

MANUAL PARA LA EVALUACIÓN DE LOS COSTOS Y BENEFICIOS DE LOS PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO



Autores

Jeffrey Owens, Anastasiya Piakarskaya,
Anastasiya Yarygina Udovenko, Luciana Barcarolo,
Christian Bauer, Luis Antonio Velasco Berrezueta,
Sabina Kołodziej, Kirsti Piiskoppel y
Jaime Sesma Moreno

Editores

Jeffrey Owens,
Anastasiya Piakarskaya y
Anastasiya Yarygina Udovenko

MANUAL PARA LA EVALUACIÓN DE LOS COSTOS Y BENEFICIOS DE LOS PROGRAMAS DE CUMPLIMIENTO COOPERATIVO

Autores

Jeffrey Owens, Anastasiya Piakarskaya,
Anastasiya Yarygina Udovenko, Luciana Barcarolo,
Christian Bauer, Luis Antonio Velasco Berrezueta,
Sabina Kołodziej, Kirsti Piiskoppel
y Jaime Sesma Moreno

Editores

Jeffrey Owens,
Anastasiya Piakarskaya y
Anastasiya Yarygina Udovenko

JEL Codes: D61, H21, H26, H83

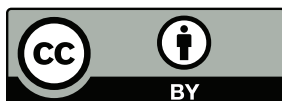
Keywords: análisis costo-beneficio, costo del cumplimiento tributario, cumplimiento cooperativo, administración tributaria

Copyright © [2025] Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y Global Tax Policy Center en el Instituto de Derecho Tributario Austríaco e Internacional, Universidad de Economía y Empresa de Viena (“WU GTPC”). Esta obra se encuentra sujeta a una licencia Creative Commons CC BY 3.0 IGO (<https://creativecommons.org/licenses/by/3.0/igo/legalcode>). Se deberá cumplir los términos y condiciones señalados en el enlace URL y otorgar el respectivo reconocimiento al BID y WU GTPC.

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

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

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



Banco Interamericano de Desarrollo
1300 New York Avenue, N.W.
Washington, D.C. 20577
www.iadb.org

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

Colaboradores externos:

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

Revisión editorial: Santiago Arévalo

Lectura de pruebas: Clara Sarcone

Diagramación: The Word Express, Inc.

Imagen de portada utilizada con la amable autorización de Shutterstock.com.



Índice

Prólogo	v
Autores y colaboradores.....	vii
Abreviaciones y acrónimos	ix
Glosario	xi
Resumen ejecutivo.....	xv
1. Introducción	1
1.1. Visión de los Programas de Cumplimiento Cooperativo	1
1.2. Programas de Cumplimiento Cooperativo: principales características y componentes.....	2
2. Aspectos metodológicos y de procedimiento de la evaluación de los costos y beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo.....	7
2.1. Objetivos del desarrollo de una metodología para medir los costos y beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo	7
2.2. Partes clave de la evaluación	10
2.3. Metodología de recopilación de datos y fuentes de datos.....	10
2.4. Frecuencia.....	11
2.5. Informe sobre el producto.....	11
3. Medición de los costos de cumplimiento cooperativo.....	13
3.1. Costos asociados a los Programas de Cumplimiento Cooperativo: definición y mapeo.....	14
3.2. Evaluación de los costos de cumplimiento cooperativo para las administraciones tributarias	15
3.3. Evaluación de los costos de cumplimiento cooperativo para las empresas ...	31
4. Medición de los beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo ..	37
4.1. Beneficios asociados a los Programas de Cumplimiento Cooperativo: definición y mapeo.....	38

4.2. Evaluación de los beneficios asociados a los Programas de Cumplimiento Cooperativo	46
4.2.1. <i>Evaluación de los beneficios para las administraciones tributarias</i>	46
4.2.2. <i>Evaluación de los beneficios para los contribuyentes</i>	51
4.3. Evaluación de la relación entre las administraciones tributarias y las empresas	54
4.4. Retroalimentación sobre la participación en un Programa de Cumplimiento Cooperativo	58
5. El proceso de implementación práctica de la metodología de evaluación	65
5.1. Adopción de una decisión de política pública sobre la implementación de la metodología de evaluación	65
5.2. El uso de los resultados de la evaluación para promover Programas de Cumplimiento Cooperativo	67
5.3. Cooperación con otras partes interesadas	74
6. Consideraciones relativas a la medición de los costos y beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo Multilaterales	79
7. Recomendaciones para la evaluación de costos y beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo	83
Referencias	97
Anexo 1. Guía para determinar los costos de cumplimiento en el contexto de los Programas de Cumplimiento Cooperativo	101
Anexo 2. Fichas metodológicas de los indicadores de beneficios del Programa de Cumplimiento Cooperativo	113
Anexo 3. Clasificación de los beneficios del Programa de Cumplimiento Cooperativo desde dos perspectivas	125
Anexo 4. Ejemplo de herramienta analítica para monitorear los Programas de Cumplimiento Cooperativo	126
Anexo 5. Encuesta-ejemplo para evaluar la relación entre las administraciones tributarias y las empresas	127
Anexo 6. Programa cooperativo para el cumplimiento fiscal en Ecuador	131
Anexo 7. Costos y beneficios de la implementación de un Programa de Cumplimiento Cooperativo en Brasil: la experiencia de Confia	133
Anexo 8. El Programa de Cumplimiento Cooperativo en Polonia	136
Anexo 9. La experiencia del Programa de Cumplimiento Cooperativo en Eslovenia	143
Referencias de los anexos	149



Prólogo

El *Manual para la evaluación de los costos y beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo* (el *Manual*) presenta una metodología integral para evaluar el desempeño y el valor de los marcos de cumplimiento cooperativo. En una época en que las administraciones tributarias se esfuerzan cada vez más en construir relaciones basadas en la confianza de los contribuyentes, es esencial entender tanto los resultados medibles como los impactos más amplios de estos programas. El *Manual* ofrece un enfoque estructurado para identificar, medir y analizar los costos y beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo (PCC), e incluye, por primera vez, Programas de Cumplimiento Cooperativo Multilaterales, al tiempo que aborda los desafíos prácticos de la implementación, la participación de las partes interesadas y el uso de los resultados de las evaluaciones para orientar las decisiones de las políticas públicas.

El *Manual* fue elaborado como parte del Proyecto de Cumplimiento Cooperativo dirigido por el Centro de Política Fiscal Global (*Global Tax Policy Center* [WU GTPC]), en el Instituto de Derecho Tributario Austríaco e Internacional (*Institute for Austrian and International Tax Law*), de la Universidad de Economía y Empresa de Viena (*Vienna University of Economics and Business*). Refleja la labor realizada por el Grupo de Trabajo sobre Costos y Beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo entre 2024 y 2025. Su diseño y su contenido son el resultado de un proceso colaborativo de múltiples partes interesadas, como el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), representantes de las administraciones tributarias de Brasil, Ecuador, Eslovenia, Finlandia y Polonia, y expertos académicos del WU GTPC (Viena, Austria), la Universidad de Kozminski (Varsovia, Polonia) y el Colegio Universitario de Estudios Financieros (CUNEF Universidad, Madrid, España). Los representantes de empresas, autoridades tributarias, asesores fiscales y otros profesionales que trabajan en la administración y en el análisis de los PCC colaboraron con valiosos aportes al *Manual*.

El objetivo del *Manual* también es apoyar a las administraciones tributarias, a los responsables de las políticas y a otras partes interesadas en la toma de decisiones fundamentadas en evaluaciones creíbles y transparentes. Al promover un conocimiento más profundo de los impactos del cumplimiento cooperativo, el *Manual* contribuye al desarrollo de sistemas tributarios más efectivos, eficientes y confiables en todo el mundo.

El BID, en colaboración con el WU GPTC, realizará un seguimiento de cómo los países utilizan el *Manual*. El equipo actualizará regularmente el *Manual* para reflejar las experiencias de los países de América Latina y el Caribe y más allá.



Autores y colaboradores

Los siguientes autores elaboraron el *Manual*:

- Jeffrey Owens, Instituto de Derecho Tributario Austríaco e Internacional, Universidad de Economía y Empresa de Viena;
- Anastasiya Piakarskaya, Instituto de Derecho Tributario Austríaco e Internacional, Universidad de Economía y Empresa de Viena;
- Anastasiya Yarygina Udovenko, Banco Interamericano de Desarrollo;
- Luciana Barcarolo, Secretaría de Ingresos Federales de Brasil (*Receita Federal Do Brasil*);
- Christian Bauer, Instituto de Derecho Tributario Austríaco e Internacional, Universidad de Economía y Empresa de Viena;
- Luis Antonio Velasco Berrezueta, Servicio de Rentas Internas del Ecuador;
- Sabina Kołodziej, Universidad de Kozminski, Polonia;
- Kirsti Piiskoppel, administración tributaria de Finlandia (*Verohallinto*);
- Jaime Sesma Moreno, Colegio Universitario de Estudios Financieros, España.

Los siguientes representantes de las administraciones tributarias y del ámbito académico también contribuyeron al *Manual* compartiendo las experiencias de sus países:

- Marcio Henrique Sales Parada, Secretaría de Ingresos Federales de Brasil;
- Patricia Bacheschi Gomez de Lamadrid, Secretaría de Ingresos Federales de Brasil;
- Darija Šinkovec, administración tributaria de Eslovenia (*Finančne uprave Republike Slovenije*);
- Tatjana Stanimirović, Universidad de Ljubljana, Eslovenia (*Univerza v Ljubljani*);
- Maria Szandrocha, Ministerio de Finanzas de Polonia (*Ministerstwo Finansów Polski*);
- Beata Wiechowska, Ministerio de Finanzas de Polonia.

Jonathan Leigh-Pemberton (Instituto de Derecho Tributario Austríaco e Internacional, Universidad de Economía y Empresa de Viena), Richard Stern (Instituto de Derecho Tributario Austríaco e Internacional, Universidad de Economía y Empresa de Viena),

Jorge F. Baca Campodónico (Predicciones Econométricas Perú), Collette Chambers (Oficina de Comisarios de Ingresos de Irlanda [*Office of the Revenue Commissioners*]), David Spencer (Anglo American PLC, Reino Unido), Maarten Siglé (Administración de Impuestos y de Aduanas de Países Bajos [*Belastingdienst*]), Lars Andersen (agencia tributaria de Dinamarca [*Skattestyrelsen*]), Bob van der Made (Van der Made Consulting, Bélgica), Marco Moreno (Shell, Reino Unido), David Murray (Anglo American PLC, Reino Unido), Carlo Bani (Novartis, Italia), James L. Kromer (Servicio de Impuestos Internos de Estados Unidos [*Internal Revenue Service*]), Marc Clercx (Comisión Europea) proporcionaron comentarios y contribuciones a la investigación.

Los autores agradecen a los miembros del Grupo de trabajo sobre costos y beneficios del PCC que apoyaron la labor: Joanna Makarowska (Ministerio de Finanzas de Polonia), Rafał Półtorak (Ministerio de Finanzas de Polonia), Przemysław Orzech (Ministerio de Finanzas de Polonia), Karolina Liberadzka-Czubowska (Ministerio de Finanzas de Polonia), Ewelina Drzewińska (Ministerio de Finanzas de Polonia), Francesca Marangoni (Comisión Europea), Caroline Mutema (administración tributaria de Kenia [*Kenyan Revenue Administration*]), Taru Kulmakka (administración tributaria de Finlandia), Flavio Vilela Campos (Secretaría de Ingresos Federales de Brasil), Caroline Dupae (Ministerio de Finanzas de Bélgica [*Ministry of Finance Belgium*]), Phelippe Toledo Pires de Oliveira (procurador tributario en la Procuraduría General del Tesoro Nacional, Brasil [*Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional*]), Luana FoffoCiucci (Procter&Gamble, Italia), Alessandro Roncarati (Siemens Energy, Austria), Hana Kurniati (Dirección General de Impuestos de Indonesia [*Direktorat Jenderal Pajak*]), Eko Cahyadi (Pertamina, Indonesia), Dikdik Suwardi (Pertamina, Indonesia), Nusa Saka Pradana (Pertamina, Indonesia), Muhamad Edi Hartono (Pertamina, Indonesia), Muhammad Fariz Alghufri (Pertamina, Indonesia), Rosnita Binti Ahmad (Junta de Ingresos Internos de Malasia [*Inland Revenue Board of Malaysia*]), Miguel Ángel Angulo Arroyo (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria de Perú).



Abreviaciones y acrónimos

ACB	análisis de costo-beneficio
APA	acuerdo previo en precios de transferencia (por su sigla en inglés)
AT	administración tributaria
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
CAP	Proceso de Garantía de Cumplimiento (por su sigla en inglés)
CC	cumplimiento cooperativo
COSO	Comité de Organizaciones Patrocinadoras (por su sigla en inglés)
CUNEF	Colegio Universitario de Estudios Financieros
EMN	empresa multinacional
ERP	planificación de recursos empresariales (por su sigla en inglés)
ETACA	Programa Europeo de Cumplimiento Cooperativo (por su sigla en inglés)
ETC	equivalente a tiempo completo
FTA	Foro de Administraciones Tributarias (por su sigla en inglés)
GST	impuesto sobre bienes y servicios (por su sigla en inglés)
IA	inteligencia artificial
ICAP	Programa de Garantía de Cumplimiento Internacional (por su sigla en inglés)
IRPF	impuesto sobre la renta de la persona física
IRPJ	impuesto sobre la renta de la persona jurídica
IRS	Servicio de Impuestos Internos (por su sigla en inglés)
IVA	impuesto al valor agregado
MCF	Marco de Control Fiscal
NRA	Administración Nacional de Ingresos de Polonia (por su sigla en inglés)
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

ONG	organización no gubernamental
PAM	procedimiento de acuerdo mutuo
PCC	Programa de Cumplimiento Cooperativo
PCCM	Programa de Cumplimiento Cooperativo Multilateral
PFA	planificación fiscal agresiva
Pyme	pequeña y mediana empresa
RSC	responsabilidad social corporativa
TI	tecnología de la información
TIE	tasa de impuestos efectiva
WU GTPC	Centro de Política Fiscal Global (por su sigla en inglés)



Glosario

Certidumbre fiscal: la capacidad de un contribuyente para realizar una evaluación precisa de los resultados fiscales y los costos de cumplimiento asociados con una inversión o continuación de una inversión en un país a lo largo del ciclo de vida de la inversión o empresa.

Certidumbre legal: un principio fundamental del Estado de derecho que requiere que las leyes sean claras, precisas y predecibles. También significa que la ley debe ser accesible y fácil de entender para quienes están sujetos a ella.

Certidumbre práctica: la capacidad de los contribuyentes de lograr un alto nivel de predictibilidad y confianza en relación con sus posiciones y obligaciones fiscales y resultados posibles, con base en una participación proactiva y una relación de cooperación con las administraciones tributarias.

Comodidad fiscal: situación en la que el contribuyente tiene motivos para creer que una administración tributaria aceptará sus posiciones fiscales aun cuando no se proporciona certidumbre fiscal mediante instrumentos legalmente vinculantes, como resoluciones fiscales, acuerdos de precios anticipados o sentencias judiciales.

Cumplimiento cooperativo: una relación mejorada entre las autoridades tributarias y los contribuyentes, basada en el entendimiento y la confianza mutuos, cuyos objetivos son una administración eficiente y efectiva de las reglas tributarias y una mayor certidumbre.¹

¹ Diferentes fuentes proporcionan diversas definiciones del cumplimiento cooperativo (CC), que han evolucionado desde “relación mejorada” a “cumplimiento cooperativo”. Las definiciones más integrales de CC y la planificación de sus elementos se desarrollaron en los informes de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (véanse *Study into the Role of Tax Intermediaries* [OCDE, 2008]; *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance* [OCDE, 2013]; *Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks* [OCDE, 2016]). Específicamente, el informe de la OCDE de 2013 presenta el concepto de “cumplimiento cooperativo” como una evolución del modelo de “relación mejorada”. Si bien el informe no proporciona una única definición formal, describe un cumplimiento cooperativo como un marco que promueve una relación entre las administraciones tributarias y las grandes empresas

Cumplimiento tributario: la medida en que los contribuyentes cumplen con sus obligaciones en el marco de las leyes tributarias.

Cumplimiento voluntario: disposición de los contribuyentes a cumplir leyes, regulaciones, procedimientos y requisitos tributarios legales sin necesidad de acciones de ejecución ni de sanciones.

Disputa tributaria: desacuerdo entre un contribuyente y la administración tributaria debido a la evaluación de los impuestos o a la aplicación de las leyes tributarias.

Distorsiones e inconsistencias en el cumplimiento tributario: un indicador que mide las distorsiones en la recaudación tributaria (impuestos declarados y pagados voluntariamente) y otras inconsistencias en el cumplimiento tributario detectadas por los controles automatizados de los sistemas internos de las administraciones tributarias.

Gobernanza tributaria: conjunto de procesos y reglas cuyo fin es la gestión efectiva de las obligaciones tributarias de una empresa.

Incidencia en las reglas de selección y focalización: un indicador que mide la calidad de las declaraciones de impuestos. La incidencia total en las reglas de selección y focalización se mide por el número de reglas de focalización en virtud de las cuales los contribuyentes han sido seleccionados para someterse a una auditoría.

Irregularidades tributarias: desviaciones de las obligaciones establecidas por leyes, regulaciones o procedimientos tributarios que pueden producirse de forma no intencionada o intencionadamente (por ejemplo, declaración inexacta del ingreso, declaración incorrecta, presentación morosa).

Marco de Control Fiscal: parte del sistema de control interno que garantiza la exactitud y completitud de las declaraciones de impuestos y las divulgaciones realizadas por una empresa. Se refiere al conjunto de prácticas y procedimientos adoptados por una empresa para asegurar que respeta la legislación tributaria correspondiente. Esto

pagadoras de impuestos que se basa en la confianza mutua, la transparencia y la colaboración. Este enfoque subraya la importancia de un Marco de Control Fiscal (MCF) robusto en las empresas que proporcione seguridad en las posiciones fiscales y facilite un proceso más eficiente de administración tributaria (OCDE, 2013). La Iniciativa de Relación Mejorada de la Asociación Fiscal Internacional (IFA, por su sigla en inglés) (*IFA Initiative on the Enhanced Relationship: Key Issues Report* [IFA, 2012]) da la siguiente descripción: “El CC es una relación institucional específicamente definida, que se basa en intenciones expresadas mutuamente y no en reglas detalladas, a las que los contribuyentes y las administraciones tributarias adhieren voluntariamente por encima y más allá de sus obligaciones legales básicas; esta relación se basa en el entendimiento mutuo, el respeto y la verdadera cooperación, y tiene como objetivo la aplicación de las leyes tributarias a la empresa del contribuyente de la manera más eficiente y oportuna, suponiendo una divulgación plena, oportuna y recíproca de información relevante relacionada con los impuestos (incluidas las posiciones tomadas), que conduce a la evaluación del importe correcto de impuestos, teniendo en cuenta el espíritu y el propósito de la ley tributaria (en lugar de, únicamente, la letra de la ley), a la vez que respeta los derechos y obligaciones de cada parte, bajo leyes de procedimiento en caso de desacuerdo sobre qué constituye el importe correcto de impuestos” (IFA, 2012).

incluye el cumplimiento de las obligaciones tributarias básicas, como el cálculo y el pago de impuestos correctos, y de las obligaciones accesorias, como la presentación de declaraciones precisas de la renta y el mantenimiento de documentos contables adecuados.

Partes interesadas: todas las personas, empresas e instituciones que tienen algún tipo de interés en la gestión y los resultados de un Programa de Cumplimiento Cooperativo (PCC), y que influyen en o son influidas por este, directa o indirectamente.

Programa de Cumplimiento Cooperativo: un marco formalizado que institucionaliza los principios del cumplimiento cooperativo (CC) al establecer procesos, roles y responsabilidades claros para promover la confianza y la colaboración entre las administraciones tributarias y los contribuyentes.

Programa de Cumplimiento Cooperativo Multilateral relacionado con proyectos: un mecanismo focalizado multilateral de certidumbre fiscal y prevención de conflictos cuyo fin es proporcionar una certidumbre fiscal temprana en el contexto específico de grandes proyectos transfronterizos. Inspirado en los programas existentes de evaluación y garantía de riesgo transfronterizo,² se basa en las características de muchos programas nacionales de cumplimiento cooperativo, que abarcan los principales impuestos corporativos y no están limitados, particularmente, a precios de transferencia o riesgos de establecimiento permanentes.

Rendimiento de la auditoría: un indicador que mide el valor de las irregularidades detectadas en las auditorías fiscales.

Responsabilidad social corporativa: modelo en el que las empresas integran los aspectos sociales y medioambientales en sus operaciones e interacciones con las partes interesadas. Implica que las empresas asuman la responsabilidad por el impacto de sus actividades en la sociedad y el medioambiente, más allá de las obligaciones legales, contribuyendo al bienestar de las comunidades donde operan.

² El Programa de Garantía de Cumplimiento Internacional (*International Compliance Assurance Programme*, ICAP), el Programa Europeo de Cumplimiento Cooperativo (*European Trust and Cooperation Approach*, ETACA) y el Diálogo transfronterizo de Finlandia (*Finland's Cross-border Dialogue*, FCBD).



Resumen ejecutivo

Este *Manual* proporciona un marco integral para evaluar los costos y beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo (PCC). Fue elaborado por el Grupo de Trabajo sobre Costos y Beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo del Proyecto de Cumplimiento Cooperativo dirigido por el Centro de Política Fiscal Global (*Global Tax Policy Center* [WU GTPC]), en el Instituto de Derecho Tributario Austríaco e Internacional (*Institute for Austrian and International Tax Law*), de la Universidad de Economía y Empresa de Viena (*Vienna University of Economics and Business*). Su objetivo es dotar a las administraciones tributarias, los responsables de las políticas y las partes interesadas de una metodología robusta y creíble para evaluar la efectividad, la eficiencia y el valor general de los PCC. Ofrece, a la vez, orientación conceptual y herramientas prácticas para apoyar la toma de decisiones fundamentada y promover el cumplimiento tributario basado en la confianza.

Después de la introducción, en la sección 1, la sección 2 presenta las consideraciones metodológicas y de procedimiento relacionadas con el desarrollo e implementación de una metodología de evaluación. Estas incluyen los objetivos de una evaluación, las principales partes interesadas implicadas, las fuentes de datos y los métodos de recopilación, los plazos de la evaluación y los enfoques para informar las conclusiones.

En la sección 3, se subraya que la evaluación de los costos de los PCC requiere un marco robusto de mapeo de costos que distinga entre costos iniciales y recurrentes, directos e indirectos y medibles e intangibles. En las administraciones tributarias, los costos iniciales incluyen aquellos relacionados con los estudios de viabilidad, las reformas legislativas, la participación de las partes interesadas, el desarrollo de infraestructura de tecnología de la información (TI) y la implementación de planes piloto. Los costos recurrentes abarcan la reasignación y capacitación del personal, la resolución de conflictos, las estrategias de comunicación y el mantenimiento del sistema. Estos deben evaluarse a través de un análisis estructurado de costo-beneficio, planificación de escenarios y monitoreo continuo. En el caso de los contribuyentes, los costos preparatorios están asociados, principalmente, con la implementación y documentación del Marco de Control Fiscal (MCF), la ejecución de auditorías internas y la realización de ejercicios de transparencia. Los costos recurrentes incluyen el mantenimiento del MCF, la actualización del

sistema y un diálogo permanente con las administraciones tributarias. Los métodos de evaluación recomendados incluyen el modelo de equivalente a tiempo completo (ETC) y estimaciones de horas-hombre trabajadas.

La sección 4 presenta un esquema de los beneficios previstos, tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes, y destaca la importancia de adaptar el conjunto de beneficios al contexto de cada jurisdicción. En las administraciones tributarias, los beneficios incluyen un aumento del cumplimiento tributario, auditorías más eficientes, reducción de las disputas y certidumbres fiscal y legal mejoradas. Para los contribuyentes, los beneficios clave incluyen menores costos de cumplimiento, reducción de las auditorías y menor exposición a conflictos, una mejor gestión del riesgo tributario y una mayor certidumbre legal. El *Manual* propone un conjunto de indicadores para cada categoría de beneficios y proporciona orientación en la interpretación de los resultados de la evaluación. Los enfoques de evaluación sugeridos incluyen comparaciones antes y después, análisis de grupo de control y métodos empíricos como las diferencias en diferencias. Se recomienda la utilización de tableros de control (*dashboards*) y herramientas de visualización de datos para el monitoreo y la comunicación continuos.

El *Manual* también destaca la importancia de evaluar la calidad de la relación entre las administraciones tributarias y las empresas, uno de los pilares de los PCC. En ese sentido, recomienda un enfoque de métodos mixtos, con una combinación de investigación cualitativa (por ejemplo, entrevistas, grupos de discusión) y herramientas cuantitativas (por ejemplo, encuestas estructuradas), para evaluar valores clave, como la confianza, la transparencia, la equidad y la receptividad. Las evaluaciones periódicas respaldan la mejora continua, mientras que los mecanismos de retroalimentación formativa y sumativa deben incorporarse en el diseño e implementación de los programas. La comunicación clara y oportuna de los resultados de la retroalimentación es esencial para el éxito del programa.

La sección 5 presenta recomendaciones para la implementación práctica de la metodología de evaluación. Aborda desafíos comunes, como recursos limitados, preocupaciones sobre la privacidad de los datos y sensibilidades políticas. El *Manual* subraya la importancia de una amplia participación de las partes interesadas, incluidos legisladores, asesores fiscales, investigadores, sociedad civil y organizaciones internacionales, para construir confianza, asegurar apoyo institucional y garantizar una implementación efectiva. Los resultados de la evaluación deben utilizarse para promover los PCC, al demostrar los beneficios a largo plazo, impugnar los conceptos equivocados y fundamentar posibles estrategias de expansión.

La sección 6 destaca las consideraciones preliminares para evaluar los costos y beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo Multilaterales (PCCM). A pesar de que no había estudios piloto de los PCCM disponibles en el momento de redactar este documento, el *Manual* sugiere indicadores genéricos y proporciona orientación para desarrollar metodologías de evaluación adaptadas a un contexto multilateral.

Por último, la sección 7 compila recomendaciones clave basadas en el contenido del *Manual*. En resumen, el *Manual* proporciona una hoja de ruta práctica e integral para realizar evaluaciones creíbles, a medida, que fortalezcan el diseño, la implementación y el impacto a largo plazo de los PCC.



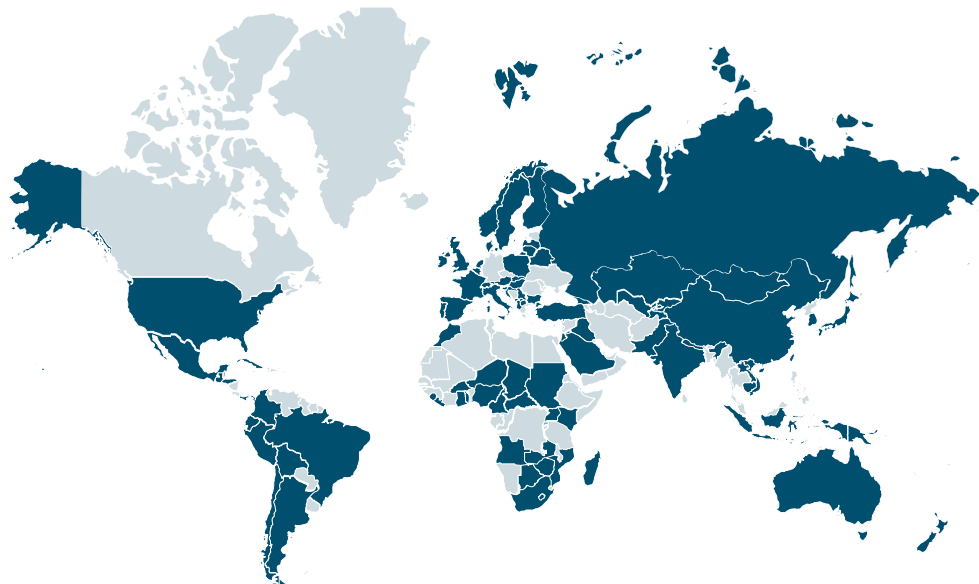
Introducción

Esta sección aborda la visión, las características clave y los componentes esenciales de los Programas de Cumplimiento Cooperativo (PCC), poniendo de relieve su evolución desde el primer modelo de “relación mejorada” de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) hasta un enfoque integral basado en la confianza del cumplimiento tributario. El objetivo de los PCC es reemplazar el control tradicional y conflictivo del cumplimiento tributario con una relación colaborativa entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, centrada en la transparencia, la divulgación oportuna y una gestión de riesgo proactiva. La sección describe el rol crucial de los Marcos de Control Fiscal (MCF) robustos, el uso de tecnologías digitales y la reasignación de recursos para apoyar este cambio. Concluye que la implementación exitosa de los PCC requiere ajustes de procedimiento y, en algunas jurisdicciones, legislativos; la construcción de capacidades, tanto para los funcionarios de las administraciones tributarias como para los de las empresas, y, aún más importante, un cambio cultural hacia un comportamiento tributario ético y una confianza mutua. Los PCC presentan un modelo avanzado que mejora la certidumbre fiscal, disminuye los conflictos y se alinea con los objetivos más amplios de buena gobernanza y responsabilidad social corporativa.

