de los temas más complejos y de los riesgos más elevados (OCDE 2013A, p. 76-78). Además, en el Reino Unido, las disputas fiscales resueltas están sujetas a evaluación externa por parte de un “Comité de Cuentas Públicas del Parlamento” (OCDE 2013A, p. 22).

2.5.7. Creación de Indicadores de Resultados – Efectividad

La evaluación de desempeño de las Administraciones tributarias presenta en su gran mayoría indicadores de esfuerzo y eficiencia, por ejemplo, el número y los valores de liquidaciones de deudas, cobros coactivos y juicios realizados por auditor fiscal.

Es esencial en una relación cooperativa avanzar en indicadores que demuestren la efectividad del modelo en el cambio del comportamiento de los contribuyentes, con el aumento en la tasa de cumplimiento voluntario, la reducción de la brecha fiscal, la reducción de litigios, la

reducción de lagunas en la legislación, con su simplificación, además de indicadores de provisión temprana de seguridad jurídica.

Como afirma Nastri, Valdés & Sonetti (2018), el correcto funcionamiento de un sistema tributario no se mide por el incremento del volumen de regularizaciones y sanciones que genera la actividad de control, sino por la reducción de la brecha fiscal y otras medidas de efectividad del sistema resultantes del uso de acciones de cooperación (p. 197). El Reino Unido es un buen ejemplo de una evaluación global de la efectividad de la estrategia aplicada, siendo la brecha fiscal un indicador clave³⁶, así como la “maximización de los ingresos, la satisfacción de los contribuyentes y la reducción de los costos”. (OCDE, 2013A, p.82)

2.6. EXPERIENCIA DE PAÍSES CON PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO

En este tópico presentaremos un resumen de algunas experiencias internacionales más avanzadas en el cumplimiento cooperativo, con enfoque en sus principales características.

2.6.1. Australia

Australia, por medio de su Administración Tributaria (Australian Taxation Office – ATO) fue pionera en la aplicación de gestión de riesgos de cumplimiento y un abordaje cooperativo por medio de la confianza justificada por la reputación del contribuyente. Para alcanzar los mejores resultados de cumplimiento desarrolla estrategias diferenciadas de prácticas de relación y cumplimiento cooperativo con las grandes empresas y con los pequeños y medios contribuyentes.³⁷

El modelo de cumplimiento cooperativo australiano se fundamenta en la demostración por la empresa de un buen gobierno fiscal. Para ello, la ATO presenta orientaciones prácticas y criterios objetivos para que el modelo de gobierno fiscal genere confianza justificada, situación

³⁶En el Reino Unido existe un acompañamiento periódico de la reducción de la brecha fiscal, siendo su cálculo considerado uno de los riesgos fiscales en el presupuesto, según informaciones suministradas por la Administración tributaria británica, obtenido el 01/08/2020 de <<https://www.taxation.co.uk/articles/hmrc-s-connect-computer-and-investigations>> e <<https://www.irs.gov/pub/irs-soi/12resconapptaxgap.pdf>>

³⁷Las informaciones presentadas en esta sección sobre el modelo de cumplimiento cooperativo de Australia se obtuvieron de Australian Taxation Office - ATO en respuesta al cuestionario aplicado en el trabajo conjunto entre la RFB y el CIAT (modelo en el anexo A). Cuando resulten de otros documentos, serán citados individualmente.

que brindará un servicio personalizado al contribuyente (Cremades Ugarte, Arias & Vargas, 2015, p. 13).

Existe un foco estratégico en las 100 mayores empresas, con las cuales utiliza un enfoque multitarea de comprometimiento de los contribuyentes claves (KTE), un modelo que busca trabajar con las transacciones significativas de los principales contribuyentes en tiempo real, para garantizar que ellos obtengan resultados fiscales consistentes con la ley y orientaciones de la ATO. La estrategia con esos contribuyentes funciona con: un único punto de contacto con equipo virtual de especialistas, permitiendo asistencia en todos tributos; la centralización de solicitudes buscando reducir demandas al contribuyente (solamente una vez); un informe integrado de la fiabilidad tributaria del contribuyente a lo largo del tiempo.

El modelo KTE utiliza una metodología de confianza justificada (*justified trust*) por medio de evaluación del gobierno fiscal. A los contribuyentes que estén dispuestos a construir una relación transparente y cooperativa con la ATO se les ofrece el *Acuerdo Anual de Cumplimiento* (ACA), un compromiso utilizado para adhesión del contribuyente al programa. Además, realiza procesos anuales de revisión de cumplimiento antes de la presentación de las declaraciones – PCR.

Para obtener una confianza justificada, busca evidencias objetivas que lleven a una persona razonable a concluir que un contribuyente en particular haya pagado la cantidad correcta de impuestos. La ATO considera este un nivel de seguridad más alto que la confirmación de riesgos específicos.

Los 100 principales contribuyentes reciben una carta anual del Comisario de Tributación (líder máximo de la ATO), informándoles sobre su categorización de riesgos (contribuyente clave; contribuyente clave con preocupaciones significativas; mayor riesgo). Se describe claramente la categorización y la base de la evaluación para cada impuesto aplicable, qué significa esa clasificación para los contribuyentes y cómo la ATO pretende involucrarse con ellos en los próximos 12 meses. El contribuyente sabe qué necesita hacer para reducir su clasificación de riesgos.

A partir del 2020, los 100 principales contribuyentes saben cómo la ATO ve su comportamiento de cumplimiento y el perfil de riesgo por medio del nivel de seguridad obtenido bajo el enfoque de confianza justificada y su categorización dentro de un modelo denominado Estructura de

Acciones Diferenciadas (ADF). Como la ATO dispone de un alto e individualizado nivel de conocimiento del contribuyente, en lugar de presentar clasificación de riesgos, como procedió hasta el 2019, pasa a indicar el nivel de garantía de cumplimiento y los puntos claros de evaluación del contribuyente.

Se exige que las grandes empresas divulguen sus posiciones tributarias (RTP) más objetables y significativas (planificaciones fiscales). Por medio del RTP la ATO: personaliza el enfoque del contribuyente según planificaciones complejas de alto riesgo; identifica áreas en las que la AT necesita proveer más aclaraciones y certeza sobre el correcto tratamiento de las transacciones y planificaciones fiscales complejas de alto riesgo; mejora el entendimiento sobre el riesgo tributario de los contribuyentes, sectores y el mercado; mejora el diálogo con el contribuyente y con relación a su perfil de riesgo y gobierno fiscal corporativo; permite que el contribuyente tome decisiones conscientes sobre las posiciones que tomó o está considerando tomar que son consideradas planificaciones de alto riesgo (PFA) (transparencia).

Además de los 100 mayores contribuyentes, la ATO aplica la revisión del gobierno fiscal a las 1.000 principales empresas. El gobierno fiscal es el área de foco principal bajo la metodología de confianza justificada para grandes empresas multinacionales. Su evaluación por la ATO provee evidencias de cómo la misma está incorporada en las posiciones adoptadas, en la veracidad de los cálculos tributarios y de las declaraciones presentadas, factor que podrá permitir la reducción de la intensidad de consultas e intervenciones por la Administración tributaria.

La ATO suministra a los contribuyentes una Guía de revisión de gobierno y gestión de riesgos tributarios con orientaciones prácticas para ayudar a las grandes empresas multinacionales a comprender como se clasifican con respecto al gobierno fiscal en la aplicación de la metodología de confianza justificada. La misma recomienda que los contribuyentes revean la Guía para obtener las mejores prácticas, los procedimientos de autoevaluación y los ejemplos detallados sobre qué evidencias pueden suministrarse. Para el gobierno fiscal de grandes empresas multinacionales, la ATO busca evidencias de que existe una estructura de gobierno fiscal, por medio del siguiente sistema de clasificación por fases:

- Etapa 1: existe una estructura de gobierno fiscal;
- Etapa 2: la estructura de gobierno fiscal se proyecta de manera eficaz;

- Etapa 3: la estructura de gobierno fiscal está funcionando en la práctica;
- Bandera roja: no se evidenció una estructura de gobierno fiscal, o dicha estructura genera preocupaciones significativas.

En el proyecto del Acuerdo Anual de Cumplimiento (ACA) la ATO construye con el contribuyente un plan discriminando los procesos y tributos acordados, ofreciendo un conjunto de ventajas para la empresa, entre las cuales se destacan la existencia de un interlocutor único; modelos para solución de consultas tempranas y resolución de problemas evidenciados; plazos diferenciados para cumplimiento de obligaciones formales; sanciones e intereses diferenciados para corrección de inconsistencias verificadas; y la no sujeción a la revisión de riesgos o inspección después de la entrega de la declaración para situaciones y tributos alcanzados por el ACA (OCDE, 2013A, p. 29).

Entidades pequeñas y medianas:

La ATO aplica un conjunto de medidas de gestión de riesgos de cumplimiento específicos para PYMES, con el objeto de reducir la tolerancia al incumplimiento e instituir un conjunto de medidas para crear un ambiente de juego limpio (competencia equitativa).

Con ese fin, realiza un análisis comparativo de las empresas para evaluación de su desempeño en comparación con su sector, así como utiliza cruzamientos de datos de otros contribuyentes, instituciones financieras, además de un sistema de divulgación de pagos tributables (TPRS), por el cual las fuentes pagadoras son obligadas a rendir informaciones de los pagos realizados, con los cuales se busca identificar omisión de renta o de declaraciones; ausencia de registro o uso de registros falsos.

La ATO adopta como medida de desempeño el impuesto garantizado (*tax assured*). En términos simples, el impuesto garantizado informa el valor del impuesto pagado por los contribuyentes en los cuales la ATO justifica la confianza de que ellos están pagando el valor correcto del impuesto. El objetivo es tener confianza y proporcionarle a la comunidad la confianza de que el mayor número posible de empresas paga la cantidad correcta de impuesto, con base en su actividad económica.

En el proyecto del proceso de revisión o auditoría, al entrar en contacto con los contribuyentes, siempre se tienen en cuenta las circunstancias individuales de sus negocios y se les ofrece una

oportunidad para que expliquen su situación personal, con la oportunidad de resolver problemas de manera rápida, transparente y cooperativa. Los análisis ayudan a determinar si hay cuestiones tributarias que exigen un examen y respuesta más detallados por medio de una auditoría.

El objetivo de la ATO es trabajar en cooperación con los contribuyentes para construir una buena relación, con el objeto de mejorar el proceso de resolución de pendencias y minimizar los costos para sus negocios. Si el contribuyente cometió un error u omitió algo cuando presentó sus declaraciones, se le ofrece la oportunidad de hacer una divulgación voluntaria, con la posibilidad de organizar su situación fiscal.

Según lo expuesto, el modelo de cumplimiento cooperativo australiano está estructurado de forma distinta de acuerdo con el porte y perfil de los contribuyentes. Para las 100 mayores empresas dispone de modelo con característica personalizada, fundamentado en la evaluación del gobierno y transparencia de la estrategia fiscal por la empresa, poniendo a disposición un interlocutor único, seguridad jurídica con resolución de dudas en tiempo real y transparencia para que el contribuyente sepa de forma clara dónde debe mejorar su gobierno fiscal. En modelo semejante, pero con menor nivel de personalización actúa con los 1000 mayores contribuyentes.

Con las PYMES actúa con asistencia y transparencia de informaciones, ofreciendo la expectativa de impuesto pagado que la ATO espera del contribuyente, buscando que se adecúe a la norma de forma voluntaria.

El modelo de cumplimiento cooperativo se construyó de forma planeada, estructurada y paulatina, con fuerte inversión en la recolección de informaciones y gestión de riesgo de cumplimiento, permitiendo segmentar a los contribuyentes y actuar con estrategias diferenciadas de acuerdo con su perfil.

2.6.2. Países Bajos

El modelo de cumplimiento cooperativo neerlandés, denominado supervisión horizontal (*Horizontal Monitoring - HM*) fue implementado en el 2005 por la Administración Tributaria y Aduanera de Países Bajos³⁸ (NTCA), habiendo sido diseñado con una relación paritaria entre la Administración tributaria y los contribuyentes, por eso destaca en su propia denominación

³⁸The Netherlands Tax and Customs Administration

que la relación es horizontal y no vertical (NTCA, 2010).³⁹ Se trata de un único modelo de cumplimiento cooperativo con características personalizadas aplicado también para las PYMES (NTCA, 2016).⁴⁰

Tiene como fundamento una relación cooperativa bajo los principios de la confianza justificada, transparencia y el entendimiento mutuo, por la cual se definen de forma precisa las respectivas responsabilidades y las opciones disponibles en la ley, dentro de un proceso de negociación de acuerdos entre las partes (Sonetti, 2019, p. 59-60).

El modelo se instituye por medio de acuerdos individuales con las grandes empresas o por la mediación de intermediarios fiscales en los acuerdos con las PYMES, siendo requisito para adhesión al modelo que las empresas demuestren la voluntad de ser transparentes, con la disposición de cumplir las obligaciones tributarias de manera aceptable, sin errores graves o falsedades (OCDE, 2013A, p. 23).

La supervisión horizontal tiene como premisas la demostración por la empresa de su capacidad de proveer mecanismos de control interno y externo, mientras que la NTCA deberá proporcionar la resolución temprana y efectiva de las dudas presentadas por los contribuyentes. Además, será realizada la supervisión de los contribuyentes por la Administración tributaria por sus características y perfil histórico de riesgos de cumplimiento. Para las PYMES, la figura del intermediario fiscal funciona como el primer control interno de la calidad de las declaraciones presentadas por la empresa (Valdés, 2016, p. 71).

El Modelo de Supervisión Horizontal en las Grandes Empresas

La adhesión al HM debe ser solicitada por la empresa y será objeto de evaluación por la NTCA. Comienza con el análisis del grado de comprometimiento de la alta administración con los

³⁹The Netherlands Tax and Customs Administration (2010). Guide to horizontal monitoring within the medium to very large businesses segment. Obtenido el 03/08/2020 de: <https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/horizontal_monitoring_very_large_businesses_dv4061z1pleng.pdf>

⁴⁰The Netherlands Tax and Customs Administration (2016). Guide horizontal monitoring. Tax service providers. Esta Guía de supervisión horizontal para proveedores de servicios tributarios sustituye a la Guía de supervisión horizontal del segmento de las PYMES. Obtenido el 03/08/2020 de: <<https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/guide-horizon-monitoring-service-providers-dv4071z3pl.pdf>>

fundamentos de la supervisión horizontal, requisito considerado esencial para la admisión de una empresa en el modelo. Se hace la evaluación del histórico, de la estructura organizativa, del modelo de control interno y, en el caso de que haya socios internacionales, de los protocolos de precios de transferencia, con el propósito de evaluar la capacidad de la empresa para dar seguimiento al acuerdo. A continuación, existe un proceso objetivo de resolución de las pendencias fiscales, para luego iniciar el diseño del modelo del marco de control fiscal de la empresa, que deberá proporcionar seguridad del correcto cumplimiento tributario, independientemente de análisis pormenorizados de la contabilidad de la empresa. Finalmente, se realiza una inspección retrospectiva para evaluar el eficaz funcionamiento del modelo de gobierno fiscal acordado (Valdés, 2016, p. 71-74).

El acompañamiento de la supervisión horizontal se realiza mediante la figura del “coordinador del cliente” (*client coordinator*), empleado de la NTCA que funciona como supervisor y punto focal de la empresa (Valdés, 2016, p. 75). El modelo prevé la resolución de dudas en tiempo real, motivo por el que no se esperan nuevas correcciones después de la entrega de las declaraciones, dentro de una política de “no hay sorpresas” (Sonetti, 2019, p. 61).

El modelo de supervisión horizontal prevé el concepto de error material o relevante, considerando errores inferiores a un límite aproximado de 5% como un error excusable, además de la evaluación del motivo del error, si es resultante de una falla procedimental o divergencia de interpretación, pero siempre enfocado en la evaluación del eficaz funcionamiento del sistema de gobierno fiscal (Valdés, 2016, p. 76).

La evaluación de los resultados del modelo HM constató la reducción de litigios, que normalmente se restringen a la divergencia de interpretación y son presentados en conjunto por la NTCA y el contribuyente para solución en un tribunal independiente (OCDE, 2013A, p. 58), o por medios alternativos, como la mediación (Valdés, 2016, p. 82-84).

El Modelo de Supervisión Horizontal en las PYMES

La adhesión a la supervisión horizontal por las PYMES ocurre mediante intermediarios fiscales (*tax service provider*) que celebran un acuerdo (*covenant*) con la NTCA, por el cual pasan a ser profesionales acreditados por la Administración tributaria para proveer el HM a sus clientes. El acuerdo con las PYMES tiene una característica semejante a la adhesión a un código de

buenas prácticas, por el cual la empresa acepta seguir sus reglas (Sonetti, 2019, p. 61)(Valdés, 2016, p. 77).

La involucración de los intermediarios fiscales es una forma eficaz de proporcionar a las PYMES la oportunidad de participación en un modelo de cumplimiento cooperativo con carácter más personalizado. Además, para garantizar la calidad de los profesionales habilitados en el modelo, se utilizan procesos selectivos por medio de asociaciones profesionales (Valdés, 2016, p. 77).

El acompañamiento de las PYMES participantes del HM se realiza por el sistema de gestión de riesgos de cumplimiento, con la selección de errores pasibles de corrección por el intermediario fiscal. Mientras tanto, en caso de que el error se considere inaceptable, tanto por su exceso como por su falsedad, este será excluido del sistema cooperativo y el contribuyente sometido a controles periódicos (Sonetti, 2019, p. 62).

Evaluación del Modelo de Supervisión Horizontal por Comité Independiente

El modelo de supervisión horizontal se implementó en 2005 y se extendió a las PYMES en 2007. En 2012, un comité independiente del gobierno realizó una evaluación del modelo cooperativo que, a pesar de destacar la evaluación conjunta positiva, evidenció dificultades e incertidumbres.⁴¹

El Comité entendió que faltó una planificación previa para la institución del modelo cooperativo, que habría sido iniciado de forma intuitiva, sin un necesario detalle del programa y riesgos involucrados.

Concluyó que fue precipitada la ampliación para las PYMES, con falta de indicadores y métricas para evaluar su eficacia en ese grupo de contribuyentes, con consecuentes riesgos de pérdida de recaudación. Hubo falta de inversión en la capacitación de los funcionarios para un cambio cultural de la Administración tributaria, situación que llevó a que muchos empleados no acompañaran el proceso de cambio.

⁴¹Revisión independiente del mecanismo de Supervisión Horizontal (“Horizontal Monitoring”) publicado el 20 de junio de 2012 por un Comité del Gobierno de los Países Bajos. Resumen del informe disponible en el Anexo B del documento OCDE, 2013A. La relación cooperativa: un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo (p. 99-104).

Evaluó que al inicio de la implementación se pasó una visión de que el HM era el único modelo de gestión fiscal de la NTCA. Posteriormente esta falla se corrigió para dejar claro que se trata de una estrategia más de gestión de riesgos de cumplimiento, que tiene el propósito de inducir el comportamiento del contribuyente para cumplimiento voluntario, pero actúa con firmeza con los incumplidores.

Finalmente, recomendó que un modelo de cumplimiento cooperativo debe ser iniciado por medio de un proyecto piloto, preferentemente por sectores con perfil de riesgo más simple, permitiendo la estructuración del modelo y de forma paulatina y planeada ir avanzando su aplicación hacia otros sectores con perfil más complejo.

De acuerdo con lo expuesto, el modelo de cumplimiento cooperativo neerlandés se destaca por ser el único modelo con características personalizadas también aplicado a las PYMES. El modelo está enfocado en la evaluación del gobierno y transparencia de la estrategia fiscal por la empresa, proveyendo un interlocutor único y seguridad jurídica con resolución de dudas en tiempo real. Aplica el concepto de error “material”, caracterizando como “aceptable” pequeñas inconsistencias verificadas, pasibles de regularización sin penalidades, manteniendo el enfoque en la garantía del gobierno fiscal en general y no con relación a un aspecto puntual.

Para aplicación del cumplimiento cooperativo con las PYMES, utiliza la figura del intermediario fiscal, que actúa como garante y primer control interno de sus clientes ante la NTCA.

La evaluación del programa de cumplimiento cooperativo por un Comité independiente nos aclara la importancia de la necesaria planificación y evaluación de la capacidad operativa de la Administración tributaria para su implementación, que debe ser iniciado en proyecto piloto y de forma paulatina extendido a otros grupos de contribuyentes.

2.6.3. Reino Unido

La Administración tributaria del Reino Unido⁴²(HMRC), dispone de un modelo de supervisión de alrededor de las 2000 mayores y más complejas empresas, que se encuadran en el plan del programa de cumplimiento cooperativo, que tiene como principal característica el uso de un

⁴²Her Majesty's Revenue and Customs (HM Revenue and Customs o HMRC).

modelo estructurado de Gestión de Riesgo de Cumplimiento (GRC), con aplicación de diferentes estrategias en función del perfil de riesgo del contribuyente.⁴³

La participación en el programa está establecida por criterios de porte, trabajando con grandes empresas con diversos perfiles de riesgo, diferente de otros modelos de cumplimiento cooperativo internacionales que se concentran en contribuyentes de bajo riesgo. De todas formas, tiene como fundamento la confianza justificada en contribuyentes abiertos y transparentes, que presenten su estrategia fiscal y demás cuestiones relevantes en tiempo real.

Tiene como principales estrategias de cumplimiento cooperativo, además de la aplicación del GRC, focalizando en el tiempo y los recursos donde existe mayor riesgo de cumplimiento; una gestión intensiva de relacionamiento mediante la figura del interlocutor y punto focal de la empresa, denominado *Customer Compliance Managers* (CCM); énfasis en las actividades de prevención, o sea, con el trabajo en tiempo real, antes de que se presenten las declaraciones; y en un servicio de asistencia que promueva certeza jurídica, especialmente en situaciones complejas.

El gerente de relacionamiento de la empresa (CCM) es un especialista en tributación (Auditor de la HMRC) altamente capacitado en cumplimiento cooperativo para garantizar que la empresa pague correctamente sus impuestos, siendo apoyado por equipos de especialistas en su actuación. El CCM es el punto de contacto de la empresa, así como funcionario que acompaña de forma integral al contribuyente, inclusive participando en su evaluación y revisión de riesgos de cumplimiento. Además, realiza reuniones periódicas y trabaja en los riesgos relevantes en tiempo real, buscando proveer seguridad y rápida resolución de problemas, siempre tratando de orientar y direccionar al contribuyente para el cumplimiento voluntario.