1.1. Visión de los Programas de Cumplimiento Cooperativo

En las últimas décadas, un número creciente de países ha reconocido el valor de los PCC y ha implementado estos marcos, mientras que otros están considerando activamente hacer lo mismo (gráfico 1.1). El enfoque innovador del cumplimiento tributario comenzó hace más de dos décadas y fue promovido como una “relación mejorada” (OCDE, 2008). Desde entonces, este concepto ha evolucionado hasta lo que actualmente se conoce como cumplimiento cooperativo (CC). En su esencia, el CC representa un cambio fundamental en el enfoque del cumplimiento tributario, al pasar de un modelo reactivo y basado en la aplicación de la ley a un enfoque proactivo y colaborativo. El objetivo de esta transformación es crear una situación mutuamente beneficiosa para las administraciones tributarias y los contribuyentes que participan en un PCC.

Gráfico 1.1 — Países que han aplicado Programas de Cumplimiento Cooperativo (a 2021)



Fuente: Encuesta internacional sobre administración tributaria (*International Survey on Revenue Administration*) (CIAT et al., 2024).

La visión de los PCC se centra en transformar el modelo conflictivo tradicional de cumplimiento tributario en una colaboración basada en la confianza y el entendimiento mutuo. Este cambio de paradigma se alinea con el carácter y la cultura variables de la relación entre administraciones tributarias y contribuyentes: en lugar de verse como oponentes, se posicionan como socios que trabajan juntos para lograr objetivos comunes, como una declaración tributaria precisa, el pago oportuno de los impuestos, la prevención de la evasión fiscal y la eficiencia general. Históricamente, el cumplimiento tributario se caracterizó por la confrontación, y las administraciones tributarias dependían de las auditorías y del control de la aplicación de la ley para garantizar el cumplimiento. En cambio, los PCC promueven el diálogo abierto y la cooperación, así como una relación transparente y colaborativa.

1.2. Programas de Cumplimiento Cooperativo: principales características y componentes

La adopción de los componentes clave del enfoque de cumplimiento tributario que contemplan los PCC requiere cambios importantes en las administraciones tributarias, los contribuyentes y otras partes interesadas para garantizar una transformación fluida y el logro de los objetivos. Como el CC introduce un enfoque proactivo basado en una relación que promueve la colaboración en tiempo real entre administraciones tributarias y contribuyentes, en lugar de depender de auditorías y sanciones después de las declaraciones de la renta, existe una necesidad de centrarse en la transparencia, la gestión

de riesgo, la buena gobernanza y la detección temprana de problemas. La implementación de este concepto implica cambios de procedimiento y, a veces, legislativos para formalizar o codificar el método de cumplimiento y el marco a través del cual las administraciones pueden buscar información para facilitar un enfoque de gestión de riesgo y proporcionar una certidumbre fiscal temprana (como la introducción de sistemas de control interno a nivel del contribuyente). Sin embargo, la implementación exitosa del CC exige una transformación más amplia. Esto implica promover un entendimiento de la necesidad de la transparencia tributaria y cómo se puede lograr, mediante un giro hacia una gobernanza tributaria robusta, la adopción de avances tecnológicos y la concreción de un cambio cultural. Estos cambios son esenciales para construir confianza, no solo entre las administraciones tributarias y los contribuyentes directamente involucrados en el CC, sino también entre otras partes interesadas, para garantizar la credibilidad en este enfoque alternativo de la relación entre la administración tributaria y el contribuyente.

En la base de los PCC está la transparencia. Un elemento clave de la visión de los PCC es crear un contexto donde los contribuyentes declaren voluntaria y totalmente sus posiciones fiscales, incertidumbres, riesgos significativos y actividades comerciales pertinentes a las autoridades tributarias, yendo más allá de sus obligaciones legales, y en tiempo real o casi real. Como resultado, el nivel de divulgación en el marco del CC es superior al de los modelos de cumplimiento tradicional. Este intercambio de información permite a las administraciones tributarias proporcionar retroalimentación y orientación oportunas, lo que reduce el riesgo de malentendidos o diferentes interpretaciones del tratamiento tributario de una transacción. Para los contribuyentes, la transparencia es un prerequisite clave para obtener la certidumbre fiscal y la certidumbre legal,³ lo cual también conduce a menos resultados negativos relacionados con auditorías o problemas de cumplimiento.⁴ A su vez, las administraciones tributarias deben ser transparentes en sus posiciones, y ofrecer una comunicación clara y consistente sobre las expectativas, los requisitos legales y los riesgos potenciales. Este enfoque proactivo crea comodidad fiscal y certidumbre práctica, y minimiza eficazmente las disputas tributarias y, por consiguiente, la necesidad de una resolución de conflictos costosa y larga.

Desde la perspectiva del contribuyente, la transparencia y la divulgación están aseguradas mediante el MCF. Este tiene un rol crucial en el mantenimiento de controles internos robustos y estructuras de gobernanza para gestionar los riesgos tributarios. Es un componente clave en la construcción de “confianza justificada” al establecer un sistema integral de procesos y controles, que asegura que los contribuyentes controlan sus obligaciones tributarias y son capaces de detectar, mitigar e informar riesgos tributarios (OCDE, 2016). En la mayoría de los países que han adoptado el CC, la implementación de un MCF robusto por parte de los contribuyentes es un requisito para su inscripción en los PCC, puesto que proporciona seguridad a la administración tributaria de que su declaración de impuestos es precisa y completa. Un MCF robusto se alinea con una estrategia de gobernanza corporativa y tributaria más amplia, lo cual asegura que el

³ A esto se lo denomina “transparencia a cambio de certidumbre” (OCDE, 2013, p. 29).

⁴ La OCDE se refiere a esto como “sin sorpresas” (2013, p. 20).

enfoque del contribuyente hacia el cumplimiento tributario sea sistemático y coherente, tanto con los requisitos del negocio, como con los legales (OCDE, 2013).

El CC pone énfasis en un enfoque del cumplimiento tributario basado en el riesgo (OCDE, 2013). Tanto los contribuyentes como las administraciones tributarias (AT) centran sus recursos en ámbitos de importante riesgo tributario, en lugar de adoptar un enfoque de aplicación uniforme. Las administraciones tributarias evalúan el riesgo de incumplimiento basándose en la transparencia y efectividad del MCF del contribuyente y las prácticas comerciales generales. Si se identifican ámbitos de alto riesgo, se aborda proactivamente cualquier posible problema mediante el diálogo y la colaboración. Esto permite a las administraciones tributarias asignar recursos más eficientemente, al centrarse en los contribuyentes de alto riesgo y reducir un continuo e innecesario escrutinio de los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones tributarias. Este enfoque simplificado puede mejorarse a través del despliegue de tecnologías digitales que faciliten la transmisión de datos, la gestión de riesgos, la detección de problemas y el apoyo en tiempo real a los contribuyentes. Estas tecnologías mejoran la eficiencia y receptividad de la relación entre administraciones tributarias y contribuyentes, y hacen el proceso de cumplimiento más dinámico y efectivo.

Los PCC desempeñan un rol crucial en la prevención y la resolución de conflictos tributarios antes de que escalen. A medida que el número y la escala de las transacciones, incluidas las internacionales, siguen aumentando, también se incrementa el riesgo de desacuerdos entre las administraciones tributarias y las empresas multinacionales (EMN), a propósito del tratamiento tributario de operaciones específicas, lo que genera conflictos potenciales. En este contexto, el diálogo permanente y la colaboración entre contribuyentes y administraciones tributarias favorece una certidumbre fiscal temprana y minimiza la aparición de esos conflictos. Cuando surgen desacuerdos, los PCC proporcionan un marco para abordarlos tempranamente, y evitar así procesos de resolución de conflicto prolongados y caros. Este enfoque proactivo no solo reduce la carga para ambas partes, sino que también promueve un contexto tributario más cooperativo y menos confrontativo.

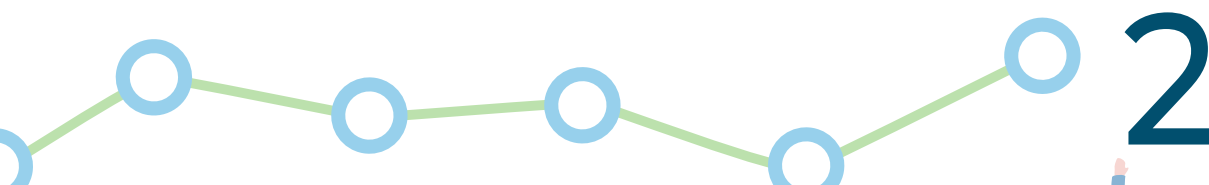
El diálogo permanente y abierto, que construye confianza, se puede lograr mediante reuniones regulares con un funcionario asignado de la administración tributaria, foros especializados o la opción de obtener resoluciones (consultas) fiscales anticipadas. Por un lado, los contribuyentes tienen la oportunidad de mantener abiertos los canales de comunicación, lo cual es esencial para lograr una certidumbre fiscal temprana y evitar malentendidos que podrían conducir a auditorías o sanciones. Por otro lado, las administraciones tributarias pueden comunicar con claridad sus expectativas y proporcionar una retroalimentación oportuna sobre la información revelada.

El uso de tecnologías digitales, que permite el intercambio de datos en tiempo real y una mejor gestión del riesgo tributario, facilita la comunicación eficiente y el intercambio de información relacionada con los impuestos entre las administraciones tributarias y los contribuyentes inscritos en el PCC. Las herramientas digitales pueden ayudar a las administraciones tributarias a recopilar, analizar y evaluar información tributaria con mayor efectividad, lo que permite una retroalimentación más rápida y una resolución más expedita de los problemas tributarios. Entre los contribuyentes, integrar herramientas

digitales en su MCF puede mejorar la transparencia y asegurar un cumplimiento oportuno de los requisitos del programa. La automatización de los procesos tributarios también reduce la intervención manual, lo cual mejora la precisión y la eficiencia.

Por otro lado, la implementación de los PCC requiere una reasignación de recursos, tanto de los contribuyentes como de las administraciones tributarias. En el caso de contribuyentes, se requiere personal capacitado para implementar la gobernanza fiscal y el MCF con el fin de cumplir las condiciones de inscripción en el programa, así como con los requisitos y procedimientos del CC a lo largo del período de participación. Además, las autoridades tributarias deben invertir en la capacitación del personal que trabaja con grandes contribuyentes inscritos en el PCC, para ampliar su conocimiento de las operaciones comerciales y mejorar su capacidad de evaluar los riesgos fiscales con un mayor entendimiento del negocio. La capacitación también es esencial para aumentar las habilidades de comunicación, lo cual favorece la participación del personal en un diálogo constructivo con los contribuyentes.

Por último, el concepto de CC va más allá de la implementación de reglas y marcos. En las empresas, el CC se alinea estrechamente con objetivos más amplios de gobernanza corporativa y de responsabilidad social corporativa (RSC), y las alienta a adoptar prácticas fiscales éticas que contribuyan al bienestar social. Esto requiere fomentar una mentalidad de cumplimiento entre los contribuyentes y promover un cambio cultural que priorice un comportamiento tributario ético, la transparencia y un relacionamiento proactivo con las autoridades fiscales. Al cultivar una mentalidad centrada en la colaboración y en la gobernanza fiscal responsable, los contribuyentes pueden fortalecer su reputación, mejorar la relación con las administraciones tributarias y otras partes interesadas y contribuir a un sistema tributario más justo. A su vez, las administraciones tributarias también deben cambiar su actitud hacia los contribuyentes y considerarlos socios, lo que favorece las relaciones de confianza, entendimiento mutuo y respeto.



Aspectos metodológicos y de procedimiento de la evaluación de costos y beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo



Esta sección aborda los aspectos metodológicos y de procedimiento de la evaluación de los costos y beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo (PCC). En tal sentido, destaca la importancia de desarrollar una metodología estructurada, transparente y coherente, con base en principios de evaluación establecidos. Se recomienda que la metodología incorpore tanto indicadores cuantitativos como cualitativos, que faciliten la comparabilidad a lo largo del tiempo y entre diferentes grupos de contribuyentes, y, a la vez, se centre en las experiencias de las administraciones tributarias y los grandes contribuyentes, e involucre a otras partes interesadas cuando sea pertinente. Una recopilación robusta de datos y estándares de evaluación reconocidos son esenciales para asegurar la fiabilidad. La frecuencia de la evaluación debería alinearse con la madurez del PCC, con evaluaciones más frecuentes durante la fase piloto y evaluaciones menos frecuentes para los programas maduros. La sección concluye que la publicación de los resultados de la evaluación mejora la transparencia y la confianza.

2.1. Objetivos del desarrollo de una metodología para medir los costos y beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo

Para comprender la efectividad, la eficiencia y el valor agregado de los PCC se requiere una evaluación de sus costos y beneficios, con una metodología robusta y creíble. En general, las metodologías de evaluación se aplican en diferentes áreas y sectores. Normalmente incluyen un conjunto de principios, procedimientos, métodos y técnicas que se utilizan para medir el desempeño y el impacto de diferentes programas, políticas e intervenciones. Los componentes clave de estas metodologías abarcan el diseño de la evaluación, las estrategias de evaluación, los métodos de recopilación, el análisis e interpretación de datos, y la divulgación de los hallazgos (Kazdin, 2016). La elección de los componentes depende del objeto de la evaluación y de los objetivos por alcanzar.

Gráfico 2.1 — Lógica del programa de cumplimiento tributario



Fuente: Elaboración propia con base en OCDE (2013).

Las metodologías de evaluación ofrecen un enfoque estructurado, coherente y fiable para llevar a cabo evaluaciones. Proporcionan perspectivas basadas en evidencia sobre el desempeño y el impacto del objeto evaluado. Al emplear estas tecnologías, los responsables de las políticas públicas pueden evaluar la efectividad de sus operaciones y tomar decisiones basadas en datos para mejorar los resultados. Además, los resultados de la evaluación pueden orientar el desarrollo de políticas públicas e impulsar la mejora de los programas.

El Marco para el Cumplimiento Cooperativo de la OCDE (2013) aboga por un conjunto de indicadores que no solo miden los productos —centrados en detectar y corregir el incumplimiento—, sino también indicadores de resultado que establecen cómo se puede evaluar las relaciones entre los costos y los efectos previstos (gráfico 2.1). Por el lado de los contribuyentes, medir la eficiencia de participar en un PCC significa contrastar productos, como los de las administraciones tributarias, con insumos, como inversiones en personal, capacitación, servicios de auditoría externos, tecnología y otros. Para evaluar la efectividad, es necesario determinar cómo las actividades (por ejemplo, los procedimientos de control interno adaptados, el intercambio permanente de datos, la comunicación mejorada con las administraciones tributarias) y los productos contribuyen a los resultados esperados de la participación en los PCC, como un mayor cumplimiento tributario y certidumbre legal.

En este contexto, la evaluación de la eficiencia de los PCC incluiría identificar y medir los costos y beneficios asociados con estos programas, que se discutirán en detalle en las secciones 3 y 4. Concretamente, los costos incluyen las inversiones de las

administraciones tributarias y los contribuyentes durante la etapa de implementación y la ejecución de las actividades de cumplimiento. Simultáneamente, la evaluación de los productos y los resultados requiere determinar tanto los beneficios cuantitativos como los cualitativos (incluidos la reducción de costos de asociados al cumplimiento forzoso y voluntario, así como también otros efectos deseables) para medir los impactos de esos programas en las administraciones tributarias y en los contribuyentes participantes.

Es necesario desarrollar una metodología para medir los costos y beneficios de los PCC con el fin de asegurar que las evaluaciones sean sistemáticas, coherentes, integrales y mantengan trazabilidad. Una metodología estructurada describirá el proceso de recopilación, análisis e interpretación de datos, de modo que se tengan en cuenta todos los factores pertinentes. También facilitará la comparabilidad entre diferentes períodos y en los grupos de contribuyentes inscritos o no inscritos en un PCC, lo cual permitirá a las partes interesadas extraer conclusiones significativas y tomar decisiones basadas en evidencia.

La metodología debe ser creíble para asegurar la fiabilidad, validez y veracidad de los resultados de la evaluación. Las autoridades tributarias, las empresas y los responsables de las políticas públicas deben confiar en que la evaluación refleja adecuadamente los costos y beneficios de los PCC. Una metodología creíble utiliza técnicas robustas de recopilación y análisis de datos y se adhiere a las prácticas y normas de evaluación comúnmente aceptadas. Esta credibilidad es crucial para conseguir la incorporación de las partes interesadas y apoyar las decisiones de política. También mejora la transparencia y la rendición de cuentas y facilita la divulgación de los logros del programa y los ámbitos por mejorar a un público más amplio.

Además, tener resultados robustos de una evaluación es particularmente importante en contextos donde hay escepticismo y desconfianza hacia los PCC. Puede que algunas partes interesadas, como las organizaciones no gubernamentales (Owens y Pemberton, 2021), los perciban como inequitativos y que benefician solo a las empresas multinacionales (EMN) participantes al permitirles minimizar su carga fiscal mediante “tratos preferenciales”. En este sentido, es crucial que las administraciones tributarias describan claramente los beneficios de los PCC y demuestren que sus principales ventajas no tienen relación con el importe de la deuda tributaria. También deben desarrollar una metodología creíble para la evaluación y asegurar que los resultados de la evaluación estén públicamente disponibles. Por otro lado, la evidencia documentada sobre la efectividad de la asignación de recursos de las administraciones tributarias ayudaría a cambiar la percepción del enfoque cooperativo del cumplimiento tributario y, eventualmente, construir confianza social y afirmar la legitimidad de los PCC.

En general, la evaluación de los costos y beneficios de los PCC mediante una metodología integral y creíble contribuye a determinar si el programa cumple sus objetivos, como mejorar el cumplimiento tributario y la certidumbre fiscal, reducir los costos de fiscalización y cumplimiento y mejorar las relaciones entre las administraciones tributarias y las empresas. Al evaluar los impactos cuantitativos y cualitativos, las administraciones tributarias y otras partes interesadas pueden identificar los problemas que plantea ejecutar dichos programas y tomar decisiones informadas en relación con su futuro, como la ampliación, el ajuste o la suspensión de la iniciativa. Las evaluaciones también

proporcionan evidencia para justificar la asignación de recursos y demostrar el impacto del programa en los ingresos públicos, el grado de cumplimiento tributario y la certidumbre legal.

2.2. Partes clave de la evaluación

En el estudio más reciente sobre cumplimiento cooperativo (CC) de Owens y Pemberton (2021) se consideró importante identificar los principales actores y partes interesadas para centrar la investigación y determinar los más pertinentes para evaluar los costos y beneficios del marco de CC. Esto permitió distinguir entre actores directamente involucrados en el proceso de evaluación y aquellos involucrados indirectamente.

El primer grupo de actores incluye las administraciones tributarias, las autoridades de Aduana, los ministerios de Finanzas y los grandes contribuyentes. El segundo grupo comprende representantes de empresas; asesores fiscales; cámaras de asesores fiscales; abogados y consultores fiscales; medios de comunicación; organizaciones no gubernamentales, responsables de las políticas públicas; académicos y otras partes interesadas indirectamente conectadas al marco de CC. Se observó que este último grupo estaba más interesado en los resultados de la evaluación.

Durante los talleres y reuniones de preparación del *Manual para la evaluación de los costos y beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo* (el *Manual*), se subrayó la necesidad de definir de forma más amplia las partes interesadas en el PCC. Por ejemplo, los asesores fiscales se pueden beneficiar del PCC al tener oportunidades para expandir el alcance de sus servicios. También pueden desempeñar un rol clave en la construcción de los PCC nacionales y en la promoción del marco entre los grandes contribuyentes en sus jurisdicciones.

Además de los asesores fiscales, los investigadores también deberían participar en el proceso de evaluación del PCC. Están bien posicionados para ofrecer un análisis objetivo del marco nacional y para comunicar los resultados. A la vez, los investigadores tienen acceso a amplias redes y a investigaciones comparativas, lo cual puede añadir valor a la evaluación.

Un desafío determinado en la preparación del *Manual* fue que desarrollar un enfoque de evaluación universal, aplicable a todas las partes interesadas identificadas, sería sumamente complejo. Por lo tanto, se acordó que la metodología debería centrarse en los actores principales, a saber, las autoridades tributarias, los ministerios de Hacienda y los grandes contribuyentes que participan en los PCC nacionales. Solo deben incluirse otras partes interesadas si participan directamente en el proceso de evaluación y si hay datos relevantes disponibles o se pueden obtener a través de acuerdos mutuos.

2.3. Metodología de recopilación de datos y fuentes de datos

La evaluación de los PCC requiere una metodología robusta de recopilación de datos, adaptada al diseño específico del programa y al contexto institucional. Se recomienda combinar métodos cuantitativos y cualitativos, para capturar impactos multifacéticos de los PCC, tanto en las administraciones tributarias como en los contribuyentes.

Las principales fuentes de datos son los registros internos de las administraciones tributarias, los resultados de auditorías, la asignación de recursos y los indicadores de cumplimiento, así como las encuestas y entrevistas estructuradas con las empresas participantes. Además, los asesores fiscales pueden desempeñar un rol esencial al proporcionar datos agregados y anonimizados sobre los costos y beneficios de las empresas, con base en su experiencia en el asesoramiento a clientes en la inscripción e implementación de los PCC.

2.4. Frecuencia

Al desarrollar una metodología de evaluación, un aspecto clave es la frecuencia con que se evalúa un PCC. El análisis de este tema desde una perspectiva práctica reveló que la experiencia varía de una jurisdicción a otra. Algunas jurisdicciones evalúan el marco una vez al año, mientras que otras realizan evaluaciones con menos frecuencia. También se observó que ciertos indicadores se pueden monitorear mensualmente. En algunos casos, las jurisdicciones han emprendido evaluaciones puntuales para determinar el desempeño del PCC e introducir cambios en el diseño.

En general, se acordó que la frecuencia de la evaluación depende de la madurez del PCC en cada jurisdicción y de la disponibilidad de fuentes de datos relevantes. Durante la fase piloto, es posible que sea adecuado llevar a cabo evaluaciones cada dos años, ya que esto permite disponer de tiempo suficiente para observar cambios. Una vez que el PCC alcanza una etapa más madura, el ciclo de evaluación se puede ampliar a cada cuatro años.

Es importante desarrollar la metodología de evaluación antes de lanzar el PCC piloto. Esto permite a las administraciones tributarias realizar un estudio de referencia y otorga una oportunidad para probar y afinar la metodología antes de aplicarla a un programa plenamente implementado.

2.5. Informe sobre el producto

El informe sobre los resultados de la evaluación del PCC tiene un papel crucial para garantizar la transparencia, la rendición de cuentas y la promoción del PCC. Las administraciones tributarias deben presentar las conclusiones de una manera clara y accesible, adaptada a diferentes públicos, como los responsables de las políticas públicas, las empresas, la sociedad civil y el público en general. Los informes deben destacar los resultados cuantitativos y cualitativos, incluyendo las mejoras cuantificables en el cumplimiento, la reducción de las disputas y el aumento de la certidumbre fiscal, así como impactos más amplios en la confianza y el desempeño institucional. Cuando sea posible, los resultados deben ser contrastados con los objetivos iniciales o con experiencias internacionales comparables para contextualizar las conclusiones. La divulgación pública mediante informes oficiales, presentaciones y diálogos con las partes interesadas contribuye a crear confianza en el PCC, respalda la toma de decisiones basada en evidencia y promueve una participación más amplia al demostrar el valor y la equidad del programa.

Medición de los costos de cumplimiento cooperativo



La sección 3 proporciona una orientación detallada para las administraciones tributarias sobre la evaluación de los costos de los Programas de Cumplimiento Cooperativo (PCC). En ese sentido, la recomendación es desarrollar un marco integral de mapeo de costos que distinga entre costos iniciales y recurrentes, directos e indirectos y medibles y no medibles.

Para las administraciones tributarias, los costos iniciales incluyen los estudios de viabilidad, el diseño de los programas, la participación de las partes interesadas, el marco legislativo e institucional, la infraestructura tecnológica y la implementación de pilotos. Los costos recurrentes abarcan la reasignación y capacitación del personal, la comunicación, el mantenimiento del sistema de tecnología de la información (TI), la resolución de disputas y los mecanismos de monitoreo. El cálculo de los costos debería integrarse en el ciclo de vida del programa y seguir un análisis de costo-beneficio (ACB) estructurado. Los gastos relacionados con el PCC deben considerarse inversiones estratégicas, que serán compensados a largo plazo con mejoras en el cumplimiento, la confianza y la eficiencia administrativa como elementos que justifican los gastos iniciales.

En las empresas, los costos de la participación en el PCC se deben, principalmente, a la implementación y el mantenimiento del Marco de Control Fiscal (MCF). Los costos preparatorios incluyen la documentación y la operativización del MCF, las revisiones y auditorías previas, los esfuerzos de formalización y los ejercicios de transparencia. Normalmente, estos se calculan utilizando el método de estimación equivalente a tiempo completo (ETC) para el personal interno, y estimaciones de las horas hombre trabajadas para los servicios externos. Los costos recurrentes, como las actualizaciones del MCF, los controles internos, los procesos de mejora continua y la comunicación con las administraciones tributarias deben evaluarse con los mismos métodos para asegurar la coherencia. Estos gastos corresponden a costos generales de cumplimiento tributario y pueden compensarse con una menor carga de auditorías y una resolución de disputas más rápida. La complejidad y la madurez de los procesos internos y los sistemas de control de una empresa, así como de la función tributaria, influyen significativamente en los costos generales del PCC.

3.1. Costos asociados a los Programas de Cumplimiento Cooperativo: definición y mapeo

La participación en un PCC implica costos para las administraciones tributarias y para los contribuyentes. Entender y mapear estos costos es esencial para evaluar la efectividad general de estos programas. Si bien el objetivo de los PCC consiste en crear beneficios, como una mayor certidumbre fiscal y una reducción de las cargas de cumplimiento, esta sección se centra en los costos que surgen al participar en un PCC o mantenerlo. En las administraciones tributarias, la implementación de un PCC requiere una serie de inversiones y actividades básicas, como el desarrollo de guías claras. Además, las autoridades tributarias deben capacitar al personal para relacionarse con los contribuyentes en el marco del nuevo modelo cooperativo. Esto implica entender el MCF de las entidades participantes y adoptar nuevos métodos para las evaluaciones de riesgo continuas. Podrían ser necesarias inversiones para construir infraestructura de TI compatible. Por último, una inversión clave de un PCC exitoso es la evaluación continua del programa.

Los costos incluyen tanto los gastos monetarios como el conjunto de inversiones necesarias distribuidas a lo largo del tiempo, y/o ingresos no percibidos en los que debe incurrir la administración tributaria o el contribuyente para participar o permanecer en un PCC. Los costos relacionados con los PCC se pueden clasificar en función de diferentes criterios:

- **Partes interesadas**
 - Administración tributaria: recursos asignados para el diseño, la implementación y el monitoreo.
 - Contribuyente: inversiones en la adaptación de procesos internos y esfuerzos de cumplimiento continuos.
- **Tipo de medición**
 - Costos medibles: gastos que se pueden cuantificar, como capacitación del personal, adquisición de *software* e implementación de procesos.
 - Costos no medibles o difíciles de medir: costos de oportunidad o la pérdida potencial de ingresos debido a la reasignación de recursos.
- **Naturaleza**
 - Costos de personal: salarios y capacitación para el personal involucrado en el PCC.
 - Costos tecnológicos: inversiones en programas, *hardware* e infraestructura de comunicación digital.
 - Costos de materiales: recursos físicos necesarios para la operacionalización del programa.
 - Costos de comunicación: gastos relacionados con la facilitación de la interacción entre contribuyentes y autoridades tributarias.
- **Frecuencia**
 - Costos iniciales: gastos de instalación, incluidos el desarrollo del sistema y los esfuerzos de incorporación.

- Costos posteriores a la implementación: costos continuos para mantener y mejorar los procesos del PCC, como la formación continua y las actualizaciones del sistema.

Entender los costos asociados a los PCC es crucial, tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes (cuadros 3.1 y 3.2). Cuando estos costos son mapeados y gestionados rigurosamente, permiten a ambas partes tomar decisiones informadas sobre la participación en esos programas. Es importante señalar que los costos asociados a la adhesión a un PCC son distintos de los costos de cumplimiento en los que normalmente incurren las empresas. Por lo tanto, es esencial ver estos costos como inversiones, que pueden generar beneficios a largo plazo, como una mayor certidumbre fiscal y una relación más sólida entre contribuyentes y administraciones tributarias. Esta sección establece una base metodológica para estimar y evaluar los costos de los PCC, que se analizan con mayor profundidad en las próximas secciones.

3.2. Evaluación de los costos de cumplimiento cooperativo para las administraciones tributarias

3.2.1. Consideraciones generales sobre la medición de los costos de cumplimiento cooperativo para las administraciones tributarias

Introducción a la evaluación de costos de los Programas de Cumplimiento Cooperativo en las administraciones tributarias

La evaluación de los costos de los PCC para las administraciones tributarias es esencial para gestionar y sostener esas iniciativas. Una evaluación de costos integral garantiza que los recursos se asignen de forma efectiva y que los objetivos del programa se alcancen sin una presión excesiva sobre los presupuestos y los mandatos de las administraciones tributarias.

Los costos asociados a los PCC pueden variar significativamente, según la complejidad del programa, el alcance de la implementación, el número de empresas multinacionales (EMN) implicadas en el PCC y la capacidad administrativa de la autoridad tributaria. Estos ámbitos clave normalmente incluyen el desarrollo de infraestructuras, la dotación de personal, la capacitación y las inversiones en tecnología. Los costos indirectos, como la participación de las partes interesadas y los cambios en los procesos organizativos, también contribuyen al impacto general.

Las evaluaciones de costos no son una actividad puntual. El carácter dinámico de los PCC requiere una evaluación continua de costos y beneficios, lo que permite a las administraciones tributarias adaptarse a nuevos desafíos y optimizar el uso de los recursos. El monitoreo continuo garantiza que el programa se mantenga alineado con sus objetivos y produzca los beneficios deseados, a la vez que sigue siendo costo-efectivo.

Sin embargo, las evaluaciones regulares tienen costos adicionales. Las administraciones tributarias deben invertir en el desarrollo de indicadores para medir los costos directos e indirectos, incluidos los relacionados con la gestión del cumplimiento, la

Cuadro 3.1 — Taxonomía de los costos de los Programas de Cumplimiento Cooperativo para las administraciones tributarias

Categoría de costos	Indicador	Descripción	Fuente de datos	Frecuencia	Resultado esperado	Comparaciones	Enfoque fiscal
Desarrollo e implementación de un Programa de Cumplimiento Cooperativo (PCC)	Tiempo y recursos destinados a la elaboración de políticas y a las consultas con las partes interesadas.	Costos de crear los marcos regulatorios y legislativos para lanzar/desplegar un PCC.	Reportes internos de las administraciones tributarias, asignaciones del presupuesto público.	Una vez durante la instalación, con evaluación continua.	PCC operativo/funcional.	Comparación de costos con los sistemas tradicionales de recaudación de impuestos.	Cambios legislativos, elaboración de políticas.
	Número de casos resueltos versus disputados.	Gastos legales de las disputas.	Registros de disputas.	Evaluación continua.	Reducción de casos debido a la resolución preventiva de disputas.	Entidades del PCC versus entidades que no pertenecen al PCC.	Conflicto legal.
Marco de Control Fiscal (MCF)/costos legislativos	Gasto en infraestructura de tecnología de la información (TI) y actualizaciones del sistema.	Inversiones requeridas para actualizar o desarrollar nuevas herramientas digitales para monitorear el cumplimiento, apoyar los reportes en tiempo real y la interfaz con el MCF, incluidos bases de datos, herramientas de auditoría, plataformas de comunicación en tiempo real y análisis de datos para la evaluación de riesgos.	Registros internos de adquisiciones/contrataciones, presupuestos de tecnología de la información.	Una vez durante la instalación, con evaluación continua.	Procesos de monitoreo y cumplimiento más eficientes, mejores datos.	Gastos en TI de los sistemas de auditoría tradicionales.	
	Informes de movimiento del personal.	Redistribución de los recursos humanos de las auditorías tradicionales al PCC.	Informes de recursos humanos.	Una vez durante la instalación, con evaluación continua.	Mayor eficiencia, más recursos para contribuyentes de alto riesgo.	Uso de recursos antes y después de la introducción del PCC.	Gestión de contribuyentes de alto riesgo versus de bajo riesgo.

(continúa en la página siguiente)

Cuadro 3.1 — Taxonomía de los costos de los Programas de Cumplimiento Cooperativo para las administraciones tributarias *(continuación)*

Categoría de costos	Indicador	Descripción	Fuente de datos	Frecuencia	Resultado esperado	Comparaciones	Enfoque fiscal
Capacitación y gestión del cambio	Horas de personal, capacitación externa.	Capacitación de funcionarios de la administración tributaria en los nuevos procedimientos de cumplimiento.	Presupuestos para capacitación, registros de tiempo.	Una vez durante la instalación, con evaluación continua.	Funcionarios de las administraciones tributarias bien capacitados.	Intensidad de la capacitación en comparación con la capacitación estándar en auditorías.	Educación.
Costos de evaluación	Tiempo y recursos asignados a la evaluación del programa, incluidos el personal, las consultorías externas y el análisis de datos.	Gastos para realizar evaluaciones de los PCC, incluidos el diseño de marcos de evaluación, la recopilación de datos, la retroalimentación de las partes interesadas, la medición del desempeño y la elaboración de reportes. Se pueden contratar consultores externos para realizar evaluaciones independientes.	Presupuestos internos, honorarios de consultores externos e informes sobre los resultados de la evaluación.	Continua.	Informes detallados sobre la efectividad de los PCC, identificación de áreas de mejora y evidencia para apoyar decisiones sobre la continuación o la modificación del programa.		
Costos de la gestión de las percepciones y expectativas públicas	Encuesta sobre los PCC, gastos en campañas de comunicación, relaciones públicas y actividades de participación de las partes interesadas.	Costos asociados a la gestión de la percepción de los PCC, incluidos las campañas de concienciación pública, las notas de prensa, los materiales de marketing, los foros de las partes interesadas y las estrategias de comunicación continua destinadas a promover los beneficios de los PCC.	Presupuestos de marketing y comunicación, honorarios de agencias de relaciones públicas externas.	Continua, centrada en el lanzamiento del programa.	Mejora de la confianza en la administración tributaria, mayor participación de los contribuyentes en los PCC, menor escepticismo o resistencia de las empresas y el público, y aumento de la transparencia.		Mejora del cumplimiento voluntario.

Cuadro 3.2 — Taxonomía de los costos de los Programas de Cumplimiento Cooperativo para los contribuyentes

Categoría de costos	Indicador	Descripción	Fuente de datos	Frecuencia	Resultado esperado	Comparaciones	Enfoque fiscal
1.a. Marco de Control Fiscal (MCF): documentación	Equivalente a tiempo completo (ETC) + asignación de costos indirectos.	Costos relacionados con la documentación del marco de control (por ejemplo, estrategia fiscal, procedimientos, tolerancia al riesgo).	Datos internos (tiempo dedicado por el profesional implicado). Registros de tiempo.	Una vez durante la instalación, con evaluación continua.	Tener todo el MCF documentado. Comprobar el contenido del MCF.	Sin comparación. Costo nuevo.	Estrategia fiscal y gobernanza tributaria en la organización.
1.b. Marco de Control Fiscal: implementación operativa	ETC + asignación de costos indirectos + gastos en tecnología de la información (TI) y honorarios de terceros.	Identificación, medición, gestión y control del riesgo tributario (incluye capacitación en comunicación interna, canal de denuncias de irregularidades y pruebas).	Registros de tiempo. Presupuesto de TI. Presupuesto proporcionado por terceros.	Continua.	Tener el MCF operativo e integrado internamente con otros mecanismos de control.	Sin comparación. Costo nuevo.	Aumento de la gestión de riesgos.
2. Revisiones y auditorías previas	ETC + asignación de costos indirectos/ honorarios de terceros.	Revisiones y auditorías previas que pueden realizarse con respecto al MCF o a los impuestos de la propia entidad.	Registros de tiempo. Presupuesto proporcionado por terceros.	Una vez.	Cumplir los requisitos establecidos por el PCC.	Sin comparación. Costo nuevo.	Acceder al PCC.

(continúa en la página siguiente)

Cuadro 3.2 — Taxonomía de los costos de los Programas de Cumplimiento Cooperativo para los contribuyentes *(continuación)*

Categoría de costos	Indicador	Descripción	Fuente de datos	Frecuencia	Resultado esperado	Comparaciones	Enfoque fiscal
3. Ejercicios de transparencia tributaria	ETC + asignación de costos indirectos.	El acceso a un Programa de Cumplimiento Cooperativo (PCC) requiere que la entidad emprenda y documente ejercicios de transparencia con la administración tributaria.	Registros de tiempo.	Una vez/continua, según el programa.	Cumplir los requisitos establecidos por el PCC.	Sin comparación. Costo nuevo.	Acceder al PCC.
4. Formalización y comunicación legal	ETC + asignación de costos indirectos.	Reuniones previas con la administración, intercambio de información, designación de interlocutores, procesos internos para la firma de acuerdos.	Registros de tiempo.	Continua. Menores costos.	Cumplir los requisitos establecidos por el PCC.	Sin comparación. Costo nuevo.	Acceder al PCC.

cooperación de los contribuyentes y las mejoras del programa. A pesar del gasto, estas evaluaciones son cruciales para el éxito del programa. Solo a través de evaluaciones rigurosas y continuas se pueden extraer conclusiones fiables sobre la eficiencia y efectividad del programa, y asegurar que este proporcione valor a la autoridad tributaria y a los contribuyentes por igual.

La incorporación de evaluaciones de costos en cada etapa de un PCC garantiza la transparencia y la rendición de cuentas y ayuda a justificar los costos del programa y sus beneficios a largo plazo. Las evaluaciones también proporcionan la evidencia necesaria para realizar ajustes fundamentados en los PCC, y asegurar que los objetivos se cumplen de manera eficiente y continua.

Métodos de evaluación de costos

Un método clave para evaluar los costos de un PCC es el análisis de costo-beneficio (ACB). Si bien el ACB implica comparar tanto costos como beneficios, esta sección se enfoca en los costos. La sección 4 se enfoca en los beneficios. En el ACB, todos los costos relevantes deben ser identificados, cuantificados y descontados a su valor actual. Estos incluyen tanto los gastos directos, como las inversiones en tecnología, la capacitación del personal y la administración del programa, y los gastos indirectos, como la participación de las partes interesadas y las estrategias de comunicación. La fortaleza del ACB reside en su capacidad para dar cuenta sistemáticamente de los gastos inmediatos y los futuros, y proporcionar una visión integral de las implicaciones financieras a lo largo del tiempo (Boardman et al., 2018). Los pasos en el ACB para la evaluación de costos de los PCC son los siguientes:

- Identificación de los costos: esto requiere catalogar todos los gastos posibles asociados con los PCC, incluidos los costos iniciales, la infraestructura y los costos operativos recurrentes. Este paso asegura que no se ignore ningún componente de costos.
- Cuantificación de los costos: una vez identificados, a estos costos se les deben asignar valores monetarios. Es relativamente fácil cuantificar los costos directos; pero los costos indirectos, como los asociados a la reasignación interna de recursos o la gestión de las partes interesadas, pueden ser más difíciles de evaluar.
- Descuento de costos futuros: puesto que muchos costos se producen con el paso del tiempo, el ACB incorpora técnicas de descuento para ajustar los costos futuros a su valor actual. Esto es crucial para los programas a largo plazo, donde los costos aumentan a lo largo de varios años.
- Comparación de costos: por último, al agregar los costos descontados, las administraciones tributarias tendrán una imagen más clara del compromiso financiero total requerido para los PCC.

Las limitaciones del ACB se deben, principalmente, a la dificultad para capturar adecuadamente los costos indirectos o intangibles y a la dependencia de las proyecciones de gastos futuros. Para afrontar mejor la incertidumbre, se puede utilizar el análisis de escenarios junto con el ACB. La planificación de escenarios explora diferentes desarrollos

futuros posibles mediante la evaluación de una gama de posibles resultados. Por ejemplo, en el caso de los PCC, las administraciones tributarias podrían desarrollar varios escenarios basados en diferentes niveles de cooperación del contribuyente o actualizaciones tecnológicas, cada uno con sus implicaciones de costos asociadas (Godet, 2000). Al aplicar esta técnica, las administraciones tributarias pueden explorar las implicaciones financieras bajo proyecciones optimistas y pesimistas, y mejorar la robustez de los resultados del ACB. De manera alternativa, las autoridades tributarias pueden optar por formular ciertos presupuestos más simples.

La evaluación

Si bien el ACB proporciona un marco sólido para evaluar los costos iniciales de un PCC, es crucial reconocer que un único análisis no es suficiente. Los costos –y su impacto– deben ser monitoreados continuamente, mediante evaluaciones permanentes, para garantizar que el programa permanezca alineado con sus objetivos y se ajuste a nuevos desarrollos. Por ejemplo, en la Administración de Impuestos y de Aduanas de Países Bajos (*Belastingdienst*), una evaluación continua de su PCC dio como resultado una reducción de los costos administrativos y la simplificación de las operaciones, ya que se identificaron y abordaron las ineficiencias (OCDE, 2013). Estas evaluaciones ayudan a las administraciones tributarias a mantenerse ágiles y a ajustarse a las necesidades de los contribuyentes y los cambios externos, a la vez que mantienen los costos operativos bajo control.

3.2.2. Desarrollo e implementación de un Programa de Cumplimiento Cooperativo

Costos iniciales de planificación y desarrollo

La planificación y el desarrollo iniciales de un PCC implican una inversión sustancial para las administraciones tributarias. Estos costos son cruciales para asegurar que el PCC está adecuadamente estructurado y alineado con los objetivos estratégicos de la administración tributaria. Los costos iniciales suelen incluir la investigación, el diseño del programa, los estudios de viabilidad y el trabajo con las partes interesadas. Estos costos se pueden reducir mediante asociaciones, por ejemplo, si se alienta a las autoridades tributarias a llevar a cabo investigaciones junto con las administraciones tributarias de otros países o con las instituciones internacionales. Este análisis puede servir de base para lanzar el programa. Un enfoque de este tipo puede ser más eficiente que crear un grupo interno para realizar una investigación específica.

En Brasil, el desarrollo de *Confia*, el PCC nacional, se realizó tras un análisis extenso de los modelos de cumplimiento existentes y su adaptación a las complejidades únicas del sistema tributario brasileño. El programa *Confia* era necesario debido a la gran cantidad de litigios y la sustancial carga administrativa impuesta por las complejas leyes tributarias nacionales. En ese sentido, el Programa *Confia* intentó abordar estos desafíos mediante la provisión de certidumbre legal a las empresas, con el fin de evitar conflictos

y litigios costosos.⁵ Estos procesos son necesarios para construir confianza y transparencia entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, y sentar las bases para el cumplimiento cooperativo.

Programas piloto como estrategia de minimización de costos

Una manera efectiva de mitigar los costos iniciales de la implementación de un PCC es mediante programas piloto. Al adoptar un enfoque por fases, las administraciones tributarias pueden trabajar con un grupo de contribuyentes seleccionados para testear los componentes clave del PCC antes de su plena implementación. Esto permite identificar, de forma temprana, los desafíos operativos, perfeccionar el diseño del programa y ajustar las estimaciones de costos, a fin de asegurar una asignación más eficiente de los recursos a largo plazo.

Los programas piloto también pueden aprovechar los conocimientos existentes al trabajar con organizaciones externas, como asociaciones profesionales, grupos industriales o instituciones académicas. Estas entidades pueden contribuir a desarrollar normas técnicas y facilitar el intercambio de conocimiento entre las partes interesadas. Por ejemplo, la implementación de un Marco de Control Fiscal (MCF) puede beneficiarse de las lecciones aprendidas de estudios comparativos de marcos similares en otras jurisdicciones, lo que permite una integración más fluida de las empresas multinacionales (EMN). Al basarse en las mejores prácticas establecidas, las administraciones tributarias pueden reducir las cargas administrativas y mejorar la efectividad general de los PCC, al tiempo que se mantienen bajo control los costos de desarrollo.

Costos del marco legislativo e institucional

Para apoyar la implementación exitosa de un PCC, a menudo las administraciones tributarias tienen que crear o enmendar la legislación que rige la interacción entre contribuyentes y autoridades tributarias. Este marco legal asegura que los objetivos y procedimientos del PCC estén claramente definidos y sean legalmente aplicables. Los costos asociados a la elaboración, la revisión y la aprobación de una legislación nueva pueden ser considerables y requieren conocimientos legales específicos, cooperación entre los organismos gubernamentales y consultas con partes interesadas externas.

La experiencia de Austria con la supervisión horizontal es una muestra de la significativa inversión que se necesita para construir el marco legislativo e institucional adecuado. El establecimiento de una sólida estructura legal y de supervisión institucional fue clave para integrar el programa en el sistema fiscal nacional (Elmecker et al., 2016). Más allá de los aspectos legales, crear un marco institucional requiere establecer unidades especializadas en la administración tributaria para supervisar y gestionar el PCC. Esto incluye la reestructuración administrativa, el contrato de personal especializado y la inversión en infraestructura, todos los cuales son cruciales para la sostenibilidad y efectividad del programa.

⁵ De acuerdo con la información compartida por la administración tributaria de Brasil (Sales Parada y Gómez de Lamadrid, 2024).

Costos de tecnología e infraestructura

Invertir en tecnología e infraestructura adecuadas es importante para implementar de manera efectiva un PCC. Los sistemas seguros y eficientes ayudan a gestionar los datos, simplificar los procesos y promover la comunicación en tiempo real con los contribuyentes. Si bien esto puede requerir la actualización de los sistemas de TI o la integración de nuevas tecnologías, garantizar la seguridad y la eficiencia de los datos sigue siendo una prioridad, especialmente en países donde la tecnología desempeña un rol clave. No obstante, es posible que no todas las administraciones tributarias necesiten grandes inversiones en tecnología. Uno de los desafíos clave al implementar una infraestructura de tecnología robusta consiste en lograr una integración fluida entre diversas plataformas y distintos departamentos dentro de la administración tributaria. Muchas administraciones afrontan problemas con sistemas legados, que son incompatibles con soluciones de *software* más nuevas y eficientes. Por ejemplo, el Programa de Supervisión Horizontal de Austria afrontó estos desafíos durante sus primeras etapas y requirió una inversión significativa para actualizar sus sistemas internos con el fin de facilitar una cooperación efectiva entre la administración tributaria y los contribuyentes (Elmecker et al., 2016).

El Programa *Confia*, en Brasil, requirió de una infraestructura digital robusta para gestionar grandes volúmenes de datos tributarios. Un desafío particular fue aplicar eficientemente el sistema de cruces de datos ya establecido en los procesos de auditorías tradicionales para apoyar las evaluaciones del cumplimiento en tiempo real. Además de los sistemas tecnológicos, esta adaptación también implica el desarrollo de nuevos procedimientos de comunicación con el contribuyente. Influye en la manera en que los auditores trabajan y requiere procesos para identificar y gestionar situaciones que implican riesgos tributarios potenciales, de manera que se aborden antes de que aumenten y se conviertan en disputas (Sales Parada y Gómez de Lamadrid, 2024).

En Rusia, el Sistema Automatizado de Información del Servicio Federal de Impuestos desarrolló Impuesto-3 (*Налог-3*), un sistema digital destinado a mejorar la administración tributaria y facilitar la gestión del PCC. El sistema está diseñado para centralizar los datos tributarios, simplificar las interacciones entre contribuyentes y autoridades y automatizar procesos clave, como el monitoreo del cumplimiento y el procesamiento de datos masivos. Al establecer un marco de información unificado, el objetivo de Impuesto-3 es mejorar la toma de decisiones, reducir las cargas administrativas, tanto para los funcionarios de las administraciones tributarias como para los contribuyentes, y promover una mayor eficiencia en las operaciones tributarias. Por otro lado, el objetivo del sistema es promover la transparencia y la rendición de cuentas mediante la supervisión en tiempo real de las actividades del contribuyente y la simplificación de los procedimientos de cumplimiento. Sin embargo, las referencias a la dependencia del sistema de centros de datos federales centralizados, la integración avanzada con otros sistemas públicos y el cumplimiento regulatorio indican que probablemente se requirieron inversiones significativas en infraestructura de TI y en desarrollo de programas. Estas incluyen gastos en componentes centralizados, sistemas de respaldo federales y

el cumplimiento de estrictas reglas de seguridad de la información (Servicio Federal de Impuestos de Rusia, 2025).

Además de las inversiones tradicionales en TI, los recientes avances en inteligencia artificial (IA) ofrecen vías prometedoras para reducir costos. Los sistemas de IA pueden ayudar a automatizar tareas administrativas repetitivas, como procesamiento y análisis de datos, y, de esa forma, reducir los costos laborales humanos y liberar recursos para actividades más estratégicas. Por otro lado, las herramientas de IA pueden mejorar la precisión de las evaluaciones y el monitoreo de riesgos, de modo que las administraciones tributarias puedan identificar problemas de cumplimiento con más antelación y abordarlos con mayor eficiencia. Al adoptar soluciones basadas en IA, las administraciones tributarias pueden reducir significativamente los costos operativos a largo plazo, al tiempo que mantienen un alto estándar de supervisión.⁶

Un ejemplo de la utilización de IA en un PCC es el programa piloto *Confia*, en Brasil. A fin de simplificar el proceso de selección de postulantes, *Confia* usó aprendizaje automático (*machine learning*) supervisado para identificar patrones de riesgo en los datos de los contribuyentes y facilitar la preselección de los postulantes. Otras aplicaciones de IA en consideración incluyen la agrupación para segmentar a los contribuyentes y los modelos de regresión para predecir el comportamiento. Si bien estas herramientas todavía se encuentran en fase de prueba, se espera que su uso reduzca las horas de trabajo, mejore la detección de anomalías y automatice la generación de informes, lo que mejorará significativamente la eficiencia del programa y su capacidad analítica.

Costos de gestionar la percepción y las expectativas públicas

Mantener una percepción pública positiva y gestionar efectivamente las expectativas de las partes interesadas son acciones fundamentales para el éxito de un PCC. Las administraciones tributarias deben mantener una comunicación constante con las partes interesadas externas (los contribuyentes y el público en general) y las partes interesadas internas (funcionarios de la administración) para garantizar la transparencia y la confianza. Las estrategias de comunicación exitosas pueden basarse en perspectivas de marketing, políticas públicas y gestión organizacional. La percepción pública puede afectar significativamente la credibilidad de un PCC y cualquier paso en falso en la comunicación puede generar escepticismo o desconfianza. Un caso bien documentado es el Programa de Supervisión Horizontal de Austria, donde se observó que la falta de comunicación clara y permanente preocupaba a las partes interesadas que no estaban familiarizadas con el programa. Esta brecha generó malentendidos sobre los objetivos del programa y la percepción de equidad. Como respuesta, la administración tributaria de Austria implementó una estrategia focalizada de relaciones públicas para contrarrestar las percepciones negativas y demostrar los beneficios del programa; de este modo, garantizó una recepción más positiva del público y las partes interesadas (Elmecker et al., 2016).

⁶ Respuesta de ChatGPT a “según el documento anexo, ¿cómo podría la IA ayudar a reducir costos? Responda en tres a cinco frases”. 30 de agosto de 2024. <https://chat.openai.com>.

Un componente clave de la comunicación efectiva es la participación proactiva. Las administraciones tributarias no deben esperar hasta que surjan los problemas para abordar las preocupaciones públicas, sino que deben proporcionar actualizaciones constantes sobre el progreso, los objetivos y los resultados del PCC. Esto se puede lograr mediante iniciativas de comunicación multimedia, como reuniones públicas de información, notas de prensa y campañas en las redes sociales, que contribuyan a desmitificar el programa y promuevan el apoyo público. Internamente, la comunicación en la administración tributaria es igualmente importante, ya que los funcionarios que participan directamente en el PCC deben estar bien informados y alineados con los objetivos del programa. Los estudios sobre cambio organizacional indican que los funcionarios tienen más probabilidades de comprometerse con el éxito del programa si se sienten implicados en el proceso de toma de decisiones y están bien informados sobre las nuevas iniciativas (Kotter, 1995).

Otro elemento clave es la consulta con las partes interesadas. Las consultas regulares con los contribuyentes, los grupos empresariales y otras partes interesadas externas crea un sentimiento de asociación y cooperación, y asegura que el programa se considere un esfuerzo colaborativo en lugar de una imposición de arriba hacia abajo. Por ejemplo, involucrar a los representantes de diversos sectores en las fases de diseño e implementación de un PCC puede contribuir a anticipar preocupaciones y a ajustar las estrategias de comunicación en consecuencia. Este enfoque no solo aumenta la transparencia, sino que también construye confianza entre los participantes, lo cual es crucial para el éxito a largo plazo del PCC (Enachescu et al., 2019). La gestión de las percepciones y expectativas públicas requiere que las administraciones tributarias adopten una estrategia de comunicación estructurada que priorice la transparencia, la inclusión y la participación proactiva. Al hacer esto, las administraciones pueden garantizar que las partes interesadas externas e internas se mantengan informadas y respalden el PCC.

Priorización de los costos y resumen

Al enfrentar un presupuesto limitado, las administraciones tributarias deben priorizar los costos del marco legislativo e institucional. Establecer un marco legal robusto y una estructura institucional adecuada es esencial para asegurar que el programa cumpla la legislación nacional y sea sostenible a largo plazo. Las actualizaciones de la tecnología y la infraestructura también son cruciales para permitir una gestión eficiente de los datos, la comunicación y el apoyo operativo. Sin un buen mantenimiento de la infraestructura de TI, la efectividad del PCC se vería gravemente comprometida. A pesar de que los costos de gestionar la percepción pública y la comunicación inicialmente pueden ser menores, no deben ser subestimados. La falta de inversión en este ámbito puede generar resistencia en el futuro o escepticismo de las partes interesadas, lo que podría incrementar los costos operativos a largo plazo. El desarrollo e implementación de un PCC implica una gama de costos, desde la planificación inicial y la investigación hasta la participación de las partes interesadas, la mejora de la infraestructura y la divulgación. Cada categoría de costos desempeña un rol importante en el despliegue exitoso del programa, y una gestión rigurosa del presupuesto es esencial para equilibrar estas necesidades.

3.2.3. Mantenimiento de los Programas de Cumplimiento Cooperativo

Costos operativos recurrentes

A medida que los PCC pasan de la fase de desarrollo a la de operaciones regulares, las administraciones tributarias deben reasignar recursos e invertir en infraestructura de manera constante. Con base en las inversiones tecnológicas y en las iniciativas de participación de las partes interesadas analizadas en la sección anterior, resulta claro que mantener un PCC implica importantes costos recurrentes para apoyar su marco operativo. Estos incluyen los gastos relacionados con la gestión de personal, la tecnología y los sistemas de comunicación requeridos para el éxito del programa.

Una de las preocupaciones más apremiantes para las administraciones tributarias es la reasignación de personal interno para apoyar el PCC. Las administraciones tributarias pueden percibir esto como una pérdida de recursos que, de otra manera, se podrían utilizar para actividades de supervisión del cumplimiento, como las auditorías. Sin embargo, el personal necesario para los PCC tiene que gestionar relaciones a largo plazo con las empresas y asegurar el cumplimiento mediante la cooperación en lugar de la confrontación. Este cambio requiere habilidades especializadas, y las administraciones tributarias deben invertir en capacitación para dotar al personal de los conocimientos adecuados, tanto del marco del PCC como de las industrias que monitorean.

Aunque esta reasignación se puede considerar un costo inicial elevado, es importante destacar que los beneficios a largo plazo pueden compensar los gastos a corto plazo. Al centrarse en el cumplimiento cooperativo, las administraciones tributarias pueden mejorar las tasas de cumplimiento, reducir las disputas y promover una mayor transparencia con los contribuyentes. Estos beneficios, combinados con los ahorros derivados de la disminución de las cargas de las auditorías y una resolución más rápida de disputas, a menudo tienen como resultado una reducción neta de los costos totales. Diversos estudios han demostrado que, en países como Austria y Países Bajos, el modelo PCC ha generado una gestión más eficiente del cumplimiento y una mejor comunicación entre las partes interesadas (Goslinga et al., 2021), lo que permite que las administraciones tributarias concentren sus estrategias para el cumplimiento forzoso en los contribuyentes de mayor riesgo. A largo plazo, esta asignación optimizada de los recursos puede generar ahorros de costos a partir de una mejor gestión de riesgos y una detección temprana de los problemas, que, de otro modo, se convertirían en costosas disputas o auditorías.

Por otro lado, la participación en un PCC disminuye los niveles de adopción de riesgos por parte de las empresas (Eberhartinger y Zieser, 2021), debido a que operan en un marco transparente. Esta reducción de las conductas arriesgadas puede tener como resultado menos disputas e investigaciones, puesto que es más probable que las empresas se adhieran a estándares acordados e informen de las controversias de forma proactiva. Esto reduce la necesidad de tener grandes equipos de auditoría y permite a las administraciones tributarias reasignar recursos a actividades más estratégicas. Estas actividades pueden incluir la identificación de riesgos de cumplimiento entre los contribuyentes o sectores que no participan en el programa y plantean un riesgo más alto de

incumplimiento. El descenso en la cantidad de disputas y auditorías resultante contribuye a la eficiencia a largo plazo y al ahorro de costos, como consecuencia de un menor requerimiento de medidas de cumplimiento forzoso tradicionales.