El CCM realiza la evaluación del perfil de riesgos del contribuyente de forma conjunta y colaborativa, prestando orientación para que sepa el motivo de no ser clasificado como de bajo riesgo y pueda adecuarse de manera eficaz.

⁴³Las informaciones presentadas en esta sección sobre el modelo de cumplimiento cooperativo del Reino Unido se obtuvieron de HMRC en respuesta al cuestionario aplicado en el trabajo conjunto entre la RFB y el CIAT (modelo en el anexo A). Cuando resulten de otros documentos, serán citados individualmente.

El modelo de gestión de riesgos de cumplimiento, denominado *Business Risk Review +* (BRR+), está compuesto por la evaluación por el CCM del perfil o estructura de negocios del contribuyente, así como de indicadores de comportamiento. Los contribuyentes son clasificados dentro de cuatro perfiles de riesgo: bajo, moderado, moderado-alto, alto.

La evaluación del perfil (estructura) de negocios no forma parte del proceso de puntuación del BRR+, pero suministra el contexto donde las marcaciones de riesgos comportamentales serán aplicadas. Se analizan el porte, la complejidad de las estructuras empresariales y fiscales, las transacciones exteriores, el grado de estabilidad y cambios de negocios y composición accionaria.

Los indicadores comportamentales se distribuyen en tres dimensiones. Primero se evalúa la capacidad del contribuyente de entregar el impuesto correcto a tiempo, en la cual se considera el tamaño y complejidad de los negocios, su histórico de cumplimiento y estructura contable fiscal. En segundo lugar, se evalúa el modelo de gobierno fiscal, con sus responsabilidades y procesos, así como su abertura y cooperación con la HMRC. En tercer lugar, se evalúa la estrategia tributaria del contribuyente y la transparencia de esta con la HMRC, además de analizar indicios de actividades de planificación fiscal agresiva y falsedades.

El resultado de la clasificación de riesgo define la forma de enfoque del contribuyente. Los de bajo riesgo reciben actuaciones enfocadas en el soporte y orientación, con reevaluación de la clasificación de riesgo cada tres años y normalmente no se realizan inspecciones. Para otras clasificaciones las actividades de supervisión e inspecciones son más intensas, con la clasificación de riesgos anual. Los contribuyentes de alto riesgo reciben un programa específico, pudiendo serles aplicadas medidas especiales con carácter sancionador, siempre con el objeto de conducirlos a bajo riesgo.

La clasificación del perfil de riesgo BRR+ no es objeto de divulgación externa, salvo al propio contribuyente, que cuando recibe la evaluación de bajo riesgo suele publicarla como forma de fortalecer su reputación ante la sociedad.

Desde 2004 la HMRC requiere información de planificaciones fiscales de las empresas y de los intermediarios fiscales que las producen, con previsión de sanciones para ambos por la no transparencia de la información. Además, existe previsión legal de la responsabilidad del Consejo de Administración de la empresa por su estrategia fiscal (Valdés, 2016, p. 59).

Según informa Valdés (2016), la HMRC actúa de forma preventiva para proporcionar orientación clara y seguridad jurídica a los contribuyentes, disponiendo de centros de consulta, publicaciones informativas (desde manuales a actos interpretativos vinculantes) y consultas escritas con efecto vinculante, a las que la HMRC asume el compromiso de responder en 28 días para las empresas en el programa de cumplimiento cooperativo. Además, dispone de una unidad especial (*Advance Agreements Unit*) para negociar cuestiones interpretativas relevantes y controvertidas (p. 51).

Desarrolla una estrategia para mitigación de litigios (*HMRC's Litigation and Settlement Strategy – LSS*), por la cual evalúa el perfil de las disputas para evitarlas en situaciones de baja posibilidad de éxito. Además, anticipa acuerdos y mediación antes de la liquidación y notificación de la deuda, iniciando auditoría solo en el caso de que el contribuyente no regularizase el impuesto, intereses y penalidades (cuando corresponda).

La HMRC dispone de varios foros de diálogo, entre ellos con los grandes contribuyentes, con intermediarios fiscales, inclusive específico con las “*big four*”⁴⁴ de auditoría tributaria y los 5 mayores escritorios de derecho tributario, además de foros para mejoría del sistema tributario. Realiza procedimientos de consulta a la sociedad previamente a la publicación de nuevas legislaciones, además de investigaciones anuales de satisfacción de los grandes contribuyentes.

El Reino Unido es un buen ejemplo de una evaluación global de la efectividad de la estrategia aplicada, siendo la brecha fiscal un indicador clave, así como la “maximización de los ingresos, la satisfacción de los contribuyentes y la reducción de los costos” (OCDE, 2013A, p.82). Existen también indicadores específicos de resultados de acciones de cumplimiento cooperativo y reducción de índices de riesgos tributarios.

De acuerdo con lo expuesto, el Reino Unido tiene su modelo de cumplimiento cooperativo fundamentado especialmente en la gestión de riesgos de cumplimiento. Su modelo no está limitado a contribuyentes de bajo riesgo, pues aplica distintas formas de actuación según el perfil de cumplimiento del contribuyente. Está fundamentado en la evaluación del gobierno y la transparencia de la estrategia fiscal por la empresa, proveyendo un interlocutor único, seguridad jurídica con resolución de dudas en tiempo real y transparencia para que el

⁴⁴Las *Big Four* son las cuatro mayores y más reconocidas empresas de auditoría del mundo. Ellas son: Deloitte, PriceWaterhouseCoopers, Ernest&Young y KPMG.

contribuyente sepa de forma clara dónde debe perfeccionarse para mejorar su clasificación de riesgo.

2.6.4. Italia

La Administración tributaria de Italia, *Agenzia delle Entrate*⁴⁵, inició un proceso de reestructuración en 2009, con la estructuración de División de grandes empresas para coordinar los trabajos de esos contribuyentes, a la cual se someten los casos más complejos. (OCDE, 2013A, p. 26 y 74)

Se instituyó un modelo de Gestión de Riesgos de Cumplimiento - GRC, fundamentado por el análisis de sectores económicos, propiciando actuar de forma diferenciada de acuerdo con el perfil de riesgos de los contribuyentes, tanto con acciones de facilitación, asistencia y cooperación, como en el enfoque en el control de contribuyentes de alto riesgo de cumplimiento. El sistema de supervisión por la gestión de riesgos actúa sobre todos los grandes contribuyentes, conjunto de empresas con ingreso superior a 100 millones de euros, que corresponden a aproximadamente 3000 grandes empresas (OCDE, 2013A, p. 35).

Después de estructurado el modelo GRC con supervisión de las grandes empresas, en 2014 se publicó la Ley 23, el 11 de marzo, con el propósito de cambiar la relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes, proponiendo un sistema tributario más equitativo, transparente y orientado al crecimiento económico.⁴⁶

De acuerdo con lo que apunta Valdés (2016), la ley está orientada a la reducción de conflictos, bajo fundamentos de la cooperación mutua y confianza legítima, actuando en todo el sistema tributario, desde la previsión y construcción normativa, procedimientos de control y resolución de litigios. Prevé la simplificación del sistema tributario y reorganización de los gastos fiscales, con mayor asistencia a los contribuyentes, con la transparencia de informaciones al suministrar borradores de declaraciones, además de la mayor participación de intermediarios fiscales. Especialmente, crea el programa de cumplimiento cooperativo italiano (*adempimento*

⁴⁵Sitio web de la *Agenzia delle Entrate* obtenido el 04/08/2020 de: <<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/>>

⁴⁶Legge 11 marzo 2014, n 23 Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale piu' equo, trasparente e orientato alla crescita. (14G00030) (GU Serie Generale n.59 del 12-03-2014). Obtenido el 15/07/2020 de: <https://www.gazzettaufficiale.it/atto/serie_generale/caricaDettaglioAtto/originario?atto.dataPubblicazioneGazzetta=2014-03-12&atto.codiceRedazionale=14G00030&elenco30giorni=true>

collaborativo), cuya adhesión proporciona algunas ventajas, como por ejemplo la reducción de obligaciones formales (p. 86).

El programa comenzó con un proyecto piloto en 2013, de carácter voluntario y reservado para grandes empresas por medio de solicitud, siendo planeado para su paulatina extensión a otros grupos de contribuyentes (Valdés, 2016, p. 87). Actualmente participan en el programa 44 empresas, cuyos nombres son divulgados en la página web de la *Agenzia delle Entrate*, factor que fortalece la reputación responsable de esas corporaciones.⁴⁷

Además del porte del contribuyente, trae como requisitos para participación en el programa de cumplimiento cooperativo la implementación del Marco de Control Fiscal (MCF)⁴⁸ que garantice el correcto cumplimiento fiscal, con eliminación de los principales riesgos fiscales en un modelo que facilite una relación clara y transparente con la Administración tributaria. Además, exige que se use un modelo organizativo que prevé la responsabilidad de los administradores por el gobierno fiscal de la empresa (Nastri, Valdés & Sonetti, 2018, p. 198).

En el plan del procedimiento de adhesión al programa de cumplimiento cooperativo existe el compromiso de la *Agenzia delle Entrate* de no utilizar las informaciones proporcionadas por la empresa en procedimientos de control relativos a períodos anteriores, aunque se produzca la exclusión del programa (Sonetti, 2019, p. 51-52).

Dentro del principio de la transparencia, está prevista para los participantes del cumplimiento cooperativo la divulgación de operaciones de planificación fiscal para la Administración tributaria, que hará su análisis y dará su veredicto en trabajo participativo con los contribuyentes, así como divulgará en su página web los principales modelos de planificación fiscal que considere agresivos (Nastri, Valdés & Sonetti, 2018, p. 200).

La *Agenzia delle Entrate* provee canales para solución anticipada de dudas para los participantes del programa de cumplimiento cooperativo, con previsión de análisis de requisitos de la consulta en 15 días y 45 días para la repuesta. El veredicto presentado vincula a la

⁴⁷Elenco società ammesse al regime. Obtenido el 21/07/2020 de: <<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/Schede/Agevolazioni/Regime+di+adempimento+collaborativo/Elenco+societa+ammesse+al+regime/?page=schede>>

⁴⁸De acuerdo con el artículo 4 del Decreto legislativo del 5 de agosto de 2015, n. 128. Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23. (15G00146), obtenido el 04/08/2020 de: <<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2015/08/18/15G00146/sg>>

Administración tributaria, no obstante, podrá no ser obedecido por el contribuyente, situación que lo obliga a informárselo al fisco (Sonetti, 2019, p. 51).

El cumplimiento cooperativo prevé diversos mecanismos para solución de conflictos, tanto durante la fase de investigación, como durante el litigio, con algunas previsiones de reducción de sanciones (OCDE, 2013A, p. 57). Para los participantes del modelo cooperativo, no habiendo acuerdo, la deuda permanecerá suspendida durante la disputa, sin que sea necesario ofrecer garantías (Sonetti, 2019, 51).

Como vemos, Italia presentó un audaz programa de cumplimiento cooperativo, alineado con modelos para grandes empresas con carácter personalizados más avanzados, como son ejemplos los modelos de Australia y Países Bajos, sosteniendo su programa con el previo desarrollo de un robusto sistema de gestión de riesgos de cumplimiento y mediante la evaluación del marco de control fiscal del contribuyente, que permita garantizar el correcto cumplimiento voluntario y transparencia de sus estrategias fiscales con la Administración tributaria.

No hay dudas de que el principal cambio de un programa de cumplimiento cooperativo es cultural, con cambio de focalización y conductas para una relación cooperativa, sin embargo, siendo Italia país origen de sistema jurídico cerrado, conocidos como “*civil law*”, realizó una gran reforma legal con el propósito de crear un ambiente jurídico propicio para cambiar la relación entre el fisco y el contribuyente, con el objeto de construir un sistema tributario equitativo, transparente y orientado al crecimiento económico, bajo los fundamentos de la cooperación mutua y la confianza legítima.

Merece destacarse que, a pesar de prever implementación escalonada para otros perfiles de contribuyentes, con proyecto piloto iniciado en 2013, después de 7 años, aún cuenta con el número restringido de 44 empresas participando en el modelo, situación que deja dudas sobre la capacidad real del crecimiento escalonado previsto.

2.6.5. España

En el plan de la concepción del cumplimiento cooperativo en España, la Administración tributaria (Agencia Tributaria – AEAT)⁴⁹ estableció a partir de 2009 dos foros de diálogo para

⁴⁹Sitio web de la Agencia Tributaria obtenido el 05/08/2020 de: <<https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio.shtml>>

aproximar mejor a los contribuyentes y a la sociedad, el Foro de Grandes Empresas⁵⁰ y el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios⁵¹, espacios construidos para el desarrollo de la relación cooperativa entre la AEAT y los contribuyentes.⁵²

Cabe destacar que, al contrario de Italia que realizó una alteración legislativa previa para introducir el cumplimiento cooperativo, en España, país también con sistema jurídico rígido - “civil law”, la relación cooperativa está siendo construida especialmente por el cambio cultural, por medio de “soft law”, independientemente de alteraciones legales⁵³. Se trata de un excelente ejemplo para demostrar que el principal cambio necesario es un cambio de modelo mental, destacando una relación fundamentada en la cooperación, y no en el conflicto.

En el ámbito del Foro de las Grandes Empresas se construyó de manera cooperativa el Código de Buenas Prácticas Tributarias – CBPT⁵⁴, que se constituye en un instrumento de *soft-law*, voluntariamente asumido por la AEAT y por las empresas, que contiene recomendaciones para mejorar el sistema jurídico tributario, por medio del incremento de la seguridad jurídica, reducción de litigios y cooperación recíproca, fundamentado en los principios de la transparencia, la confianza mutua y la buena fe.

Por otro lado, el Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios permitió establecer un nuevo marco de relación con los intermediarios fiscales, profesionales que integran a la AEAT con los contribuyentes, muchas de las cuales son PYMES. Se aprobaron dos códigos de buenas prácticas, uno para las entidades colectivas⁵⁵ y otro para los profesionales

⁵⁰Foro de Grandes Empresas. Obtenido el 15/07/2020 de: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Foro_Grandes_Empresas.shtml>

⁵¹Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios. Obtenido el 15/07/2020 de: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Colaboradores/Foro_de_Asoociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Foro_de_Asoociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios.shtml>

⁵²Las informaciones presentadas en esta sección sobre el modelo de cumplimiento cooperativo de España se obtuvieron de AEAT en respuesta al cuestionario aplicado en el trabajo conjunto entre la RFB y el CIAT (modelo en el anexo A). Cuando resulten de otros documentos, serán citados individualmente.

⁵³Guadaño (2020) informa que en España la única disposición legal alterada fue la creación en 2015 de una mención en el art. 92.2 de la LGT que prevé la posibilidad de que la AEAT establezca acuerdos con entidades privadas y organizaciones representativas con el fin de potenciar el cumplimiento cooperativo (p. 11).

⁵⁴Código de Buenas Prácticas Tributarias. Obtenido el 15/07/2020 de: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias.shtml>

⁵⁵Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios. Obtenido el 05/08/2020 de: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Colaboradores/Foro_de_Asoociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Codigos_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Codigo_Buenas_Practicas>

tributarios⁵⁶. Ambos tienen carácter voluntario y traen un conjunto de principios, valores, normas y pautas de buenas prácticas tributarias en la relación entre los intermediarios fiscales, sus clientes y la AEAT, teniendo las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios el compromiso de disponer, fomentar y facilitar esa relación. Además, se destaca su papel como colaboradores de la Administración tributaria en la promoción del combate a conductas fraudulentas en el ámbito tributario.

Ante la buena experiencia obtenida en la construcción de los referidos códigos, están en desarrollo otros con representantes de pequeñas y medianas empresas y con autónomos.

El modelo de cumplimiento cooperativo se concreta mediante la solicitud de adhesión de las empresas al CBPT, divulgándose en la página web de la AEAT la lista de empresas que han adherido al programa de cumplimiento, factor que demuestra la responsabilidad social de la empresa. Actualmente son 155 las empresas españolas que participan en el programa de cumplimiento cooperativo.⁵⁷

En el ámbito de las grandes empresas los compromisos asumidos son concretados por el “Informe Anual de Transparencia Fiscal”, por el cual las empresas que adhieren al CBPT deberán reportar informaciones completas de su estrategia fiscal, preferentemente antes de la presentación de su declaración del impuesto sobre sociedades. Se trata de la materialización de los principios de la transparencia, la confianza legítima, la buena fe y espíritu de colaboración.

El informe de transparencia es un instrumento clave del modelo de cumplimiento cooperativo, pues en él las empresas de forma voluntaria aclaran su forma de organización y su estrategia fiscal, permitiendo que la AEAT pueda comprender de forma previa cómo se estructuran y los motivos de sus planificaciones fiscales. Las informaciones recibidas son objeto de evaluación por los órganos de control, permitiendo que la AEAT promueva orientación y seguridad jurídica

[_Asociaciones_y_Colegios_Profesionales_Tributarios/Codigo_de_Buenas_Practicas_de_Asoociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios_.shtml](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Colaboradores/Foro_de_Asoociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Codigo_de_Buenas_Practicas_de_Asoociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios_.shtml)

⁵⁶Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios. Obtenido el 05/08/2020 de: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Colaboradores/Foro_de_Asoociaciones_y_Colegios_de_Profesionales_Tributarios/Codigos_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Codigo_de_Buenas_Practicas_de_Profesionales_Tributarios_.shtml

⁵⁷Adhesiones al código de buenas prácticas tributarias. Obtenido el 15/07/2020 de: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Adhesiones_al_Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias.shtml

para las empresas, reduciendo la litigiosidad, además de subsidiar la gestión de riesgos de cumplimiento.

El CBPT también prevé la aprobación y responsabilidad por el Consejo de Administración de la empresa por su política fiscal, de forma alineada con lo dispuesto en la ley de sociedades de capital y otros modelos internacionales de cumplimiento cooperativo.

En el ámbito procedimental, buscando la reducción de conflictos, existe la previsión de actas de acuerdo durante el procedimiento fiscal para situaciones que dependan de la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, o sea, que no puedan ser cuantificados de forma directa, cuando se aplica una reducción de las sanciones en 50%.

La gestión de riesgos de cumplimiento realiza la evaluación y segmentación de los contribuyentes por perfil de riesgo de cumplimiento, aunque no existe la divulgación pública de esa clasificación de riesgos del contribuyente, siendo instrumento interno de gestión de la actuación de la Administración tributaria.

Como señala Sonetti (2019), además de los procedimientos de cumplimiento cooperativo, la legislación española prevé la publicidad de los datos relativos a los contribuyentes que, de manera voluntaria, no cumplen con sus obligaciones tributarias (p. 55).

De acuerdo con lo expuesto, el modelo de cumplimiento cooperativo español se desarrolló a través de foros de diálogo, tanto con los grandes contribuyentes, como con las asociaciones y colegios de profesionales tributarios, por medio de los cuales se aprobaron códigos de buenas prácticas tributarias, instrumentos de “*soft law*” voluntariamente asumidos por la AEAT, empresas, asociaciones y colegios profesionales y profesionales. De este modo, el modelo está fundamentado en la voluntad de cambio de la relación tradicional a la relación cooperativa, más allá de cualquier cambio legal.

Tiene como punto clave el “Informe Anual de Transparencia Fiscal”, instrumento por el cual las empresas reportan de forma voluntaria su estrategia fiscal a la AEAT, materializando los principios del modelo cooperativo.

3. LA RELACIÓN COOPERATIVA EN BRASIL: REVISIÓN DE LAS MEDIDAS ADOPTADAS POR LAS AUTORIDADES TRIBUTARIAS

Según se analizó en el capítulo anterior, el cumplimiento cooperativo se caracteriza por un cambio del paradigma de relación entre el fisco y el contribuyente, por el cual se desarrollan estrategias de una relación transparente, fundada en la buena fe, en la confianza legítima y en el espíritu de colaboración, que tienen como objetivo alcanzar una mayor seguridad jurídica y reducción de los costos indirectos de cumplimiento para los contribuyentes, así como una mayor previsibilidad de la recaudación, proporcionando reducción de la brecha fiscal y crecimiento económico con isonomía y equidad.

Para entender el contexto brasileño, se presentará una breve explicación del sistema tributario y propuestas de reformas en curso, para luego sintetizar las más importantes acciones con carácter cooperativo adoptadas por la Administración tributaria federal (*Receita Federal do Brasil – RFB*) y por las Administraciones tributarias estatales de Brasil (*Secretarias de Fazenda Estaduais – Sefaz*), realizando el análisis de esas acciones en comparación, cuando relacionadas, con las principales estrategias internacionales. Se discriminarán las acciones de asistencia o de participación colaborativa que contribuyen al cumplimiento voluntario; los programas o medidas generales con carácter cooperativo para todos los contribuyentes; y las acciones o estrategias de cumplimiento cooperativo con carácter personalizado para los grandes contribuyentes.

Es importante destacar que desde 2017 las Administraciones tributarias estatales y federal de Brasil han recibido evaluaciones TADAT⁵⁸, lo que, aliado a la investigación de informes de la OCDE, CIAT, FMI⁵⁹ y otras AT internacionales llevó a algunos estados a editar leyes previendo un nuevo modelo de relación tributaria entre las AT y los contribuyentes, fundamentadas en la simplificación, buena fe, seguridad jurídica, transparencia, confianza mutua y cooperación.

En 2018 el Estado de São Paulo fue pionero en la institución de un programa de cumplimiento de carácter cooperativo, seguido por los estados de Alagoas (2018), Rio Grande do Norte (2019)

⁵⁸TADAT es una herramienta de evaluación y diagnóstico de la Administración tributaria, que tiene como objetivo proporcionar un método estandarizado de evaluar la salud de los componentes fundamentales del sistema de administración tributaria de un país (en Brasil también de AT regional) y su nivel de madurez en el contexto de la buena práctica internacional. Obtenido el 13/08/2020 de: <<https://www.tadat.org/home>>

⁵⁹FMI - Fondo Monetario Internacional

y Ceará (2019). Otras Administraciones tributarias, incluso la RFB, manifestaron la intención de editar programas semejantes.