En el caso de las administraciones tributarias que optan por integrar la IA en las operaciones de sus PCC, también existe el potencial de reducir los costos de manera significativa. Los sistemas de IA pueden automatizar tareas administrativas repetitivas, como la recopilación de datos, la gestión de riesgos y el monitoreo del cumplimiento, que tradicionalmente requieren una cantidad considerable de recursos humanos. Al desplegar las herramientas de IA, las administraciones tributarias pueden reducir los costos de mano de obra y destinar el personal a actividades más complejas y de alto valor. Si bien la adopción de IA puede implicar costos iniciales para su implantación, la capacitación del personal y las mejoras del sistema, los beneficios a largo plazo en términos de disminución de los costos operativos son considerables.

Además, las administraciones tributarias hacen un mayor uso de la IA. Esta tiene el potencial para contribuir significativamente a la consecución de los beneficios del PCC. Por ejemplo, la IA puede analizar datos sobre riesgos de cumplimiento identificados y declarados por los contribuyentes en el programa para generar nuevas reglas de riesgo aplicables a la población más amplia de contribuyentes. Se recomienda que las administraciones tributarias exploren el uso de la IA en los PCC para seguir mejorando la eficiencia y reducir los costos a lo largo del tiempo, aunque no es esencial para el éxito del programa.

Costos de resolución de conflictos y disputas

A pesar del enfoque proactivo de los PCC, todavía pueden surgir disputas entre las administraciones tributarias y los contribuyentes. En función de las consideraciones operativas tratadas anteriormente, es importante reconocer que gestionar estas disputas con rapidez y evitar un escalamiento tiene sus propios costos. Por ejemplo, en Países Bajos, si bien la introducción de un PCC mejoró la comunicación y redujo las disputas prolongadas, la administración tributaria aún tenía costos asociados a la gestión de los desacuerdos. Se asignaron recursos para asegurar que las disputas se resolvieran con rapidez y no se agravaran (De Widt y Oats, 2017). Esto pone de relieve que, si bien los costos de las disputas pueden disminuir bajo los PCC, la necesidad de invertir en mecanismos de resolución de conflictos sigue siendo pertinente.

Por este motivo, es importante que las administraciones tributarias anticipen los costos asociados a la creación de equipos o unidades especializadas para gestionar las disputas de manera rápida y efectiva. Estos equipos requieren una capacitación específica para tratar problemas tributarios complejos y para mantener una relación de cooperación con los contribuyentes. Los costos asociados a la dotación de personal, la capacitación y la retención de estos expertos contribuyen a los gastos generales de mantenimiento del PCC.

Además, puede que los PCC requieran el desarrollo de nuevas orientaciones y procesos internos adaptados al enfoque cooperativo. Crear estos protocolos implica costos relacionados con el desarrollo de políticas, la capacitación del personal y los ajustes

constantes basados en la experiencia práctica. Asegurar que la administración tributaria y los contribuyentes participantes estén familiarizados con estos procedimientos es crucial para una gestión efectiva de las disputas.

Si bien el objetivo de los PCC es minimizar los conflictos a través de una mayor transparencia y una intervención temprana, todavía pueden surgir disputas, y las administraciones tributarias deben estar preparadas para solucionarlas de forma rápida y eficiente. Invertir en una resolución efectiva de disputas respalda la sostenibilidad de los PCC y refuerza la confianza y la cooperación establecidas entre la autoridad tributaria y los contribuyentes.

Recursos humanos e impacto presupuestario

El mantenimiento de un PCC demanda una acción de capacitación y especialización del personal significativa. Más allá de estas consideraciones inmediatas, hay otros dos imperativos que requieren especial atención: promover una cultura colaborativa en la administración tributaria y planificar la fuerza laboral a largo plazo para asegurar la sostenibilidad del programa.

Crear una cultura de cooperación es crucial para implementar un PCC de manera exitosa. Los modelos tradicionales de control del cumplimiento tributario suelen depender de una relación jerárquica y de confrontación entre autoridades tributarias y contribuyentes. En cambio, los PCC emplean un enfoque más cooperativo, que requiere un cambio fundamental en la forma en que los funcionarios de las administraciones tributarias trabajan con las empresas. Como señalan Bauer y Kirchler (2025), promover un clima cooperativo es esencial para aumentar el cumplimiento voluntario y la confianza. En este contexto, los funcionarios de las administraciones tributarias tienen que actuar como agentes de cumplimiento y como socios, y trabajar con las empresas para asegurar el cumplimiento mediante la transparencia y el diálogo. Este cambio de mentalidad implica costos relacionados con la capacitación del personal, el desarrollo de liderazgo y la creación de canales de comunicación internos que promuevan la cooperación entre departamentos.

El desarrollo de una cultura de ese tipo también tiene costos indirectos. La resistencia al cambio organizacional es habitual, y es posible que las administraciones tributarias deban afrontar la oposición interna de los funcionarios que están más acostumbrados a las funciones tradicionales de cumplimiento forzoso. Las investigaciones señalan que estos funcionarios pueden tener dificultades para adaptarse al enfoque cooperativo, al percibirlo como un relajamiento de su autoridad (Enachescu et al., 2019). Para abordar esta situación, las administraciones tributarias deben invertir en iniciativas de gestión del cambio que contribuyan a construir un entendimiento compartido de los beneficios de la cooperación, mitigar la resistencia y alinear los objetivos del personal con los del programa.

La planificación de la fuerza laboral a largo plazo también es vital para el éxito continuo de un PCC. Debido a la complejidad del cumplimiento cooperativo, las administraciones tributarias deben asegurarse de tener el personal suficiente con los conocimientos adecuados para gestionar las operaciones corrientes. Los PCC suelen interactuar continuamente en tiempo real con grandes corporaciones, lo que significa que las administraciones tributarias no pueden depender de soluciones de personal *ad*

hoc. Por lo tanto, la planificación de la plantilla no solo requiere inversiones en contratación, sino también en estrategias de retención para conservar al personal altamente cualificado a largo plazo.

La planificación de las necesidades de personal futuras adquiere una particular importancia a medida que el PCC se amplía. Cuando el número de empresas participantes aumenta, también lo hace la demanda de funcionarios con las habilidades adecuadas para gestionar estas relaciones. La falta de anticipación de estas necesidades puede generar escasez de personal, sobrecarga de trabajo y, eventualmente, una disminución de la calidad del programa. Por lo tanto, el presupuesto a largo plazo para recursos humanos debe incorporar el escalamiento progresivo del PCC, con provisiones para incrementar la contratación, la capacitación y la retención, a fin de afrontar la creciente carga de trabajo.

En una etapa temprana, los PCC podrían incluir la realización de un plan piloto con unos pocos contribuyentes para hacer pruebas del diseño, mejorar y equilibrar los recursos y clarificar el marco legal. El plan piloto debe ser evaluado efectivamente para que los resultados puedan fundamentar el diseño de todo el programa. A fin de mejorar la comunicación sobre el programa, es recomendable considerar la participación de terceros en el plan piloto, como partes interesadas autorizadas, organizaciones no gubernamentales y/o investigadores.

Evaluación de los costos recurrentes

Evaluar los costos recurrentes de los PCC es esencial para asegurar que el programa mantenga su sostenibilidad financiera y alcance sus objetivos. Como los PCC tienen un carácter dinámico, las administraciones tributarias deben monitorear continuamente los costos y evaluar si el programa está funcionando de manera eficiente. Esto implica dar seguimiento a los costos directos, como el mantenimiento del personal y de la tecnología, y los costos indirectos, como la participación de las partes interesadas y los ajustes administrativos.

Las evaluaciones regulares ayudan a las administraciones tributarias a identificar las áreas en las que se producen aumentos de los costos e implementar medidas correctivas allí donde es necesario. Por ejemplo, el monitoreo constante de la asignación de recursos humanos puede revelar ineficiencias en la distribución o en las necesidades de capacitación del personal, que podrían abordarse mediante una reestructuración interna o más desarrollo profesional.

Un ejemplo de costos recurrentes en el Programa *Confia*, en Brasil, es el importante número de horas laborales destinadas a mantener la participación de las partes interesadas. Entre diciembre de 2021 y junio de 2023, el Foro para el Diálogo de *Confia*⁷ requirió

⁷ Creado por la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil (*Receita Federal Do Brasil*, RFB) en octubre de 2021, el Foro para el Diálogo sirve como plataforma estructurada de colaboración entre la administración tributaria y empresas seleccionadas en el desarrollo del Programa *Confia*. Las empresas que participan se eligen en función de criterios como la madurez de la gobernanza tributaria, el tamaño y la relevancia económica. En el Foro, las cámaras temáticas permiten una discusión conjunta y la proposición de buenas prácticas de cumplimiento tributario y sus beneficios.

más de 1.847 horas de trabajo de los técnicos superiores en 27 departamentos. Si bien estas interacciones permanentes son intensivas en recursos, fueron consideradas cruciales para mantener la confianza y asegurar el éxito del programa. Aunque representan un costo recurrente, también contribuyen a mitigar las disputas potenciales y a alinear los intereses de la administración tributaria y de los contribuyentes.

De la misma manera, el mantenimiento de la infraestructura tecnológica para los PCC puede generar costos variables a lo largo del tiempo, como las actualizaciones del *software* y las medidas de ciberseguridad. Al evaluar regularmente estos aspectos, las administraciones tributarias pueden optimizar el uso de recursos, mantener los costos operativos bajo control y preservar la integridad del programa.

Seguimiento y evaluación de los costos: metodologías y requisitos de datos

Para evaluar de forma efectiva los costos de mantener un PCC, las administraciones tributarias deben establecer metodologías estructuradas para la recopilación y el análisis de datos. Los costos recurrentes deben ser monitoreados sistemáticamente mediante una combinación de mecanismos de reportes periódicos y en tiempo real. La recopilación semanal de datos puede proporcionar información de los aspectos operativos, como las horas del personal destinadas a actividades específicas del PCC, la frecuencia de las interacciones con el contribuyente y la asignación de recursos a las evaluaciones de riesgo. Los informes mensuales o trimestrales deben capturar tendencias más amplias, como los gastos relacionados con el mantenimiento de infraestructura, los programas de capacitación y las iniciativas de participación de las partes interesadas. Las evaluaciones anuales deben consolidar estos datos para ofrecer una visión integral de los costos totales, incluidos los costos indirectos y no medibles, como los costos de oportunidad o la pérdida potencial de la capacidad de cumplimiento.

Un marco robusto de seguimiento de costos requiere definiciones claras de las categorías de costos, plantillas estandarizadas para los informes y prácticas de recopilación de datos coherentes entre diferentes departamentos. Por ejemplo, los equipos especializados deben registrar el tiempo destinado a tareas específicas del PCC, y los departamentos de TI deben documentar los gastos relacionados con las actualizaciones del sistema o las medidas de intervención en seguridad. Por otro lado, integrar los datos de costos en las bases de datos centralizadas puede facilitar el acceso y el análisis, lo que permite a las administraciones tributarias identificar ineficiencias y optimizar el uso de recursos. Estas prácticas de seguimiento garantizan que las administraciones tributarias sostengan una supervisión financiera de los PCC, y realicen ajustes, para lograr los objetivos manteniendo la costo-efectividad.

Conclusiones

Mantener un PCC implica un conjunto de costos recurrentes, desde la dotación de personal y la infraestructura tecnológica hasta los mecanismos efectivos de resolución de conflictos. Si bien estos costos pueden ser significativos, son cruciales para asegurar que el PCC siga siendo efectivo, transparente y adaptable. Mediante una gestión rigurosa de

los recursos humanos, las evaluaciones regulares de los costos operativos y los ajustes a los procesos y a la tecnología, las administraciones tributarias pueden optimizar los costos a lo largo del tiempo.

3.3. Evaluación de los costos de cumplimiento cooperativo para las empresas

3.3.1. Etapa preparatoria de la participación en un Programa de Cumplimiento Cooperativo

Al igual que la administración tributaria, cualquier contribuyente evaluaría los costos asociados al PCC, teniendo en cuenta los costos iniciales o de acceso al programa y los costos recurrentes de participación relacionados con el mantenimiento del programa.

Costos de acceso

Implementación del Marco de Control Fiscal

En general, la implementación del MCF requerirá incurrir en costos relacionados con la documentación del marco de control y el desarrollo e implementación de su parte operativa.⁸ Normalmente, la documentación comprende la creación de una estrategia fiscal y/o una política general de gestión de riesgos, su desarrollo a través de políticas tributarias internas, la elaboración de un marco de propensión al riesgo tributario, la acreditación de los procesos internos en que se incorporan los controles y otra documentación relacionada con los informes a los organismos rectores, capacitación, comunicación interna o externa, entre otros elementos.

Usualmente, al utilizar recursos internos, la medición de costos de este tipo estará determinada, sobre todo, por los costos de personal y cualquier costo indirecto en el que se pueda incurrir (utilización de edificios, *software* general, etc.). Se puede utilizar la técnica “equivalente a tiempo completo” (ETC) para estimar los costos de personal. La técnica consiste en determinar el costo por año de un trabajador según su categoría. De forma prospectiva, la empresa calcularía el ETC necesario e identificaría las categorías implicadas, lo que le permitiría estimar el costo. En esos casos, la determinación y documentación de la estrategia, las políticas fiscales o la propensión al riesgo implicarán costos de personal a niveles directivos. Una manera de minimizar estos costos consiste en aprovechar la experiencia de otras entidades que han hecho públicas sus respectivas estrategias. Estas estrategias pueden servir como base para la adaptación interna si la entidad es nueva en el establecimiento de una estrategia de ese tipo.

Por lo general, la gerencia intermedia puede documentar los procedimientos internos y el resto de la documentación, con la revisión y la supervisión posterior de la alta dirección. Al empezar de cero, es importante ejecutar una planificación adecuada,

⁸ Aunque en algunos países tener un MCF puede ser un requisito fuera del PCC, el MCF constituye un costo significativo para los contribuyentes.

porque los costos se pueden diferir si los procesos más significativos se documentan como prioritarios. Si se utilizan recursos externos o una combinación de ambos (internos o externos), normalmente un tercero estimará los costos, teniendo en cuenta el cálculo de horas-hombre trabajadas, ya que no existe una solución a medida.

En cuanto a los costos asociados a los aspectos más operativos del MCF (identificación, medición, gestión y control del riesgo tributario), el costo más significativo en que podría incurrir la empresa es la adquisición o adaptación de *software*. Hay *software* en el mercado (por ejemplo, SAP) orientado al MCF, con funcionalidades que permiten su integración en el sistema de planificación de recursos empresariales (ERP, por su sigla en inglés) preexistente de la entidad. Normalmente, se debe asumir el costo de la licencia y de la asistencia técnica, si la hubiera. El costo se puede distribuir, sobre todo si el *software* permite la incorporación progresiva de funcionalidades.

Además del costo de la TI, debería añadirse el costo del personal especializado dedicado a estos aspectos más operativos. Esto suele incluir personal de la función fiscal, pero también de otras funciones como control y auditoría interna (sobre todo si se emplea el modelo de tres líneas de defensa). En particular, debería considerarse el costo del oficial de cumplimiento tributario o su equivalente.

También se pueden establecer otros costos operativos, como los vinculados con la capacitación, la divulgación interna y/o el canal de denuncia de irregularidades, con base en el sistema ETC descrito antes. En estos casos, deben añadirse los costos indirectos de comunicación. En formación, se puede obtener un ahorro de costos si la capacitación se lleva a cabo en línea, se graba y se puede volver a utilizar con nuevos equipos, o cuando los canales empleados son los preexistentes en la entidad (intranet, portales internos, etc.).

Revisiones y auditorías previas

Pueden requerirse revisiones y auditorías previas con respecto al MCF y, de manera más tradicional, con respecto a los propios impuestos de la entidad. Normalmente, los costos asociados a estos procesos están vinculados con personal especializado, ya sea propio o subcontratado. La técnica de ETC puede ser efectiva para este cálculo, que generalmente es más simple y basado en la experiencia acumulada. A menudo se incorporan otros costos menores (por ejemplo, los costos indirectos imputados). También es posible que se requiera la verificación del MCF por parte de terceros (auditores, certificadores) antes de acceder a un PCC. En este caso, los costos satisfechos se establecen sobre una base de horas-hombre trabajadas más un margen.

Ejercicios de transparencia *ad hoc* antes del acceso

En ocasiones, el acceso a un PCC requiere que la empresa realice ejercicios de transparencia con la administración tributaria y los documente. Por ejemplo, puede que se le solicite un informe para detallar posiciones fiscales inciertas en ciertos años, documentar ante la administración tributaria los análisis relacionados con los precios de transferencia, o proporcionar detalles de la entidad a la administración. En general, la evaluación de estos costos se puede derivar de las estimaciones de ETC y, cuando corresponda, de la asignación de costos indirectos menores.

Formalización y/o comunicación previa con la administración tributaria

Hay algunos costos menos importantes o relevantes, como las reuniones previas con la administración, el intercambio de información, la designación de interlocutores, los procesos internos para firmar acuerdos, etc. Los más relevantes suelen ser los costos de tiempo por persona (medidos como ETC), a los que se añaden los costos de transporte, viajes y/o costos imputados menores.⁹

3.3.2. Costos de mantenimiento

Una vez que el contribuyente se incorpora a un PCC, los costos tienden a disminuir significativamente. Los costos que se mantienen elevados son los vinculados con el mantenimiento del MCF, en particular aquellos debidos a nuevas funcionalidades o a mejoras introducidas como resultado de cambios aplazados por la entidad, los procesos de mejora continua del propio MCF o como consecuencia de las indicaciones de las autoridades tributarias, así como los costos de mantenimiento del *software* especializado o aquellos derivados de revisiones o auditorías cíclicas del sistema. El procedimiento para determinar estos costos no varía (ETC, asignación de gastos indirectos, facturas a terceros, etc.). Por otro lado, en estas fases del PCC los ejercicios de transparencia y comunicación con la administración tributaria se mantienen. Es posible que estos costos sean mayores que los iniciales, pero de por sí tienden a ser muy bajos. En cualquier caso, pueden ser evaluados de la misma manera y con las mismas técnicas.

Los costos relevantes inherentes a la actividad económica de un contribuyente son los costos de cumplimiento, que son inevitables y están directamente vinculados con las obligaciones tributarias. Por lo tanto, los costos relacionados con el acceso al PCC y su mantenimiento se pueden considerar como parte de los costos generales de cumplimiento tributario del contribuyente. Como se señala más adelante, en la sección 4, la disminución de los costos de cumplimiento tributario es un beneficio esencial y un incentivo para que las empresas participen en los PCC. El anexo 1 presenta orientaciones a los contribuyentes sobre el proceso para determinar los costos de acceso al PCC y de su mantenimiento, como parte de los costos de cumplimiento totales.

⁹ En *Confía*, el programa piloto prescribe un proceso de adhesión de cinco pasos. El contribuyente debe llevar a cabo una autoevaluación, mediante el llenado de formularios de postulación, donde la empresa debe verificar la adecuación de sus políticas y procedimientos tributarios a los objetivos de *Confía* y su cumplimiento de los requisitos y criterios del programa, definidos en una disposición administrativa específica. Por lo tanto, la postulación consiste en la entrega electrónica de documentación predefinida por la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil (RFB, por su sigla en portugués). Las empresas validadas son invitadas a preparar, de forma cooperativa, un plan de trabajo de cumplimiento. La RFB invitó a las 24 empresas validadas en el proceso de adhesión al plan piloto de *Confía* a responder una encuesta en línea, anónima, a propósito de su experiencia. En relación con el tiempo dedicado al proceso de adhesión al plan piloto de *Confía*, la mayoría de los encuestados declaró haber dedicado menos de 24 horas de trabajo a la preparación (19) y menos de 24 horas a acordar el plan de trabajo (17). Todos los encuestados declararon que estaban satisfechos o muy satisfechos con la cantidad de tiempo invertido. En relación con los requisitos para unirse al plan piloto, las herramientas tecnológicas utilizadas y la comunicación y relación con los funcionarios de la RFB que participaron en el proceso, todos los encuestados declararon que estaban satisfechos o muy satisfechos (Sales Parada y Gómez de Lamadrid, 2024).

3.3.3. Factores que influyen en los costos de los Programas de Cumplimiento Cooperativo de las empresas

Los costos del PCC para las empresas pueden depender de los siguientes factores: (1) los externos al contribuyente, particularmente aquellos relacionados con los requisitos de acceso y mantenimiento del PCC establecidos por la administración tributaria, y (2) los vinculados con el contribuyente. La diversidad de PCC que se observa a nivel internacional es el resultado de la interacción de distintas características, como, entre otras, las que se detallan a continuación:¹⁰

- La estrategia general de la administración tributaria en que se enmarca el PCC.
- Los objetivos definidos para la administración tributaria y los contribuyentes que participan en el PCC.
- El marco legal que incluye o, cuando corresponda, regula el PCC.
- Los segmentos de contribuyentes para los cuales el PCC está abierto.
- Si es obligatorio o voluntario para el contribuyente.
- Los requisitos de acceso o las condiciones de aceptación.
- El mecanismo de inclusión en el PCC (postulación o invitación).
- La existencia de una formalización estandarizada versus un acuerdo específico negociado entre la administración y la entidad.
- El carácter legal del instrumento en el que se concreta la eventual formalización de la participación.
- El período de validez del instrumento, si existe.
- La posible fuerza vinculante del acuerdo entre los participantes involucrados en el PCC.
- Los mecanismos de salida (voluntaria o involuntaria; posible sistema de sanciones).
- El alcance del objetivo (impuestos u obligaciones incluidos o excluidos).
- La existencia de una ventanilla única con la administración.
- Los procedimientos establecidos para la interacción entre las partes.
- La focalización en la garantía mediante inspecciones simultáneas y/o en crear certidumbre a través de mecanismos *ad hoc*.
- La existencia de un organismo especializado en la administración tributaria.

Por lo tanto, los costos estarán condicionados por las características del PCC, concretamente por los requisitos en términos de acceso o mantenimiento. En ese sentido, la variabilidad es importante. En algunas jurisdicciones, como España, donde el acceso implica, básicamente, adherirse al Código de Buenas Prácticas Tributarias propuesto por la agencia tributaria española, los costos son bajos. Los compromisos expuestos en el código se definen de manera sumamente genérica en su anexo, lo que favorece que las entidades orientadas al cumplimiento las den por cumplidas. Si la entidad lo desea, puede

¹⁰ La lista se basa en las preguntas sobre cumplimiento cooperativo de la encuesta *International Survey on Revenue Administration* (ISORA) 2018, correspondiente al ejercicio financiero 2017, el último disponible para el ciclo extenso o detallado de la encuesta. Además, se tuvieron en cuenta las variables estudiadas en Quiñones, Mosquera Valderrama y Huiskers-Stoop (2022) y se intentó agruparlas y sistematizarlas.

presentar voluntariamente un informe de transparencia anual junto con la declaración del impuesto sobre la renta de la persona jurídica (IRPJ), con el detalle de las posiciones adoptadas, de modo que los costos nuevos (que son voluntarios) se deriven del tiempo dedicado a su preparación. En algunos países, como Austria o Países Bajos, los esfuerzos se centrarán en la creación y el mantenimiento de un MCF, y en otras jurisdicciones, como Rusia, en la inversión en *software* para asegurar la conectividad que requiere el PCC.

Factores que afectan a los contribuyentes

El otro conjunto importante de factores que pueden tener un impacto significativo en la estimación del gasto corresponde a las condiciones y circunstancias peculiares de cada contribuyente que desea adherirse a un PCC. Un factor clave es la preexistencia en la compañía de los elementos requeridos por el PCC (por diversos motivos) y que, por lo tanto, no tienen que ser incorporados, ya sea porque la entidad los tiene o porque no es necesario introducirlos desde cero. Cuantos más elementos haya incorporado una entidad, menor será el costo del ajuste.

Entre los costos asociados a un PCC, puede que aquellos relacionados con la implementación o mejora de un MCF sean, en principio, los más importantes. En general, las grandes empresas —la mayoría de las cuales está sujeta a ciertas normas de contabilidad internacionales (CINIIF 23 y FIN 48) que exigen identificar y justificar los niveles de riesgo tributario, o a regulaciones comerciales o penales que requieren un sistema de gestión y control de riesgos, relacionados con los impuestos o no— necesitarán menos ajustes para implementar un MCF a los fines de un PCC que las entidades a las que no se exige legalmente ese sistema de control. En todos estos casos, si el sistema de gestión y control de riesgos no incluye impuestos o solo los incluye parcialmente, el componente tributario podría ser incorporado con un bajo costo adicional aplicando economías de escala.

Es inusual encontrar empresas que aspiran a participar en un PCC y no disponen de mecanismos de gestión y control de riesgos. En esos casos, el alcance de las adaptaciones que deben realizarse dependerá, en gran parte, de factores como el tamaño y/o la complejidad de los procesos internos de la empresa.

Junto con el MCF, el otro factor preexistente de gran relevancia en términos de costos es la tecnología. Generalmente, las empresas han tenido que incurrir en importantes costos relacionados con la tecnología para asegurar la conectividad con la administración y completar sus declaraciones de impuestos. Por lo tanto, es poco probable que unirse a un PCC suponga gastos adicionales significativos. Sin embargo, algunos contribuyentes podrían incurrir en esos costos si sus inversiones previas en tecnologías fueron insuficientes o si limitaron su cumplimiento tributario. Otros factores de costos, como el personal especializado, dependerán, en gran medida, de la asignación óptima de los recursos que requiere el PCC.

Conclusiones

En general, los costos del acceso a un PCC o de su mantenimiento para una entidad están determinados, principalmente, por los requisitos de acceso del PCC específico y

por si la entidad tiene ya los elementos requeridos. Usualmente, en un contexto posterior a la erosión de la base imponible y el traspaso de beneficios (BEPS, por su sigla en inglés), las grandes empresas ya tienen los elementos requeridos por el PCC que pueden resultar más costosos (el MCF y la tecnología), de modo que solo se requieren adaptaciones menores para tener acceso a esos programas. Estos costos suelen medirse mediante técnicas de ETC y a través de presupuestos de terceros. Una vez que se ha asumido la carga inicial del costo del PCC, los costos de mantenimiento disminuyen a lo largo del tiempo y a menudo son compensados por los beneficios esperados al participar en el PCC. Además, los ciclos de mejora continua incorporados en el PCC contribuyen a repartir o distribuir los costos iniciales.



Medición de los beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo

Esta sección presenta una guía estructurada para evaluar los beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo (PCC). Las administraciones tributarias deben desarrollar un marco específico para su jurisdicción que identifique los beneficios previstos, tanto para las autoridades tributarias como para los contribuyentes, respaldado por un conjunto de indicadores objetivos y, cuando sea posible, cuantitativos. Para evaluar la efectividad, se alienta a las administraciones tributarias a aplicar métodos empíricos y utilizar tableros de visualización y evaluaciones de costo-beneficio que reflejen el carácter a largo plazo y dinámico de los resultados de un PCC.

Para las administraciones tributarias, los beneficios del PCC se agrupan en cuatro categorías clave: cumplimiento tributario, auditorías fiscales, disputas tributarias y certidumbre fiscal y legal. La mejora del cumplimiento tributario se refleja en una mayor transparencia, una mejor gestión de riesgos y mejora del conocimiento institucional. Los PCC pueden conducir a auditorías más eficientes, mediante una focalización más adecuada y una reducción de costos, y a una menor cantidad de disputas y menos gastos de litigio. Los PCC también pueden mejorar la certidumbre legal, al facilitar una resolución temprana de los problemas, promover la coherencia y apoyar un contexto tributario más predecible y favorable para las inversiones.

Los beneficios para el contribuyente también se clasifican en cuatro categorías: cumplimiento tributario, auditorías fiscales, disputas tributarias y certidumbre fiscal y legal. Se prevé que la participación en un PCC reducirá la cantidad de recursos necesarios para el cumplimiento tributario y las auditorías fiscales, debido a una mayor claridad y menos cargas administrativas. Es posible que los contribuyentes también observen una disminución de los costos de disputas, ya que una alineación más adecuada con la administración tributaria limita las discrepancias. Además, la certidumbre fiscal y legal para las empresas aumenta mediante un diálogo transparente y mecanismos de prevención de disputas, lo cual reduce los costos de gestión de riesgos y mejora la previsibilidad de los resultados.

La evaluación de la relación entre administración tributaria y contribuyentes y la recopilación de retroalimentación de un PCC son esenciales para mejorar el

programa y construir confianza. Las administraciones tributarias deben combinar las herramientas cuantitativas y cualitativas, como encuestas, entrevistas y evaluaciones comportamentales para evaluar la confianza, la cooperación y la receptividad a lo largo del tiempo. Un monitoreo continuo y los ciclos de retroalimentación estructurados, que impliquen a partes interesadas clave, contribuyen a identificar patrones, aseguran insumos oportunos y viables y sirven de apoyo a mejoras específicas para cada contexto. Una comunicación efectiva de las conclusiones mediante informes y la participación de las partes interesadas refuerza una cultura de colaboración y de desarrollo continuo en los PCC.