Para conocer mejor las acciones y los programas de carácter cooperativo de las administraciones tributarias estatales se enviaron cuestionarios⁶⁰ a todos los 26 estados y al Distrito Federal y se recibieron respuestas de 26 Administraciones Tributarias estatales de Brasil⁶¹, cuyas síntesis de las principales acciones o estrategias serán objeto de análisis en este capítulo.

Se realizará un análisis más detallado del Programa “*Nos Conformes*” del Estado de São Paulo, por haber sido el primer programa estructurado de cumplimiento tributario instituido en Brasil. Los demás estados serán objeto de evaluación consolidada, discutiendo sobre las principales prácticas verificadas.

3.1. SIMPLIFICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL

No es el propósito del presente TFM evaluar el sistema tributario brasileño y sus posibles reformas, sin embargo, por entender que un sistema tributario simple es una premisa de un buen modelo de cumplimiento cooperativo, se presenta una rápida visión del sistema tributario brasileño y algunas propuestas de reforma en curso en el Congreso Nacional o divulgadas por el gobierno.

Brasil mantiene una carga tributaria estable desde el año 2000, aproximadamente de 32 % del PIB⁶² (alcanzando 33,64 % en 2007, cayendo a 31,84 % en 2014, con un pequeño crecimiento constante de 2014 a 2017, cuando alcanzó 32,43 % del PIB).⁶³ El gobierno no pretende alterar la carga tributaria a corto plazo, pero sí mejorar su calidad con una reforma tributaria que promueva la simplificación del sistema.

La tributación indirecta sobre bienes y servicios tiene mayor relevancia en el total de ingresos del sistema tributario brasileño, representando más de 48 % de toda la carga tributaria (15,71

⁶⁰Modelo del cuestionario aplicado sobre enfoques de relación y cumplimiento cooperativo, obtenido con apoyo de la *Receita Federal do Brasil – RFB*, disponible en el anexo A.

⁶¹Solo no se obtuvo información del Estado de Paraná.

⁶²Producto Interno Bruto

⁶³*Receita Federal do Brasil – RFB*, 2019. Carga Tributaria en Brasil, informe que subsidiará los datos presentados en este tópico. Obtenido el 06/08/2020 de: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-no-brasil-capa>>

%/32,43 %), seguido de las contribuciones para seguridad social (26,12 %), impuesto sobre la renta (19,21 %) e impuestos sobre la propiedad (4,59 %).

El sistema tributario brasileño distribuye la competencia tributaria entre las tres entidades federadas (3 niveles de gobierno)⁶⁴, distribuyendo los ingresos tributarios entre el gobierno federal (68 %), los gobiernos regionales (estados federados – 26 %) y los gobiernos locales (municipios – 6 %).

Como consecuencia de esa distribución federada de competencias, existen impuestos sobre bienes y servicios en los 3 niveles. El principal impuesto sobre bienes (“IVA”) es competencia de los estados federados y el principal impuesto sobre los servicios es competencia de los municipios. El gobierno federal dispone de 3 tributos sobre bienes y servicios, 2 sobre todos los bienes y servicios (“IVA”) y 1 sobre productos industrializados.

Existen algunas propuestas en debate en el Congreso Nacional brasileño para reforma de la tributación sobre el consumo, siendo la principal la PEC 45/2019⁶⁵⁶⁶. Entre sus disposiciones, se destaca: la extinción de los 5 actuales impuestos sobre bienes y servicios: impuesto sobre los productos industrializados (IPI), impuesto sobre la circulación de mercaderías y servicios (ICMS), impuesto sobre servicios de cualquier naturaleza (ISS), contribución para financiamiento de la seguridad social (COFINS) y contribución al Programa de Integración Social (PIS). La creación de dos nuevos impuestos, el impuesto sobre transacciones de bienes y servicios (IBS), siguiendo el modelo de un impuesto sobre el valor añadido (IVA); y un impuesto sobre consumos específicos del tabaco, alcohol y tal vez combustibles.

Por la propuesta el nuevo IBS tendrá alícuota única, tributación en destino (actualmente existe modelo mixto – origen/destino), pero se dividirán sus ingresos entre los gobiernos federales,

⁶⁴La distribución de las competencias tributarias en Brasil está prevista en la Constitución, en el Título VI, Tributación y Presupuesto, Capítulo I, Sistema Tributario Nacional, artículos 145 a 162, obtenido el 08/07/2020 de: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>

⁶⁵Propuesta de Enmienda a la Constitución – PEC 45/2019. Obtenido el 06/08/2020 de: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>

⁶⁶Existen otras propuestas de reforma de la tributación sobre bienes y servicios, todas buscando la simplificación y aplicando modelos de IVA. Se destaca la PEC 110/2019. Obtenida el 06/08/2020 de: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>>. Recientemente, 21/07/2020, el gobierno federal envió un proyecto de ley para la reforma de sus 2 contribuciones federales sobre el consumo (COFINS e PIS), propuesta que deberá tramitarse en conjunto con las dos iniciativas citadas en curso.

estatales y municipales. Está prevista la reducción de incentivos fiscales y su gestión de forma unificada y un período de transición de 10 años de los actuales impuestos para el IBS.

Combinado con la simplificación y unificación de impuestos las propuestas tienen el objetivo de reducir los incentivos fiscales. Brasil tiene un alto volumen de beneficios fiscales, con un gasto fiscal⁶⁷ en 2018 estimado en R\$ 366.550 millones (US\$ 95.000 millones⁶⁸), que representa 5,13 % del Producto Interno Bruto – PIB y 20,18 % de las recaudaciones administradas por el gobierno federal y el ICMS de los estados (no incluye el impuesto sobre servicios, que es responsabilidad de los municipios)⁶⁹. Por lo tanto, es fundamental su amplia revisión, eliminando los incentivos tributarios que no hayan demostrado clara y fundadamente su eficiencia y contribución al crecimiento económico o desarrollo social, con la simplificación del sistema tributario nacional.

De todas formas, a pesar de haber consenso en la necesidad de la reforma tributaria sobre la tributación del consumo en Brasil, los actuales beneficios fiscales y el pacto federativo son factores que dificultan su aprobación.

El impuesto sobre la renta es de competencia federal y su administración la realiza la RFB. Para el IRPF, existen algunas propuestas presentadas por el gobierno en los medios de comunicación que informan la reducción de tipos impositivos y de algunas deducciones, como gastos en salud y educación, además de la tributación de dividendos (actualmente exentos). El IRPJ dispone de un modelo complejo con muchos beneficios fiscales, habiendo previsión de simplificación y reducción de sus alícuotas.

Por todo lo expuesto, se verifica que Brasil tiene un sistema tributario complejo, con distribución de competencias tributarias entre los 3 entes federados, siendo un gran desafío su simplificación, factor fundamental para la garantía de seguridad jurídica y facilitación del

⁶⁷Los gastos fiscales son gastos gubernamentales indirectos realizados a través del sistema tributario para cumplir con los objetivos económicos y sociales y constituyen una excepción al sistema tributario de referencia - STR, reduciendo los ingresos potenciales y aumentando así la disponibilidad económica del contribuyente.

⁶⁸Tasa de cambio el 31/12/2018: US\$ 1 = R\$ 3,87

⁶⁹Datos obtenidos el 06/08/2020 de: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal>> y <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros>> y <<http://www.febrafite.org.br/os-elevados-e-descoordenados-beneficios-fiscais-do-icms/>>

cumplimiento voluntario, propiciando un ambiente adecuado para la implementación de un modelo de cumplimiento cooperativo.

3.2. ACCIONES DE ASISTENCIA Y OTRAS ESTRATEGIAS DE BUENA ADMINISTRACIÓN PARA FOMENTAR UNA RELACIÓN COOPERATIVA

Las Administraciones tributarias brasileñas están desarrollando varias acciones de asistencia para mejorar el cumplimiento voluntario, medidas con un efecto muy positivo para la mejora de la relación con los contribuyentes y establecer un ambiente de confianza mutua.

Presentaremos algunas de esas acciones de asistencia y entendemos que producen un efecto positivo en la construcción de un modelo de cumplimiento cooperativo en Brasil, así como otras estrategias de buena administración para fomentar una relación cooperativa.

Buscando dar transparencia y recibir la contribución de los contribuyentes en la construcción de normas, servicios y programas de gestión tributaria, ha ganado relevancia en Brasil la disponibilidad de consultas públicas⁷⁰ en las páginas web de las Administraciones tributarias en etapa anterior a su publicación. La RFB presentó 57 consultas públicas desde 2015, como por ejemplo el programa “*pró-conformidade*” en 2018.

No existen en Brasil instrumentos normativos semejantes a un Código de Buenas Prácticas Tributarias con recomendaciones para mejorar la aplicación del sistema tributario por medio del incremento de la seguridad jurídica y la aplicación de políticas fiscales responsables, así como orientando una relación entre el fisco y los contribuyentes fundamentada en la buena fe, transparencia, confianza justificada y espíritu de colaboración. En algunos estados federados existen leyes tituladas como Código de Defensa del Contribuyente, por las cuales se establecen algunos derechos, garantías y obligaciones de los contribuyentes, sin embargo, no poseen los contornos de un CBPT, con el compromiso del contribuyente con la aplicación de políticas fiscales responsables, como es un ejemplo el modelo español.

Como instrumentos para proporcionarle mayor seguridad jurídica al contribuyente existen en Brasil actos normativos como las Instrucciones Normativas y Actos Declaratorios Interpretativos que tienen un efecto vinculante con los servidores de la RFB. Las consultas son

⁷⁰Las consultas públicas están disponibles en el sitio web de la RFB. Obtenido el 21/07/2020 de: <https://receita.economia.gov.br/sobre/consultas-publicas-e-editoriais>.

el instrumento para que el contribuyente obtenga de la AT la solución a las dudas con efecto vinculante con los funcionarios de la AT.⁷¹ Sin embargo, tiene previsión legal de 1 año para su atención⁷², pese a que la RFB viene reduciendo los plazos para respuesta (el plazo promedio actual es de 168 días).⁷³

La experiencia internacional muestra, además de los mecanismos de consultas y actos normativos previstos en la legislación brasileña, modalidades más rápidas para resolución de consultas, especialmente para contribuyentes que adhieren a modelos de cumplimiento cooperativo, buscando proporcionar seguridad jurídica en tiempo real, inclusive antes de la entrega de las declaraciones. Además, hay ejemplos como el de Suecia, donde existe una opción para que la empresa solicite una resolución anticipada vinculante a un comité judicial e independiente (OCDE, 2013A, p. 56), evitándose que se originen posteriores litigios.

En Brasil no hay previsión de modelos alternativos de resolución de litigios, siguiendo un extenso rito procesal tributario, con 3 instancias administrativas y 4 judiciales, muchas de las cuales son redundantes, donde se rediscuten hechos y pruebas, pudiendo tardar como consecuencia, en promedio, “18 años, 10 meses y 7 días” el tránsito de una lid en juzgado⁷⁴, en detallada investigación comparada realizada por Silveira, 2019 (p. 306).

Recientemente se aprobó la ley que reglamenta la transacción de deuda tributaria⁷⁵ para contribuyentes que no cometieron fraudes y que poseen deudas consideradas irrecuperables, siendo necesario tiempo para evaluar su eficacia en la reducción de pasivos tributarios en Brasil.

Nuevos modelos alternativos de solución de litigios han sido construidos en diversos países, como la mediación y arbitraje, además de mecanismos de solución previa de litigios, antes de la entrega de la declaración, buscando la rápida solución de divergencia entre la AT y los contribuyentes, evitándose la formación de voluminosos pasivos tributarios como en la realidad brasileña. En un modelo de cumplimiento cooperativo, donde prevalecen la transparencia, la buena fe, la confianza justificada y el espíritu de colaboración, se espera que las divergencias

⁷¹La consulta sobre la interpretación de la legislación fiscal a nivel federal en Brasil está disciplinada por el Decreto 70.235/72 y regulada por la Instrucción Normativa RFB 396/2013.

⁷²Artículo 95 del Decreto 7574/2011, obtenido el 06/07/2020 de: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7574.htm>

⁷³RFB. Intranet. Coordinación General de Tributación – Cosit. Informe de Consultas Externas.

⁷⁴Plazo medio de los procesos tributarios que cumplen todas las fases en el ámbito administrativo y judicial.

⁷⁵Ley 13988 del 14 de abril de 2020, obtenida el 21/07/2020 de: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm>

entre el fisco y el contribuyente no estén relacionadas con los hechos, pues estos son exhaustivamente evaluados y alineados entre las partes, restando situaciones de divergencias con respecto a la interpretación de las consecuencias jurídicas sobre los hechos, situaciones que deben ser objeto de rápida apreciación por tribunales o terceros independientes.

La disponibilidad de una orientación clara y capacitación de los contribuyentes e intermediarios fiscales es una medida importante para el correcto cumplimiento tributario, evitándose errores por falta de preparación de los profesionales. Las AT de Brasil disponen de varios instrumentos de orientación en sus páginas web, manuales, preguntas y respuestas, chats, entre otros, aunque no se verifican programas continuos de formación de los profesionales, que con la tecnología actual pueden ofrecerse en formato de educación a distancia. Los foros de diálogo son importantes ambientes mediante los cuales se puede, con la participación de las organizaciones de profesionales, construir programas permanentes de capacitación.

Finalmente, para evaluar los resultados en la AT brasileña aún prevalecen indicadores de esfuerzo y eficiencia, especialmente por las cantidades y valores de actos administrativos de liquidaciones y cobranza. En un modelo de cumplimiento cooperativo, las mejores prácticas internacionales indican la evaluación de los resultados por indicadores de efectividad, como la reducción de la brecha fiscal o, como ya se verifica en algunas AT de Brasil, la reducción de omisión en la entrega de declaraciones, el incremento en la veracidad de las informaciones prestadas y el pago oportuno de tributos.

3.3. ESTRATEGIAS GENERALES DE CUMPLIMIENTO CON CARÁCTER COOPERATIVO

Abordaremos en este tópico estrategias generales con carácter cooperativo desarrolladas por las Administraciones tributarias brasileñas, mediante las cuales se busca involucrar a los contribuyentes en la relación cooperativa, especialmente en acciones para regularización de inconsistencias y foros de diálogo.

Esas estrategias generales vienen siendo ampliadas por el lanzamiento por los estados federados de programas de cumplimiento con carácter cooperativo, que tienen como principios fundamentales la simplificación, la buena fe, la transparencia, la cooperación, la confianza

mutua y la seguridad jurídica. La RFB llegó a llamar a una consulta pública, a fines de 2018, para un programa semejante a los estatales, que no obstante no se implementó.⁷⁶

Los programas incluyen en su plan propuestas de cambio de la relación fisco contribuyentes, alineados con sus principios, directrices y alcance a las directrices preconizadas por la OCDE en sus informes de cumplimiento cooperativo.

Prescribe un modelo de clasificación de riesgos de todos los contribuyentes, con estrategia de su segmentación entre cumplidores e incumplidores, con impactos positivos y negativos según su perfil de cumplimiento, así como la posibilidad de su divulgación pública.

A pesar de que las leyes instituidoras de los programas de cumplimiento prescriben principios, directrices y alcance amplios, son relativamente recientes, estando, en la fase actual, aún caracterizadas por acciones de autorregularización aplicadas a todos los contribuyentes, sin distinción de tratamiento según el perfil de riesgo de cumplimiento.

Ese modelo ha sido el principal foco de cumplimiento con carácter cooperativo de todas las administraciones tributarias de Brasil, siendo utilizado en controles extensivos y, en algunos casos, un análisis fiscal previo al control intensivo, indicándosele la irregularidad al contribuyente y otorgándosele la oportunidad de autorregularización sin la incidencia de penalidades (excepto los recargos de apremio). Normalmente se envían comunicados personalizados a los contribuyentes indicando la irregularidad identificada y brindándole orientación para su regularización (además del suministro de las informaciones en la página web de la AT y correo electrónico certificado del contribuyente [dirección electrónica]).

En los análisis de los modelos de cumplimiento notificados en los informes OCDE, literatura y otras investigaciones, prevalece la clasificación de perfiles de riesgos de los grandes contribuyentes y no se localizaron países donde la divulgación sea pública, a semejanza de lo dispuesto por algunos programas de cumplimiento de estados brasileños.

Normalmente se les aplica a las PYMES medidas de asistencia, como los borradores de declaraciones y controles extensivos, por medio de los cuales se dispone de servicios para facilitar el cumplimiento tributario, así como normalmente se ofrece la oportunidad para la

⁷⁶Una evaluación más detallada de esos programas será objeto de análisis en los tópicos 3.3.2 a 3.3.4.

regularización de inconsistencias por los propios contribuyentes. Como ejemplo, Australia ofrece programas de divulgación del margen promedio del sector (ingresos/gastos), ofreciendo cumplimiento voluntario para que las empresas que estén fuera del estándar se adecúen (OCDE, 2013B, p.52), Argentina envía alertas para regularización (Cremades Ugarte, Arias & Vargas, 2015, p. 32).

Desentona de la práctica internacional el uso indiscriminado de la autorregularización en controles intensivos para todos los perfiles de riesgos de los contribuyentes. La experiencia internacional utiliza esta práctica en contribuyentes de bajo riesgo y normalmente que estén participando de programas de cumplimiento cooperativo, no siendo común utilizar la oportunidad de autorregularización para situaciones de fraudes, contribuyentes que se encuentran en la cima de la pirámide de cumplimiento. Al mismo tiempo que se les debe facilitar el cumplimiento a los contribuyentes de bajo riesgo, no puede olvidarse la necesidad de aplicarle medidas coercitivas a los evasores, bajo pena de ser banalizado el instituto de la autorregularización.

Además de las iniciativas de autorregularización, otra estrategia con carácter cooperativo por las Administraciones tributarias en Brasil son los foros de diálogo, que normalmente son informales, aunque hay iniciativas formales (y con buenos resultados) de foros de diálogo en la construcción del Sistema Público de Escrituración Digital - SPED y del Programa OEA. En el ámbito estatal, los programas de cumplimiento prevén la constitución de foros de diálogo, con representantes de la AT y de los contribuyentes, para construir propuestas de evolución y simplificación del sistema y administración tributaria.

Un punto que diverge de los modelos internacionales es que en Brasil no hay foros de diálogo específicos para grandes contribuyentes, como en España y otros países, normalmente un instrumento precursor de la creación de códigos de buenas prácticas y modelos de cumplimiento cooperativo apropiados para este perfil de empresas multinacionales.

Presentaremos de forma más detallada: el modelo de controles extensivos con autorregularización de la RFB, la propuesta de programa “*Pró-Conformidade*” por la RFB, así como el programa “*Nos Conformes*” del Estado de São Paulo, una síntesis de otras acciones con carácter cooperativo de las Administraciones tributarias estatales y las experiencias de foros de diálogo por la RFB.

3.3.1. Controles Extensivos – Autorregularización

Una característica de la RFB en Brasil es el filtro fiscal de la persona física, modelo de control masivo de los aproximadamente 33 millones de declaraciones IRPF entregadas⁷⁷, que son objeto de gestión de riesgos por tratamiento electrónico de las declaraciones, buscando eventuales inconsistencias en las informaciones prestadas por los contribuyentes.

Desde 2005, el control extensivo de la persona física le muestra al contribuyente en el portal de atención de la RFB en internet la situación del procesamiento de su declaración, indicándole las eventuales divergencias localizadas, dándole la oportunidad de corregir la pendencia verificada, sin la incidencia de penalidades (excepto los recargos de apremio) (Meng, 2017).

Se trata de un primer modelo de transparencia para el contribuyente de las informaciones disponibles en la RFB, con la oportunidad de autocorregirse, evitándose la liquidación con multas de oficio. Por año aproximadamente 2,7 millones de declaraciones son objeto de rectificación y regularización por parte del propio contribuyente.⁷⁸

Además de estar disponibles las informaciones en la página de internet de la RFB, también se les envían cartas personalizadas a los contribuyentes informando las cuestiones pendientes en sus declaraciones y dándoles la oportunidad de la regularización.

A pesar de que el control extensivo de declaraciones es una experiencia exitosa con las personas físicas, no obtuvo el mismo desarrollo con las personas jurídicas, con quienes existen algunos modelos de control extensivo desde 2001, con algunas aplicaciones informáticas con el objetivo de efectuar el control masivo de las declaraciones de personas jurídicas. En 2017 con avances en sistemas internos de la RFB (plataforma ConÁgil) se llevó a cabo un modelo piloto denominado Fiscalización de Alta Performance – FAPE, mediante el cual fue posible ampliar el control extensivo en las empresas.⁷⁹

El modelo FAPE prevé el análisis y selección de contribuyentes en parámetros establecidos, divulgación en los medios de comunicación de la operación fiscal con envío concomitante de

⁷⁷RFB. Informe Anual de la Inspección 2019. Obtenido el 06/07/2020 de: <<http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/plano-anual-de-fiscalizacao-resultados-de-2019-e-plano-para-2020.pdf>>

⁷⁸RFB. Plan Anual de la Inspección 2019 – Resultados 2018. Obtenido el 06/07/2020 de: <http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2019_05_06-plano-anual-de-fiscalizacao-2019.pdf>

⁷⁹Coordinación General de Inspección - Cofis/RFB. Plan Proyecto de Filtro Fiscal Analítico. Documento interno.

comunicados personalizados y otorgándole a los contribuyentes la oportunidad de regularización sin penalidades (excepto recargos de apremio). Posteriormente, se realiza un análisis de los resultados de regularización y la liquidación tributaria automatizada de aquellos contribuyentes que no se hubieran regularizado.

El control extensivo tiene como principal objetivo que el contribuyente regularice las inconsistencias verificadas, cambiando su comportamiento, en lugar de realizar liquidaciones de oficio con penalidades, situación reservada solo para aquellos que insisten en no cumplir con sus obligaciones tributarias.

Además del envío de cartas personalizadas, también se desarrollaron acciones convocando a grupos de contribuyentes en auditorios (ej.: escribanos públicos), en los cuales se presentaron inconsistencias comunes en aquel sector, así como darles la oportunidad de regularizarse sin penalidades (excepto los recargos de apremio).

Por medio del modelo piloto FAPE se desarrollaron 10 operaciones en el período de 2017 a 2019, con 189 mil contribuyentes comunicados por inconsistencias en sus declaraciones, con promedio de autorregularización de 40 % y de liquidaciones realizadas por las Autoridades fiscales de aproximadamente 40 mil contribuyentes con valor de R\$ 3.200 millones.⁸⁰ Existen otras operaciones preparadas, sin embargo, debido a la pandemia del covid-19, no se enviaron nuevos comunicados a los contribuyentes.

Con los avances de las aplicaciones informáticas desarrolladas para el control extensivo de las personas jurídicas en las acciones pilotos del proyecto FAPE, se encuentra en desarrollo su ampliación para los filtros fiscales analíticos, en los cuales se pretende aplicar el control extensivo de forma integrada entre los diversos parámetros establecidos para el control de inconsistencias en las declaraciones, manteniendo la posibilidad de autorregularización de las inconsistencias verificadas, semejante al control extensivo de las personas físicas.⁸¹

⁸⁰Coordinación General de Fiscalización/RFB. Cuadros Gerenciales Operaciones FAPE. Documento interno.

⁸¹Coordinación General de Fiscalización/RFB. Plan Proyecto Filtro Fiscal Analítico. Documento interno.

3.3.2. Propuesta de Programa “*Pró-Conformidade*”

La RFB abrió una Consulta Pública en octubre de 2018⁸² para recibir opiniones sobre el programa que dicho organismo pretendía lanzar, que intentaba estimular a las empresas a adoptar buenas prácticas con el fin de evitar desvíos de conducta, estableciendo una clasificación de los contribuyentes de acuerdo con el grado de riesgo de cumplimiento.⁸³

El programa se denominó *Pró-Conformidade* y tenía el objetivo de crear condiciones más favorables para los contribuyentes que tienen un buen relacionamiento con el Fisco, facilitando el cumplimiento de sus obligaciones y ofreciéndoles atención eficiente y ágil, cuando lo demanden. El buen contribuyente tendría prioridad en sus demandas y sería previamente comunicado de sus pendencias, para fines de autorregularización.

El programa partía del principio de la buena fe que debe pautar la relación entre la Administración tributaria y el contribuyente para convergir en una actuación cooperativa en el cumplimiento de las obligaciones. El *Pró-Conformidade* preveía medidas de asistencia para facilitar el cumplimiento voluntario, así como medidas para evitar el conflicto.

El programa preveía realizar la clasificación y divulgación del perfil de riesgo del contribuyente, que tendría la oportunidad de objetarla ante un error material en la aplicación de los criterios de clasificación.

La RFB iba a realizar la clasificación de los contribuyentes considerando cuatro criterios objetivos que evaluaban su comportamiento ante el fisco federal: situación catastral compatible con las actividades de la empresa; adherencia a las informaciones prestadas a la RFB por medio de declaraciones y escrituraciones; oportunidad en la presentación de las declaraciones y de las escrituraciones; y cumplimiento en el pago de los tributos debidos.

De acuerdo con los criterios mencionados los contribuyentes estarían clasificados en las categorías ‘A’, ‘B’ o ‘C’, en orden decreciente, según el riesgo de cumplimiento que representan para la RFB.

⁸²La Consulta Pública RFB n° 4 se abrió el 18/10/2018 en el sitio web de la RFB, con la fecha límite hasta el 31/10/2018 para recibir opiniones sobre el Programa “Pro-Cumplimiento”. Obtenido el 09/07/2020 de: <<http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/outubro/receita-federal-abre-consulta-publica-sobre-a-instituicao-de-programa-de-estimulo-a-conformidade-tributaria-pro-conformidade-1>>

⁸³Informaciones del Programa de acuerdo con el borrador disponible en el sitio web de la RFB para opiniones durante el período de consulta pública.

La RFB adoptaría medidas que incentivasen al contribuyente a la autorregularización, adecuadas al perfil de cada grupo, de forma que los contribuyentes que ofrecieran menor riesgo tendrían beneficios que van desde la atención prioritaria, inclusive en el análisis de demandas, información previa sobre eventuales irregularidades, hasta la recepción del Certificado de Cumplimiento Tributario.

Aquellos que ofrecieran mayor riesgo, a su vez, estarían sujetos, de forma prioritaria, a la aplicación de medidas coercitivas previstas en la legislación, como la inclusión en régimen diferenciado de fiscalización o aun a la aplicación prioritaria de medidas legales que los incentiven al pago de los tributos, entre las cuales se encuentra la anulación de beneficios fiscales.

El programa preveía, además de la clasificación de los contribuyentes por perfil de riesgos, la orientación y apoyo al contribuyente, a fin de estimularlo a la autorregularización y al cumplimiento voluntario, y la divulgación del entendimiento de la RFB sobre la interpretación de la legislación tributaria y aduanera.

Entre los beneficios otorgados a los contribuyentes personas jurídicas clasificados en la categoría “A” estaba prevista la información previa sobre indicio de infracción encontrado antes de iniciada una inspección, hipótesis en que no serían aplicadas las penalidades previstas en la legislación tributaria federal, siempre y cuando el contribuyente promoviera la regularización en el plazo indicado en la información.

Con ello, se esperaba que hubiera un aumento en la eficiencia de los procedimientos adoptados por la RFB, sobre todo en el destino de los recursos, que redundarían en reducción del costo para el contribuyente cuando se cumplieran las obligaciones tributarias.

En resumen, el Programa buscaba estimular el cumplimiento voluntario y fomentar la autorregularización. Como consecuencia se esperaba la disminución del contencioso y de la morosidad, la mejoría del ambiente de negocios en el país, además de una administración tributaria más eficiente.

La propuesta inicial del programa preveía su aplicación obligatoria para todos los contribuyentes ‘persona jurídica’ (17,6 millones) y ‘persona física’ (202 millones) sin ninguna exclusión. No estaba previsto un proyecto piloto que pudiese evaluar la capacidad operativa de la RFB para aplicar los beneficios y gravámenes previstos en la legislación.

Después de recibir las sugerencias vía consulta pública se preparó una nueva minuta en la cual se preveía un proceso de habilitación de los contribuyentes en el programa mediante solicitud. El programa continuaría abierto para todos los contribuyentes, aunque tendría carácter voluntario.⁸⁴

Sin embargo, además de las sugerencias recibidas, también hubo cuestionamientos sobre la posibilidad de instituir el modelo de cumplimiento cooperativo por medio de acto *infralegal* (es decir, un acto administrativo, un reglamento), pues existen pareceres jurídicos⁸⁵ que entienden que es contrario a la previsión expresa del art. 7º del Decreto 70.235/1972 de que el primer acto de oficio caracteriza el inicio del procedimiento fiscal y excluye los beneficios derivados del cumplimiento espontáneo por el contribuyente, corroborado por el art. 142 del Código Tributario Nacional - CTN que dispone ser la actividad administrativa de la liquidación vinculada y obligatoria.

Ante los cuestionamientos realizados la RFB optó por postergar la implementación del modelo de cumplimiento cooperativo en ámbito federal en Brasil, siendo el tema objeto de constantes debates para mejor evaluación de su futura implementación.

3.3.3. Programa “*Nos Conformes*” – Estado de São Paulo

La Administración Tributaria del Estado de São Paulo (Sefaz/SP) instituyó un programa de cumplimiento tributario, denominado “*Nos Conformes*”, por medio de la Ley Complementaria Estatal (provincial) 1320 del 6 de abril de 2018⁸⁶. Fue el primer programa estructurado de cumplimiento con carácter cooperativo instituido por una Administración tributaria en Brasil.

El Programa busca la evolución en la relación entre la AT y el contribuyente con una mayor integración y participación de los contribuyentes, entidades de clase e instituciones de enseñanza en las prácticas tributarias, estimulando el cumplimiento voluntario. Tiene como principios: la simplificación del sistema tributario; la buena fe y la previsibilidad de las conductas; la seguridad jurídica por la objetividad y coherencia en la aplicación de la legislación

⁸⁴Borrador recibido por el autor de las áreas responsables por la propuesta del Programa inmediatamente después de la evaluación de las opiniones recibidas por la consulta pública.

⁸⁵Información recibida por el autor de manera informal.

⁸⁶La Ley Complementaria 1320/2018, instituye el Programa de Incentivos al Cumplimiento Tributario - “*Nos Conformes*”, define los principios para la relación entre los contribuyentes y el Estado de São Paulo y establece reglas para el cumplimiento tributario. Obtenido el 10/07/2020 de: <<https://www.al.sp.gov.br/norma/185824>>

tributaria; la publicidad y transparencia en la divulgación de datos e informaciones; y la competencia leal entre los agentes económicos.

Tiene como directrices: facilitar e incentivar la autorregularización y el cumplimiento fiscal; reducir costos de cumplimiento para los contribuyentes; perfeccionar la comunicación entre los contribuyentes y la administración tributaria; simplificar la legislación tributaria y mejorar la calidad de la tributación.

Prevé en su plan: la simplificación de obligaciones accesorias, la simplificación de las formas de perfeccionamiento y pago de tributos; medidas de estímulo al cumplimiento tributario, con el uso de innovaciones tecnológicas; y la capacitación de profesionales de las áreas contable, fiscal y financiera, de los sectores privado y público.

De esta forma el programa busca instituir una nueva lógica tributaria, fundamentada en la confianza entre el fisco y los contribuyentes y en la competencia leal, con incremento de la calidad de la asistencia, herramientas para regularización espontánea de las obligaciones tributarias, valorizando el comportamiento tributario adecuado.

Prevé la clasificación de los contribuyentes de acuerdo con el perfil de riesgos tributario, utilizando criterios de cumplimiento de las obligaciones principales, de concordancia entre las informaciones prestadas por el contribuyente y las informaciones disponibles en las bases de datos de la Sefaz, así como por el perfil de los proveedores de los contribuyentes. De esta manera, se trata de un programa de aplicación obligatoria para todos los contribuyentes.

La clasificación está disponible para consulta pública en la página web de la Sefaz/SP, siendo el contribuyente previamente informado de su clasificación, momento en el que podrá requerir justificadamente su corrección en caso de error material. Si se opone a la divulgación de su clasificación, solo tendrán acceso a los datos el propio contribuyente y otros contribuyentes con quienes tenga relación comercial.

La ley prevé contrapartidas a los contribuyentes de bajo riesgo tributario, facilitando el cumplimiento de forma más simple y correcta de las obligaciones tributarias, reduciendo así el costo de cumplimiento. Entre los beneficios se destaca más facilidad: de apropiación, devolución o compensación de créditos de "IVA" (ICMS); en la abertura de nuevos establecimientos; en la renovación de regímenes especiales; y en la transferencia de créditos para otra empresa interdependiente.

Se crean procedimientos de análisis informatizado de datos (control extensivo) y un análisis fiscal previo al control intensivo, por los cuales no queda configurado el inicio de la inspección fiscal, sin alejar los beneficios derivados del cumplimiento espontáneo por el contribuyente. Por esos instrumentos se concede un incentivo a la autorregularización por los contribuyentes, evitándose el acto administrativo de liquidación tributaria con multas punitivas (solo los recargos de apremio).

El Programa prevé el incentivo a la autorregularização y asistencia por medio de: servicios de orientación e información; campañas educativas periódicas; educación tributaria; y entrenamiento a los funcionarios.

Por otro lado, la ley estipula el concepto de deudores contumaces y regímenes especiales de tributación para contribuyentes clasificados como de alto riesgo tributario, buscando implementar medios más efectivos para la cobranza a los contribuyentes no cumplidores.

Así, el Programa tiene como pilares: la clasificación y segmentación de los contribuyentes de acuerdo con su perfil de riesgo de cumplimiento tributario; el incentivo a la autorregularización; la cobranza personalizada; y servicios de asistencia tributaria, buscando proporcionar a los contribuyentes menor exposición a riesgos fiscales, una administración tributaria con mayor eficiencia y calidad y un ambiente de negocios de competencia igualitaria.

El Programa no contempla distinción de tratamiento para grandes contribuyentes, ni aplica modelos de gobierno fiscal, ni de divulgación de la estrategia fiscal de la empresa, ni de responsabilidad del Consejo de Administración por estos, comunes a los modelos de cumplimiento cooperativo de grandes contribuyentes en otros países.

Al aplicarse un cuestionario relativo a las prácticas de relación y cumplimiento cooperativo con la Sefaz/SP⁸⁷, fue posible evaluar la etapa de implementación del Programa “*Nos Conformes*”, así como los resultados para dicha administración tributaria.

En resumen, el Programa está implementado especialmente en lo referente a la clasificación del perfil de riesgo de los contribuyentes sujetos al régimen general de ICMS (“IVA),

⁸⁷Modelo del “Questionário Administrações Tributárias – Relação e Conformidade Cooperativa”, disponible en el anexo A.

aproximadamente trescientos mil contribuyentes que corresponden al 90 % de la recaudación. Por lo tanto, aún no aplicado a contribuyentes de régimen simplificado.

Se aplican para clasificación criterios de pago y adherencia, no implementándose los criterios de relación con proveedores. Los criterios aplicados tienen el objetivo principal de identificación de morosidad y omisión de ingresos por la no declaración de facturas emitidas por el contribuyente. Por tanto, no se contemplan entre los criterios el uso de falsos créditos (aún no implementada la relación con proveedores) y la Planificación Fiscal Agresiva – PFA.

En consultas realizadas en la página web de la Sefaz/SP⁸⁸, se constató que la gran mayoría de los contribuyentes no autorizó la divulgación de su clasificación fiscal.

Todavía no se reglamentaron los beneficios a los contribuyentes de bajo riesgo previstos en el programa, como las facilidades en la obtención de créditos y la obligatoriedad de ofrecer la autorregularización antes del inicio del procedimiento fiscal. Por tanto, no se implementaron contrapartidas a los contribuyentes en función de su clasificación de riesgo, no habiendo distinción de tratamiento de acuerdo con su perfil de riesgo de cumplimiento.

No hay litigiosidad en lo que respecta a la clasificación de los contribuyentes, no obstante, hasta el momento no se implementaron ni el criterio de clasificación por el perfil del proveedor, ni beneficios a los contribuyentes de bajo riesgo, motivo por el que creo que aún falta interés por parte de los contribuyentes en la búsqueda de una mejor clasificación de riesgo.

Las principales medidas implementadas por el Programa fueron la realización de diligencias presenciales, reuniones de trabajo, contactos telefónicos o digitales (comunicaciones personalizadas), mediante las cuales se presta orientación al contribuyente sobre cómo la AT interpreta la legislación tributaria, así como se brinda la oportunidad de autorregularización de inconsistencias verificadas.

Existe un foro de diálogo con los contribuyentes (Consejo Provincial de Defensa del Contribuyente (Codecon/SP)), sin embargo, aún carece de una participación efectiva en la

⁸⁸Consulta pública – clasificación de contribuyentes de ICMS. Obtenido el 11/07/2020 de: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Consulta%20P%C3%BAblica%20-%20Classifica%C3%A7%C3%A3o%20de%20Contribuintes%20do%20ICMS.aspx>>

mejora del sistema tributario, en la edición de un código de buenas prácticas y en la gestión de riesgos de cumplimiento.

El Programa se evalúa especialmente por los resultados de recaudación directamente vinculados a los cobros y a las autorregularizaciones, así como el número de actividades de orientación realizadas, aunque aún no es posible evaluar la efectividad del programa mediante indicadores del cambio de comportamiento de los contribuyentes, como, por ejemplo: la mejora de adherencia a las declaraciones, la reducción de la morosidad o del *tax gap*.

Se constata que el Programa “*Nos Conformes*” instituido por la Ley 1320/2018 tiene un plan general, obligatorio para todos los contribuyentes de São Paulo, sin que esté previsto implementar un proyecto piloto ni distinción de modelo para grandes contribuyentes. El Programa está siendo implementado en etapas y la actual etapa de implementación del Programa de cumplimiento tributario de la Sefaz/SP incluye las siguientes principales características:

- Orientación personalizada a los contribuyentes para el pago de deudas tributarias o para la autorregularización de inconsistencias verificadas.
- Acciones de asistencia para simplificación de las obligaciones tributarias accesorias para todos los contribuyentes.

3.3.4. Estrategias de Cumplimiento con Carácter Cooperativo en las Administraciones Tributarias Provinciales de Brasil

Al aplicarse cuestionarios de relación y cumplimiento cooperativo en todos los 26 estados y Distrito Federal, se recibieron respuestas de 26 unidades federadas, de las cuales además del Estado de São Paulo, los Estados de Alagoas (2018), Rio Grande do Norte (2019) y Ceará (2019) también instituyeron programas de cumplimiento con modelo semejante.

Las leyes de los cuatro programas de cumplimiento cooperativo instituidos tienen como objetivos principales el cambio de una relación tradicional de la AT con los contribuyentes, fundamentada en el conflicto, a una relación basada en la buena fe y transparencia; la simplificación y la facilitación del cumplimiento tributario; y la participación del contribuyente y organizaciones en la construcción de soluciones (foros de diálogo).

Los Programas prevén la clasificación de todos los contribuyentes de acuerdo con el perfil de riesgos de cumplimiento, concediéndoles beneficios a los contribuyentes de menor riesgo, especialmente la mayor rapidez y facilidades en devoluciones o compensaciones del “IVA”, reducción de obligaciones accesorias y la posibilidad de regularización de inconsistencias antes del inicio de la inspección fiscal. Por el contrario, está previsto mayor rigor al aplicarse medidas de coerción a contribuyentes de alto riesgo de cumplimiento.

Todos los programas aún se encuentran en fase inicial de implementación, en los cuales aún no se verifica el tratamiento diferenciado de los contribuyentes de acuerdo con su perfil de riesgo de cumplimiento. En general, en esa fase inicial, la principal práctica implementada son acciones de control extensivo (o aun intensivo) con previa oportunidad para que el contribuyente regularice las inconsistencias verificadas sin aplicación de penalidades (excepto los recargos de apremio), conocida como autorregularización.

Los programas de cumplimiento tienen por objetivo el avance en las prácticas cooperativas, brindando mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y tratamiento diferenciado en función de la clasificación de riesgos, aunque son normas programáticas que aún necesitan más tiempo para demostrar su implementación y efectividad en las administraciones tributarias analizadas.

La mayor diferencia de los modelos que inician la implementación en Brasil para la experiencia internacional se refiere al alcance del programa. Normalmente se otorgan beneficios y servicios especiales a los contribuyentes que adhieren al programa, un pequeño grupo de contribuyentes en modelos que requieren una construcción cooperativa conjunta entre la Administración tributaria y el contribuyente. En estos casos es posible ofrecer consulta y seguridad jurídica en tiempo real, reducción de penalidades en caso de alguna incorrección (dentro de criterios claros y objetivos), porque hay un acompañamiento muy cercano entre la AT y el contribuyente.

Por el contrario, las AT en Brasil han instituido programas generales de cumplimiento cooperativo para todos los contribuyentes sin, en ocasiones, evaluar la real capacidad operativa de implementación, factor que podrá reducir los programas, con principios, directrices y plan tan vastos, en programas de controles extensivo e intensivo con autorregularización sin penalidades.

La experiencia internacional demuestra que la implementación de un programa de cumplimiento cooperativo debe estar precedida de una detallada planificación y evaluación de

la capacidad operativa de la Administración Tributaria, desarrolladas en etapas, normalmente con un proyecto piloto con contribuyentes de bajo riesgo y estructuras más simples, para paulatinamente ir ganando experiencia que permita aumentar su alcance.

Además de los programas de cumplimiento con carácter cooperativo citados, la práctica de brindar la oportunidad de autorregularse sin penalidades también es una regla en las demás unidades federadas como modelo de relación cooperativa. Prácticamente todos los entes federados utilizan esta práctica como herramienta de gestión tributaria en los controles extensivos. Además, muchos también utilizan la autorregularización en procedimientos de supervisión de grandes contribuyentes o incluso como etapa previa a un procedimiento intensivo⁸⁹, siempre con la posibilidad de que el contribuyente regularice las incorrecciones verificadas sufriendo solo los recargos de apremio.

Se verifica un fuerte avance de los controles extensivos en los estados, principalmente por medio de la utilización de informaciones del SPED, como las facturas electrónicas, datos de tarjetas de débito y crédito y la EFD-ICMS (libro fiscal electrónico del "IVA"). Varios estados ponen a disposición de los contribuyentes cruzamientos entre las informaciones disponibles en las bases de datos de la AT y aquellas brindadas por los contribuyentes, pocos días después de la entrega de las declaraciones.⁹⁰

En 15 estados (58 %) se indicó la expresa previsión legal (o en Decreto) para procedimientos de autorregularización, sin la caracterización del inicio del procedimiento fiscal y la pérdida de los beneficios derivados del cumplimiento espontáneo por el contribuyente.

⁸⁹Ej.: Alagoas, Maranhão, Piauí, Rio Grande do Norte, Santa Catarina, São Paulo.

⁹⁰Bahía enfoca su trabajo en controles extensivos. Ceará brinda transparencia a la información de los contribuyentes a través del sistema SIGET. El extenso programa de control del Distrito Federal se comunica diariamente con los contribuyentes y les informan las diferencias impositivas verificadas. Espírito Santo proporciona a los contribuyentes información sobre inconsistencias en su "Agencia Virtual - AGV". Minas Gerais automatizó el control extensivo mediante el Módulo de Autorregulación del Sistema Integrado de Administración Tributaria del Estado (SIARE) como una herramienta de comunicación entre la AT y los contribuyentes. Mato Grosso envía informaciones para facilitar la presentación de las declaraciones por los contribuyentes del modelo de tributación simplificado (Simples Nacional). Maranhão tiene un control extensivo que brinda consultas a los contribuyentes el día posterior al envío de la declaración. Rio Grande do Norte brinda servicios en su Unidad Virtual de Impuestos - UVT, con transparencia de la información del contribuyente, suspensión automática del registro por incumplimiento y retorno del registro por la autorregulación. Rio Grande do Sul y Sergipe emiten comunicaciones de desacuerdos a los contribuyentes. Santa Catarina tiene un extenso sistema de control para contribuyentes de Simples Nacional desde 2013, con información transparente y excelentes resultados de regularización. Todos los modelos enumerados prevén la autorregulación "espontánea" por parte del contribuyente, sin la imposición de multas (excepto los recargos de apremio).