4.1. Beneficios asociados a los Programas de Cumplimiento Cooperativo: definición y mapeo

Los PCC pueden producir múltiples beneficios en términos de eficiencia (por ejemplo, reducción del tiempo y los costos destinados a auditorías, litigios y cumplimiento tributario) y efectividad (por ejemplo, mejores resultados de cumplimiento tributario y mayor certidumbre fiscal). Los PCC pueden proporcionar un mecanismo transparente para reducir las disputas entre contribuyentes y administraciones tributarias, al disminuir el riesgo de diferentes interpretaciones de la legislación tributaria en transacciones complejas. En ese sentido, los PCC son una herramienta importante para mejorar la transparencia y reducir la asimetría de información, y, en consecuencia, generar una reducción del número de disputas tributarias y una asignación más eficiente de los recursos. En el caso de los grandes contribuyentes, los PCC también pueden mejorar la reputación de una empresa al reducir el riesgo reputacional.¹¹

El trabajo de identificación de los beneficios de los PCC comenzó con las primeras publicaciones de la OCDE. Uno de estos estudios (OCDE, 2013), emprendido por un equipo de proyecto de la Administración de Impuestos y de Aduanas de Países Bajos (*Belastingdienst*) y apoyado por el Centro de Política y Administración Tributaria (*Centre for Tax Policy*) de la OCDE, indicó que, en general, las estrategias de cumplimiento cooperativo mejoran la comprensión de las administraciones tributarias sobre el comportamiento fiscal de las empresas grandes y complejas. La información, obtenida a partir de encuestas en 21 países, permitió elaborar perfiles de riesgo más adecuados para la selección de auditorías fiscales, lo cual es un determinante importante del desempeño de las administraciones tributarias (Eberhartinger et al., 2021). La literatura también sugiere que el cumplimiento tributario refleja la asimetría de información entre los contribuyentes y las autoridades tributarias (DeBacker et al., 2018). Es decir, la reducción de la asimetría de información influye positivamente en el cumplimiento (Advani, Elming y Shaw, 2023; Kleven, Kreiner y Saez, 2009; Kleven et al., 2010).

¹¹ Filtraciones recientes, como los Papeles de Panamá, los Papeles de Pandora y otras investigaciones, han revelado prácticas agresivas de evasión de impuestos. Los PCC mejoran la capacidad de las administraciones tributarias para descubrir estas prácticas y les permiten identificar y separar las transacciones que responden a una lógica empresarial de evasión de impuestos.

Desde la perspectiva del contribuyente, una mayor certidumbre fiscal, menos tiempo dedicado a rellenar las declaraciones de impuestos y la reducción de los costos totales de cumplimiento tributario son beneficios importantes de los PCC (OCDE, 2013). En efecto, la investigación llevada a cabo por el Servicio de Impuestos Internos de Estados Unidos (*Internal Revenue Service*, IRS) para medir los efectos de cumplimiento del Proceso de Garantía de Cumplimiento (*Compliance Assurance Process*, CAP) en Estados Unidos sugiere una mayor certidumbre de los contribuyentes en el momento de presentar las declaraciones (OCDE, 2014). Otro estudio empírico señala que los contribuyentes que participan en el Programa de Supervisión Horizontal de Austria (*Austrian Horizontal Monitoring Program*) perciben un aumento significativo de la certidumbre fiscal, que está asociada a una disminución relativa importante del riesgo tributario y los costos de cumplimiento (Eberhartinger y Zieser, 2021).

En las administraciones tributarias, medir los beneficios asociados a los PCC en términos de eficiencia y efectividad es crucial para demostrar que las estrategias de cumplimiento cooperativo pueden contribuir de manera costo-eficiente y efectiva a un cambio positivo y sostenible en el comportamiento de cumplimiento y a un impacto positivo en las decisiones de inversión y el crecimiento económico (FMI y OCDE, 2019). Por otro lado, la posibilidad de utilizar indicadores para dar seguimiento, cuantificar y monitorear los principales problemas tributarios derivados de características específicas del sistema tributario (por ejemplo, disposiciones complejas y ambiguas) proporciona información relevante para los responsables de las políticas sobre cómo perfeccionar el sistema tributario con el fin de incentivar el cumplimiento voluntario y mejorar la certidumbre fiscal.¹²

En una administración tributaria que emprende la identificación y medición de los beneficios de los PCC, resulta útil desarrollar un marco conceptual o mapeo de los principales beneficios que se espera que se materialicen en su jurisdicción, por áreas de focalización. Los beneficios previstos dependerán de la estructura y del contexto institucional del PCC. El Marco de Cumplimiento Cooperativo de la OCDE (*OECD Cooperative Compliance Framework*) de 2013 establece que la certidumbre, la gestión de riesgos, la oportunidad y las reducciones de costos son beneficiosas tanto para los contribuyentes como para las administraciones tributarias, mientras que un mejor conocimiento de las empresas es un beneficio para la administración tributaria y las mejoras en la reputación son beneficiosas para los contribuyentes (OCDE, 2013). Esto proporciona un punto de partida útil para la conceptualización y estructuración de los beneficios de un PCC.

Los cuadros 4.1 y 4.2 resumen un marco propuesto para la medición de los beneficios de los PCC. El apartado 4.2 presenta la explicación de la motivación de cada conjunto de indicadores, mientras que el anexo 2 proporciona fichas metodológicas detalladas sobre el cálculo de cada indicador. El anexo 3, que resume las perspectivas de las Naciones Unidas y la OCDE sobre la clasificación de los beneficios de los PCC, contiene la clasificación de indicadores sugerida.

¹² Las diferencias en el sistema tributario, como la complejidad del código tributario y el proceso de apelación tributaria, pueden variar de un país a otro y afectar la eficiencia y la efectividad generales de los PCC.

Cuadro 4.1 — Indicadores para medir los beneficios del cumplimiento cooperativo para las administraciones tributarias

Indicador	Objetivo	Fuente de los datos	Resultado esperado
I. Cumplimiento tributario			
I.1. Comportamiento de cumplimiento del contribuyente			
I.1.a	Monitorear la calidad de las declaraciones de impuestos presentadas por los contribuyentes inscritos en un Programa de Cumplimiento Cooperativo (PCC).	Sistemas internos de la administración tributaria (AT).	Reducción de la incidencia en las reglas de selección y focalización.
I.1.b	Monitorear las distorsiones o inconsistencias detectadas por los controles automatizados de los sistemas internos de la AT.	Sistemas internos de la AT.	Reducción de las distorsiones o inconsistencias detectadas por los controles de los sistemas internos de la AT.
I.1.c	Monitorear las tendencias en los resultados de las auditorías fiscales.	Sistemas internos de la AT.	Reducción del total de las irregularidades detectadas en las auditorías o reducción de las auditorías complejas relacionadas con una planificación fiscal agresiva (PFA).
I.1.d	Brecha tributaria. ^a	Monitorear las tendencias en las medidas de la brecha tributaria.	Reducción de la brecha tributaria.
I.1.e	Equivalente a tiempo completo (ETC) para monitorear el cumplimiento de los contribuyentes.	Monitorear las tendencias en los recursos gastados en actividades relacionadas con el monitoreo del cumplimiento de contribuyentes.	Reducción del ETC para monitorear el comportamiento de cumplimiento.
I.2. Transparencia y gestión de riesgos			
I.2.a	ETC dedicado a focalización y elaboración de perfiles de riesgo.	Monitorear el desempeño incremental del proceso de selección de contribuyentes del equipo de gestión de riesgos, con base en un conocimiento mejorado de las empresas.	Reducción del ETC en la focalización y elaboración de perfiles de riesgo, mejoras en la capacidad para focalizar y responder con mayor rapidez a riesgos de cumplimiento tributario pertinentes, y ajustes en la elaboración de perfiles de riesgo en la selección de auditorías fiscales.

(continúa en la página siguiente)

Cuadro 4.1 — Indicadores para medir los beneficios del cumplimiento cooperativo para las administraciones tributarias (continuación)

Indicador	Objetivo	Fuente de los datos	Resultado esperado
I.3. Gestión institucional			
I.3.a	Cuantificación de las situaciones tributarias complejas divulgadas. ^a	Monitorear las situaciones tributarias complejas derivadas de las características específicas del sistema tributario, como disposiciones complejas y ambiguas.	Datos del PCC, estados financieros, sistemas internos de la AT.
Proporcionar información relevante para los responsables de las políticas sobre cómo ajustar el sistema tributario con el fin de incentivar el cumplimiento voluntario y mejorar la certidumbre fiscal.			
II. Auditorías fiscales			
II.1. Gastos de auditoría			
II.1.a	ETC dedicado a auditorías fiscales.	Monitorear las tendencias en los recursos destinados a las auditorías fiscales.	Sistemas internos de la AT.
II.1.b	Número de auditorías fiscales. ^a	Monitorear las tendencias en la cantidad de procedimientos de auditorías, clasificados por complejidad.	Sistemas internos de la AT.
Reducción del ETC destinado a auditorías.			
Reducción del número de auditorías complejas.			
II.2. Rendimiento de las auditorías			
II.2.a	Desempeño de las auditorías fiscales. ^a	Monitorear el desempeño de las auditorías en el conocimiento mejorado de las empresas.	Sistemas internos de la AT.
Cambio en el porcentaje de auditorías con resultados.			
III. Litigios tributarios			
III.1. Gastos de litigio			
III.1.a	ETC dedicado a disputas y litigios tributarios.	Monitorear las tendencias en los recursos destinados a disputas y litigios tributarios.	Sistemas internos de la AT.
III.1.b	Número de disputas tributarias. ^a	Monitorear las tendencias en la cantidad de disputas tributarias existentes, clasificadas por complejidad.	Sistemas internos de la AT.
III.1.c	Variabilidad de las disputas tributarias.	Monitorear la variabilidad de las disputas tributarias a lo largo del tiempo.	Sistemas internos de la AT.
Reducción del ETC destinado a disputas y litigios tributarios.			
Reducción del número de disputas tributarias.			
Reducción de la variabilidad de las disputas tributarias a lo largo del tiempo.			

(continúa en la página siguiente)

Cuadro 4.1 — Indicadores para medir los beneficios del cumplimiento cooperativo para las administraciones tributarias *(continuación)*

Indicador	Objetivo	Fuente de los datos	Resultado esperado
III.2. Incertidumbre en la recaudación			
III.2.a Convergencia de las posiciones fiscales.	Monitorear las tendencias en el importe de la posición fiscal inicial declarada por los contribuyentes y compararla con la posición fiscal final acordada.	Datos del PCC, estados financieros, sistemas internos de la AT.	Reducción de la diferencia entre la posición fiscal inicial declarada y la posición fiscal final acordada.
III.2.b Importe del impuesto en disputa.	Monitorear el importe del impuesto en disputa en relación con la deuda total declarada voluntariamente por los contribuyentes.	Sistemas internos de la AT.	Reducción del importe en disputa en relación con la deuda total declarada voluntariamente.
IV. Certidumbre fiscal y legal			
IV.1 Número de acuerdos previos en precios de transferencia (APA) o procedimientos de acuerdo mutuo (PAM).	Monitorear las tendencias en el número de APA o PAM para los contribuyentes del PCC.	Sistemas internos de la AT.	Cambio en el número de APA o PAM. Este es un indicador de monitoreo y podría experimentar cambios en cualquier dirección. Por ejemplo, una reducción del número de APA podría señalar que los contribuyentes tienen más certidumbre a través del PCC y un aumento del número de APA podría señalar que los contribuyentes confían más en el éxito debido a la relación con el PCC.
IV.2 ETC dedicado a la formulación de decisiones.	Monitorear las tendencias en los recursos destinados a la formulación de decisiones en relación con la aplicación de la legislación tributaria y el tratamiento de transacciones complejas.	Sistemas internos de la AT.	Reducción del ETC destinado a la formulación de decisiones.
IV.3 Complejidad del contexto del código tributario.	Monitorear la variabilidad de las auditorías de PFA en relación con la variabilidad de la complejidad del código tributario a lo largo del tiempo.	Sistemas internos de la AT.	Reducción de las auditorías de PFA.

Notas: ^a El indicador se puede desagregar en dos o más subindicadores, por ejemplo, por tipo de impuesto o tipo de auditoría. Se puede utilizar una gama de comparaciones para monitorear las mejoras y tendencias en los indicadores, como la diferencia antes y después de la intervención y la comparación entre contribuyentes del Programa de Cumplimiento Cooperativo (PCC) y contribuyentes no pertenecientes al PCC comparables. El cuadro incluye los indicadores sugeridos para medir la efectividad y la eficiencia del PCC e indicadores de monitoreo del programa.

Cuadro 4.2 — Indicadores para medir los beneficios del cumplimiento cooperativo para los contribuyentes

Indicador	Objetivo	Fuente de los datos	Resultado esperado
I. Cumplimiento tributario: recursos destinados al cumplimiento tributario			
I.1	Equivalente a tiempo completo (ETC) dedicado a las actividades de cumplimiento tributario.	Analizar los recursos destinados por los contribuyentes de Programas de Cumplimiento Cooperativo (PCC) al cumplimiento tributario interno.	Cuestionario a los contribuyentes de PCC. Reducción del ETC en actividades de cumplimiento tributario.
I.2	Pagos a las empresas de consultoría por asistencia en el cumplimiento tributario.	Analizar los recursos destinados por los contribuyentes de PCC a la externalización del cumplimiento tributario.	Cuestionario a los contribuyentes de PCC o asesores fiscales externos. Reducción de los pagos por asistencia externa en actividades de cumplimiento tributario.
II. Auditorías fiscales: recursos destinados a las auditorías fiscales			
II.1	ETC dedicado a auditorías fiscales.	Analizar los recursos destinados por los contribuyentes de PCC a las auditorías fiscales internas.	Cuestionario a los contribuyentes de PCC. Reducción del ETC para auditorías fiscales.
II.2	Pagos a las empresas de consultoría por asistencia en las auditorías.	Analizar los recursos destinados por los contribuyentes de PCC a la externalización de las auditorías fiscales.	Cuestionario a los contribuyentes de PCC o asesores fiscales externos. Reducción de pagos por asistencia externa para auditorías fiscales.
II.3	Número de auditorías fiscales. ^a	Monitorear las tendencias en la cantidad de auditorías.	Datos del PCC, estados financieros, sistemas internos de la administración tributaria (AT). Reducción del número de auditorías.
III. Litigios tributarios: recursos destinados a litigios y disputas			
III.1	ETC dedicado a disputas y litigios tributarios.	Analizar los recursos de los contribuyentes destinados a disputas y litigios tributarios.	Sistemas internos de la AT, cuestionario a los contribuyentes de PCC. Reducción del ETC de los contribuyentes de PCC destinados a disputas y litigios tributarios.
III.2	Número de disputas tributarias. ^a	Monitorear las tendencias en la cantidad de disputas tributarias existentes.	Datos del PCC, estados financieros, sistemas internos de la AT. Reducción del número de disputas tributarias.
III.3	Convergencia de las posiciones fiscales. ^a	Monitorear las tendencias en el importe de la posición fiscal inicial declarada por los contribuyentes y compararla con la posición fiscal final acordada.	Datos del PCC, estados financieros, sistemas internos de la AT. Reducción de la diferencia entre la posición fiscal inicial declarada y la posición fiscal final acordada.
III.4	Importe del impuesto en disputa. ^a	Monitorear el importe total en disputa en relación con la deuda total declarada voluntariamente por los contribuyentes.	Datos del PCC, estados financieros, sistemas internos de la AT. Reducción del importe tributario en disputa en relación con la deuda total declarada voluntariamente.

(continúa en la página siguiente)

Cuadro 4.2 — Indicadores para medir los beneficios del cumplimiento cooperativo para los contribuyentes (continuación)

Indicador	Objetivo	Fuente de los datos	Resultado esperado	
IV. Certidumbre fiscal y legal				
IV.1. Gestión del riesgo tributario				
IV.1.a	ETC para la gestión del riesgo tributario.	Analizar los recursos destinados por los contribuyentes de PCC a la gestión interna del riesgo tributario.	Cuestionario a los contribuyentes de PCC.	Reducción del ETC en la gestión del riesgo tributario.
IV.1.b	Pagos a las empresas de consultoría por la gestión del riesgo tributario.	Analizar los recursos destinados por los contribuyentes de PCC a la subcontratación de la gestión del riesgo tributario.	Cuestionario a los contribuyentes de PCC.	Reducción de los pagos por asistencia externa en la gestión del riesgo tributario.
V.2. Certidumbre legal				
V.2.a	Número de acuerdos previos en precios de transferencia (APA) o procedimientos de acuerdo mutuo (PAM). ^a	Monitorear las tendencias en el número de APA o PAM para contribuyentes de PCC.	Sistemas internos de la AT.	Cambio en el número de APA o PAM. Este es un indicador de monitoreo y podría experimentar cambios en cualquier dirección. Por ejemplo, una reducción del número de APA podría señalar que los contribuyentes tienen más certidumbre a través del PCC y un aumento en el número de APA podría señalar que los contribuyentes confían más en el éxito debido a la relación con el PCC.
V.2.b	Tiempo dedicado a la formulación de decisiones. ^b	Monitorear tendencias en el tiempo para la formulación de decisiones en relación con la aplicación de la legislación tributaria y el tratamiento de transacciones complejas.	Sistemas internos de la AT.	Reducción del tiempo destinado a la formulación de decisiones.
V.2.c	Provisiones por posiciones fiscales inciertas.	Analizar el importe de provisiones por posiciones fiscales inciertas de los contribuyentes de PCC.	Datos del PCC, estados financieros y sistemas internos de la AT.	Reducción de las provisiones por posiciones fiscales inciertas.

Notas: ^a Indica que el beneficio para el contribuyente coincide directamente con uno de los indicadores de beneficio de la administración tributaria. ^b Coincide parcialmente con el indicador de beneficio de la administración tributaria "equivalente a tiempo completo destinado a la formulación de decisiones—administración tributaria". Se puede utilizar una gama de comparaciones para monitorear las mejoras y tendencias en los indicadores, como la diferencia antes y después de la intervención y la comparación entre los contribuyentes del Programa de Cumplimiento Cooperativo (PCC) y contribuyentes no pertenecientes al PCC comparables. El cuadro incluye indicadores sugeridos para medir la efectividad y eficiencia del PCC e indicadores de monitoreo del programa.

Como muestran los cuadros 4.1 y 4.2, muchos indicadores propuestos pueden extraerse de los sistemas de información de las administraciones tributarias, mientras que otros implican la realización de encuestas a los contribuyentes. No todos los indicadores se pueden aplicar en todas las jurisdicciones. Por lo tanto, los indicadores propuestos en los cuadros 4.1 y 4.2 se pueden considerar una selección (menú) de la cual elegir opciones pertinentes para una determinada jurisdicción y un punto de partida para la evaluación del PCC. Esto facilitará el proceso de implementación del programa al suministrar datos objetivos, principalmente cuantitativos, para apoyar su implementación y su posterior operación.

Los métodos de medición preestablecidos se pueden monitorear a lo largo del tiempo, lo que permite una comparación antes y después, y situar el PCC en el contexto del desempeño general del sistema. Esto es importante porque es posible que la concreción de los beneficios de los PCC no sea inmediata, y la dinámica de los cambios esperados es específica para cada indicador (es decir, el cambio esperado en el indicador de tiempo y recursos humanos destinados a disputas y litigios tributarios puede producirse antes del cambio previsto en el indicador del importe tributario en disputa).

Al considerar tanto los costos como los beneficios del PCC, compilados en un análisis de costo-beneficio o costo-efectividad, los parámetros como la tasa de descuento o los plazos son importantes.¹³ Esto se debe a que los beneficios de un PCC se acumularán, posiblemente, después de los costos, los cuales serán asumidos antes o al comienzo de su implementación.

La cuantificación de los beneficios de un PCC requiere una estimación de sus beneficios incrementales, es decir, el beneficio comparado con el *statu quo* o escenario base. La manera más fácil de proceder consiste en comparar un determinado indicador solo para los contribuyentes del PCC, y medir el indicador antes y después de que el contribuyente participe en el PCC. En este caso, solo son necesarios los indicadores calculados para los contribuyentes del PCC. Otra comparación posible es entre el grupo de contribuyentes del PCC y un grupo de control, o un grupo de contribuyentes comparables no pertenecientes al PCC. La administración tributaria también podría estimar los beneficios de un PCC con una evaluación de impacto rigurosa. Los métodos empíricos, como el análisis de diferencias en diferencias, se pueden utilizar para evaluar el efecto causal de un PCC, al comparar los cambios en los resultados a lo largo del tiempo entre una población de contribuyentes inscritos en un PCC (grupo de tratamiento) y una población de contribuyentes no inscritos (grupo de control).¹⁴ La estimación de los resultados mediante la evaluación de impacto podría centrarse en algunos indicadores clave, en función de los requisitos de información y recursos de las evaluaciones de impacto rigurosas. Las administraciones tributarias también pueden seguir los indicadores de monitoreo propuestos mediante herramientas de visualización que proporcionan un contexto para el análisis de datos, con el fin de extraer información y revelar patrones y tendencias que permitan

¹³ Véase, por ejemplo, Boardman et al. (2018) para una discusión de la teoría y la práctica de los métodos de análisis de costo-beneficio y costo-efectividad.

¹⁴ Véase, por ejemplo, Gertler et al. (2016), para los métodos de identificación de impacto causal y su aplicación.

mejorar el monitoreo del PCC y la toma de decisiones. El anexo 4 proporciona un ejemplo de ese tipo de herramienta de visualización, para un análisis sistemático de los datos del PCC.

4.2. Evaluación de los beneficios asociados a los Programas de Cumplimiento Cooperativo

4.2.1. Evaluación de los beneficios para las administraciones tributarias

La implementación de los PCC requiere tiempo y esfuerzo de las administraciones tributarias para el diseño del programa, la coordinación con las partes interesadas relevantes, la consideración del contexto de políticas e institucional, la comunicación y la capacitación, entre otras inversiones de tiempo y recursos. Sin embargo, se prevé que los beneficios de los PCC superen estos costos. En muchas jurisdicciones, el trabajo inicial de definir los beneficios del PCC y los indicadores relevantes podría comenzar con el análisis de los objetivos del PCC, el cual puede proporcionar orientaciones para identificar las dimensiones clave donde se esperan los beneficios y las posibles métricas o indicadores para medirlos. Según el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), un modelo de referencia de los PCC podría tener como meta “alcanzar mejoras significativas en el nivel de transparencia mutua y consecuentemente en el nivel de cumplimiento voluntario, teniendo como objetivo el reducir los costos de cumplimiento y/o de administración, y en lo posible prevenir controversias en la relación jurídico-tributaria” (CIAT, 2015, p.11).

En cada jurisdicción, los objetivos del PCC y sus correspondientes resultados y beneficios –medidos mediante indicadores– dependerán de cómo las opciones del diseño del PCC interactúen con el marco institucional existente. Este marco consiste en reglas formales, limitaciones informales o normas sociales, y niveles de aplicación, que en conjunto forman la estructura institucional de incentivos. El objetivo de esta estructura es reducir los costos de transacción y la incertidumbre, y desempeña un rol crucial en la toma de decisiones de las empresas y la inversión (North, 2009). Por ejemplo, como el costo de la información es un componente importante de los costos de transacción, la relación transparente y mejorada entre contribuyentes y administración tributaria en el contexto de un PCC puede representar una reducción significativa de los costos y, por lo tanto, promover el crecimiento económico.

La maximización de los ingresos tributarios no se debe considerar un beneficio de los PCC. El supuesto general que subyace al funcionamiento exitoso de un PCC es que las administraciones tributarias buscan aplicar correctamente la ley tributaria, lo que se traduce en la liquidación y el pago oportuno del importe correcto de los impuestos (IFA, 2012). Al mismo tiempo, el PCC proporciona a las administraciones tributarias herramientas para lograr este objetivo, como una mejor asignación de recursos, procesos de auditoría menos gravosos, entre otros, que, a su vez, contribuyen a asegurar la sostenibilidad y estabilidad de la recaudación tributaria a largo plazo. La metodología propuesta incluye indicadores para medir los efectos positivos de la mayor eficiencia que permite el PCC.

Los PCC también pueden tener efectos a corto plazo en la recaudación tributaria debido a aumentos puntuales de ingresos gracias a la resolución de problemas heredados. A largo plazo, los PCC pueden afectar indirectamente la recaudación tributaria a través de canales macroeconómicos más amplios. Por ejemplo, las empresas que participan en un PCC tienen más probabilidades de declarar voluntariamente nuevos problemas tributarios, lo que permite a las administraciones tributarias aprender de estas experiencias. Esto puede conducir a una mejor redacción legal, la publicación de directrices focalizadas o mejoras en el marco de cumplimiento para los contribuyentes afectados de manera similar. Por otro lado, la certidumbre legal y fiscal que ofrecen los PCC puede disminuir la prima de riesgo de inversión, con lo cual la jurisdicción es más atractiva para los inversores nacionales y extranjeros. A largo plazo, esto puede estimular la actividad empresarial, ampliar la base imponible y generar una mayor recaudación de ingresos. Sin embargo, estos efectos indirectos suelen ser difíciles de cuantificar y puede que no sean atribuibles directamente a los PCC en los marcos de evaluación.

Se espera que el conjunto de indicadores propuesto proporcione a la administración tributaria (AT) un conjunto de métricas que permitan monitorear y evaluar el desempeño del PCC. La propuesta incluye indicadores para medir los beneficios sociales del programa (por ejemplo, indicadores de eficiencia como el equivalente a tiempo completo [ETC] destinado por las administraciones tributarias a realizar actividades relevantes), indicadores de seguimiento del PCC (por ejemplo, problemas tributarios complejos declarados, importes tributarios en disputa) o indicadores de monitoreo estratégico (por ejemplo, brecha tributaria o desempeño de las auditorías fiscales). Para los fines de este *Manual*, los indicadores se agrupan en cuatro grandes categorías, donde se prevé que los beneficios del PCC se materialicen: cumplimiento tributario, auditorías fiscales, disputas tributarias y certidumbre fiscal y legal.

I. Cumplimiento tributario

El primer grupo de indicadores propuestos incluye aquellos que miden las dimensiones del comportamiento de cumplimiento tributario, la transparencia y la gestión de riesgos, así como la gestión institucional. Este conjunto de indicadores es relevante debido a que el PCC se centra en facilitar el cumplimiento tributario voluntario y producir mejoras en los resultados de cumplimiento a través de la transparencia y una relación mejorada entre los contribuyentes y las administraciones tributarias.

I.1. Comportamiento de cumplimiento tributario

La motivación detrás de medir las mejoras en el comportamiento de cumplimiento tributario es que, a medida que los contribuyentes participantes en un PCC implementan un Marco de Control Fiscal (MCF) robusto,¹⁵ se espera que mejoren los indicadores de cumplimiento tributario de los contribuyentes participantes. Además, el tratamiento previo y transparente de los asuntos tributarios a través de un PCC puede reducir las

¹⁵ Véase la sección 3 para obtener más detalles.

inconsistencias de cumplimiento debidas a una interpretación errónea de la legislación fiscal. Los siguientes son los indicadores propuestos para medir mejoras en el comportamiento de cumplimiento tributario:¹⁶ I.1.a. Incidencia en las reglas de selección y focalización; I.1.b. Distorsiones e inconsistencias; I.1.c. Irregularidades tributarias detectadas en las auditorías; I.1.d. Brecha tributaria, y I.1.e. ETC para monitorear el cumplimiento de los contribuyentes.

I.2. Transparencia y gestión de riesgos

La razón fundamental para considerar la dimensión de transparencia y la gestión de riesgos es que los PCC son una extensión de un enfoque basado en el riesgo para el cumplimiento tributario a través de la voluntad y la cooperación entre contribuyentes y autoridades (Owens y Pemberton, 2021). A partir de esta divulgación voluntaria de los problemas con un riesgo potencial o significativo, los contribuyentes revelan todos los hechos y circunstancias implicados, y dan a la administración tributaria la oportunidad de entender más adecuadamente las transacciones complejas de las grandes empresas, comprender su comportamiento antes de que los problemas surjan y tener acceso a su sistema de contabilidad y control. Es posible que la implementación del PCC produzca un efecto positivo en los indicadores de desempeño relacionados con la focalización y las auditorías, en función de que un mejor conocimiento de las empresas es una manera eficiente de reducir la asimetría de la información y mejorar la capacidad de la administración tributaria de centrarse y responder a riesgos de cumplimiento tributario relevantes (por ejemplo, se espera que una eventual auditoría de un contribuyente de un PCC se fundamente en un enfoque basado en riesgo y sea más rápida que una auditoría tradicional sin conocimiento previo del comportamiento de la empresa).¹⁷ Eventualmente, la información y el conocimiento obtenidos a través del PCC también pueden facilitar el perfeccionamiento de la elaboración de perfiles de riesgo en la selección de contribuyentes no adheridos al PCC para auditorías fiscales. El estudio llevado a cabo por un equipo de proyecto de la Administración de Impuestos y de Aduanas de Países Bajos (*Belastingdienst*), con el apoyo del Centro de Política y Administración Tributaria (*Centre for Tax Policy*) de la OCDE, a partir de una encuesta que respondieron 21 países (OCDE, 2013), indica que los PCC promueven medios eficientes de elaboración de perfiles y evaluación de riesgos de los contribuyentes, lo que aumenta la capacidad de centrarse y de responder con mayor rapidez a los riesgos de cumplimiento tributario relevantes. El indicador propuesto para medir las mejoras en la transparencia y la gestión de riesgos es: I.2.a. ETC dedicado a la focalización y elaboración de perfiles de riesgo.