Es común en los estados federados la realización de grupos de trabajo (foros de diálogo) con contribuyentes e intermediarios fiscales con el objetivo de mejorar el sistema tributario y la elucidación de dudas con respecto a la interpretación de la legislación tributaria. No obstante, son pocas las experiencias de grupos estructurados con pautas definidas y evaluación continua y progresiva de los resultados de evolución de la gestión tributaria.

Como ejemplo, en el Estado de Alagoas se creó un grupo de trabajo, con representantes de la AT y de los contribuyentes, encargado de debatir mejorías y colaborar con el jefe del poder ejecutivo para reglamentar el programa de cumplimiento con carácter cooperativo. Minas Gerais informa que trabaja de forma integrada con la sociedad y entidades de representación de contribuyentes para el perfeccionamiento de la legislación tributaria y del ambiente de negocios en el estado, recogiendo informaciones útiles para el combate a la evasión y en continua asociación para la distribución de contenidos de importancia fiscal en el perfeccionamiento de la conducta fiscal de contribuyentes. En Santa Catarina el programa de control extensivo se realiza desde 2013 con transparencia y participación de contribuyentes y contadores. Sergipe instituyó en 2014 el “*Fórum Fazendário y Empresarial-FFE*” con la finalidad de organizar y promover la realización de reuniones periódicas con asociaciones representativas de entidades de clase empresarial, para discutir las dificultades y necesidades de las sociedades empresariales.

El análisis de las informaciones suministradas por la AT de Minas Gerais, a pesar de no disponer de ley específica instituyendo un modelo de cumplimiento cooperativo y no divulgar en su página en la internet la clasificación de riesgos de cumplimiento de los contribuyentes, trae en su legislación un modelo que premia al contribuyente de menor riesgo (cumplidor) con bonos de reducción en la alícuota del ICMS de 1 a 2 %.⁹¹

El Estado de Maranhão aplica una medida de facilitación para contribuyentes cumplidores con sus obligaciones, con la exención de anticipación del ICMS de mercaderías adquiridas en otros estados, así como aplica un gravamen de aumento en la base imponible para los contribuyentes incumplidores.

⁹¹Decreto del Estado de Minas Gerais 47.226/2017. Obtenido el 16/07/2020 de: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2017/d47226_2017.html>

En ningún estado federado existe un modelo de cumplimiento cooperativo distinto para los grandes contribuyentes, fundamentado en el gobierno fiscal corporativo o el marco de control fiscal, en la divulgación de la estrategia fiscal y en la responsabilidad del Consejo de Administración por la estrategia fiscal de las empresas. Todos presentan modelos semejantes tanto para grandes contribuyentes, como para las PYMES.

Las evaluaciones de los resultados están además marcadas por la medición de las acciones de control y por los resultados de las autorregularizaciones, exceptuándose el análisis de cambio de comportamiento de los contribuyentes y el consecuente incremento en el cumplimiento voluntario de las obligaciones.

En esa línea son ejemplos los resultados de incremento del cumplimiento voluntario de contribuyentes del “Simples Nacional” (sistema de tributación simplificado) en Santa Catarina, que demuestran un crecimiento en las informaciones suministradas por los contribuyentes del Simples Nacional superior al crecimiento de otros indicadores (como el PIB, número de empresas, otras AT similares) a lo largo de un consistente control extensivo desde 2013. El Estado de Sergipe dispone de indicadores que buscan demostrar las mejorías de los resultados de la AT, como la reducción de contribuyentes omisos en declaraciones; el incremento en la regularidad de pago y la mejora en la calidad de las informaciones prestadas en declaraciones.

Por tanto, por el análisis de las prácticas de cumplimiento cooperativo aplicadas por las AT estatales en Brasil, se constata que en la actualidad aún está fundamentada en acciones de autorregularización aplicadas a todos los contribuyentes, sin distinción de tratamiento en función del perfil de riesgo de cumplimiento. Las nuevas leyes publicadas desde 2018 tienen como objetivo el cambio de paradigma en la relación fisco contribuyente y en el tratamiento diferenciado en función del perfil de riesgo, aunque aún son muy recientes, siendo necesario más tiempo y que evolucionen las etapas de su implementación para que se pueda observar un cambio de paradigma en la relación entre la AT y el contribuyente.

3.3.5. Experiencias de Foros de Diálogo en la RFB

En la RFB no existen foros de diálogo formalizados con los grandes contribuyentes, PYMES o intermediarios fiscales, no obstante, existen algunas experiencias con la participación efectiva de los contribuyentes.

El SPED - Sistema Público de Contabilidad Digital es el principal instrumento para recibir informaciones fiscales de la RFB, que consiste en documentos fiscales (facturas electrónicas), la contabilidad y los registros contables y fiscales. Su construcción y mantenimiento evolutivo cuentan con la participación efectiva de representantes de empresarios, personas jurídicas y entidades representativas de profesionales de contabilidad.⁹²

Otros foros se crean informalmente, generalmente para abordar tópicos específicos. Como ejemplo, para una mejor evaluación del modelo “*Doing Business*”⁹³ en Brasil, se creó un foro entre la RFB y las federaciones contables, así como con los profesionales que respondieron al formulario; para los libros fiscales de los productores rurales, se realizó un trabajo conjunto con sus representantes, inclusive durante la construcción de la aplicación informática. También existen foros con representantes de las industrias de software para alineamientos relacionados a obligaciones formales.

En el área aduanera, el programa operador económico autorizado – OEA (analizado en el tópico 3.2.2) posee un foro consultivo formalizado, con la participación paritaria de los representantes de la RFB y de los operadores certificados, con el objetivo de establecer un canal permanente de comunicación entre el operador y la RFB, en el ámbito del Programa OEA. Es responsabilidad del foro consultivo de la OEA analizar las demandas presentadas por los operadores certificados como OEA o por la sociedad, relacionadas al Programa de la OEA, y proponer el perfeccionamiento técnico y regulatorio del Programa.⁹⁴

3.4. ESTRATEGIAS PERSONALIZADAS PARA GRANDES CONTRIBUYENTES DE CARÁCTER COOPERATIVO

En la experiencia internacional el típico modelo de cumplimiento cooperativo se refiere a una estrategia personalizada de relación con los grandes contribuyentes⁹⁵ que, según lo analizado en el capítulo anterior, tiene como principales características o requisitos la evaluación y foco en el marco de control fiscal de la empresa que dé garantía del correcto cumplimiento tributario,

⁹²El Sistema Público de Contabilidad Digital – SPED fue instituido por el Decreto 6022/2007, que incluye en su artículo 5º la previsión de la participación de representantes de los contribuyentes.

⁹³Cada año el Banco Mundial publica el *Doing Business*, que es un índice que mide la facilidad para hacer negocios en un país.

⁹⁴RFB. Programa Brasileño de la OEA. Obtenido el 06/09/2020 de: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/espaco-do-operador-oea/forum-consultivo-oea>>

⁹⁵Los Países Bajos son la única experiencia de modelo personalizado con PYMES.

la transparencia de la estrategia fiscal (planificación fiscal) por la empresa con la Administración tributaria y la responsabilidad del Consejo de Administración por el gobierno y estrategia fiscal.

Se destacan también otras características comunes en las experiencias más avanzadas:

- robusto modelo de gestión de riesgos de cumplimiento que permite evaluar el grado de riesgo de la empresa y subsidiar la evaluación de su gobierno fiscal;
- generalmente solo permiten la participación de contribuyentes de bajo riesgo, que cumplan los requisitos, mediante solicitud o invitación;⁹⁶
- institución de foros de diálogo con los grandes contribuyentes comprometidos con el modelo de cumplimiento cooperativo;
- institución de códigos de buenas prácticas tributarias o guías con directrices para el desarrollo del gobierno fiscal, con características de *soft law*;
- celebración de acuerdos de cumplimiento cooperativo con las empresas participantes;
- búsqueda de resolución de conflictos pendientes entre la AT y la empresa antes de comenzar a participar en el programa de cumplimiento cooperativo;
- interlocutor de la Administración tributaria como único punto focal con la empresa, que recibirá la ayuda de especialistas;
- trabajo conjunto con las empresas y resolución de dudas en tiempo real, antes de la entrega de las declaraciones;
- mecanismos alternativos para la rápida solución de divergencia de entendimientos y solución de conflictos.

Por el análisis de las acciones de cumplimiento cooperativo implementadas por las Administraciones tributarias en Brasil, se verifica que no existen modelos de tratamiento personalizado, con la evaluación del gobierno fiscal corporativo, la exigencia de transparencia fiscal, la responsabilidad de los administradores, el interlocutor como punto de contacto único, el tratamiento de incertidumbres durante los hechos, antes de la entrega de la declaración, con la solución de consulta y garantía de seguridad jurídica en tiempo real.

⁹⁶Inglaterra es una excepción, pues aplica su modelo de cumplimiento cooperativo a grandes contribuyentes de todos los perfiles de riesgos, aplicando distintas medidas según su clasificación.

Dentro de un modelo más personalizado, existen en la RFB y muchas de las AT estatales (Sefaz) modelos de supervisión de grandes contribuyentes, por medio de los cuales se realiza un acompañamiento más cercano del cumplimiento de las obligaciones tributarias, informándose a los contribuyentes del acompañamiento diferenciado, envíos de alertas de inconsistencias, en una relación más próxima, no obstante, sin construir una relación cooperativa, fundada en la transparencia, la buena fe, la confianza justificada, el espíritu de colaboración y la seguridad jurídica, en los términos que presenta la experiencia internacional.

En el ámbito de la RFB se realizan estudios sectoriales de los grandes contribuyentes, así como iniciativas personalizadas o en grupos de contribuyentes con características semejantes, con la posterior realización de reuniones para incentivar el cumplimiento, en las cuales se les presentan a los contribuyentes las inconsistencias en la aplicación de la legislación tributaria, así como se les brinda la oportunidad de regularización solamente con los recargos de apremio. Normalmente se realiza una evaluación del perfil del contribuyente para no ofrecerle esta oportunidad a contribuyentes de alto riesgo. Se trata de una medida en el ámbito tributario que se aproxima más a un modelo de cumplimiento cooperativo, aunque está aún muy distante de las mejores prácticas internacionales.

En el ámbito de la transparencia de la estrategia fiscal de los contribuyentes, se trató de implementar la acción 12 BEPS⁹⁷, que recomienda la elaboración de normas para divulgación obligatoria de planificaciones tributarias. La RFB formalizó unilateralmente la medida legislativa, sin el debido diálogo y consulta pública a las partes interesadas, sin embargo, no fue aprobada por el parlamento brasileño, siendo ejemplo de las dificultades resultantes de un modelo no fundamentado en el diálogo.⁹⁸

Hay en el ámbito aduanero brasileño un modelo cooperativo con carácter más personalizado. El modelo del Programa Operador Económico Autorizado (OEA) guarda semejanza con el cumplimiento cooperativo en los principios y en la forma de actuación basada en los controles internos del interviniente en operaciones de comercio exterior. Ciertamente guardan

⁹⁷BEPS: acción 12 - Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Obtenido el 28/07/2020 de: <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>>

⁹⁸Se editó la Medida Provisoria 685/2015 (especie de ley de iniciativa del Poder Ejecutivo), que creaba una declaración de planificación fiscal, sin embargo, no fue convertida en ley, perdiendo su eficacia. Obtenido el 09/08/2020 de: <

características y planes distintos, no obstante, se entiende como un importante ejemplo de modelo cooperativo implementado en Brasil y que demuestra excelentes resultados.

Presentaremos de forma más detallada el modelo de supervisión de grandes contribuyentes y el programa OEA, ambos administrados por la RFB.

3.4.1. Modelos de Supervisión de Grandes Contribuyentes – Reuniones de Cumplimiento

La RFB realiza el acompañamiento diferenciado de los mayores contribuyentes que se encuentra disciplinado por la Resolución de la RFB n° 641/2015⁹⁹. Entre los objetivos de esa actividad se encuentra el de promover iniciativas de cumplimiento con los mayores contribuyentes, priorizando acciones de autorregularización. Entre las formas de supervisión y enfoque de los contribuyentes está prevista la realización de reuniones de cumplimiento, actividad que no caracteriza la pérdida de los beneficios del cumplimiento espontáneo por parte del contribuyente.¹⁰⁰

La reunión de cumplimiento tributario está reglamentada por la Nota Comac n° 06/2018¹⁰¹ y podrá involucrar un único contribuyente, un grupo económico o diversos contribuyentes con semejanzas económico-tributarias. Tiene como objetivo obtener datos e informaciones del contribuyente y compartir con él el entendimiento de la RFB sobre su situación real, buscando modificar su comportamiento por medio de la autorregularización, dirigiéndolo hacia el cumplimiento tributario.

Los contribuyentes se seleccionan de manera técnica e impersonal para realizar reuniones de cumplimiento, excluyéndose a aquellos clasificados con el perfil de que no cumplen sus

⁹⁹*Receita Federal do Brasil - RFB*. Resolución RFB n° 641/2015. Sistema Normas. Obtenido el 08/07/2020 de: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=63954>>

¹⁰⁰Resolución RFB 641, del 11 de mayo de 2015

Art. 3, § 1 IV - reunión presencial en las instalaciones de la RFB, con cita previa por e-CAC (centro de asistencia virtual);

§ 4 La reunión presencial tiene como objetivo, además de obtener información externa, proporcionar orientación al contribuyente con el objetivo del cumplimiento tributario.

§ 5 Las formas de contacto previstas en los puntos II, III y IV del § 1 no caracterizan el comienzo del procedimiento tributario, con la pérdida de espontaneidad. (traducción del autor del texto normativo)

Existe controversia jurídica con respecto a la disposición en la Resolución RFB de no caracterizar el comienzo del procedimiento tributario, en vista de la disposición expresa del art. 7° del Decreto 70.235/1972 que establece que el primer acto oficial caracteriza el inicio del procedimiento de inspección y excluye la espontaneidad del contribuyente, corroborado por el art. 142 del Código Tributario Nacional que establece que la actividad administrativa de liquidación está vinculada (no hay discreción) y es obligatoria.

¹⁰¹Coordinación Especial de Mayores Contribuyentes - Comac/RFB. Nota Comac n° 06/2018. Informe para reunión de cumplimiento presencial.

obligaciones tributarias (“ha decidido no cumplir”), los cuales serán dirigidos directamente a procedimientos de fiscalización. Entre los factores que llevan a la exclusión del contribuyente de las reuniones de cumplimiento están el histórico de reuniones anteriores sin la verificación de posterior cambio de comportamiento y el fuerte indicio de la existencia de fraude en las distorsiones identificadas.

Durante la reunión de cumplimiento se presentan informaciones que demuestran la visión integral del contribuyente acompañadas por la caracterización del incumplimiento identificado, con la presentación del entendimiento de la RFB y su fundamentación legal. Se reciben las informaciones y aclaraciones presentadas por el contribuyente para, confirmado el entendimiento de la inconsistencia objeto de la reunión, presentar plazo y formas de regularización de la pendencia sin aplicar penalidades (excepto los recargos de apremio). El caso será dirigido a un procedimiento de fiscalización en caso de que el contribuyente no regularice la inconsistencia identificada.

La reunión de cumplimiento podrá ser realizada con grupos de contribuyentes con características económico-tributarias semejantes, presentando de forma general las incorrecciones identificadas por el sector económico. El encuentro realizado con el sector financiero se trata de un ejemplo exitoso de reuniones de cumplimiento con sectores económicos, específicamente en lo que respecta a la aplicación del incentivo fiscal de reducción del impuesto aplicado a la renta sobre inversiones de no residentes. La RFB identificó que había muchas situaciones con sospecha de no cumplimiento de los requisitos para los beneficios por no identificación del beneficiario efectivo de los rendimientos, realizando reuniones de cumplimiento con el sector financiero. Después de algunas reuniones y un mejor alineamiento de los entendimientos, se verificó un expresivo incremento de 400 % en la recaudación por inversiones de no residentes (Amaral, 2020, p. 42), alcanzándose el objetivo de cambio de comportamiento de los contribuyentes.

Por lo tanto, se trata de un modelo de supervisión de grandes contribuyentes que realiza reuniones personalizadas con empresas no clasificadas como incumplidoras, ofreciendo la oportunidad para la regularización de inconsistencias identificadas por la Administración tributaria sin la aplicación de penalidades (excepto los recargos de apremio).

Se entiende como una tímida medida de aproximación con las grandes empresas, sin aplicarse los principios y características identificados en los principales modelos de cumplimiento cooperativo internacional, no obstante, se lo ve como un posible precursor para ayudar, con su experiencia en el relacionamiento con grandes empresas, la construcción y la elección de empresas para participación en el proyecto piloto de cumplimiento cooperativo con las grandes empresas en Brasil.

3.4.2. Programa Brasileño de Operador Económico Autorizado – OEA

El programa OEA está presente en más de 70 países en el mundo y sigue directrices establecidas por la Estructura Normativa SAFE de la Organización Mundial de Aduanas, permitiendo avances en patrones internacionalmente reconocidos.¹⁰²

El operador económico autorizado es un asociado estratégico de la RFB que, tras haber comprobado el cumplimiento de los requisitos y criterios del programa OEA, será certificado como un operador de bajo riesgo, confiable y, por consiguiente, gozará de los beneficios ofrecidos por la aduana brasileña, relacionados con la mayor agilidad y previsibilidad de sus cargas en los flujos del comercio internacional.¹⁰³

El programa brasileño del operador económico autorizado está disciplinado por la Instrucción Normativa RFB 1598/2015¹⁰⁴ y consiste en la certificación concedida por la RFB a los operadores de comercio exterior que respetan los criterios de seguridad, cumplimiento de las normas y confiabilidad establecidos en el Programa de la OEA.

Se trata de un programa de adhesión voluntaria, que presenta fundamentos correlacionados con el cumplimiento cooperativo, especialmente la facilitación, la agilidad, la simplificación, la transparencia, la confianza, la cooperación, la gestión de riesgos, los patrones de seguridad y cumplimiento de las normas y procedimientos establecidos.

¹⁰²RFB. Portal OEA. Obtenido el 07/08/2020 de: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/arquivos-e-imagens/arquivos/folheto-portugues.pdf>>

¹⁰³RFB. Programa Brasileño del OEA. Obtenido el 08/08/2020 de: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/espaco-do-operador-oea/forum-consultivo-oea>>

¹⁰⁴RFB. Sistemas Normas. Instrucción Normativa RFB 1598 de 09/12/2015. Obtenido el 08/08/2020 de: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=70204&visao=>>

Se destaca entre sus objetivos el de proporcionar mayor agilidad y previsibilidad en el flujo del comercio internacional; incrementar la gestión del riesgo de las operaciones aduaneras; elevar el nivel de confianza en el relacionamiento entre los operadores económicos, la sociedad y la RFB y priorizar las acciones de la Aduana con foco en los operadores de comercio exterior de alto riesgo o de riesgo desconocido, objetivos adherentes al modelo de cumplimiento cooperativo.

La adhesión del operador de comercio exterior al programa OEA se implementa en tres fases, por la evaluación de criterios de seguridad y cumplimiento de las obligaciones aduaneras, permitiendo el gradual avance en la certificación y en la recepción de beneficios.

La certificación en el programa OEA consiste en la evaluación del proceso de gestión adoptado por el requirente para minimizar los riesgos existentes en sus operaciones de comercio exterior, siendo su requerimiento realizado en etapas, que comienza verificando el cumplimiento de los requisitos y autoevaluación. Posteriormente, deberá presentar un informe complementario de evaluación de riesgos, que consiste en un mapa de riesgo de sus procesos de trabajo, relacionados con los criterios de cumplimiento. Además, para permanecer en el Programa, deberá el OEA respetar los requisitos y criterios necesarios para la obtención de la certificación.

Entre los beneficios del programa correlacionados con el cumplimiento cooperativo, se destacan la simplificación, agilidad y prioridad en procedimientos; la exención de garantía; la consulta de clasificación fiscal en hasta 40 días; el establecimiento de punto de contacto único con la RFB; la publicidad de los participantes en la página de la RFB y la utilización de la logomarca “OEA”; y la participación en foros, seminarios y entrenamientos.

El programa OEA fue muy bien aceptado por los intervinientes del comercio exterior. Hasta el 30/06/2020 había 490 certificaciones en el programa, de las cuales 223 habían sido solicitadas en los últimos 12 meses, lo que demuestra lo muy atractivo del programa OEA entre los operadores.¹⁰⁵

Según un estudio de la Confederación Nacional de Industrias (CNI), el programa OEA trajo avances relevantes en la gestión de riesgos, siendo considerado como una alternativa concreta

¹⁰⁵RFB. Estadísticas del Programa OEA. Obtenido el 08/08/2020 de: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/estatisticas-do-programa-oea>>

para agilizar, simplificar y reforzar la seguridad del comercio exterior brasileño, permitiendo que el control aduanero se concentre en operadores con elevado riesgo.¹⁰⁶

De acuerdo con lo expuesto, el programa OEA guarda muchas semejanzas en sus principios y lógica de actuación con el cumplimiento cooperativo. Se trata de un programa voluntario de relación cooperativa, que tiene entre sus fundamentos la transparencia, la confianza justificada, la buena fe y el espíritu de colaboración, con el objetivo de simplificación y agilidad en los procedimientos para contribuyentes de bajo riesgo. La evaluación del operador tiene como foco principal su gobierno y control interno, con modelo de gestión de riesgos que permita proveer seguridad en las transacciones aduaneras. Además, actúa con un interlocutor único de la Administración, consultas con plazos de respuestas rápidas y publicidad de los participantes para fortalecer su imagen ante la sociedad.

El modelo se implementó en 2015 y recibió una gran adhesión por parte de los operadores del comercio exterior, siendo evaluado positivamente por los operadores y por la Administración aduanera.

Ciertamente el programa OEA y el cumplimiento cooperativo guardan características y planes distintos. Las grandes empresas consolidadas normalmente tienen mayor adherencia en relación con las normas aduaneras. Por el contrario, el uso de planificaciones tributarias agresivas es una práctica que ocurre con frecuencia en esas empresas.