¹⁶ La información detallada sobre la metodología de medición de cada indicador propuesto en esta sección se encuentra en el anexo 2.

¹⁷ Los PCC deberían reducir permanentemente la necesidad de controles intensivos para un segmento específico de contribuyentes, ya que las transacciones se evalúan antes de su implementación. Los acuerdos y convenios anuales para las declaraciones tributarias pueden reclasificar el tratamiento del riesgo tributario de reducción a prevención, o bien aceptación, cuando el tamaño haya sido controlado en función del costo del tratamiento del riesgo tributario.

I.3. Gestión institucional

El razonamiento de la gestión institucional es que, en el marco de un PCC, los contribuyentes revelarán ámbitos de incertidumbre fiscal, lo que posibilitará el seguimiento, la cuantificación y el monitoreo de los principales problemas tributarios derivados de características específicas del sistema tributario, como disposiciones complejas y ambiguas. La identificación de los principales problemas derivados de características específicas del sistema tributario puede proporcionar información pertinente a los responsables de las políticas públicas sobre cómo ajustar el sistema tributario y/o la orientación asociada, y así incentivar el cumplimiento voluntario y mejorar la certidumbre fiscal. El indicador propuesto para medir la mejora de la gestión es el I.3.a. Cuantificación de las situaciones tributarias complejas divulgadas.

II. Auditorías fiscales

El segundo grupo de indicadores propuestos incluye las dimensiones de gastos de auditoría y rendimiento de las auditorías. La inclusión de estos indicadores es pertinente porque se espera que una eventual auditoría de un contribuyente participante del PCC sea más rápida que una auditoría fiscal tradicional basada en mucho menos conocimiento previo del comportamiento y la documentación de la empresa. Además, debido a una mejor gestión de riesgos y a la elaboración de perfiles de riesgo de los contribuyentes del PCC para la selección de la auditoría, se esperan mejoras en el rendimiento de las auditorías fiscales, con una asignación más eficiente de los recursos de la administración tributaria.

II.1. Gastos de auditoría

La razón para medir las mejoras en la eficiencia de los recursos destinados a las auditorías (gastos) es que las auditorías son el tratamiento más caro de los riesgos tributarios e implican el uso de los recursos de diferentes áreas de la administración tributaria, incluyendo una importante absorción de capacidad de tecnología de la información (TI). Se espera que los PCC permitan un proceso de auditoría más focalizado y reduzcan el tiempo y los recursos necesarios. Los indicadores propuestos para medir una mejor asignación de los recursos en los gastos de auditoría incluyen el II.1.a. ETC dedicado a auditorías fiscales y el II.1.b. Número de auditorías fiscales.

II.2. Rendimiento de las auditorías

La motivación detrás de la medición de las mejoras en el rendimiento de las auditorías es que las auditorías basadas en un mejor conocimiento de las empresas proporcionado por los PCC puede mejorar la exactitud de las auditorías y ofrecer una mejor retroalimentación sobre el proceso de gestión de riesgos. Los PCC permiten canalizar los recursos de auditoría hacia los contribuyentes de mayor riesgo y producir mejores resultados de auditoría. El indicador propuesto para medir el rendimiento de las auditorías es el II.2.a. Desempeño de las auditorías fiscales.

III. Litigios tributarios

Este grupo de indicadores incluye las dimensiones de los gastos de litigio y la incertidumbre en la recaudación. El monitoreo del comportamiento del contribuyente en un PCC se produce en tiempo real y más cerca de los hechos imponible. Esto permite, por ejemplo, que la autoridad tributaria y el contribuyente discutan con inmediatez los cambios legislativos que afectan los impuestos de sectores económicos específicos, lo que ayuda a evitar interpretaciones erróneas que podrían generar incertidumbre y/o litigios innecesarios. Los efectos de una interpretación errónea por parte del contribuyente pueden minimizarse mediante el monitoreo más estrecho que proporciona el PCC. Sin este diálogo más abierto, las interpretaciones divergentes probablemente causarían un mayor perjuicio a la recaudación tributaria debido al tiempo que requiere la administración tributaria para detectar los riesgos de interpretación errónea; aplicar las medidas ejecutivas forzadas, conocidas como controles del cumplimiento, necesarias, y esperar el desarrollo de la jurisprudencia. Los contribuyentes y las administraciones tributarias se beneficiarán del PCC al reducir la incertidumbre y los costos de litigios.

III.1. Gastos de litigio

La motivación detrás de medir las mejoras en la eficiencia de los recursos destinados a litigios (gastos) es que los PCC incorporan impuestos relevantes, como el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado (IVA), que son la fuente de la mayoría de los litigios. La importancia de medir los gastos de los litigios tributarios es, generalmente, relevante en todas las administraciones tributarias y se vuelve más importante cuando se miden los beneficios de los PCC. Los indicadores propuestos para medir una mejor asignación de recursos en los gastos de litigio son los siguientes: III.1.a. ETC destinado a disputas y litigios tributarios; III.1.b. Número de disputas tributarias, y III.1.c. Variabilidad de las disputas tributarias.

III.2. Incertidumbre en la recaudación

La motivación detrás de medir las mejoras en esta dimensión es que, a lo largo del tiempo, el aprendizaje proporcionado por el diálogo mejorado continuo entre los contribuyentes adheridos a un PCC y la AT contribuirá a reducir la divergencia entre la posición fiscal originalmente declarada y la posición fiscal finalmente acordada. También se prevé que el PCC genere una mayor transparencia. En combinación con la divulgación de las estrategias tributarias y el uso de los mecanismos de prevención de disputas, esto contribuirá a reducir el importe en disputa. Los indicadores propuestos para medir la incertidumbre en la recaudación son: III.2.a. Convergencia de las posiciones fiscales y III.2.b. Importe del impuesto en disputa.

IV. Certidumbre fiscal y legal

El objetivo de este grupo de indicadores es medir los beneficios del PCC que se espera que se materialicen a largo plazo. Los indicadores están relacionados con las

dimensiones de certidumbre legal. Muchos factores pueden causar incertidumbre, en función del marco institucional y de la complejidad tributaria de los países. La ley tributaria no es permanente y puede ser modificada cuando surgen nuevas necesidades fiscales (por ejemplo, durante la crisis de la COVID-19). Los cambios en las prácticas, los procesos y las transacciones de las empresas suelen preceder a los cambios en el marco legal (por ejemplo, un marco regulatorio para las monedas y los activos digitales, o reglas fiscales para la economía bajo demanda [*gig economy*]), lo que contribuye a generar un contexto de negocios incierto e, incluso, crea vacíos legislativos. Los estudios encuentran que la complejidad tributaria proporciona oportunidades para la evasión fiscal agresiva mediante disposiciones ambiguas (Krause, 2000). Borrego, Lopes y Ferreira (2016) observan una relación significativa entre la propensión de los profesionales del área tributaria a la agresividad fiscal y su percepción de la complejidad legislativa en materia tributaria.¹⁸

El diálogo abierto inherente a los PCC, cuyo fin es reducir la interpretación errónea y las disputas (por ejemplo, mediante decisiones e interpretaciones más rápidas sobre asuntos tributarios complejos), puede minimizar el impacto de un contexto normativo tributario sumamente complejo (por ejemplo, una alta variabilidad de la legislación tributaria y los cambios regulatorios) y reducir la incertidumbre fiscal y legal. En general, los PCC pueden proporcionar una mayor certidumbre legal y predictibilidad, lo cual reduce los costos de las transacciones para los contribuyentes y promueve la inversión y el crecimiento económico.

La motivación detrás de medir las mejoras en la certidumbre legal es que los PCC pueden aumentar el uso de las medidas de prevención de disputas, como los acuerdos previos en precios de transferencia (APA, por su sigla en inglés) y los procedimientos de acuerdo mutuo (PAM);¹⁹ contribuir a una toma de decisiones más rápida en relación con la aplicación de la legislación tributaria y el tratamiento de transacciones complejas, y minimizar el impacto de un contexto normativo tributario sumamente complejo (alta variabilidad de la legislación tributaria y los cambios regulatorios). Los indicadores propuestos para medir una mejor asignación de recursos mediante la certidumbre fiscal y legal incluyen: IV.1. Número de APA o PAM; IV.2. ETC dedicado a la formulación de decisiones, y IV.3. Complejidad del contexto del código tributario.

4.2.2. Evaluación de los beneficios para los contribuyentes

Los primeros PCC fueron implementados en los países de la OCDE a comienzos de la década de 2000. Actualmente, los PCC funcionan en aproximadamente una tercera parte de los países de la OCDE, y en los últimos años algunos países no pertenecientes a la OCDE, como Honduras, Nigeria, Rusia y Zambia, han desarrollado sus propios PCC

¹⁸ La incertidumbre fiscal también puede implicar que los contribuyentes tengan menos capacidad de predecir con precisión todos los costos fiscales, lo que añade riesgo al evaluar posibles inversiones. Esto podría desalentar la inversión y los ingresos tributarios futuros asociados.

¹⁹ Al contrario, puede que algunos contribuyentes consideren que herramientas como los APA son menos necesarias debido a la mayor certidumbre proporcionada por el PCC, que también puede ser una manera más eficiente de proporcionar certidumbre.

(Owens y Pemberton, 2021). Debido a la participación voluntaria de los contribuyentes en el programa, estas experiencias demuestran la importancia de los beneficios de los PCC, tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes. En efecto, los contribuyentes no decidirían participar en los PCC si los beneficios no superaran los costos. Este apartado del *Manual* propone un conjunto de indicadores medibles que permitirían a las administraciones tributarias monitorear y evaluar los beneficios de los PCC desde la perspectiva de los contribuyentes.

Algunos de los indicadores se pueden extraer de los sistemas de información de las administraciones tributarias y pueden coincidir con los indicadores que miden los beneficios para la administración tributaria (por ejemplo, el número de auditorías o el importe del impuesto en disputa). Otros indicadores requerirán más datos de los sistemas de información de la administración tributaria o de las encuestas a los contribuyentes. Al igual que los indicadores propuestos en el apartado 4.2.1, el conjunto de indicadores relevantes para los beneficios de los contribuyentes incluye métricas que permiten a la administración tributaria monitorear el desempeño del PCC, así como medir los beneficios sociales del programa desde la perspectiva del contribuyente. Los indicadores para medir los beneficios del PCC para los contribuyentes se agrupan en cuatro grandes categorías, que abarcan los principales ámbitos de interacción entre contribuyentes y administraciones tributarias, donde los beneficios potenciales del PCC se pueden materializar: cumplimiento tributario, auditorías fiscales, litigios tributarios y certidumbre fiscal y legal.

I. Cumplimiento tributario: recursos destinados al cumplimiento tributario

El primer grupo de indicadores se centra en los costos de cumplimiento, medidos como los recursos destinados a las actividades de cumplimiento tributario por el contribuyente. Se prevé que la disminución del costo del cumplimiento tributario se producirá como resultado de consultas, casi en tiempo real, sobre problemas legales y transacciones complejas, y su validación por parte de la AT, contemplada en el marco del PCC. La reducción de los costos de cumplimiento tributario es, posiblemente, el beneficio más importante que esperan los contribuyentes que participan en un PCC. El programa también mejora el contexto empresarial, promueve nuevas inversiones e impulsa la ampliación de las existentes, de modo que contribuye al crecimiento económico y la prosperidad. Los indicadores propuestos para medir los recursos destinados al cumplimiento tributario son: I.1. ETC dedicado a las actividades de cumplimiento tributario y I.2. Pagos a las empresas de consultoría por asistencia en el cumplimiento tributario.

II. Auditorías fiscales: recursos destinados a las auditorías fiscales

Este grupo de indicadores se centra en los recursos (gastos) relacionados con las auditorías fiscales. Los costos de las auditorías fiscales internas y/o externas están directamente asociados a la percepción del riesgo y la incertidumbre del contribuyente. Como los principales objetivos de los PCC comprenden la reducción de la incertidumbre fiscal, se

espera que los contribuyentes que participan en los PCC experimenten una disminución de sus gastos de auditoría. Esto podría ocurrir por una reducción del número de auditorías e, incluso, cuando las auditorías se producen, por una reducción del tiempo dedicado a cada una, ya que las administraciones tributarias pueden adoptar un enfoque más focalizado y basado en el riesgo gracias al PCC. Los indicadores propuestos para medir los recursos destinados a las auditorías fiscales son: II.1. ETC dedicado a auditorías fiscales; II.2. Pagos a las empresas de consultoría por asistencia en las auditorías, y II.3. Número de auditorías fiscales.

III. Litigios tributarios: recursos destinados a litigios y disputas

Cuantas más diferencias surjan en la interpretación de las reglas tributarias entre el contribuyente y la AT, mayor será la probabilidad de litigio tributario. Los litigios y disputas tributarios generan costos tanto para los contribuyentes como para las administraciones tributarias, independientemente del resultado. Desde la perspectiva del contribuyente, los costos de litigios y disputas incluyen los recursos destinados a los servicios legales para gestionar el litigio y los costos de oportunidad de los recursos inmovilizados en las disputas. Los PCC pueden aumentar la certidumbre para los contribuyentes de los PCC en relación con asuntos tributarios, y reducir la posibilidad de litigios administrativos entre la empresa y la AT y, por lo tanto, los gastos del contribuyente y los recursos inmovilizados debido a las disputas. También se prevé que los PCC mejoren el diálogo y la confianza, lo cual motivará a los contribuyentes a comenzar a discutir su planificación fiscal con la AT con antelación. Esto aumentará la predictibilidad de las obligaciones tributarias y la convergencia entre las posiciones fiscales iniciales y finales. Los indicadores propuestos para medir los recursos en litigios y disputas son: III.1. ETC dedicado a disputas y litigios tributarios; III.2. Número de disputas tributarias; III.3. Convergencia de las posiciones fiscales, y III.4. Importe del impuesto en disputa.

IV. Certidumbre fiscal y legal

Este grupo de indicadores incluye las dimensiones de gestión del riesgo tributario y certidumbre legal. En el sistema de control tradicional, los contribuyentes hacen provisiones para los riesgos tributarios que creen que podrían afrontar. Las disputas con la administración tributaria pueden llevar años antes de resolverse, lo cual aumenta la incertidumbre. Se espera que la mejora del diálogo y de la relación con la administración tributaria tendrá como resultado la reducción de los recursos que los contribuyentes deben destinar a la gestión del riesgo tributario. Con respecto a la certidumbre legal, se prevé que los PCC aumentarán el uso de las medidas de prevención de disputas, como los APA y los PAM; reducirán el tiempo que requiere la administración tributaria para emitir decisiones sobre asuntos tributarios complejos, en función de los canales de comunicación exclusivos y la proactividad de las administraciones tributarias para llevar a cabo los procesos; y disminuyan las provisiones fiscales, o reservas, que los contribuyentes reflejan en sus estados financieros. Estas provisiones se hacen con base en el riesgo de pago

de la obligación tributaria potencial,²⁰ independientemente de si la administración tributaria lo ha determinado. Los auditores financieros suelen requerir que estas provisiones se hagan con base en las calificaciones de riesgos de empresas legales especializadas. Como en los PCC la certidumbre es casi inmediata, los contribuyentes pueden esperar la reducción de las provisiones por posiciones fiscales inciertas y destinar menos recursos a la gestión de riesgos tributarios. Esto también podría reducir la volatilidad en la tasa impositiva efectiva anual del contribuyente, que, en el caso de muchos contribuyentes, tendría que ser registrada externamente en sus estados financieros.

IV.1. *Gestión del riesgo tributario*

El principal razonamiento para incluir indicadores de gestión del riesgo tributario es que la mejora del diálogo y una relación transparente entre la administración tributaria y los contribuyentes en el contexto de los PCC pueden proporcionar mayor certidumbre fiscal y legal, que se traduce en menos recursos que los contribuyentes deben destinar a la gestión del riesgo tributario. Los indicadores propuestos para medir la gestión del riesgo tributario son: IV.1.a. ETC para la gestión del riesgo tributario y IV.1.b. Pagos a las empresas de consultoría por la gestión del riesgo tributario.

IV.2. *Certidumbre legal*

La motivación para medir las mejoras en la certidumbre legal es que se prevé que los PCC aumentarán el uso de medidas de prevención de disputas, como los APA y los PAM, y contribuirán a una toma de decisiones más rápida de la administración tributaria en relación con la aplicación de la legislación tributaria y el tratamiento de transacciones complejas. También se espera que los PCC faciliten una mayor predictibilidad de las posiciones fiscales y reduzcan la necesidad de provisiones por posiciones fiscales inciertas. Los indicadores propuestos para medir la certidumbre legal son: IV.2.a. Número de APA o PAM; IV.2.b. Tiempo dedicado a la formulación de decisiones, y IV.2.c. Provisiones por posiciones fiscales inciertas.

4.3. **Evaluación de la relación entre las administraciones tributarias y las empresas**

Evaluar la relación mutua entre la administración tributaria y las empresas es crucial para monitorear el logro de los objetivos del PCC. Como indica el informe de la OCDE (2013), construir la cooperación a partir de la confianza fue fundamental en la idea del PCC. Sin embargo, medir la calidad de las relaciones y su evolución a lo largo del tiempo no es fácil. Las relaciones, a menudo, son imposibles de medir, son subjetivas y son percibidas e interpretadas de manera diferente por el personal que trabaja en el cumplimiento

²⁰ En términos estrictos, se basa en la probabilidad de que la autoridad tributaria acepte el tratamiento tributario adoptado por el contribuyente bajo el supuesto de que la autoridad analizará el importe en cuestión y tendrá acceso a la información pertinente.

tributario, tanto en la administración tributaria como en las empresas participantes. Por lo tanto, evaluar las relaciones mutuas entre la administración tributaria y las empresas puede ser un desafío.

El Marco de Cumplimiento Cooperativo introducido por la OCDE expresa la necesidad de establecer una relación mejorada entre las autoridades tributarias, los contribuyentes y los intermediarios fiscales con base en la confianza y la cooperación (OCDE, 2008). Específicamente, el informe de 2008 trata el rol fundamental que desempeñan las administraciones tributarias en el cambio del enfoque de planificación fiscal agresiva de los grandes contribuyentes y los intermediarios. Puesto que se reconoció el impacto negativo de una planificación fiscal agresiva en los sistemas tributarios en todos los países que participaron en el Foro de la OCDE sobre administración tributaria en 2008, se identificó la necesidad de estrategias robustas para producir esos cambios.

Las administraciones tributarias deben considerar los siguientes cinco atributos cuando tratan con todos los contribuyentes: entendimiento basado en la conciencia comercial; imparcialidad; proporcionalidad; apertura (divulgación y transparencia), y capacidad de respuesta (OCDE, 2008). Este enfoque debería permitir a las administraciones tributarias establecer mejores relaciones con los contribuyentes. A largo plazo, este nuevo enfoque debería contribuir al desarrollo de la cooperación basada en la confianza. La OCDE publicó una descripción integral del Marco de Cumplimiento Cooperativo, en la que demuestra que “la relación entre los contribuyentes implicados y las administraciones tributarias se basa en criterios objetivos y en una confianza justificada” (OCDE, 2013, p.14).

La percepción tradicional de la relación entre contribuyentes y administraciones tributarias se basaba en el enfoque de mando y control. Este enfoque era el resultado de la adopción de un modelo económico simple del comportamiento del contribuyente, según el cual cualquier agente económico se guía por el principio de maximización del interés propio (Allingham y Sandmo, 1972). Sin embargo, la investigación en psicología económica y/o economía del comportamiento muestra que la eficiencia del sistema tributario se basa no solo en factores económicos sino también en factores morales y, en términos más amplios, en factores sociales. Por ejemplo, la investigación muestra que la inequidad percibida en el intercambio entre contribuyentes y el Estado influye en el comportamiento de los contribuyentes. Oats y Tuck (2019) destacaron que el cumplimiento tributario corporativo se ha convertido en un asunto de considerable atención pública. Como resultado, las estrategias y las políticas fiscales corporativas deben considerar factores como su impacto en las partes interesadas, la transparencia, la gobernanza y los controles, y la comunicación. Si bien la creciente carga del cumplimiento tributario presenta un desafío para muchas empresas, también debe contemplarse el cambio de actitud de la opinión pública hacia la fiscalidad de las empresas. Un informe de la Fundación Impuestos Justos (*Fair Tax Foundation*) confirma esto al mostrar que los consumidores y asalariados de Reino Unido prefieren las empresas que demuestran tener prácticas tributarias responsables y rechazan la evasión fiscal artificial (Fair Tax Foundation, 2023). El informe también subraya la gran expectativa del público respecto de que el gobierno asegure que todas las empresas, grandes y pequeñas, paguen la parte que les corresponde de impuestos, y destaca el rol crucial de la confianza en el sistema tributario.

La confianza aumenta la disposición de los contribuyentes a cooperar con las administraciones tributarias. Sin embargo, los diferentes niveles de confianza en cada país implican que las medidas que adoptan las administraciones para construir o fortalecer la confianza mutua pueden variar. Por consiguiente, el alcance y el detalle de las preguntas destinadas a medir posibles cambios cualitativos y cuantitativos en la relación entre administraciones tributarias y empresas deben ser adaptados a cada caso.

Con respecto a los enfoques de investigación que se pueden aplicar, la evaluación puede adoptar la forma de medidas cualitativas y cuantitativas. La recopilación de datos para la evaluación de la relación entre administración tributaria y empresas se puede basar en:

- Métodos cualitativos:
 - Entrevistas en profundidad.
 - Entrevistas con un grupo focal.
 - Otros métodos cualitativos.

La investigación cualitativa se centra en la descripción cualitativa de la realidad y presta atención a la diversidad de fenómenos estudiados, sus causas y consecuencias. El objetivo de los datos recopilados con el método cualitativo es entender las opiniones, las necesidades y los motivos de los entrevistados. Por lo tanto, la investigación cualitativa utiliza preguntas abiertas y otras técnicas que permiten al entrevistado hablar libremente. Los datos obtenidos de la investigación cualitativa se pueden usar para desarrollar herramientas de investigación que luego se emplean en la investigación cuantitativa. También se pueden realizar entrevistas cualitativas para profundizar en los resultados de la investigación cuantitativa. La especificidad de la investigación cualitativa reside en muestras de investigación relativamente pequeñas (20–50 personas o entrevistas), un escenario de entrevista que permite elaborar las respuestas y un análisis de los resultados que se basa en el significado de las declaraciones de los entrevistados.

- Métodos cuantitativos:
 - Cuestionarios (entrevista web asistida por ordenador [*computer-assisted web interview*, CAWI]; entrevista telefónica asistida por ordenador [*computer-assisted telephone interviewing*, CATI]).²¹
 - Técnicas experimentales (pruebas de laboratorio).
 - Intervenciones comportamentales (reglas personalizadas con base en evidencia, orientadas a superar las conductas desafiantes).

La investigación cuantitativa (de encuesta y experimental) consiste en la descripción cuantitativa de la realidad y se centra en la frecuencia e intensidad de un determinado fenómeno. Por lo tanto, los datos recopilados con el método cuantitativo son de carácter numérico, como resultado del uso de cuestionarios con una estructura

²¹ En el anexo 5 se presenta un ejemplo de encuesta para evaluar la relación entre las administraciones tributarias y las empresas.

fija y compuestos, principalmente, por preguntas cerradas. A cada encuestado se le formulan preguntas con el mismo formato y en el mismo orden, lo cual permite comparar los resultados de las respuestas individuales. La mayoría de las veces, la especificidad de la investigación cuantitativa reside en grandes muestras de investigación (500–1.000 personas), un cuestionario fijo y análisis estadístico de resultados. Una muestra grande y el uso de análisis estadísticos permiten generalizar los resultados obtenidos con métodos cuantitativos.

Actualmente, es una práctica habitual en las ciencias sociales combinar diferentes modelos de recopilación de datos, lo cual produce una visión más amplia y profunda de la realidad estudiada. La investigación con métodos mixtos puede mejorar la validez y la credibilidad de los resultados y mitigar la presencia de cualquier sesgo de la investigación. El recuadro 4.1 presenta un ejemplo del enfoque para evaluar la relación entre la administración tributaria y los contribuyentes en Polonia.

Recuadro 4.1. Evaluación de las relaciones entre la administración tributaria y las empresas

En Polonia, el Programa de Cumplimiento Cooperativo (PCC) se basa en tres valores principales:^a

- Confianza mutua: una creencia razonable de que el socio actuará de acuerdo con las reglas acordadas.
- Transparencia mutua: la disposición y capacidad de la entidad y de la Administración Nacional de Ingresos (*National Revenue Administration*, NRA) para ser transparentes en materia fiscal. Por parte de la NRA, la transparencia significa apertura al informar sobre las circunstancias relacionadas con las preguntas dirigidas al contribuyente y en la aplicación de actividades de supervisión hacia el contribuyente.
- Entendimiento mutuo: conocimiento de las posiciones y los intereses de ambas partes. Entendimiento significa que las partes cooperan conscientemente en aras del beneficio común, que es el cumplimiento adecuado de las obligaciones tributarias.

El proceso de evaluación utilizó métodos cuantitativos y cualitativos para establecer en qué medida se habían logrado los valores del programa en evaluaciones subjetivas hechas por los funcionarios de la NRA (tanto los que participaron en la ejecución del plan piloto del PCC como los que no lo hicieron), y los contribuyentes, tanto los que solicitaron participar en el PCC como los que no lo hicieron.

Métodos cuantitativos:

- Ejemplos de preguntas de la entrevista web asistida por ordenador (*computer-assisted web interview* [CAWI]):
 - Confianza mutua: *Mi empresa puede confiar en la NRA para las obligaciones tributarias./La NRA puede confiar en la empresa para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.*
 - Transparencia mutua: *La NRA proporciona toda la información pertinente en relación con los asuntos fiscales en las conversaciones en curso/La empresa proporciona toda*

(continúa en la página siguiente)

Recuadro 4.1. Evaluación de las relaciones entre la administración tributaria y las empresas (continuación)

la información pertinente en relación con los asuntos fiscales en las conversaciones en curso.

- Entendimiento mutuo: *Entiendo los aspectos específicos de cómo funciona la NRA/ Entiendo los aspectos específicos de cómo funciona la empresa.*
- Juego de la confianza: juego económico clásico, utilizado frecuentemente en los experimentos de laboratorio sobre la confianza (Berg, Dickhaut y McCabe, 1995; Bohnet y Zeckhauser, 2004; Hong y Bohnet, 2007). El uso del juego de la confianza estuvo destinado a complementar la medición del cuestionario con la medición de las intenciones comportamentales directas.

Métodos cualitativos:

- Entrevistas en profundidad: con los funcionarios implicados en el PCC (la NRA y las empresas) para monitorear cambios en las relaciones durante la etapa piloto del PCC.
- Entrevistas con un grupo focal: realizadas por separado en dos grupos de funcionarios involucrados en el PCC (la NRA y las empresas).

Ambas mediciones, cuantitativas y cualitativas, se realizaron cada seis meses, durante los dos años del plan piloto del PCC, en cuatro grupos de encuestados:

- Funcionarios de la NRA implicados en la ejecución del plan piloto del PCC.
- Funcionarios de la NRA que no participaron en la ejecución del plan piloto.
- Contribuyentes que habían solicitado participar en el PCC.
- Contribuyentes que cumplían el criterio de volumen de negocios, pero no solicitaron participar en el PCC.

Las conclusiones de la investigación fueron la base para formular recomendaciones con el fin de mejorar las relaciones mutuas entre la administración tributaria y las empresas.

^a Para acceder a más información, véase el siguiente enlace: <https://www.podatki.gov.pl/program-wspoldzialania/zalozenia-programu-wspoldzialania/>.

4.4. Retroalimentación sobre la participación en un Programa de Cumplimiento Cooperativo

La introducción de un PCC es un proceso complejo y desafiante, e implica muchos cambios, tanto en los procedimientos de la administración tributaria como en las políticas internas del contribuyente. Por lo tanto, proporcionar retroalimentación en cada paso del proceso es crucial para aumentar las probabilidades de éxito. De la misma manera, durante el funcionamiento del PCC pueden producirse cambios en los procedimientos de la administración o en las regulaciones y las políticas internas de la empresa. Esos cambios pueden ser una consecuencia del PCC o pueden ocurrir independientemente. Compartir conocimientos sobre estos cambios entre las partes interesadas del PCC puede tener un impacto significativo en la calidad de la cooperación.