De todas formas, el éxito del programa aduanero demuestra que existe en Brasil un ambiente propicio para la implementación de un modelo de cumplimiento cooperativo con los grandes contribuyentes, siendo deseable la implementación de un proyecto piloto, porque entre las empresas candidatas, ciertamente estarán aquellas certificadas por el programa OEA.

¹⁰⁶CNI. (2018). Impactos económicos de la implantación del Programa Operador Económico Autorizado en Brasil. Obtenido el 08/08/2020 de: <<http://www.portaldaindustria.com.br/publicacoes/2018/11/impactos-economicos-da-implantacao-do-programa-operador-economico-autorizado-no-brasil/>>

4. PROPUESTA DE MODELO Y ESTRATEGIAS DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO EN BRASIL

El propósito del presente capítulo es presentar propuestas de estrategias y modelos fundamentados en las mejores experiencias internacionales para avanzar en las acciones y programas de cumplimiento con carácter cooperativo en desarrollo en Brasil. Con ese fin, se analizaron en la experiencia internacional principios, enfoques, pilares, requisitos, beneficios y desafíos para su implementación, así como la experiencia de algunos países con modelos de cumplimiento cooperativo más avanzados. Además, se conocieron las principales estrategias con carácter cooperativo implementadas en Brasil, en un análisis paralelo con las mejores experiencias internacionales.

4.1. CAPACIDAD OPERATIVA Y PLANIFICACIÓN

El cambio de paradigma de una Administración tributaria tradicional a una relación cooperativa no depende solo de voluntad y de la edición de leyes y reglamentos. Se trata de un proceso que demanda una planificación estructurada, con cuidadosa evaluación de la capacidad operativa de la AT y consecuente evaluación de su plan, con necesario aporte de inversiones iniciales y desarrollo en etapas que puedan construirse de forma consistente y cooperativa con los contribuyentes y la sociedad.

Se destacan algunos procesos de trabajo que merecen una cuidadosa evaluación de la capacidad operativa y de la inversión de la Administración tributaria, pues implican un elevado riesgo para el éxito del programa de relación y cumplimiento cooperativo: la capacidad de captación y rápido tratamiento de datos y asistencia a los contribuyentes; la formación de los profesionales de la AT para el cambio cultural, con capacitación en técnicas de relacionamiento y negociación, además de temas técnicos; la necesidad de funcionarios para la atención personalizada de los contribuyentes; la estructuración de un modelo de gobierno interno para que se mantenga el trabajo técnico y el sentido crítico en una relación colaborativa; el cambio en el modelo de evaluación de resultados y remuneración de los funcionarios que favorezca y demuestre el foco en el cumplimiento voluntario y cooperativo.

El primer paso es definir el alcance y las estrategias de acciones para facilitar el cumplimiento voluntario y de cumplimiento cooperativo que realizará la Administración tributaria, llevando a cabo una planificación estructurada de esas acciones. No se pueden disociar las dos

estrategias, pues acciones de asistencia y participación del contribuyente y la sociedad en la formulación y administración del sistema tributario demuestran la transparencia de la AT y fortalecen la relación de confianza entre la misma y el contribuyente, creando un ambiente propicio para el establecimiento de modelos de cumplimiento cooperativo.

La experiencia internacional muestra los pasos naturales para la construcción de un programa de cumplimiento cooperativo planeado con bases sólidas y cooperativas, iniciando con el desarrollo de un consistente modelo de gestión de riesgos de cumplimiento, la elaboración de un proyecto piloto de cumplimiento cooperativo con los grandes contribuyentes de bajo riesgo, la creación de un foro de diálogo con esos grandes contribuyentes, donde se construye un código de buenas prácticas tributarias y un modelo de cumplimiento cooperativo. Además, se recomienda crear otros foros de diálogo con entidades representativas de contribuyentes e intermediarios fiscales para construir propuestas de mejoría del sistema tributario, medidas de asistencia para facilitación del cumplimiento voluntario y la mejoría de la relación entre la Administración tributaria, los contribuyentes y los intermediarios fiscales.

A continuación, se detallan los pasos enumerados anteriormente, así como acciones necesarias de reestructuración de la Administración tributaria y medidas de asistencia para el cambio de paradigma.

4.2. GESTIÓN DE RIESGOS DE CUMPLIMIENTO

Desarrollo de un modelo robusto de gestión de riesgos de cumplimiento, que permita discriminar el perfil de riesgos de los contribuyentes con un buen nivel de seguridad, sin el cual existe el riesgo de tratar a todos los contribuyentes de manera semejante o aplicar beneficios a los contribuyentes no cumplidores por haber recibido una clasificación incorrecta.

En el capítulo 2 se destacó la importancia de estructurar un modelo sólido de gestión de riesgos de cumplimiento, como base para la implementación de un modelo de cumplimiento cooperativo.

De acuerdo con la evaluación de la experiencia internacional, la relación entre la Administración tributaria y el contribuyente en el modelo de cumplimiento cooperativo está fundamentada en los principios de la transparencia, la buena fe, la confianza justificada y el espíritu de colaboración.

Para su aplicación, es necesario clasificar a los contribuyentes de acuerdo con sus características de cumplimiento tributario, segmentándolos por perfiles de riesgos, desde aquellos que están dispuestos a pagar sus impuestos correctamente, hasta el otro extremo, aquellos que decidieron no cumplir, normalmente involucrados con organizaciones criminales y otras actividades ilegales.

A partir de la segmentación de los contribuyentes por perfil de riesgos de cumplimiento, la Administración tributaria debe construir diferentes estrategias de actuación según sus características, proporcionando orientación clara, asistencia y transparencia de informaciones por borradores de declaraciones, o incluso ofreciendo la oportunidad de regularización de inconsistencias sin multas punitivas para los contribuyentes de bajo riesgo de cumplimiento.

En un segundo grupo, además de la orientación y facilitación, debe identificar el incumplimiento y aplicar modelos de controles extensivos, para que los contribuyentes puedan retornar rápidamente al cumplimiento voluntario.

Para un tercer grupo, formado por los contribuyentes que no desean cumplir, pero que con una acción firme y oportuna de la Administración tributaria lo harán, deberá la AT aplicar controles extensivos complementados por inspecciones en profundidad, lo que demuestra una acción firme del Estado para devolverlos al cumplimiento.

Finalmente, para aquellos contribuyentes que ya hayan decidido no pagar sus impuestos, resta aplicar todas las medidas coercitivas previstas en la legislación, con la aplicación de inspecciones intensivas, acompañadas del bloqueo de activos e ingresos, con demandas al Ministerio Público con fines penales y cierre de establecimientos¹⁰⁷.

Por tanto, una gestión consistente de riesgos de cumplimiento permite la segmentación de los contribuyentes según su perfil de riesgos, una premisa para la aplicación de diferentes estrategias en función de sus características, modelo recomendado en una relación de cumplimiento cooperativo que busca competencia igualitaria entre todos los contribuyentes. En otras palabras, hacerle lo más fácil posible a los contribuyentes que regularmente cumplen con sus obligaciones tributarias, al mismo tiempo que aplica la fuerza de la ley a aquellos que insisten en no cumplir con su deber de contribuir con sus tributos para la sociedad.

¹⁰⁷Situación no prevista en la legislación brasileña, excepto para los sectores de tabaco y bebidas.

Es importante destacar que las actividades de la RFB están fundamentadas en modelos de gestión de riesgos específicos en cada proceso de trabajo, aunque no existe un modelo integrado de Gestión de Riesgos de Cumplimiento – GRC. Buscando alinear las directrices OCDE y las mejores prácticas internacionales, la RFB está desarrollando un proyecto de GRC integrado con todas las áreas que permitirá identificar y establecer estrategias de tratamiento según el perfil de riesgos de los contribuyentes, modelo recomendado para avanzar en estrategias de cumplimiento cooperativo más personalizadas.

4.3. PROPUESTAS DE MEDIDAS DE ASISTENCIA Y BUENA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA MEJORÍA DEL CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO

Como se dispone en el capítulo 2, la construcción de una relación cooperativa con las PYMES está caracterizada por estrategias generales fundamentadas en los principios de la transparencia, la buena fe, la confianza legítima y el espíritu de colaboración, con la simplificación de normas y procedimientos y la disposición de medidas de asistencia que faciliten el cumplimiento voluntario. Se recomienda implementar diversas medidas para facilitar el cumplimiento voluntario, la obtención de restituciones y soluciones de dudas, distinguiendo el tratamiento en función del perfil de riesgo de los contribuyentes.

Merece reafirmarse que el punto clave para la implementación de modelos con carácter cooperativo es la planificación, estructuración e implementación por etapas, permitiendo la maduración del modelo tanto por la Administración tributaria, como por los contribuyentes.

La previsión de programa de cumplimiento con carácter cooperativo para todos los contribuyentes y con innúmeras contrapartidas positivas y negativas, como se está disponiendo en algunos estados (provincias) brasileños, podrá ocasionar la falta de capacidad operativa de la Administración tributaria para cumplir con lo previsto en la legislación, llevando el modelo al descrédito, así como limitando el programa de cumplimiento con carácter cooperativo a apenas un programa de autorregularización de errores sin penalidades.

En el plan de medidas generales de una relación cooperativa, trataremos medidas de buena administración tributaria o asistencia, algunas con modelos interactivos con los contribuyentes, que favorecen el cumplimiento voluntario y fortalecen la relación de confianza entre los contribuyentes y la Administración tributaria.

4.3.1. Obtención y Tratamiento de Informaciones. Borradores de Declaración. Control Extensivo e Intensivo. Comunicados Personalizados. Brindar Oportunidad de Autorregularización.

El modelo de captación de datos de los contribuyentes y las partes relacionadas ha avanzado mucho en Brasil con la implementación casi universal de la factura electrónica, así como un vasto conjunto de informaciones provistas por el Sistema Público de Contabilidad Digital - SPED. Son todas las informaciones de las facturas electrónicas en tiempo real, de la contabilidad, de libros fiscales para el IR, "IVA" y de las relaciones de trabajo, así como las informaciones financieras y las relativas a pagos y retenciones de impuestos.

Ese conjunto de informaciones les permite a las AT de Brasil otorgarles a los contribuyentes, especialmente a las PYMES que tienen regímenes especiales fundamentados en sus ingresos, borradores de declaraciones con casi la totalidad de las informaciones necesarias para el cumplimiento tributario.

El suministro de borradores de declaraciones facilita el cumplimiento de obligaciones formales por los contribuyentes, proporcionando informaciones antes del plazo para entrega de declaraciones, que evita errores en su llenado e incentiva el cumplimiento voluntario de las obligaciones. Para esa medida no existen cuestiones jurídicas con respeto a la isonomía, ya que adhiere perfectamente a medidas generales de asistencia para facilitar el cumplimiento voluntario, en una relación transparente de la Administración tributaria con los contribuyentes.

Para informaciones masivas no disponibles antes de la entrega de la declaración, se recomienda que sean objeto de control extensivo. Se entiende que, por los actuales niveles de informaciones disponibles, los procedimientos de fiscalización derivados de cruzamientos directos de informaciones podrán ser objeto de control extensivo, con la oportunidad de autorregularización solo con los recargos de apremio antes de la liquidación de oficio, reservándose el control intensivo a las situaciones relacionadas con fraudes y planificación tributaria agresiva.

Se recomienda que el control extensivo se ejecute preferentemente en plataformas web donde el contribuyente podrá consultar extractos del procesamiento de su declaración con indicaciones de eventuales indicios de incorrecciones, así como podrán enviarse comunicados personalizados a los contribuyentes señalando indicios de inconsistencias que podrán ser objeto de regularización sin penalidades (excepto los recargos de apremio).

Para el control intensivo, reservado para fraudes y planificación tributaria agresiva, la experiencia internacional no recomienda efectuar la regularización sin penalidades antes de su inicio. Entendemos que la aplicación generalizada y sin restricciones del modelo de autorregularización para todas las situaciones y perfiles de contribuyentes no es una medida adecuada, pues trata de manera uniforme a contribuyentes con perfiles de cumplimiento muy diferentes, con el grave riesgo de crear un derecho subjetivo de que los contribuyentes tengan un período previo de autorregularización en todos los procedimientos de inspección.

Cabe destacar que en los programas estatales de autorregularización en Brasil se promulgaron leyes estatales con una disposición expresa para aplicación de la medida, a fin de instituir una regulación especial a las disposiciones del art. 142 del Código Tributario Nacional - CTN¹⁰⁸ que dispone que la actividad administrativa de la liquidación oficial es vinculada y obligatoria. A nivel federal, además del CTN, existe una disposición legal en la ley que rige el Proceso Administrativo Fiscal – PAF¹⁰⁹ que estipula expresamente que cualquier acto oficial de la Administración tributaria excluye los beneficios de la espontaneidad del contribuyente, motivo por el que se recomienda emitir una ley federal para regular la posibilidad de la autorregularización en el plan del procedimiento extensivo.

4.3.2. Prioridad en el Análisis de Devoluciones o Exención de Pago Anticipado de Impuestos

La prioridad del análisis de devoluciones o la exención del pago anticipado de impuestos para contribuyentes de bajo riesgo de cumplimiento es una medida adherente al modelo de gestión de riesgos de cumplimiento, con aplicación de modelos automáticos de devolución de tributos para esos contribuyentes, además de la prioridad del análisis en situaciones donde se verifique el análisis manual.

¹⁰⁸El Código Tributario Nacional, Ley 5.172/1966 es una ley complementaria a la Constitución para la regulación general de la tributación en Brasil.

¹⁰⁹Decreto 70.235/1972, dispone sobre el proceso administrativo tributario de alcance federal.

Art. 7º El procedimiento fiscal comienza con:

I – el primer acto oficial, escrito, realizado por un funcionario competente, informando el sujeto pasivo de la obligación tributaria o su agente;

(...)

§1º El comienzo del procedimiento excluye la espontaneidad del sujeto pasivo en relación con los actos anteriores independientemente de la citación a los demás involucrados en las infracciones verificadas. (traducción del autor)

Como ejemplo, el Estado do Maranhão aplica una medida de facilitación para los contribuyentes cumplidores voluntarios de sus obligaciones, con la exención del pago anticipado del ICMS de las mercaderías adquiridas en otros estados, así como un incremento en su base de cálculo para contribuyentes incumplidores.

4.3.3. Aplicación de Modelo de Sanciones Diferenciadas

La aplicación de penalidades diferenciadas según el perfil de riesgos de cumplimiento de los contribuyentes es una medida efectiva de tratamiento equitativo en función de su perfil.

Contribuyentes de bajo riesgo y con alto perfil de cumplimiento podrían tener multas graduadas de manera más baja, así como falta de necesidad de garantía de deudas tributarias en situaciones donde hay divergencia de interpretación.

Por el contrario, contribuyentes con historial de morosidad y evasión contumaz, serían gravados con penalidades más severas, obligatoriedad de garantías para presentar recursos y figuras agravadas en los crímenes tributarios sin la posibilidad de que se extinga la punibilidad.¹¹⁰

4.3.4. Aplicación de “Bonificación” por Cumplimiento Voluntario

Existe en Brasil un historial de reiterados programas de refinanciamiento especiales con amnistías de multas, reducción de intereses y hasta la cancelación de tributos (por medio de leyes con “carácter interpretativo” y retroactivo)¹¹¹, por lo que se entiende como saludable la institución de beneficio directo en el pago del tributo, con la reducción de un pequeño porcentaje en la alícuota para los contribuyentes cumplidores.

Hubo una medida con ese perfil cuando se elevó la alícuota de la COFINS de 2 % al 3 % por el art. 8º de la Ley 9.718/98, que permitió en 1999 la compensación de este incremento con la Contribución Social sobre el Lucro Líquido (CSLL)¹¹², siempre y cuando los contribuyentes fueran cumplidores voluntarios.

El Estado de Minas Gerais dispone en su legislación un modelo que recompensa al contribuyente de menor riesgo con una reducción de 1 o 2 % en la alícuota del ICMS. En una

¹¹⁰En Brasil se produce la excusa absoluta si el contribuyente hace el pago del tributo y penalidades en cualquier momento.

¹¹¹Desde el año 2000 se han publicado más de diez leyes que prevén el refinanciamiento de deudas tributarias federales con los recargos reducidos, siendo un modelo recurrente también en los estados y municipios.

¹¹²La CSLL es semejante al Impuesto Sobre la Renta de las Personas Jurídicas.

deseada reforma sobre la tributación indirecta, se podría instituir un diferencial de alícuota para los contribuyentes cumplidores en todo el período, generando aún mayor incentivo para cambio del comportamiento del contribuyente.

4.3.5. Registro de Intermediarios Fiscales

Entre los países investigados, el único que aplica un modelo “individualizado” de cumplimiento cooperativo para pequeñas y medianas empresas son los Países Bajos, que utilizan a los intermediarios tributarios como asociados del modelo de acompañamiento horizontal.

Entendemos que en Brasil podría aplicarse un proyecto piloto con contadores certificados por la administración tributaria y modelos objetivos de clasificación de los contribuyentes con el compromiso del contador de orientación y mantenimiento de los contribuyentes en el perfil de bajo riesgo.

4.4. PROYECTO PILOTO DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO PARA GRANDES CONTRIBUYENTES

Para la implementación de tal cambio cultural en la relación entre la RFB y los contribuyentes, actualmente con valores superiores a R\$ 3 billones (US\$ 750 000 millones) en litigio fiscal¹¹³, superiores a 40 % del PIB brasileño¹¹⁴, y plazos que pueden alcanzar un promedio de 18 años para resolver disputas¹¹⁵ (Silveira, 2019, p. 305), entendemos, tal como se desarrolló en la gran mayoría de los países que vienen implementando el cumplimiento cooperativo, que se inicie con un proyecto piloto que permita la construcción conjunta del modelo.

Se recomienda invitar a un grupo de las 30 mayores empresas que cotizan en bolsa, así como a la Asociación Brasileña de Sociedades Anónimas que Cotizan en Bolsa - ABRASCA a participar en un foro de diálogo y construcción del modelo de cumplimiento cooperativo, mediante el cual se estipularán criterios de adhesión, evaluación y seguimiento en el programa.

¹¹³El stock de deudas tributarias en cobro coactivo judicial es de R\$ 2,4 billones (US\$ 600.000 millones). Informe PGFN en números 2019. Obtenido el 24/07/2020 de: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020>>. El acervo de casos para juicio en el tribunal administrativo de segunda instancia en Brasil tiene un promedio superior a R\$ 600.000 millones (US\$ 150.000 millones). Evolución del Acervo del CARF, tribunal administrativo tributario. Obtenido el 24/07/2020 de: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/dados-abertos-janeiro2019-v2.pdf>>

¹¹⁴PIB Brasil 2019 de R\$ 7,3 billones, obtenido el 24/07/2020 de:<ibge.gov.br>

¹¹⁵Plazo medio para acciones que recorren todas las etapas del proceso administrativo tributario en ámbito administrativo y judicial.

El inicio de un proyecto piloto con un pequeño grupo de contribuyentes permite, además de la construcción conjunta del modelo, un tiempo adecuado para capacitar tanto a las empresas, como a la Administración tributaria para un cambio de modelo de comportamiento y conducta. Es importante resaltar que este grupo inicial tiene como finalidad construir el programa piloto, con sus criterios de adhesión y seguimiento, quedando posteriormente abierto a la participación de cualquier empresa que cumpla con los requisitos estipulados, permitiendo su crecimiento de manera escalonada y consistente.

4.4.1. Creación de Foro de Diálogo con Grandes Contribuyentes

Establecido el plan y seleccionadas las empresas para participación en el proyecto piloto, estas serán invitadas para componer un foro de diálogo, ambiente en el cual los contribuyentes y la Administración tributaria podrán presentar sus principales dificultades y necesidades de forma transparente, además de ser un foro adecuado para que la AT pueda conocer mejor a los contribuyentes y las causas empresariales de los principales modelos de planificación fiscal.

La implementación del foro de diálogo cumple ese papel de abrir espacio por el cual se podrán construir planes de acciones para una relación más transparente y abierta entre la AT y las grandes empresas, grupo especialmente volcado hacia los principales modelos de planificación tributaria y relaciones internacionales. Se recomienda que en el foro se construya un código de buenas prácticas; modelo con directrices objetivas de gobierno fiscal corporativo (marco de control fiscal); propuestas de simplificación de la legislación tributaria, tanto para cerrar lagunas de la legislación, como para simplificar el cumplimiento de las obligaciones.

Es de fundamental importancia que el foro tenga objetivos claros, estableciendo los principales productos a entregar, especialmente, en un primer momento, el código de buenas prácticas tributarias para grandes empresas y una guía del marco de control fiscal con los criterios objetivos de evaluación y seguimiento del cumplimiento cooperativo.

4.4.2. Construcción de un Código de Buenas Prácticas Tributarias para Grandes Empresas

Uno de los primeros productos que se propone para los foros de diálogo es la construcción de un Código de Buenas Prácticas Tributarias - CBPT, instrumento que contiene recomendaciones voluntariamente asumidas por la Administración tributaria y por las empresas, tendientes a

mejorar la aplicación del sistema tributario nacional, por medio del incremento de la seguridad jurídica, de la cooperación recíproca basada en la transparencia, en la buena fe, en la confianza justificada, en el espíritu de colaboración entre la AT y las empresas, y en la aplicación de políticas fiscales responsables por las empresas, con el conocimiento del Consejo de Administración, a semejanza del CBPT español¹¹⁶.

Se recomienda que el CBPT prevea la obligación de que el Consejo de Administración de la empresa sea responsable por el diseño y aplicación de su gobierno fiscal, con la aprobación de la política fiscal de la empresa. Otro punto importante para delimitar mejor la aplicación de políticas fiscales responsables es la disposición de normas antielusivas.

Cabe destacar que este es un marco general para la relación entre la Administración tributaria y el contribuyente (diferente del modelo español, que es la “guía” del marco de control fiscal para la adhesión de los contribuyentes). Además de un código de buenas prácticas, se propone construir una guía del marco de control fiscal con directrices objetivas para adhesión del contribuyente al modelo de cumplimiento cooperativo, elaborando un modelo de gobierno fiscal corporativo que garantice control y seguridad del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. Al adherir al cumplimiento cooperativo la empresa adhiere a las disposiciones del CBPT y a las directrices del marco de control fiscal.