Hasta ahora, la experiencia adquirida en los países que han introducido los PCC muestra que la evaluación que se realizó fue, a la vez, formativa y sumativa. Cada tipo

de evaluación tiene distintos objetivos y proporciona información diferente a las partes interesadas. Las evaluaciones formativas se emplean regularmente a lo largo de un determinado proceso para contribuir al seguimiento del progreso e identificar ámbitos donde se requieren mejoras. También proporcionan los datos necesarios para diseñar los cambios requeridos a lo largo del programa. Las evaluaciones sumativas se realizan al final del proceso (por ejemplo, la etapa piloto del PCC) para medir los logros generales de los objetivos del programa. En resumen, la evaluación sumativa está más orientada al producto y evalúa el resultado, mientras que la evaluación formativa se centra en el proceso que conduce a su finalización. El tipo y la integridad de los datos recopilados durante las evaluaciones están relacionados con el alcance y la calidad de la retroalimentación proporcionada a las partes interesadas del programa.

La evaluación formativa puede adoptar la forma de cuestionarios, pero suele utilizar la observación, las preguntas abiertas y otros métodos cualitativos útiles para identificar ámbitos que requieren mejora. El objetivo de las técnicas de investigación utilizadas debería ser recopilar datos que proporcionen retroalimentación en, al menos, los siguientes ámbitos:

- Opinión general sobre el programa:
 - Actitudes hacia el programa y su implementación en el grupo de funcionarios de la administración tributaria y las empresas.
 - Costos y beneficios percibidos y reales del PCC.
- Opiniones sobre el proceso técnico de implementación del programa:
 - Opiniones sobre el nivel de información que los funcionarios de la administración tributaria y las empresas piensan que tienen sobre el PCC.
 - Opiniones sobre el proceso de comunicación en relación con el programa (por ejemplo, la información al público sobre el programa; la comunicación entre la administración tributaria y las empresas sobre el programa y la cooperación dentro del programa; la comunicación interna en ambos tipos de organizaciones en relación con el PCC).
 - Opiniones sobre los procedimientos del programa.

Los métodos de recopilación de datos en la evaluación sumativa son similares, pero el propósito y la manera de utilizarlos son diferentes. La evaluación busca verificar la medida del logro de los objetivos (por ejemplo, en términos de costos y beneficios relacionados con la adhesión al PCC, cambios en las relaciones entre la administración tributaria y las empresas, eficiencia del sistema tributario, etc.). Las evaluaciones sumativas ofrecen datos importantes para que los administradores y los responsables de las políticas evalúen la efectividad de los procedimientos, las regulaciones del PCC y las consecuencias en relación con el funcionamiento de la administración tributaria, las empresas y el sistema tributario. Las dos formas de evaluación se proponen producir recomendaciones que puedan mejorar el proceso de implementación del PCC o la participación en el programa. En general, el principal receptor de la retroalimentación es la administración tributaria, que modela el marco del PCC. Por lo tanto, el conocimiento sobre la evaluación de soluciones, procedimientos, métodos de comunicación,

etc. implementados en el PCC será la base para diseñar posibles cambios en el programa o su desarrollo.

La calidad de la retroalimentación proporcionada está estrechamente relacionada con la calidad de los datos recopilados. Con base en una publicación del Centro para el Liderazgo Creativo (*Center for Creative Leadership, CCL*) (CCL, 2020), las siguientes recomendaciones están diseñadas para maximizar el valor de la retroalimentación obtenida de los participantes en los PCC.

Invite a las personas competentes para que den retroalimentación sobre la evaluación

La retroalimentación más útil vendrá de las personas involucradas en el proceso, tanto de la administración tributaria como de las empresas. Por lo tanto, es crucial convocar a personas que estén en la mejor posición posible para observar los procedimientos del PCC y los comportamientos de los actores del PCC. Antes de comenzar el proceso de recopilación de datos, infórmeles sobre el proyecto de evaluación y su importante rol, y anímelos a ser directos y sinceros en sus respuestas.

Manténgase abierto a los resultados

Esté preparado para asumir la retroalimentación de la evaluación, independientemente de lo que contiene. No descarte los resultados positivos ni se ponga a la defensiva ante los negativos. Sea consciente de que sus encuestados pueden adoptar una perspectiva de evaluación que difiere de la suya y céntrese en diferentes aspectos del PCC. Esté abierto a esa información y utilícela para mejorar el PCC.

Tenga una visión general

Céntrese en identificar los temas y patrones generales en las conclusiones, en lugar de fijarse en datos individuales. Estar demasiado centrado en las respuestas específicas puede interferir en la visión general. Tómese el tiempo para pensar sobre los resultados y las recomendaciones. Consulte sugerencias de mejoras o soluciones a los problemas observados con otras partes interesadas.

Utilice lo que aprende para definir objetivos realistas

Los PCC están hechos a la medida de cada caso. No existe una solución universal que pueda abordar todos los problemas. El plan de mejora debe atender las necesidades específicas de las partes interesadas en los PCC, que es el motivo por el que se realizaron las evaluaciones. Los resultados ayudan a plantear cambios que aborden directamente los problemas encontrados.

Monitoree el progreso

Es importante verificar regularmente los resultados de los cambios implementados y evaluar cómo han sido recibidos. Además de recopilar datos y desarrollar propuestas de cambio, proporcionar retroalimentación al receptor es igualmente importante. La retroalimentación proporciona información sobre la etapa en que se encuentra el proceso e indica los próximos pasos que se deberían seguir. En general, las siguientes son las principales características de una retroalimentación efectiva (Wiggins, 2012):

- Oportuna: la retroalimentación más efectiva es oportuna. Es crucial proporcionar retroalimentación de la evaluación de modo que se puedan adoptar las medidas recomendadas dentro del plazo planificado.
- Comunicativa: la complejidad y la multiplicidad de aspectos del PCC pueden requerir, además del informe, la presentación de información durante las reuniones con el equipo que monitorea la implementación del PCC para asegurar una comunicación efectiva.
- Constructiva: una retroalimentación efectiva ofrece soluciones positivas a los problemas observados. La atención debería centrarse en los aspectos que se pueden cambiar, a la vez que se reconocen los obstáculos que actualmente no se pueden cambiar.
- Específica: la especificidad en la retroalimentación es importante para proporcionar una visión clara de las fortalezas y debilidades de un PCC. Es útil en el diseño de actividades para mejorar el desempeño del programa.
- Detallada: proporcionar detalles con la retroalimentación puede contribuir a desarrollar un entendimiento más claro de los ámbitos en que se requieren mejoras. Minimiza el riesgo de introducir soluciones que no satisfagan las necesidades de los participantes del programa.

La retroalimentación es un elemento clave en la maduración del proyecto, y su implementación. Basada en datos fiables y adaptada a las características específicas de un determinado PCC, puede contribuir significativamente a alcanzar los objetivos previstos. Una comunicación efectiva y personalizada de los cambios hechos a partir de la retroalimentación contribuirá a ampliar el grupo de empresas interesadas en adherir al PCC. Los recuadros 4.2 y 4.3 contienen ejemplos de retroalimentación de PCC implementados en Polonia y Eslovenia.

Recuadro 4.2. Retroalimentación sobre la participación en el Programa de Cumplimiento Cooperativo en Polonia

El Programa de Cumplimiento Cooperativo (PCC) en Polonia se puso en marcha en 2020, como plan piloto, con 20 grandes empresas. La Unión Europea financió la evaluación del piloto mediante el instrumento de apoyo técnico (*technical support instrument*, TSI), gestionado por la Dirección General de Apoyo a las Reformas Estructurales (*Directorate General for Structural Reform Support*) de la Comisión Europea. El beneficiario del proyecto fue el Ministerio de Finanzas de Polonia. La evaluación se realizó entre 2021 y 2023. Las recomendaciones se originaron en cuatro estudios: tres de ellos ejecutados como parte de una evaluación formativa, y el cuarto, como evaluación sumativa. Los datos se recopilaron con métodos cuantitativos (cuestionario), métodos cualitativos (entrevistas individuales, entrevistas con grupos focales) y talleres con los siguientes participantes:

- Funcionarios de la Administración Nacional de Ingresos (*National Revenue Administration*, NRA) implicados en la ejecución del plan piloto del PCC.
- Funcionarios de la NRA no implicados en la ejecución del plan piloto del PCC.
- Contribuyentes que solicitaron participar en el PCC.
- Contribuyentes que cumplían el criterio de volumen de negocios, pero no solicitaron participar en el PCC.
- Asesores fiscales.

La evaluación abarcó: (1) la opinión general sobre el programa, incluidos los costos y beneficios previstos; (2) la evaluación de las relaciones mutuas entre la administración tributaria y las empresas con base en los valores del PCC confianza, entendimiento y transparencia, y (3) el método de implementación del PCC. Los datos obtenidos permitieron realizar un análisis FODA (fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas) para monitorear la evolución del PCC a lo largo del tiempo y extraer conclusiones sobre sus ajustes. Las recomendaciones resultantes se dieron en cinco ámbitos:

- Comunicación: actividades dirigidas a las partes interesadas internas del PCC en relación con la comunicación entre las empresas del PCC y los auditores de la NRA, así como la comunicación interna de la NRA.
- Promoción y consultas: actividades dirigidas a las partes interesadas externas del PCC (entidades clave). Adopción de iniciativas que promuevan el cumplimiento cooperativo para aumentar el número de empresas que solicitan su adhesión al programa.
- Procedimientos para entrar en el PCC: desarrollo de dos vías que preparan a las empresas para su integración en el programa, en función de la situación financiera y fiscal del contribuyente.
- Procedimientos previos a la auditoría: medidas destinadas a mejorar los procedimientos como parte de la auditoría previa para optimizarlos, teniendo en cuenta la situación de las empresas y la NRA.
- Servicios al contribuyente bajo el cumplimiento cooperativo: actividades destinadas a mejorar la calidad del servicio al contribuyente bajo el PCC y la implementación de estándares de servicio.

Las recomendaciones fueron presentadas a la administración tributaria durante reuniones con el equipo que supervisa el programa en el Ministerio de Finanzas, así como en informes parciales después de cada estudio y en un informe final. También se divulgaron a un público más amplio durante una conferencia celebrada como parte del proyecto de evaluación y en un informe publicado (Comisión Europea, 2024).

Recuadro 4.3. Retroalimentación sobre la participación en el Programa de Cumplimiento Cooperativo en Eslovenia

La retroalimentación sobre la participación en el Programa de Cumplimiento Cooperativo (PCC) en Eslovenia se recoge en las reuniones anuales con representantes de la Administración Financiera de la República de Eslovenia (*Finančne Uprave Republike Slovenije*, FURS) y los contribuyentes. Estas reuniones se celebran individualmente con cada contribuyente una vez al año, en encuentros que reúnen a la alta dirección de ambas partes: el contribuyente participante (normalmente, el director financiero, el contable, el asesor fiscal y la persona de contacto) y la FURS. En marzo de 2025, se había concedido un estatus especial a 16 contribuyentes.

La evaluación de la cooperación se basa en los siguientes puntos de la agenda discutidos durante estas reuniones:

Punto de la agenda	Indicadores
Asegurar una certidumbre fiscal temprana	Número y temas (tipo de impuestos o procedimientos tributarios) de las preguntas enviadas a una dirección de correo electrónico específica, disponible exclusivamente para los contribuyentes con un estatus especial.
	Número y temas (tipo de impuestos o procedimientos tributarios) de las explicaciones de la legislación promulgada.
	Tiempo de respuesta (número de días necesarios para preparar cada explicación).
	Número de resoluciones anticipadas o acuerdos previos en precios de transferencia (APA, por su sigla en inglés) emitidos.
Estimación de la fiabilidad de los controles tributarios internos	Número y tipo de deficiencias en los controles tributarios internos (identificadas por el contribuyente o por la FURS).
	Número y tipo de recomendaciones formuladas a los contribuyentes por la FURS.
	Número, tipo e importe de los impuestos detectados en las auditorías.
	Número, tipo e importe de los impuestos declarados por los contribuyentes.
Otros temas relevantes	Número y temas discutidos en las interacciones entre las personas de contacto designadas: temas relacionados con el cumplimiento tributario de los contribuyentes con estatus especial (por ejemplo, divulgación de riesgos tributarios).
	Número y temas de las discusiones sobre la administración tributaria, como propuestas legislativas y sugerencias para mejorar los procedimientos y procesos de la FURS.

Al finalizar la reunión, ambas partes evalúan la cooperación según uno de los siguientes criterios:

- **Limitada** (indica una participación mínima o colaboración ineficaz que necesita mejora).
- **Efectiva** (refleja una relación de trabajo funcional y productiva).
- **Excelente** (una asociación altamente cooperativa y proactiva).

Después de la reunión, se publican las actas que resumen las discusiones clave, las medidas acordadas, los desafíos identificados y las recomendaciones para mejoras futuras. La calificación típica es “efectiva” o “excelente”. Todos los contribuyentes que participan en este programa han solicitado una extensión de su estatus especial cada tres años, lo que demuestra que el programa es mutuamente beneficioso para ambas partes.

El proceso de implementación práctica de la metodología de evaluación



Esta sección ofrece una guía práctica para implementar una metodología que permita evaluar los costos y beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo (PCC). Identifica los desafíos clave que las administraciones tributarias pueden afrontar al desarrollar e implementar una metodología de evaluación y destaca la importancia de asegurar un respaldo político. Se recomienda un foro específico de múltiples partes interesadas para apoyar el diálogo sobre políticas, a la vez que se sugiere realizar un plan piloto de la metodología para demostrar su valor y asegurar la aceptación política. En la sección se explica cómo deben utilizarse los resultados de la evaluación para promover un PCC, mediante el tratamiento de las preocupaciones expresadas por las administraciones tributarias, los contribuyentes y la sociedad. Además, se reseñan maneras de asegurar una sólida cooperación con diversas partes interesadas, como asesores fiscales, académicos, legisladores, organizaciones internacionales y regionales y la sociedad civil, para adoptar la metodología de evaluación y llevarla a cabo.

5.1. Adopción de una decisión de política pública sobre la implementación de la metodología de evaluación

5.1.1. Desafíos prácticos del desarrollo y la aplicación de la metodología de evaluación

El desarrollo y la aplicación de una metodología para evaluar los costos y beneficios del Programa de Cumplimiento Cooperativo (PCC) presentan varios desafíos prácticos. En primer lugar, se requieren recursos financieros para diseñar la metodología, contratar a expertos, gestionar los datos y llevar a cabo las evaluaciones, que pueden ser difíciles de asegurar, sobre todo en administraciones tributarias con recursos limitados. El financiamiento limitado puede generar retrasos, una implementación incompleta o una evaluación comprometida en términos de calidad y alcance. En segundo lugar, muchas administraciones tributarias carecen de conocimientos en campos como la estadística,

la economía y la evaluación. En ese sentido, la colaboración externa puede ser necesaria, pero añade costos y complejidad administrativa. En tercer lugar, la disponibilidad, la calidad y las preocupaciones relacionadas con la privacidad de los datos pueden limitar las iniciativas de evaluación. Las administraciones tributarias y los contribuyentes pueden mostrarse reacios a compartir información sensible e, incluso, cuando los datos están disponibles, pueden ser inconsistentes o incompletos. En cuarto lugar, el proceso de evaluación consume tiempo e implica múltiples etapas, por lo cual puede abarcar varios años. Sostener el compromiso y los recursos a lo largo de todo el proceso es un desafío. Por último, el carácter cambiante de los sistemas tributarios y los PCC complica la evaluación a largo plazo. Las métricas deben ser actualizadas regularmente para que sigan siendo pertinentes, a la vez que se debe mantener la consistencia para asegurar la comparabilidad a lo largo del tiempo. Por lo tanto, es esencial garantizar que el marco de evaluación siga siendo flexible y adaptable a cambios en el futuro, al tiempo que se preserve la comparabilidad de los resultados en el tiempo.

5.1.2. Consideraciones clave para la adopción de una decisión de política pública

La adopción de una decisión de política pública para desarrollar y aplicar una metodología para evaluar el PCC de un país requiere un fuerte compromiso de las partes interesadas y la creación de consenso. Exige una colaboración estrecha, no solo en la administración tributaria, sino también entre los organismos públicos, incluidos el Poder Ejecutivo y el Poder legislativo, puesto que los responsables de las políticas deben estar convencidos de los beneficios de la evaluación para asegurar financiamiento y apoyo político. Deberían tenerse en cuenta los recursos disponibles para la autoridad tributaria y cuáles son las medidas que se consideran más útiles y adecuadas, en función de los desafíos prácticos mencionados antes.

En este contexto, el apoyo de las empresas, los asesores fiscales y la sociedad civil es esencial para lograr la aceptación política. Estas partes interesadas pueden sostener que la evaluación de costos y beneficios, junto con la publicación de los resultados, no solo promoverá el PCC sino también abordará preocupaciones relacionadas con su implementación. Estos esfuerzos mejorarían la transparencia y la rendición de cuentas, demostrarían un trato justo y promoverían la confianza social y una aceptación más amplia. Para facilitar esto, los gobiernos y las administraciones tributarias podrían considerar la creación de un foro de debate, como el Foro para el Diálogo de Brasil, que permita comunicar en forma efectiva las perspectivas de las empresas, los asesores fiscales, el mundo académico y la sociedad civil a los responsables de las políticas.

Las metodologías de evaluación deben considerar no solo las características únicas de cada PCC, sino también el contexto socioeconómico, cultural y de políticas de cada jurisdicción. Este enfoque destaca el valor de los resultados de la evaluación y es un factor clave para asegurar la aceptación política.

Los responsables de las políticas públicas también deben alinear la evaluación del desempeño del PCC con los objetivos económicos nacionales. Por ejemplo, al demostrar cómo los PCC contribuyen a un contexto tributario estable y predecible, pueden mejorar

el clima de inversión, lo que ayuda a atraer la inversión extranjera directa y estimular la actividad económica. Por otro lado, posicionar la evaluación como una herramienta para promover impuestos justos y un comportamiento corporativo ético puede ser un apoyo a objetivos más amplios de responsabilidad social corporativa y desarrollo sostenible.

Para mitigar los riesgos institucionales, los responsables de las políticas públicas podrían adoptar un enfoque por fases, con la ejecución de programas piloto para probar y perfeccionar la metodología. Los resultados de estos planes piloto se pueden utilizar para ilustrar el valor de la evaluación, construir confianza en su efectividad y asegurar un apoyo institucional más amplio para su implementación a gran escala. En definitiva, tener una metodología de evaluación bien desarrollada, que considere factores jurisdiccionales específicos y cuente con una amplia aceptación de las partes interesadas, es crucial. Una metodología de ese tipo no solo supera los desafíos relacionados con la implementación del PCC en diferentes jurisdicciones, sino también asegura la aceptación institucional necesaria para su éxito.

5.2. El uso de los resultados de la evaluación para promover Programas de Cumplimiento Cooperativo

A pesar de los beneficios potenciales de incluir los PCC en los marcos de cumplimiento tributario de diversos países, las decisiones relacionadas con su implementación pueden verse limitadas por los desafíos inherentes al proceso y las preocupaciones planteadas por diferentes partes interesadas. Este apartado analiza los desafíos clave y cómo abordarlos a partir de los resultados de evaluaciones de costo-beneficio de los PCC, y contribuir así a su promoción.

La promoción de los PCC puede centrarse en varias categorías de partes interesadas, cada una de las cuales adopta distintos tipos de decisiones en función de la influencia de diferentes preocupaciones relacionadas con esos acuerdos de cumplimiento:

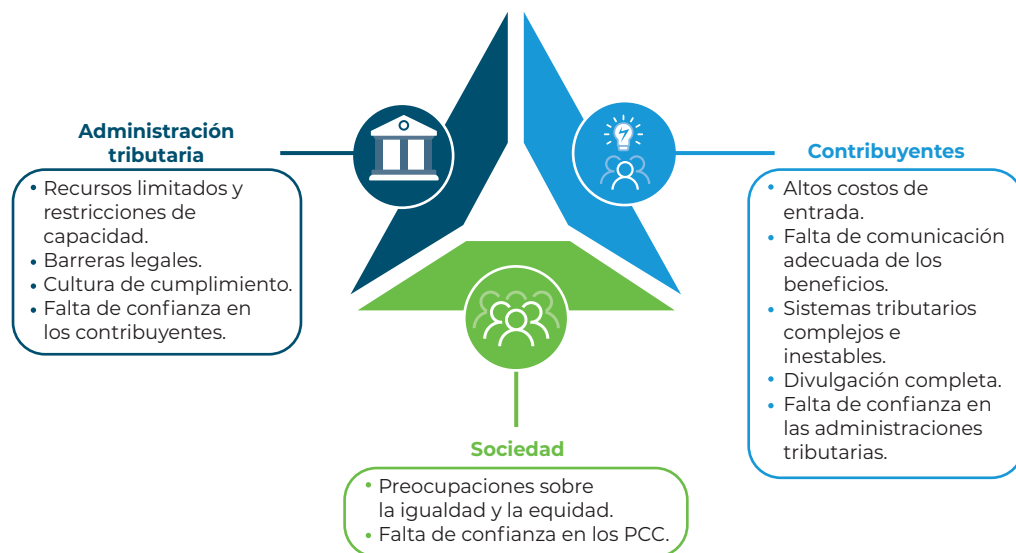
- Las administraciones tributarias deciden si adoptan un PCC o amplían un plan piloto existente hasta convertirlo en un programa completo.
- Los contribuyentes deciden si adhieren a un PCC (si la participación es voluntaria).
- La sociedad decide si apoya la implementación de un PCC (la decisión puede verse influida por las organizaciones no gubernamentales [ONG]).

Los países en desarrollo que adoptan el enfoque de cumplimiento cooperativo pueden afrontar diferentes contextos históricos y políticos, que pueden influir de manera significativa en su cultura legal, sus prácticas de cumplimiento y su percepción de la autoridad. Por otro lado, las condiciones económicas y sociales pueden variar y afectar aún más las decisiones de las políticas en torno de la implementación de los PCC.

5.2.1. Desafíos asociados a la implementación de Programas de Cumplimiento Cooperativo

El gráfico 5.1 resume los principales desafíos asociados a la implementación de los PCC.

Gráfico 5.1 — Desafíos principales asociados a la implementación de Programas de Cumplimiento Cooperativo



Fuente: Elaboración propia.

PCC: Programa de Cumplimiento Cooperativo.

5.2.2. Los desafíos que afrontan las administraciones tributarias

Recursos limitados y restricciones de capacidad

Como se describe en el apartado 3.2, la implementación de los PCC requiere una inversión considerable de las administraciones tributarias. Más allá del diálogo con las partes interesadas, y de la adopción de los cambios legales necesarios, a menudo las administraciones tributarias tienen que realizar ajustes organizacionales para adaptarse a este nuevo enfoque de cumplimiento tributario. Estos ajustes incluyen preparar y capacitar al personal para trabajar con grandes contribuyentes efectivamente y gestionar las complejidades del cambio. Además, la adopción de tecnologías avanzadas para la recopilación y gestión de datos puede requerir el desarrollo de *software* especializado para aplicar un monitoreo en tiempo real, lo que incrementa los costos. Debido a los fondos y esfuerzos significativos que se requieren para el desarrollo y la implementación inicial de un PCC, los beneficios suelen demorar un tiempo considerable en materializarse.

Barreras legales

En algunas jurisdicciones, se percibe que la legislación existente plantea desafíos a la implementación de los PCC. Estas barreras incluyen requisitos estrictos de confidencialidad y privacidad de los datos o la adhesión al principio de legalidad, que sostiene que

los impuestos solo pueden imponerse por ley. Es posible que se perciba que los PCC pueden afectar indirectamente a los importes de impuestos, como la mediación o los procedimientos de arbitraje. En países con leyes tributarias complejas, o que cambian frecuentemente, las administraciones tributarias pueden tener dificultades para mantener un entendimiento compartido de los requisitos de cumplimiento con los contribuyentes, lo cual es crucial para el éxito de los PCC. Por otro lado, puede que las administraciones tributarias duden asignar recursos a iniciativas con beneficios a mediano o largo plazo si no pueden garantizar la estabilidad del sistema tributario.

Cultura de cumplimiento

A menudo, la transición a un cumplimiento cooperativo requiere un cambio fundamental en el funcionamiento de las administraciones tributarias, al pasar de un enfoque centrado en el control a una relación construida sobre la confianza mutua. Puede que algunas autoridades tributarias teman perder autoridad o les preocupe que un menor énfasis en el control del cumplimiento y las sanciones pueda mermar el cumplimiento. La resistencia entre los funcionarios de las administraciones tributarias puede deberse a la preocupación de que el cumplimiento cooperativo disminuya los efectos disuasivos de las auditorías y del control del cumplimiento (Quiñones, Mosquera Valderrama y Huis-kers-Stoop, 2022).

Falta de confianza de los contribuyentes

La confianza es una piedra angular de los PCC, pero debe establecerse en ambos lados. Las administraciones tributarias deben demostrar su fiabilidad y su compromiso con la transparencia para ganarse la confianza de los contribuyentes.

5.2.3. Los desafíos que afrontan los contribuyentes

Altos costos de entrada

Entrar en un PCC implica importantes costos iniciales para los contribuyentes. Estos incluyen la implementación de un Marco de Control Fiscal (MCF), la realización de auditorías previas, la adaptación de los procesos internos al nuevo enfoque de cumplimiento, la capacitación y, posiblemente, la contratación o la reasignación de personal. En las empresas con recursos limitados, estos costos pueden disuadir a los contribuyentes de participar o retrasar su entrada en el programa.²²

²² Cabe mencionar que algunas administraciones tributarias pueden considerar los altos costos de entrada como una manera objetiva de controlar el número de participantes inscritos en el PCC. Teniendo en cuenta los recursos limitados con los que cuenta, la administración tributaria no puede incluir un gran número de contribuyentes en el PCC, sino que debe siempre comenzar con un número pequeño y ampliarlo progresivamente. La existencia de estos costos se puede utilizar como un límite objetivo para el número de contribuyentes que se integran en el PCC.

Comunicación deficiente de los beneficios

Puede que se perciba que los beneficios del PCC comprenden una reducción de las obligaciones tributarias, algo que no siempre es cierto. Por otro lado, algunas empresas pueden prever efectos inmediatos derivados de la participación, al ignorar el tiempo necesario para que estos beneficios se materialicen.

Sistemas tributarios complejos y dinámicos

Es posible que los contribuyentes duden en adherir a los PCC debido a la complejidad y el carácter dinámico de la legislación tributaria y las reglas de cumplimiento cooperativo. Los cambios frecuentes en la legislación tributaria o las regulaciones del PCC pueden crear incertidumbre, lo que genera preocupaciones de que los beneficios previstos no se materialicen plenamente.

Preocupaciones sobre la divulgación completa

En el contexto de la asimetría de la información, los contribuyentes suelen preocuparse por cómo se utilizará la información que ellos revelan. Compartir detalles financieros más allá de las obligaciones legales, estrategias fiscales o prácticas del pasado podría exponerlos a escrutinio, auditorías o investigaciones. Puede que los contribuyentes teman que las estrategias legítimas de planificación fiscal reveladas ahora puedan considerarse agresivas si las políticas de la administración tributaria cambian en el futuro. Por otro lado, el uso retroactivo de la información divulgada en caso de que un contribuyente ponga fin a su participación en un PCC, lo que conlleva sanciones, plantea otra inquietud. Además, a los contribuyentes les preocupan cada vez más las filtraciones de datos que podrían exponer su información financiera sensible. Puede que también les preocupe que la información que han revelado voluntariamente a una administración tributaria en la que confían pueda ser intercambiada, en el marco de un convenio de doble imposición, con otra administración tributaria en la que no confían.

Falta de confianza en las administraciones tributarias

La falta de confianza exagera los temores relacionados con la divulgación completa, lo cual genera escepticismo entre los contribuyentes ante las intenciones de la administración tributaria y hace que esperen más escrutinio en lugar de cooperación.

5.2.4. Las preocupaciones de la sociedad

Al hablar de cumplimiento cooperativo, la confianza es un componente clave y generalmente se entiende como una relación mutua y bilateral entre contribuyentes y administraciones tributarias. Sin embargo, la aceptación social de este enfoque del cumplimiento también requiere confianza en el propio PCC. La desconfianza en las organizaciones gubernamentales podría deberse a la percepción de corrupción o las preocupaciones

de que un PCC pueda violar los principios de igualdad y equidad (IFA, 2012; Quiñones, Mosquera Valderrama y Huiskers-Stoop, 2022). En particular, se percibe a los contribuyentes inscritos en los PCC como personas que pagan menos impuestos, lo cual puede ser considerado injusto. A menudo, la participación en el PCC está disponible solo para ciertos grandes contribuyentes, lo que atenta contra el principio de igualdad. La calidad del servicio y la capacidad de respuesta de las administraciones tributarias a los contribuyentes implicados en los PCC pueden parecer superiores en comparación con los servicios proporcionados a otros contribuyentes, lo que crea una percepción de desigualdad.

5.2.5. Evaluación de costos y beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo para superar los desafíos

Uno de los principales objetivos de utilizar los resultados de la evaluación de costos y beneficios de los PCC es promover estos programas. En el cuadro 5.1 se resumen aspectos clave en relación con los indicadores, junto con las formas en que las administraciones tributarias pueden abordarlos.