4.4.3. Construcción e Implementación de Cumplimiento Cooperativo con Grandes Empresas

Una vez construido el CBPT, se inicia el diseño del modelo personalizado de cumplimiento cooperativo, mediante el cual se definirán las directrices del Marco de Control Fiscal - MCF y el proceso de evaluación de la empresa para adhesión y seguimiento dentro del modelo de cumplimiento cooperativo.

Se propone la elaboración de una guía de construcción y evaluación del MCF de la empresa que presente orientaciones prácticas y criterios objetivos para que la AT tenga confianza justificada en su funcionamiento para proporcionar el correcto cumplimiento voluntario y la transparencia de las informaciones y estrategias fiscales.

¹¹⁶Código de Buenas Prácticas Tributarias. Obtenido el 15/07/2020 de: <https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias.shtml>

Es importante destacar que el foco deja de estar en alguna inconsistencia específica y pasa a estar en el proceso de gobierno fiscal de la empresa (MCF), de forma que proporcione evidencias objetivas de que los mecanismos de control interno y externo garanticen el cumplimiento tributario compatible con las actividades de la empresa, además de proveerle transparencia a la Administración tributaria de su estrategia fiscal (planificaciones fiscales).

Se presenta a continuación una propuesta de etapas del proceso de evaluación de la empresa para adhesión al programa de cumplimiento cooperativo:

- a) Grado de compromiso de la alta administración con los fundamentos del modelo de cumplimiento cooperativo.

Se recomienda que el proceso de adhesión al cumplimiento cooperativo comience con una manifestación formal y una reunión inicial con la alta administración de la empresa, donde quede demostrado el compromiso de la empresa y de la RFB en una relación cooperativa fundamentada en la transparencia, la buena fe, la confianza justificada y el espíritu de colaboración.

Se trata de un requisito esencial para la admisión en el modelo de cumplimiento cooperativo, mediante el cual se formaliza el pacto, así como se evidencian las respectivas responsabilidades y contrapartidas del programa de cumplimiento cooperativo.

Para celebrar el acuerdo de cumplimiento cooperativo, se recomienda la evaluación inicial del perfil de riesgo de cumplimiento de la empresa, según el modelo GRC, pues se propone la aplicación del cumplimiento cooperativo para grandes empresas de bajo riesgo de cumplimiento, con el compromiso de aplicación de prácticas fiscales responsables.

- b) Evaluación de la estructura de negocios de la empresa.

La evaluación comenzará con el análisis de la estructura de negocios de la empresa, factor que deberá influir en el plan de la evaluación de las conductas y los respectivos controles fiscales existentes. En esa etapa se apreciarán el porte, la complejidad de las estructuras empresariales y fiscales, las transacciones exteriores, el grado de estabilidad y cambios de negocios y composición accionaria y el perfil de las partes relacionadas con la empresa (proveedores, clientes, intermediarios fiscales).

c) Evaluación del historial de comportamiento de la empresa.

Con el mejor conocimiento de la estructura de negocios de la empresa, se hace la evaluación de su historial de comportamiento, en las dimensiones del catastro, entrega de declaraciones y veracidad de su contenido, además del pago oportuno de los tributos, revaluando su clasificación en el sistema de GRC dentro de una visión más amplia y personalizada.

Se destaca que un robusto modelo de gestión de riesgos de cumplimiento permitirá la evaluación exhaustiva del grado de riesgo de la empresa, proporcionando elementos que ayudarán a una mejor evaluación de su marco de control fiscal.

d) Resolución de discrepancias fiscales.

Durante el proceso de adhesión al cumplimiento cooperativo, se recomienda buscar la resolución de disputas pendientes entre la Administración tributaria y la empresa, con el objetivo de iniciar la nueva relación sanando las discrepancias fiscales anteriores.

En este punto se sugiere desarrollar un modelo alternativo de solución del litigio. Recientemente se aprobó una ley reglamentando la transacción de deuda tributaria¹¹⁷ para contribuyentes que no hayan cometido fraudes y que posean deudas consideradas irrecuperables. Entre posibles propuestas, se podría abrir la posibilidad de transacción para contribuyentes dispuestos a ingresar en el modelo de cumplimiento cooperativo, siempre dentro de criterios objetivos que permitan verificar las características del litigio (que no envuelva fraude) y la real disposición de la empresa en mantener una relación cooperativa y de responsabilidad fiscal.

e) Evaluación del marco de control fiscal.

Se trata de un punto clave del proceso de evaluación, en el cual la empresa deberá demostrar que su marco de control fiscal dispone de estructura de control interno y externo, con proceso y responsabilidades definidas y aplicadas que permitan proveer seguridad del correcto cumplimiento tributario, además de proporcionar transparencia de su planificación fiscal a la Administración tributaria.

¹¹⁷Ley 13988 del 14 de abril de 2020, obtenida el 21/07/2020 de: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm>

En el proceso de evaluación del MCF será analizado si su estructura está proyectada con sistemas y proceso de controles eficaces que permitan garantizar el correcto cumplimiento tributario y transparencia, así como apreciar su efectivo funcionamiento.

Es importante reafirmar que el foco de la evaluación es que el MCF proporcione seguridad del correcto cumplimiento en general, independientemente de análisis pormenorizados de la contabilidad de la empresa.

f) Presentación de la estrategia fiscal.

La última etapa del procedimiento de adhesión de la empresa en el cumplimiento cooperativo es la evaluación de la estrategia fiscal de la empresa y de la transparencia de esta con la Administración tributaria, con el análisis de indicios de planificación fiscal agresiva y falsedades.

Merece destacarse que el modelo de cumplimiento cooperativo no exige que la empresa concuerde con todas las posiciones de la Administración tributaria, pero sí que sea transparente en sus posiciones, así como que aplique prácticas fiscales responsables.

Por fin, es importante que la evaluación para ingresar al modelo de cumplimiento cooperativo, así como posteriormente durante su seguimiento, sea transparente al presentar indicadores que puedan demostrarles de manera clara a las empresas dónde precisan mejorar para obtener una clasificación de bajo riesgo de cumplimiento.

A continuación, se dispondrán algunas características recomendables para el modelo de cumplimiento cooperativo:

a) Designación de un interlocutor único.

Se recomienda que desde el inicio del procedimiento de adhesión al modelo de cumplimiento cooperativo se designe un interlocutor de la Administración tributaria que será el único punto focal con la empresa, canalizando todas las demandas.

El interlocutor será el profesional de la Administración tributaria que acompañará el cumplimiento cooperativo de la empresa desde su adhesión, con conocimiento profundo de su realidad empresarial, permitiendo así hacer un análisis crítico de sus opciones y planificaciones fiscales, integrando la empresa con los diversos especialistas de la AT.

b) Trabajo en tiempo real

El modelo de cumplimiento cooperativo prevé el trabajo de la Administración tributaria con la empresa en tiempo real, con resolución de dudas antes de la entrega de la declaración.

El cumplimiento de ese compromiso por la Administración tributaria depende de que su interlocutor cuente con un equipo de especialistas para colaborar en la resolución de dudas y la ejecución de trabajos específicos tanto en la adhesión, como en el seguimiento y supervisión del cumplimiento del pacto acordado.

Para cumplir esa función de proveer seguridad jurídica oportuna para las empresas se recomienda la evolución del actual modelo de consultas tributarias¹¹⁸, disponiendo para las empresas en cumplimiento cooperativo la solución de consultas en un plazo máximo de 40 días. Para efectividad de la consulta es fundamental que su formulación sea realizada en conjunto por la Administración tributaria y el contribuyente, para que no haya dudas en lo que respecta a la situación de hecho expuesta, restando a los especialistas en la resolución de la consulta solo la evaluación de los efectos jurídicos de la norma a los hechos.

c) Prioridad en el análisis de la devolución de impuestos o exención de pago anticipado de impuestos y de garantías en recursos.

La prioridad del análisis de devolución, compensación o transferencia de impuestos es una medida adherente al modelo de trabajo en tiempo real con las empresas adherentes al cumplimiento cooperativo, además de resultante de la aplicación de controles menores para empresas de bajo riesgo dentro del modelo de GRC.

De la misma forma, podrán estar exentos de anticipación de pago de impuestos en la importación o de impuestos estatales de las mercaderías adquiridas de otros estados o de la garantía en eventuales litigios fiscales.

¹¹⁸La consulta sobre la interpretación de la legislación fiscal a nivel federal en Brasil está disciplinada por el Decreto 70.235/72 y regulada por la Instrucción Normativa RFB 396/2013. Es formulada por escrito, instrumento que el contribuyente tiene para aclarar dudas con respecto a la interpretación de una disposición específica de la legislación tributaria y aduanera relacionada con los tributos administrados por la RFB y sobre la clasificación de servicios, intangibles y otras operaciones que producen variaciones en el patrimonio.

d) Informe de transparencia fiscal.

Punto clave del modelo de cumplimiento cooperativo es la transparencia de la empresa en su planificación fiscal, reportándole a la Administración tributaria todas las situaciones en las cuales se identifiquen riesgos fiscales relevantes.

De esta forma, bajo las directrices establecidas en el CBPT de aplicación de políticas fiscales responsables y respeto a las normas antielusivas, se recomienda la construcción de un informe de transparencia fiscal mediante el cual la empresa reportará su estrategia fiscal a la Administración tributaria.

Ese informe es de especial importancia para que la AT conozca la planificación fiscal de la empresa y pueda personalizar las aclaraciones y proveer certeza sobre el correcto tratamiento para las transacciones y planificaciones tributarias. Además, mejora el entendimiento del riesgo tributario del contribuyente y su marco de control fiscal.

De forma general, los informes de transparencia permiten que la Administración tributaria conozca los principales modelos de planificaciones tributarias, proveyendo aclaraciones a todos los contribuyentes y divulgando en su página web los principales modelos de planificación tributaria y su opinión, así como actuando en la gestión de riesgos y control de contribuyentes que no adhieren al cumplimiento cooperativo.

e) Construcción de modelos alternativos de solución de divergencias.

Uno de los propósitos del cumplimiento cooperativo es la reducción de los litigios, motivo que para situaciones en las que, a pesar de una relación cooperativa, exista divergencia de entendimiento entre la Administración tributaria y el contribuyente, se recomienda la construcción de modelos alternativos para su solución.

Se propone la creación de un tribunal administrativo, modelo alternativo y opcional para los contribuyentes que participan en el modelo de cumplimiento cooperativo. Tendría el propósito de analizar modelos de planificaciones fiscales o interpretación de consecuencias jurídicas de dispositivos legales, para los cuales existe un alineamiento previo de los hechos entre el contribuyente y la Administración tributaria.

Como mecanismo opcional de resolución de disputas, su decisión sería vinculante para la Administración tributaria y la empresa. Además, esa construcción interpretativa de manera

participativa brindaría un conjunto de elementos jurídicos y económicos para colaborar en la elaboración de actos administrativos, jurisprudenciales o legislativos que orienten a todos los contribuyentes en la interpretación de esa situación.

El actual modelo paritario del Consejo Administrativo de Recursos Fiscales (CARF)¹¹⁹ podría ser modificado para incluir a otros representantes de la sociedad y del propio ministerio público y judicial, que conformarían el tribunal propuesto.

Cabe señalar que después de la construcción del modelo de cumplimiento cooperativo, el mismo está abierto a todos los contribuyentes que cumplan con los requisitos para ingresar y seguir en el programa, por lo que no es afectado el principio de igualdad.

f) Plazos diferenciados para cumplimiento de obligaciones formales y de pago.

Entre los beneficios previstos para participación en el modelo de cumplimiento cooperativo se recomienda la concesión de plazos o periodicidades especiales para cumplimiento de obligaciones formales o de pagos, permitiendo que la empresa obtenga una reducción en sus costos indirectos de cumplimiento.

Estas son medidas resultantes de la confianza justificada en los modelos de gobierno interno del contribuyente para el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y su transparencia con la Administración tributaria, por lo que no se afecta el principio de la igualdad, ya que está abierto a todos los contribuyentes que cumplan con los requisitos para unirse y seguir en el programa.

Como ejemplo, el plazo para entrega de su contabilidad digital (ECD) podría ser dilatado para entrega en conjunto con la Declaración del Impuesto sobre la Renta de la Persona Jurídica (ECF)¹²⁰, facilitando también que en ese plazo las eventuales dudas existentes sean sanadas antes de la entrega de la declaración. Tributos con liquidación y pago diarios, semanales, y

¹¹⁹El Consejo Administrativo de Recursos Fiscales – CARF es un tribunal administrativo que juzga los procesos tributarios en segunda y tercera instancia administrativa en Brasil. Los grupos de juicio están compuestos de forma paritaria por representantes de la Administración tributaria y confederaciones representativas de categorías económicas y sindicales. Obtenido el 13/08/2020 de: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/>>

¹²⁰El plazo normal para entrega de la ECD es hasta el último día hábil de mayo y el plazo de entrega de la ECF es hasta el último día hábil de junio. Instrucciones Normativas RFB 1774/2017 y 1422/2013. Obtenido el 13/08/2020 de: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>>

quincenales podrían tener el pago mensual para contribuyentes con acuerdo de cumplimiento cooperativo.

g) Sanciones diferenciadas para corrección de inconsistencias identificadas

Para empresas adherentes al cumplimiento cooperativo no se espera la realización de inspecciones después del plazo de entrega de la declaración, pues en una relación cooperativa se espera el conocimiento y solución de divergencias relevantes en tiempo real y que pequeñas inconsistencias identificadas posteriormente a ese plazo puedan ser objeto de regularización por parte del contribuyente.

De esta forma, se recomienda prever la posibilidad de regularización de eventuales inconsistencias identificadas después del término del plazo para pago sin la aplicación de penalidades (excepto los recargos de apremio).

En ese sentido, es importante definir el concepto de materialidad de las divergencias identificadas, pues no es adecuada la exclusión de penalidades cuando la AT está ante inconsistencias relevantes que no se le comunicaron, así como situaciones de falsedades, situaciones que deberán implicar la rescisión del acuerdo de cumplimiento cooperativo.

Desde el punto de vista de la Administración tributaria, se recomienda especial cuidado en la estructuración de algunas áreas y actividades para fines de implementación del cumplimiento cooperativo:

a) Formación para el cambio cultural

Cuestión clave para la implementación del modelo de cumplimiento cooperativo es el cambio del modelo mental (*mindset*) tanto de los empleados de la Administración tributaria, como de los contribuyentes, una cultura que debe ser construida en los foros de diálogo, siendo atravesada en todos los procesos de trabajo, por una actuación conjunta y transparente.

Se trata de una formación primordial para el éxito del nuevo modelo de relación cooperativa, como bien lo demostró la evaluación del modelo neerlandés por un comité independiente del gobierno, donde se hizo evidente la negligencia de la NTCA en la capacitación funcional para

el cambio cultural, situación que llevó a muchos empleados a no acompañar el proceso de cambio.¹²¹

La experiencia internacional preconiza la realización de un proceso continuo de formación en herramientas y habilidades de comunicación, negociación, trabajo en equipo y habilidades interpersonales. En los programas de cumplimiento de carácter cooperativo implementados en Brasil no se constató una inversión estructurada en la formación de los empleados en esas habilidades, fundamentales para el éxito de una relación cooperativa.

Se destaca además que debe ponerse especial atención en la selección y capacitación de los interlocutores con empresas y en los equipos de especialistas que le darán asistencia, así como en la estructura de trabajo de los respectivos equipos.

b) Cambio de conducta y comunicación

El modelo de cumplimiento cooperativo está especialmente marcado por un cambio de cultura y de conducta en el relacionamiento entre la Administración tributaria y el contribuyente, siendo la voluntad de cambiar a una conducta cooperativa el principal vector del cambio, motivo por el cual parte substancial del programa de cumplimiento cooperativo no depende de ninguna alteración legislativa.

De todas formas, algunas de las recomendaciones presentadas, como, por ejemplo: los modelos alternativos de solución de divergencias, la exención de anticipación de impuestos o garantía de recursos, los plazos diferenciados para cumplimiento de obligaciones y sanciones diferenciadas dependen de la alteración legislativa que dé respaldo al tratamiento diferenciado de esos contribuyentes.

La buena comunicación es un instrumento fundamental en ese cambio, que deberá ser materializada destacando el cumplimiento voluntario por la mayoría de los contribuyentes, lo que permite dejar clara la diferencia entre el tratamiento tradicional y el nuevo enfoque del relacionamiento cooperativo, siendo los foros de diálogo, programas de capacitación de

¹²¹Revisión independiente del mecanismo de Supervisión Horizontal (“*Horizontal Monitoring*”) publicado el 20 de junio de 2012 por un Comité del Gobierno de los Países Bajos. Resumen del informe disponible en el Anexo B del documento OCDE, 2013A. La relación cooperativa: un marco de referencia. De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo (p. 99-104).

contribuyentes e intermediarios fiscales y comunicados personalizados a los contribuyentes ejemplos para comunicar bien la relación cooperativa.

Además, la divulgación en la página web de la Administración tributaria y la creación de una marca para las empresas que han adherido al cumplimiento cooperativo, son estrategias comunicativas que fortalecen la imagen de las empresas participantes.

c) Medidas de gobierno interno de la Administración tributaria

El modelo de cumplimiento cooperativo, al mismo tiempo que tiene en el interlocutor único con la empresa un profesional de la Administración tributaria que con ella establece una relación abierta y transparente, conociendo su realidad empresarial, deberá crear mecanismos de control interno para mantener la distancia necesaria para realizar una evaluación profesional y crítica de las opciones fiscales del contribuyente.

Entre las medidas sugeridas, se propone cambiar periódicamente los interlocutores ante las empresas cada cuatro años, permitiéndoles que tengan tiempo para conocer al contribuyente, sin perpetuar la relación por un largo período que pueda ocasionar un exceso de proximidad.

Además, se propone la creación de códigos de conducta de los funcionarios en la ejecución de sus trabajos; la institución de equipos de trabajo con la presencia de un supervisor y un modelo de evaluación cruzada; el registro y la documentación de las reuniones y trabajos realizados; la necesaria evaluación por equipos de especialistas de temas más complejos y/o con riesgos fiscales más elevados.

Finalmente, se recomienda la construcción de un modelo de informe anual, que deberán presentar el interlocutor y su supervisor, demostrando con criterios objetivos los resultados de la supervisión del contribuyente, que proporcionen la confianza justificada de la Administración tributaria en que el mismo está cumpliendo sus obligaciones tributarias de forma compatible con sus actividades.

d) Modelo de evaluación de los resultados y remuneración de los funcionarios

La evaluación de los resultados de las Administraciones tributarias, los sistemas de su financiamiento y de remuneración de los empleados, normalmente están fundamentados en actividades de control y aplicación de sanciones, modelo que se recomienda alterar, pues no incentivan a los empleados a buscar la cooperación con los contribuyentes.

En un modelo de cumplimiento cooperativo, se deben buscar indicadores que demuestren la efectividad de la gestión tributaria en el cambio del comportamiento de los contribuyentes, con el incremento del cumplimiento voluntario, proponiéndose la implementación de modelos de evaluación y financiamiento de la AT y remuneración de sus funcionarios por indicadores alineados con ese modelo, como por ejemplo: la reducción de la brecha fiscal, de los litigios, de las omisiones de declaraciones y del incremento de la veracidad de las declaraciones.

Cabe destacar que no se abandonan los indicadores de esfuerzo en las actividades de control, aunque pasan a ser complementarios a los indicadores de la efectividad en el incremento del cumplimiento voluntario, foco principal de la Administración tributaria.

4.5. CREACIÓN DE OTROS FOROS DE DIÁLOGO

De acuerdo con lo ya dispuesto al tratar los foros de diálogo para grandes contribuyentes, esos son ambientes adecuados para que contribuyentes, intermediarios fiscales y la Administración tributaria presenten de forma transparente sus dificultades y necesidades de mejoría del sistema tributario, proceso y procedimientos de gestión tributaria.

De esta forma, se recomienda la paulatina creación de otros foros de diálogo, según la capacidad operativa de la Administración tributaria, entre los cuales se hallan:

- a) Foro con instituciones representativas de los profesionales de contabilidad, con los cuales se sugiere la creación de códigos de conducta de esos profesionales y de sus organizaciones en el relacionamiento con la Administración tributaria.
- b) Foro con instituciones representativas de los abogados tributarios, con los cuales se sugiere la creación de códigos de conducta de esos profesionales y de sus organizaciones en el relacionamiento con la Administración tributaria.
- c) Foro con instituciones representantes de medianas empresas, grupo que guarda un perfil distinto de las pequeñas y microempresas, aunque su porte no permite aplicar modelos de marco de control fiscal sofisticados como los utilizados para grandes empresas. Con el avance del modelo de cumplimiento cooperativo para grandes empresas, podrá desarrollarse CBPT y MCF específico para ese grupo de empresas.
- d) Foro con instituciones representantes de pequeñas y microempresas, grupo de contribuyentes en el que deberán prevalecer medidas automatizadas de asistencia para facilitar el cumplimiento voluntario.

Podrán crearse otros foros específicos para sectores u otros grupos de contribuyentes, según la necesidad y capacidad operativa de la Administración tributaria, siendo de fundamental importancia que los foros tengan objetivos claros y se establezcan los principales productos a ser entregados.

4.6. MEDIDAS DE COERCIÓN

No podemos olvidar que para incentivar el cumplimiento voluntario es fundamental que la AT aplique con efectividad medidas coercitivas sobre los contribuyentes que, a pesar de la transparencia y facilidades brindadas por la AT, insistan en la postura de no cumplimiento tributario.

Entre las medidas de aplicación rutinarias en la gran mayoría de las Administraciones tributarias internacionales, se destaca el bloqueo administrativo de bienes y derechos y la posibilidad de cerrar establecimientos deudores y evasores contumaces, además de la aplicación del crimen tributario para situaciones graves de evasión fiscal.

Se entiende como necesaria la implementación de esas medidas coercitivas en Brasil, además de modelos de regímenes especiales de inspección con la anticipación del pago de impuestos o su responsabilidad por el adquirente, en situaciones de contribuyentes deudores o evasores contumaces de impuestos.

5. CONCLUSIONES

El avance de la globalización, en la economía digital y en la movilidad de capitales, con impactos en la complejidad de las relaciones sociales y económicas, que cada día dependen menos de medios físicos, también impacta en las relaciones empresariales, una situación que crea una mayor incertidumbre jurídica en lo que respecta a la aplicación de la norma tributaria, motivo de aumento de conflictos fiscales y caída de la recaudación.

Al mismo tiempo hay una reacción de las Administraciones tributarias frente a la caída de recaudación, con el desarrollo de estrategias conjuntas, de las cuales son ejemplos el proyecto BEPS¹²² y el Fórum Global de Transparencia e Intercambio de Informaciones¹²³, con acciones contra el incremento de políticas fiscales agresivas por las empresas, entre las cuales se destaca la intensificación de intercambio de informaciones entre jurisdicciones.

El gran avance en las tecnologías permite que las Administraciones tributarias dispongan de informaciones sobre hechos económicos con replicaciones tributarias casi en tiempo real, como por ejemplo las facturas electrónicas e informaciones contables y financieras que, aliado al intercambio de informaciones entre países, favorece el desarrollo de modelos robustos de gestión de riesgos de cumplimiento que permiten clasificar y segmentar los grupos de contribuyentes según su perfil.

Este escenario de gran volumen de informaciones, incertidumbres jurídicas y aumento de conflictos demostró la necesidad de cambio en la relación entre el fisco y los contribuyentes, de una relación tradicional basada en el control después de la entrega de declaraciones y autocumplimiento tributario a una relación que favorezca la cooperación, con mayor transparencia entre las partes, al mismo tiempo que se promueve mayor seguridad jurídica.

Ese modelo de cumplimiento cooperativo, fundamentado en los principios de la buena fe, la transparencia, la confianza justificada y el espíritu de colaboración, tiene como importante factor para su buen funcionamiento un sistema tributario simple que le permita a la Administración tributaria proveer seguridad jurídica y aplicar un modelo de gestión tributaria con estrategias proporcionales al perfil de riesgos de cumplimiento de los contribuyentes.

¹²²Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, por sus siglas en inglés *Base Erosión and Profit Shifting*. Obtenido el 28/07/2020 de: <<http://www.oecd.org/tax/beps/>>

¹²³Obtenido el 28/07/2020 de: <<https://www.oecd.org/tax/transparency/>>

Tiene entre sus pilares una Administración tributaria abierta que trata de conocer la realidad empresarial, actuando con transparencia, imparcialidad y proporcionalidad, buscando garantizarles seguridad jurídica a los contribuyentes. Por otra parte, los contribuyentes se comprometen a actuar con transparencia y responsabilidad en sus actitudes y estrategias fiscales.

En un modelo de relación cooperativa, la Administración tributaria tiene como principal estrategia proporcionarles orientaciones claras a los contribuyentes, brindando asistencia personalizada y promoviendo transparencia de las informaciones disponibles en sus bases de datos para facilitar el correcto cumplimiento voluntario de los contribuyentes, siendo las estrategias de control un instrumento más para conducir a los contribuyentes al cumplimiento voluntario.

El cumplimiento cooperativo, además de acciones generales de cooperación fundamentadas en el modelo, normalmente aplica un modelo adecuado a los grandes contribuyentes, que presenta como principales requisitos la demostración por el contribuyente de un buen gobierno fiscal que asegure el correcto cumplimiento voluntario, la transparencia de su estrategia fiscal con la Administración tributaria y la responsabilidad del Consejo de Administración por esa estrategia y gobierno fiscal.

Se destacan además de los tres requisitos antes mencionados, algunas características comunes en los modelos de cumplimiento cooperativo con grandes contribuyentes:

- un robusto modelo de gestión de riesgos de cumplimiento que permite evaluar el grado de riesgo de la empresa y auxiliar en la evaluación de su gobierno fiscal;
- en general solamente se permite la participación de contribuyentes de bajo riesgo, que cumplan los requisitos, mediante solicitud o invitación;¹²⁴
- la institución de foros de diálogo con los grandes contribuyentes comprometidos con el modelo de cumplimiento cooperativo;
- la institución de códigos de buenas prácticas tributarias o guías con directrices para el desarrollo del gobierno fiscal, con características de *soft law*;
- la celebración de acuerdos de cumplimiento cooperativo con las empresas participantes;

¹²⁴Inglaterra es una excepción, porque aplica su modelo de cumplimiento cooperativo a grandes contribuyentes de todos los perfiles de riesgos, aplicando distintas medidas en función de su clasificación.

- la búsqueda de resolución de conflictos pendientes entre la AT y la empresa antes de iniciar la participación en el programa de cumplimiento cooperativo;
- la institución de un interlocutor de la Administración tributaria como único punto focal con la empresa, que recibirá la colaboración de especialistas;
- el trabajo conjunto con las empresas y la resolución de dudas en tiempo real, antes de la entrega de las declaraciones;
- la creación de mecanismos alternativos para la rápida solución de divergencia de entendimientos y solución de conflictos.

Se espera que la relación cooperativa facilite un mejor ambiente de negocios, reduciendo la brecha fiscal, propiciando la disminución y rápida solución de litigios, además de una aplicación más efectiva de los recursos por la Administración tributaria, y de una mayor seguridad jurídica, así como una reducción de costos indirectos para el cumplimiento tributario por los contribuyentes.

Entre las referencias internacionales en la aplicación del cumplimiento cooperativo se destaca Australia, precursora en ese cambio de relación, con avances paulatinos en los últimos 20 años. Se inicia aplicando la pirámide de cumplimiento, que clasifica a los contribuyentes según su perfil de riesgos y aplica estrategias diferenciadas de tratamiento según ese perfil. Ese modelo evolucionó hasta la actual gestión personalizada de riesgos para sus 100 mayores contribuyentes y un modelo general para las PYMES con la publicación del estándar del sector (ingresos/gastos) y la oportunidad de regularización para aquellos no adherentes a los estándares presentados.

Además, se destaca el modelo de gestión de riesgos británico, con indicadores orientados a la reducción de la brecha fiscal, la supervisión horizontal del neerlandés, único aplicado también para PYMES por medio de intermediarios fiscales, los avances en países con régimen jurídico codificado, como los modelos italiano y español, además de los ejemplos de Código de Buenas Prácticas Tributarias y el Informe Anual de Transparencia Fiscal de España.

Las Administraciones tributarias brasileñas han avanzado en acciones de buena administración o de cumplimiento de carácter cooperativo con los contribuyentes, con avances en los servicios y asistencia, pero especialmente por la oportunidad de autorregularización en controles extensivos y, en algunas situaciones, antes del inicio de procedimientos de control intensivo.

Cuatro Administraciones tributarias estatales publicaron leyes con programas de cumplimiento de carácter cooperativo que están alineados con los principios que orientan los modelos internacionales, no obstante, son de carácter general y obligatorio para todos los contribuyentes. Incluyen en su plan la previsión de clasificación de los contribuyentes según el perfil de riesgos de cumplimiento y la aplicación de contrapartidas positivas y negativas en función de ese perfil.

Son proyectos recientes (el primero publicado en abril de 2018), siendo constatada como principal implementación la oportunidad de autorregularización antes de controles extensivos y, en algunas situaciones de control intensivo, práctica también verificada en las otras Administraciones tributarias estatales y en la RFB.

No existen en Brasil proyectos de cumplimiento cooperativo dirigidos a los grandes contribuyentes alineados con los modelos internacionales, estando restringidos a acciones de supervisión diferenciada de esos contribuyentes, sin la aplicación de evaluación del gobierno fiscal corporativo y exigencia de la transparencia de la estrategia fiscal por la empresa. El programa OEA, en ámbito aduanero, es un programa implementado y con buenos resultados en Brasil que presenta fundamentos y estructura alineados con el cumplimiento cooperativo, pudiendo colaborar en la construcción de ese modelo.

Por el análisis de la experiencia internacional, se presentan 10 medidas para fortalecer una relación de colaboración entre la Administración tributaria y los contribuyentes, con la implementación de acciones de asistencia y buena administración tributaria y un programa de cumplimiento cooperativo en Brasil:

- 1) Simplificación del sistema tributario nacional, medida fundamental para brindar un entorno propicio a la transparencia y seguridad jurídica en la relación jurídico-tributaria.
- 2) Planificación y evaluación cuidadosa de la capacidad operativa de la Administración tributaria, con consecuente evaluación del alcance de los programas de cumplimiento con carácter cooperativo, necesidades de inversiones iniciales y desarrollo en etapas que puedan ser construidas de forma consistente y cooperativa con los contribuyentes.
- 3) Desarrollo de un robusto modelo de gestión de riesgos de cumplimiento que permita clasificar y segmentar a los contribuyentes con seguridad, según su perfil de riesgo, una premisa para la institución del modelo, sin la cual se corre el riesgo de tratar a todos los

contribuyentes de manera semejante, justamente lo que el nuevo modelo de relación cooperativa no preconiza.

- 4) Implementación de acciones de asistencia y buena administración tributaria, especialmente para las PYMES, brindando borradores de declaraciones y aplicando medidas de control extensivo ofreciendo la posibilidad de autorregularización. Se recomienda reservar el control intensivo para el combate al fraude y a la planificación tributaria agresiva, situación en la que no se recomienda otorgar la oportunidad de autorregularización antes del inicio de la inspección. Se aplicarán beneficios, en medidas de carácter general, a contribuyentes de bajo riesgo tributario, como la prioridad en el análisis de devoluciones, exención de pagos anticipados de impuestos, aplicación de sanciones diferenciadas y bonificaciones por cumplimiento voluntario.
- 5) Constitución de foros de diálogo con instituciones representativas de los contribuyentes, además de intermediarios fiscales, como contadores y abogados tributarios, un ambiente transparente y de apertura para iniciar el cambio de la relación, la presentación y el debate de propuestas de simplificación y evolución del sistema tributario, así como su gestión.
- 6) Institución de un proyecto piloto para la construcción de un programa de cumplimiento cooperativo con un pequeño grupo de grandes empresas con bajo riesgo de cumplimiento, con el cual se creará un foro de diálogo, un ambiente en el que se elaborarán:
 - a) Código de Buenas Prácticas Tributarias - CBPT, instrumento que contiene recomendaciones voluntariamente asumidas por la Administración tributaria y por las empresas, tendientes a mejorar la aplicación del sistema tributario nacional, por medio del incremento de la seguridad jurídica, de la cooperación recíproca y de la aplicación de políticas fiscales responsables por las empresas.
 - b) Guía de directrices para la construcción y evaluación del Marco de Control Fiscal - MCF de las empresas que presente orientaciones prácticas y criterios objetivos para que la Administración tributaria tenga confianza justificada en su funcionamiento para proporcionar el correcto cumplimiento voluntario y la transparencia de las informaciones y estrategias fiscales.
- 7) Construcción de programa de cumplimiento cooperativo con las grandes empresas, basado en su Marco de Control Fiscal - MCF; en la transparencia de su estrategia y planificación tributaria; y en la responsabilidad del Consejo de Administración por ello.

- 8) Proceso de evaluación de la empresa para la adhesión al programa de cumplimiento cooperativo, que comprende las siguientes etapas:
 - a) manifestación por parte de la alta administración del compromiso con los fundamentos del programa;
 - b) evaluación de la estructura empresarial;
 - c) evaluación de su historial de conductas;
 - d) búsqueda de resolución de conflictos tributarios anteriores;
 - e) evaluación de su marco de control fiscal;
 - f) evaluación de su estrategia y planificación fiscal.
- 9) Estructuración y seguimiento del programa de cumplimiento cooperativo con énfasis en las siguientes características:
 - a) designación de un interlocutor único para la relación con la empresa;
 - b) trabajo en tiempo real, buscando la resolución de dudas antes de la entrega de la declaración;
 - c) presentación de un informe de transparencia fiscal por parte de la empresa con su planificación y otros riesgos fiscales relevantes;
 - d) prioridad en el análisis de devoluciones, la resolución de problemas, con medidas de facilitación al cumplimiento voluntario por la empresa;
 - e) aplicación de sanciones diferenciadas para corrección de inconsistencias;
 - f) construcción de modelos alternativos para resolución de las divergencias.
- 10) Estructuración de la Administración tributaria para implementación del cumplimiento cooperativo, especialmente:
 - a) preparación de los funcionarios para el cambio cultural, con la capacitación en herramientas y habilidades de comunicación, negociación, trabajo en equipo y habilidades interpersonales;
 - b) cambio de conducta, con la clara comunicación a los contribuyentes, que deberá ser materializada destacando el cumplimiento voluntario por la mayoría de los contribuyentes y en su conducta cooperativa en los foros de diálogo, en los servicios de asistencia, en los programas de capacitación, en la comunicación personalizada adecuada y en la aplicación de beneficios a los buenos contribuyentes;

- c) implementación de medidas de control interno que garanticen que la relación cooperativa, abierta y transparente con los contribuyentes, esté también pautada por una evaluación profesional y crítica de las opciones fiscales del contribuyente;
- d) enfoque de la evaluación de los resultados y la remuneración de los funcionarios en indicadores que demuestren el cambio del comportamiento de los contribuyentes e incremento del cumplimiento voluntario.

Finalmente, no podemos olvidar que el modelo de cumplimiento cooperativo al mismo tiempo que tiene como objetivo facilitar, proveer transparencia y cooperar con los contribuyentes para el cumplimiento voluntario, necesita para su correcto funcionamiento y mantenimiento una competencia leal e igualitaria y que se apliquen medidas coercitivas de control de manera ejemplar a aquellos contribuyentes que insisten en no contribuir. “Flexible en lo posible, estricta en lo necesario”¹²⁵(OCDE, 2013A, p. 99).

Se concluye que es recomendable el cambio del modelo tradicional al de cumplimiento cooperativo en Brasil, aunque, alineado con la experiencia internacional, se lo debe considerar como una estrategia más de gestión tributaria y debe implementarse de forma gradual, comenzando por grandes empresas con bajo riesgo de cumplimiento. Además, de forma conjunta se recomienda la ampliación de medidas generales de asistencia y prácticas con carácter cooperativo que fortalezcan la transparencia y confianza que deben pautar la relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

¹²⁵Resumen del informe del Comité independiente para evaluación del modelo “*horizontal monitoring*” de los Países Bajos: ‘La supervisión fiscal – hecha a medida. Flexible en lo posible, estricta en lo necesario’

ANEXO A - ENCUESTA ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

Nota: en todas las preguntas, si es posible, enumere y explique las prácticas realizadas y los actos normativos respectivos que lo regulan (documentos adjuntos o indicaciones de sitios web de investigación).

Enfoques de Relación y Cumplimiento Cooperativo – involucrar y comprometer los contribuyentes (grandes contribuyentes - GC y pequeñas y medianas empresas – PYME)

Con respecto a las prácticas de relación y cumplimiento cooperativo o el involucramiento y comprometimiento de los contribuyentes (GC y PYME) en su país, le solicito amablemente que responda las siguientes preguntas:

1. ¿Qué relaciones de cooperación y prácticas de cumplimiento cooperativo o el involucramiento y comprometimiento de los contribuyentes (GC y PYME) se están aplicando en la Administración Tributaria de su país?
2. ¿Hay un marco de control fiscal que infunde rigor al concepto de la relación cooperativa, demostrando que la relación entre el contribuyente en cuestión y la administración tributaria se basa en criterios objetivos y en la confianza justificada?
3. ¿El cumplimiento cooperativo o el acuerdo de cumplimiento cooperativo, como define el TADAT, requieren alguna forma de adhesión del contribuyente al programa?
4. ¿La Administración Tributaria, a cambio de la adhesión del contribuyente al programa, ofrece alguna reducción en la clasificación de riesgo para fines de auditoría fiscal?
5. ¿Las multas (penalidades) por posibles infracciones tributarias son las mismas para los contribuyentes que participan en el programa de cumplimiento cooperativo o existe algún trato diferencial (favorable)? Lo mismo es cierto para la aplicación del instituto de la transacción, en los países donde se aplica (transacción → negocio jurídico por el cual los sujetos de una obligación (administración tributaria y contribuyente) deciden terminarla mediante concesiones recíprocas para prevenir o terminar un litigio).
6. Actividades de gestión de riesgos: las agencias de ingresos pueden (al menos en principio) involucrar a contribuyentes y partes interesadas en todas las etapas del proceso de gestión de riesgos de cumplimiento, incluida la identificación y priorización de riesgos, el diseño y la implementación del tratamiento y la evaluación. El apalancamiento de los recursos de los

contribuyentes y partes interesadas de los grandes contribuyentes (GC) y las pequeñas y medianas empresas (PYME) puede contribuir a mejores resultados de cumplimiento y generar otros beneficios. ¿Cómo y en qué medida su agencia de ingresos involucra a los contribuyentes y partes interesadas (GC y PYME) en las actividades de gestión de riesgos de cumplimiento?

7. Cuando se identifican inconsistencias en las declaraciones de los contribuyentes, ¿se ofrecen oportunidades de regularización antes de las auditorías y aplicación de multas (penalidades)?

8. Entre las prácticas de relación y cumplimiento cooperativo, ¿existe una metodología de clasificación de contribuyentes (¿GC e/o PYME?), con bonificación (o carga), dependiendo de la clasificación recibida?

Por ejemplo, la clasificación de los contribuyentes en las categorías A, B, C, D de acuerdo con su comportamiento con la administración tributaria, con divulgación a los respectivos contribuyentes y atribuyendo consecuencias como resultado de esta clasificación.

8.1. Si hubo clasificación, divulgación y atribución de las consecuencias, como se indicó anteriormente, ¿esta práctica generó litigios (¿los contribuyentes cuestionaron a la administración tributaria, por la vía administrativa y/o judicial, por la supuesta clasificación incorrecta recibida?)

8.2. ¿Qué consecuencias existen para los contribuyentes en función de la clasificación recibida (por ejemplo, información previa y fecha límite para la regularización antes del inicio de la auditoría)?

8.3. De ser así, ¿después de la implementación de esta medida hubo análisis para determinar si hubo alteraciones del cumplimiento voluntario de las obligaciones por los contribuyentes?

9. ¿Existen indicadores para la evaluación explícita y objetiva de los resultados del programa de cumplimiento?

BIBLIOGRAFÍA

- AEAT. (2010). *Código de Buenas Prácticas Tributarias*. Obtenido de: <https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Foro_grandes_empresas/CBPT_publicacion_web_es_es.pdf>
- Amaral, Mônica T. (2020). *Programa de Conformidade Cooperativa da OCDE: uma alternativa viável para a administração tributária brasileira?* Tesis (postgrado). Escola de Direito - Fundação Getulio Vargas. São Paulo.
- CIAT. Secretaria Ejecutiva. (2020). Respuestas a la encuesta en relación al cumplimiento cooperativo da Austrália.
- CNI. (2018). *Impactos econômicos da implantação do Programa Operador Econômico Autorizado no Brasil*. Obtenido el 20/08/2020 de: <<http://www.portaldaindustria.com.br/publicacoes/2018/11/impactos-economicos-da-implantacao-do-programa-operador-economico-autorizado-no-brasil/>>
- Corral Guadaño, I. (2020). *La gestión del IRPF, ¿es hora de una revisión basada en la relación cooperativa?* *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 449-450,1-32.
- Cremades Ugarte, L; Arias, I. G. y Vargas, D. (2015). *Relación o Cumplimiento Cooperativo Tributario: Su realidad actual en Países Miembros del CIAT de América Latina, Caribe, África y Asia*. CIAT. Documentos de Trabajo.
- European Union - Fiscalis Risk Management Platform Group. (2010). *Compliance Risk Management Guide: For Tax Administrations*.
- Fernández, J. M. (2018). *Cumplimiento cooperativo en materia tributaria: claves para la implantación de un manual de buenas prácticas (compliance)*. Madrid: Francis Lefebvre.
- Herrán Piñar, A. d. (2020). *Un nuevo enfoque en el modelo de relación con el contribuyente: el cumplimiento cooperativo*. Seminario Internacional sobre Política Fiscal y Administración Tributaria. Antigua, Guatemala.

- Meng, M. C. (2017). *A Autorregularização e a Receita Federal do Brasil: Uma perspectiva sobre a eficiência da Administração Tributária e a redução de litigiosidade por meio do incentivo à busca da conformidade pelos contribuintes*. Tesis (postgrado). Escola de Direito - Fundação Getulio Vargas. São Paulo.
- Nastri, M. P., Valdés, J. A., & Sonetti, E. (2018). *La Dimensión Fiscal en la Gobernanza Corporativa: Entre Italia y España*. *Cronica Tributaria*, 166/2018, 189-212.
- NTCA. (2010). *Horizontal monitoring within the medium to very large businesses segment*. Obtenido el 03/08/2020 de : <https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/horizontal_monitoring_very_large_businesses_dv4061z1pleng.pdf>
- NTCA. (2016). *Guide horizontal monitoring. Tax service providers*. Obtenido el 03/08/2020 de: <<https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/guide-horizon-monitoring-service-providers-dv4071z3pl.pdf>>
- OECD. (2004). *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*. OECD Publishing.
- OECD. (2013A). *La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>
- OECD. (2013B). *Together for Better Outcomes: Engaging and Involving SME Taxpayers and Stakeholders*. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200838-en>
- Silveira, R. F. (2019). *Muito além da Zelotes: as disputas do contencioso fiscal e os interesses das corporações empresariais no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) entre 2013 e 2017*. Tese (Master). Universidade Federal de Santa Catarina - Centro de Filosofia e Ciências Humanas. Florianópolis.
- Sonetti, E. (2019). *Estrategias para impulsar el cumplimiento tributario en las pymes: entre confianza legítima y buena fe en los sistemas sancionadores italiano y español*. *CEF*, 434, 41-76.
- Rozas Valdés, J. A. (2016). *Los Sistemas de Relaciones Cooperativas: Una perspectiva de Derecho Comparado desde el sistema tributario español*. Documento IEF, 6, 1-102.

Yubero, F. D. (2020). *Modelos organizativos de las administraciones tributarias y estrategia de las organizaciones avanzadas*. Máster Universitario Oficial en Hacienda Pública y Administración Financiera y Tributaria. UNED-IEF.