Cuadro 5.1 — Consideraciones sobre cómo utilizar los resultados de la evaluación para abordar los desafíos asociados a la implementación de Programas de Cumplimiento Cooperativo

Problema	Solución
Administraciones tributarias	
Recursos limitados y restricciones de capacidad	Una comunicación clara de los beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo (PCC) debe poner énfasis en que los costos deben considerarse una inversión que arrojará beneficios a mediano o largo plazo. La maximización del ingreso tributario no debería considerarse un beneficio directo para las administraciones tributarias, aunque los PCC pueden mejorar la recaudación. Los principales beneficios serán: • Un mayor cumplimiento, que se puede medir mediante indicadores como un mejor comportamiento de cumplimiento tributario (por ejemplo, declaraciones de impuestos de mayor calidad, menos distorsiones en la recaudación, menos irregularidades detectadas en las auditorías fiscales, una reducción de la brecha fiscal y menos costos de monitoreo). • Más transparencia y mejor gestión de riesgos, junto con una mejor gestión institucional. • Disminución de los gastos de auditoría (debido a la menor necesidad de recursos y a las auditorías menos gravosas y frecuentes) y mejor desempeño de las auditorías fiscales gracias a una asignación de recursos más efectiva. • Menos disputas tributarias (menos gastos de litigio y un menor importe tributario en disputa, que reducen la incertidumbre en la recaudación). • Mayor certidumbre fiscal, sobre todo en el contexto de un entorno de código tributario complejo. Se recomienda a las administraciones tributarias estudiar los resultados de las evaluaciones en otras jurisdicciones que implementaron PCC hace varios años y lograron beneficios probados.

(continúa en la página siguiente)

Cuadro 5.1 — Consideraciones sobre cómo utilizar los resultados de la evaluación para abordar los desafíos asociados a la implementación de Programas de Cumplimiento Cooperativo *(continuación)*

Problema	Solución
Administraciones tributarias <i>(continuación)</i>	
Barreras legales	Los niveles altos de incertidumbre fiscal impulsan las inversiones en innovaciones como el cumplimiento cooperativo (CC). Las preocupaciones en relación con la complejidad de la legislación tributaria y sus frecuentes cambios se pueden abordar a través del rol del CC para proporcionar certidumbre legal. Este beneficio se materializa en la posibilidad de discutir el tratamiento tributario con antelación, un aumento en el número de resoluciones fiscales emitidas a los contribuyentes del CC y una reducción de los costos asociados a este proceso debido a un mejor conocimiento de las empresas y las transacciones. Uno de los beneficios del CC podría ser la mitigación de la complejidad del código tributario, medida por la variabilidad de las auditorías de planificación fiscal agresiva en relación con la variabilidad de la complejidad del código tributario a lo largo del tiempo. Este indicador es útil para analizar en qué magnitud el diálogo abierto de un PCC, cuyo fin es reducir las interpretaciones erróneas y las disputas (por ejemplo, decisiones e interpretaciones más rápidas en asuntos tributarios difíciles), puede minimizar el impacto de un entorno de código tributario altamente complejo y reducir la incertidumbre legal, y, de ese modo, promover la inversión y el crecimiento económico.
Cultura de cumplimiento y falta de confianza de los contribuyentes	Aun cuando se prevé que habrá menos auditorías para los participantes del PCC, estas auditorías estarán más focalizadas y se centrarán en contribuyentes y problemas de alto riesgo, lo cual conducirá a un mejor desempeño de las auditorías (medido como el porcentaje de auditorías con resultados en relación con el número total de auditorías). La administración tributaria no perderá su poder; al contrario, mejorará su enfoque, lo que se traducirá en más eficiencia y efectividad. El CC también podría liberar recursos de auditoría para centrarse en los contribuyentes que no adhirieron a un PCC.
Contribuyentes	
Altos costos de entrada	Comunicación clara de que los costos iniciales de participar en un PCC deben considerarse una inversión.
Comunicación deficiente de los beneficios	Es crucial no solo subrayar los beneficios, sino también destacar que estos beneficios se materializarán a mediano o largo plazo.^a La minimización de las obligaciones tributarias, que afecta directamente los resultados financieros, no debería considerarse un beneficio de la participación en el CC. Sin embargo, se espera que los indicadores financieros mejoren a partir de la participación en el CC debido a la reducción de los costos de cumplimiento tributario, los gastos de auditoría, las posiciones fiscales inciertas y las provisiones asociadas, y los costos de resolución de disputas y litigios. Los beneficios intangibles también deben destacarse. Además de promover una mejor relación entre la administración tributaria y el contribuyente, estos beneficios incluyen una reputación mejorada, que refleja el compromiso de una empresa de implementar un marco de gobernanza corporativa y mantener la transparencia con las autoridades tributarias.

(continúa en la página siguiente)

Cuadro 5.1 — Consideraciones sobre cómo utilizar los resultados de la evaluación para abordar los desafíos asociados a la implementación de Programas de Cumplimiento Cooperativo *(continuación)*

Problema	Solución
Contribuyentes <i>(continuación)</i>	
Sistemas tributarios complejos y dinámicos	Mantener el atractivo del PCC requiere demostrar su rol en la mitigación de la incertidumbre legal y fiscal. Los beneficios clave que destacan el atractivo de los PCC incluyen una mejor gestión del riesgo tributario y una mayor certidumbre fiscal. En primer lugar, una mejor gestión del riesgo tributario reduce los recursos que los contribuyentes tienen que asignar a la gestión interna de los riesgos tributarios y a contratar a consultores externos. En segundo lugar, una mayor certidumbre fiscal genera un aumento del número de resoluciones fiscales emitidas a los contribuyentes y tiempos de procesamiento más cortos. Por otro lado, se espera que la participación en un PCC reduzca las posiciones fiscales inciertas, al proporcionar una mayor predictibilidad de los resultados fiscales. Esto, a su vez, disminuye los montos que los contribuyentes tienen que asignar a provisiones relacionadas con posiciones fiscales inciertas.
Preocupaciones sobre la divulgación completa y falta de confianza en las administraciones tributarias	Es necesario demostrar que los beneficios de una divulgación completa superan sus costos. Es esencial destacar que los contribuyentes que participan en los PCC no se enfrentan a más auditorías o escrutinio. Al contrario, si bien la posibilidad de auditorías persiste, se espera que sean menos gravosas. Por otro lado, las empresas que participan en los PCC experimentan menos disputas tributarias. Es crucial destacar que el compromiso con la divulgación completa conduce a una mayor certidumbre fiscal y mejora la reputación corporativa. Esto promueve la percepción de que el acto de divulgación completa ha sido adecuadamente correspondido. Las administraciones tributarias también pueden apoyar esto con la exhibición de PCC y planes piloto exitosos o estudios de caso que demuestren que la divulgación completa ha tenido resultados positivos tanto para los contribuyentes como para la administración.^b
Sociedad	
Preocupaciones relacionadas con la equidad y la igualdad, y la falta de confianza en los PCC	Es crucial destacar que el PCC no viola el Estado de derecho ni el principio de igualdad, y no genera un tratamiento preferencial injustificado. Es importante comunicar con claridad que la participación en un PCC no conlleva “tratos de favor” ni reducciones de las obligaciones tributarias. Los resultados de las evaluaciones se pueden utilizar para demostrar que la tasa tributaria efectiva de los contribuyentes que participan en los PCC no es inferior a la de los contribuyentes que no participan en esos acuerdos. Para abordar las preocupaciones sobre el hecho de que los PCC solo estén disponibles para los grandes contribuyentes, debería mostrarse que la implementación de los PCC implica costos considerables para la administración tributaria y las empresas, lo que hace que la participación de otras categorías de contribuyentes sea bastante onerosa. Los grandes contribuyentes, que poseen más recursos y generan la mayor parte de los ingresos tributarios, están más preparados para participar en estudios piloto. Una vez que se establece un PCC, las administraciones tributarias pueden contemplar su ampliación a las pequeñas y medianas empresas (pymes).

(continúa en la página siguiente)

Cuadro 5.1 — Consideraciones sobre cómo utilizar los resultados de la evaluación para abordar los desafíos asociados a la implementación de Programas de Cumplimiento Cooperativo *(continuación)*

Problema	Solución
Sociedad <i>(continuación)</i>	
Preocupaciones relacionadas con la equidad y la igualdad, y la falta de confianza en los PCC <i>(continuación)</i>	Determinar la viabilidad de la ampliación del PCC para incluir a las pymes implica llevar a cabo un análisis de costo-beneficio. Este análisis también podría justificar el gasto público al mostrar que los beneficios de los PCC para las administraciones tributarias y la sociedad superan los costos asociados. La ampliación para incluir a las pymes se puede facilitar mediante la participación de intermediarios, como asesores fiscales y proveedores de servicios, que les permiten a las pymes automatizar sus procesos de contabilidad y su declaración de impuestos, así como corregir errores. Las administraciones tributarias que implementan un PCC deben destacar que la capacidad de los grandes contribuyentes para participar en los PCC se debe a su compromiso con una sólida cooperación y una divulgación que va más allá de las obligaciones legales. Su trato diferenciado depende de su cumplimiento y la aceptación de las reglas del programa. La participación requiere una inversión considerable y la disposición a renunciar a algo de privacidad para obtener beneficios como mayor calidad en los servicios y mejor capacidad de respuesta de la administración tributaria. A la vez, este trato no viola el principio de igualdad, puesto que está igualmente disponible para todos los contribuyentes inscritos en el PCC y no confiere ningún beneficio especial a un grupo particular de participantes.^c Normalmente, las partes interesadas prefieren evaluaciones cuantitativas de los PCC, en particular aquellas que miden las mejoras en el proceso de cumplimiento tributario. Sin embargo, es esencial destacar que las evaluaciones también deben tener en cuenta las medidas de resultados (por ejemplo, los resultados logrados con recursos específicos). Por otro lado, deben destacarse las medidas cualitativas y los efectos indirectos positivos que benefician a las empresas que no participan y a otras partes interesadas, aunque la evidencia empírica sobre estos beneficios actualmente es limitada.

^a Por ejemplo, la Administración Nacional de Ingresos de Polonia (*National Revenue Administration*, NRA) observó que los primeros beneficios tangibles comenzaron a materializarse después de cinco años de funcionamiento del PCC (véase el anexo 8).

^b Las medidas descritas pueden complementar la inclusión de una disposición en la ley o el estatuto que introduce el PCC, en la que se establezca que la información se puede utilizar únicamente para los fines del PCC y no para otros procesos de auditoría de la administración tributaria, excepto en circunstancias excepcionales detalladas específicamente.

^c Véase la experiencia de implementación del Programa de Cumplimiento Cooperativo en Polonia (anexo 8).

5.3. Cooperación con otras partes interesadas

La evaluación de los costos y beneficios de los PCC requiere un sólido compromiso de las diversas partes interesadas. Además de la administración tributaria y las entidades que participan en un PCC, estas partes interesadas pueden incluir una gama de actores directa e indirectamente involucrados en el acuerdo de CC de un país. Sus roles consisten en influir en el desarrollo y la implementación de la metodología de evaluación y participar activamente en el proceso de evaluación.

Asesores fiscales

El rol de los asesores fiscales en la evaluación de los PCC implica proporcionar datos sobre los costos y beneficios de las empresas cuando participan en estos programas. Los asesores fiscales poseen experiencia y conocimiento considerables no solo respecto de la fiscalidad, los procedimientos de cumplimiento y la resolución de disputas tributarias, sino también de los procesos empresariales. Esta experiencia les permite evaluar los costos asociados a diversos procesos (por ejemplo, el número de equivalentes a tiempo completo [ETC] o los importes monetarios) y analizar los beneficios desde la perspectiva de las empresas. Los datos recopilados mediante encuestas, despersonalizados y generalizados, pueden ser utilizados por las administraciones tributarias durante la investigación inicial sobre la necesidad y la viabilidad de implementar un PCC o pueden ser usados para análisis comparativo.

La colaboración con los asesores fiscales también es crucial en la evaluación de los PCC y su promoción en las empresas. En primer lugar, los asesores fiscales ayudan a las empresas a evaluar las implicaciones financieras y operacionales de la inscripción en los PCC y a tomar decisiones informadas. Por otro lado, los datos y la experiencia acumulados por los asesores fiscales son vitales para cuantificar los beneficios a largo plazo, como la certidumbre fiscal o la reputación mejorada. En segundo lugar, los honorarios de consultoría pagados a los asesores fiscales reflejan diferentes tipos de costos (por ejemplo, desarrollo del Marco de Control Fiscal [MCF] o auditorías iniciales) y ofrecen información sobre los beneficios (por ejemplo, reducción de los costos de cumplimiento tributario y resolución de disputas). Esta información es esencial para evaluar las diversas métricas propuestas por la metodología de evaluación. Por último, los asesores fiscales desempeñan un rol clave en la divulgación de información sobre los resultados de la evaluación, y contribuyen significativamente a la promoción de los PCC. A su vez, esto alienta a inscribirse a nuevas empresas y promueve una adopción más amplia del cumplimiento cooperativo.

Instituciones académicas

La cooperación con las instituciones académicas es deseable para desarrollar la metodología de evaluación, llevar a cabo evaluaciones y realizar análisis posteriores. Las instituciones de investigación emplean a expertos cuyos ámbitos de especialización les permiten efectuar análisis en profundidad en campos como la fiscalidad, la economía, la psicología económica, las finanzas corporativas y la estadística. Estos conocimientos les permiten a los expertos participar en diversas etapas del ciclo de vida de la evaluación.

Los expertos poseen el conocimiento necesario para desarrollar metodologías de evaluación, con base en los diversos aspectos de los costos y beneficios que deben ser evaluados. Pueden diseñar marcos de investigación, que incluyan elementos de procedimiento y la identificación de indicadores específicos para medir los costos y beneficios de los PCC. Si el nivel de confianza entre los contribuyentes y la administración tributaria es bajo, algo que puede ocurrir al inicio de un programa, las instituciones

académicas pueden estar mejor situadas para realizar encuestas al contribuyente. Los contribuyentes, tanto los que participan en el PCC como los demás, pueden estar dispuestos a proporcionar una retroalimentación sincera a un tercero, con la condición de que los resultados de la encuesta se compartan con la administración tributaria de manera anónima.

Los expertos en psicología económica pueden contribuir a este proceso mediante el diseño de herramientas para evaluar los beneficios intangibles de participar en los PCC, como la confianza, el entendimiento mutuo, la satisfacción y una reputación mejorada. Esto se puede lograr por medio del desarrollo de encuestas a medida, que contemplen el diseño específico de los PCC en una determinada jurisdicción, así como las dinámicas socioeconómicas, políticas y culturales propias de esa jurisdicción.

Por otro lado, las instituciones de investigación desempeñan un rol central en el procesamiento de los datos recopilados durante la evaluación de los PCC. Los resultados de esas evaluaciones no solo cuantifican los costos y beneficios de las administraciones tributarias y los contribuyentes, sino que también identifican tendencias en su dinámica. Además, las evaluaciones proporcionan una retroalimentación valiosa que contribuye a determinar las fortalezas y debilidades de los PCC. Esto permite identificar los ámbitos que necesitan mejoras y una toma de decisiones basada en evidencia sobre las estrategias para mejorar el desempeño general de los PCC.

Las instituciones académicas tienen el potencial para incidir en la promoción de los PCC nacionales al organizar conferencias de alto nivel, talleres y otros eventos sobre el cumplimiento cooperativo. Estos eventos pueden reunir a las diversas partes interesadas, incluidos los representantes de los gobiernos (como las administraciones tributarias), las organizaciones internacionales y regionales, las empresas, los asesores fiscales y los investigadores. El objetivo de estas reuniones será presentar y discutir los resultados de las evaluaciones, compartir experiencias, identificar limitaciones del PCC y determinar maneras de remediarlas. Esta participación de múltiples partes interesadas promueve un sentido de implicación en una iniciativa importante, y brinda a los participantes la oportunidad de contribuir significativamente a su desarrollo.

El Poder Legislativo

En las jurisdicciones donde la adopción de un PCC exige un cambio legislativo, el desarrollo, la implementación y la evaluación exitosos de un PCC requieren la cooperación del Poder Legislativo del país. El Poder Legislativo tiene un rol vital en la creación de un marco legal que rijan el PCC y asegure su alineación con los principios de igualdad, equidad y Estado de derecho. Además de garantizar el apoyo institucional y abordar posibles barreras legales, la cooperación con el Poder Legislativo es esencial para obtener financiamiento y recursos necesarios para implementar y evaluar el programa. Los resultados de la evaluación de los costos y beneficios del PCC se pueden utilizar para proporcionar a los legisladores actualizaciones regulares con base en evidencia empírica, a fin de demostrar el desempeño, la transparencia y el valor social del programa. Esta colaboración no solo fortalece la rendición de cuentas y la legitimidad de los PCC, sino que también promueve la confianza del público en sus resultados.

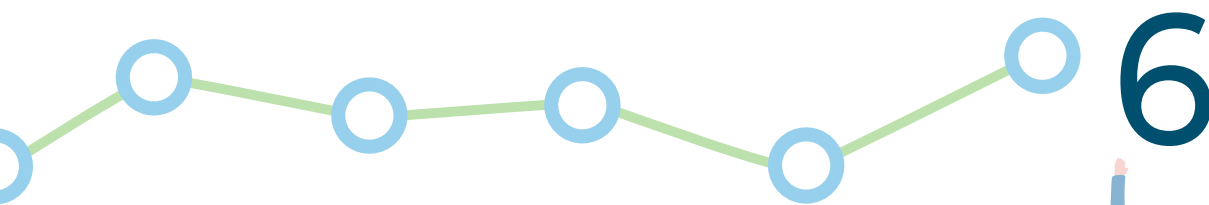
Organizaciones internacionales y regionales

Asegurar el apoyo de las organizaciones regionales e internacionales es esencial para facilitar las iniciativas de los países para desarrollar e implementar metodologías de evaluación, particularmente en los países en desarrollo. Las organizaciones como el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), que suelen coordinar iniciativas regionales para implantar PCC, pueden desempeñar un rol importante en la promoción de metodologías para evaluar los costos y beneficios de esos programas. Por ejemplo, podrían compartir buenas prácticas y proporcionar una metodología de ejemplo que pueda ser adoptada por los países de la región, de acuerdo con las diferencias jurisdiccionales y el diseño específico de los PCC. Por otro lado, las organizaciones internacionales y regionales pueden apoyar la implementación mediante asistencia técnica, capacitaciones especializadas e iniciativas de construcción de capacidades en diversos aspectos de la evaluación.

Al reconocer el rol de los PCC en la mejora del cumplimiento voluntario y de la recaudación tributaria, así como en el aumento de la eficiencia en el cumplimiento tributario y la resolución de disputas, estas organizaciones pueden influir en las decisiones de los países para adoptar los PCC con el fin de obtener estos beneficios. En este sentido, las organizaciones internacionales y regionales pueden aprovechar los resultados de los análisis de costos y beneficios de los PCC para promover su adopción, al destacar los efectos positivos en las diversas etapas del ciclo de vida de un programa.

La sociedad civil

La colaboración con representantes de la sociedad civil es fundamental, ya que pueden influir en la percepción pública de los PCC. Las administraciones tributarias podrían contemplar el acceso de la sociedad civil a los resultados de las evaluaciones para garantizar revisiones periódicas de los PCC y facilitar el escrutinio público (Owens y Pemberton, 2021). Este enfoque podría ofrecer evidencia empírica de que los PCC son adecuados y razonables desde una perspectiva social (Owens y Pemberton, 2021). Además, estas partes interesadas podrían ayudar a convencer a un público más amplio de que los PCC producen beneficios para la sociedad. La inclusión de los representantes de la sociedad civil en los foros de diálogo también podría darles una oportunidad para expresar sus inquietudes a los responsables de las políticas y proponer maneras de abordar esas inquietudes efectivamente.



Consideraciones relativas a la medición de costos y beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo Multilaterales

En esta sección se describen las consideraciones iniciales para evaluar los costos y beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo Multilaterales.

La intención de promover las iniciativas de los países para proporcionar certidumbre fiscal temprana en entornos transfronterizos puede materializarse por medio de la ampliación del cumplimiento cooperativo nacional al ámbito internacional mediante la introducción de Programas de Cumplimiento Cooperativo Multilaterales (PCCM). Estos programas aplican el enfoque de cumplimiento cooperativo a proyectos transfronterizos específicos, con el fin de promover una mayor confianza entre las partes interesadas y lograr una certidumbre mejorada en asuntos de tributación internacional. En ese sentido, facilitan una colaboración eficiente, pragmática y oportuna entre distintas autoridades tributarias y el contribuyente implicado (Owens y Pemberton, 2021).

El panorama actual de los acuerdos de cumplimiento internacionales que proporcionan certidumbre fiscal abarca iniciativas como el Programa de Garantía de Cumplimiento Internacional (*International Compliance Assurance Programme*, ICAP) y el Programa Europeo de Cumplimiento Cooperativo (*European Trust and Cooperation Approach*, ETACA). Si bien se espera que el PCCM proyectado obtenga ciertas herramientas de estas iniciativas, tendrá un alcance diferente. Abarcará una gama más amplia de asuntos tributarios y tendrá plazos específicos para los proyectos, elementos que lo distinguen de los programas existentes.

Como el concepto de PCCM todavía está en desarrollo y no hay proyectos que se hayan realizado al momento de preparar el *Manual*, definir una metodología que incluya una lista de costos y beneficios asociados a estos programas y un conjunto de indicadores para su medición presenta desafíos.

Sin embargo, se puede obtener una lista hipotética de los beneficios de un PCCM a partir de los objetivos de este acuerdo de cumplimiento, incluyendo los beneficios tangibles e intangibles. En ese sentido, además de los beneficios asociados a los PCC nacionales, se incluyen, entre otros, los siguientes:

- Proporcionar certidumbre temprana en relación con el tratamiento tributario de las transacciones transfronterizas.
- Disminución de las disputas tributarias transfronterizas debido a su minimización y resolución oportuna (particularmente, aquellas que no se abordan en los marcos existentes, como las disputas transfronterizas que involucran el impuesto al valor agregado [IVA] y el impuesto sobre bienes y servicios [*goods and services tax*, GST]).
- Optimización de recursos en las administraciones tributarias y las empresas multinacionales (EMN) que participan.
- Más cooperación y coordinación internacionales entre las administraciones tributarias participantes.
- Promoción de prácticas tributarias justas.
- Aumento de la confianza social en los sistemas tributarios de los países participantes.
- Mejora de la reputación de los países, las administraciones tributarias y las EMN participantes.

Por el lado de los costos, se prevé que los esfuerzos adicionales requeridos para participar en los PCCM tendrán como resultado una serie adicional de costos. Estos podrían incluir, por ejemplo:

- Para las administraciones tributarias:
 - Costos administrativos iniciales relacionados con el establecimiento de PCCM, como los que implica crear un marco legal a nivel internacional, construir PCC con requisitos y características similares, defender y promover los PCCM, establecer mecanismos transfronterizos de prevención y resolución de disputas tributarias, y desarrollar capacidades.
 - Costos recurrentes asociados a ejercicios de certidumbre fiscal.
- Para los contribuyentes:
 - Costos iniciales para las EMN participantes, incluidos los correspondientes al desarrollo e implementación de un Marco de Control Fiscal (MCF) robusto y adaptado a los requisitos multilaterales (con base en el MCF estandarizado), así como costos legales y administrativos relacionados con la incorporación en los PCCM.
 - Costos recurrentes relacionados con requisitos de documentación adicionales para cumplir las regulaciones de múltiples jurisdicciones.

Sin embargo, para ser robusta y creíble, la metodología de evaluación de costos y beneficios debe adaptarse al marco específico del PCCM, según los contextos legales de las jurisdicciones participantes. Cabe señalar que solo será posible definir una lista completa de los costos y beneficios de los PCCM después de llevar a cabo un proyecto piloto, ya que los participantes podrían encontrar costos imprevistos o efectos positivos adicionales no previstos inicialmente.

En este sentido, se recomienda adoptar un enfoque por fases para diseñar una metodología de evaluación de costos y beneficios de los PCCM. En primer lugar, los responsables de las políticas deben contemplar el establecimiento de objetivos claros para los PCCM y diseñar una metodología que describa un conjunto inicial de indicadores para realizar evaluaciones comparativas y analizar si el proyecto ha logrado sus objetivos. En segundo lugar, una vez que el proyecto piloto proporcione un entendimiento más adecuado de los costos y beneficios, debería revisarse la metodología inicial para incorporar evidencia nueva. Este enfoque garantiza que el proceso de evaluación sea dinámico, se adapte a las perspectivas emergentes y mejore la robustez, la credibilidad y la relevancia de la evaluación a lo largo del tiempo.



Recomendaciones para la evaluación de costos y beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo

Esta sección presenta una compilación de recomendaciones para evaluar los costos y beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo (PCC), con base en la orientación proporcionada en este *Manual*. Se alienta a los países que tienen estos programas o están considerando su aplicación a revisar las siguientes recomendaciones, en función de sus propias circunstancias políticas, económicas y sociales.

I. Recomendaciones sobre los aspectos metodológicos y de procedimiento de la evaluación de costos y beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo

Con base en la visión general presentada en la sección 2, las recomendaciones clave sobre los aspectos metodológicos y de procedimiento de la evaluación de los costos y beneficios de los PCC son las siguientes:

- La evaluación de los costos y beneficios de un PCC requiere el desarrollo de una metodología estructurada, coherente y transparente, basada en principios de evaluación establecidos. Esta metodología debe incorporar tanto indicadores cuantitativos como cualitativos para capturar toda la gama de impactos. También debe medir los productos y resultados del PCC.
- La metodología debe facilitar la comparabilidad a lo largo del tiempo y entre diferentes grupos (por ejemplo, contribuyentes involucrados en el PCC y contribuyentes que no participan en el PCC).
- Los principales esfuerzos de evaluación deben centrarse en la experiencia de las administraciones tributarias, los ministerios de Finanzas y los grandes contribuyentes. Se puede involucrar a otras partes interesadas, como asesores fiscales, investigadores, organizaciones no gubernamentales (ONG) y asociaciones empresariales, cuando sea pertinente y viable.

- Es crucial utilizar técnicas robustas de recopilación y análisis de datos, que se ajusten a estándares de evaluación reconocidos. Esto contribuirá a asegurar la fiabilidad de los resultados de la evaluación.
- La frecuencia de la evaluación debería adaptarse al grado de madurez del PCC. Concretamente, durante la fase piloto, se deben llevar a cabo evaluaciones cada dos años, para dar tiempo a cambios medibles. En el caso de los PCC maduros, las evaluaciones deben realizarse cada cuatro años, para equilibrar la continuidad con la eficiencia de los recursos. De acuerdo con la disponibilidad de recursos, las administraciones tributarias deben contemplar la posibilidad de monitorear indicadores clave con más frecuencia (por ejemplo, trimestral o anualmente) para apoyar la supervisión constante.
- Los resultados de la evaluación deben estar disponibles públicamente para promover la transparencia y construir la confianza pública en los PCC.
- Las administraciones tributarias pueden adaptar los principios descritos en la metodología propuesta para evaluar otros programas, medidas de las políticas o intervenciones. Un ejemplo podría ser la implementación de la inteligencia artificial (IA) en el trabajo de la administración tributaria, lo cual requiere un estudio riguroso sobre los costos y beneficios asociados.

II. Recomendaciones para la medición de los costos de los Programas de Cumplimiento Cooperativo

La sección 3 de este *Manual* ofrece orientación sobre cómo medir los costos de los PCC. Sobre esa base, a continuación, se detallan algunas sugerencias:

- Es importante diseñar un marco integral de mapeo de costos, tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes, con el fin de distinguir y evaluar los diferentes tipos de costos (por ejemplo, iniciales versus recurrentes, medibles versus no medibles) asociados a la implementación y la participación en un PCC. La taxonomía de los costos del PCC para las administraciones tributarias y los contribuyentes se presenta en los cuadros 3.1 y 3.2.
- Se alienta a las administraciones tributarias y los contribuyentes a tratar los gastos relacionados con el PCC como inversiones estratégicas, en lugar de costos de cumplimiento rutinarios.

II.1. Evaluación de los costos de cumplimiento cooperativo para las administraciones tributarias

- Las administraciones tributarias deben evaluar regularmente los costos directos e indirectos de los PCC (por ejemplo, cambios organizacionales, formación y construcción de capacidades) para asegurar una asignación eficiente de los recursos, en función de la infraestructura, la dotación de personal, la formación, la tecnología y la participación de las partes interesadas.

- Utilizar el análisis de costo-beneficio para cuantificar y descontar costos al valor actual, a fin de asegurar un entendimiento integral de los compromisos financieros a lo largo del tiempo, y complementarlo con análisis de escenarios para dar cuenta de las incertidumbres. Los pasos del análisis de costo-beneficio para la evaluación de costos deberían incluir la identificación de los costos, su cuantificación, el descuento de los costos futuros y una comparación mediante la agregación.
- Se prevé que las principales limitaciones se deberán a la dificultad de capturar con precisión los costos indirectos o intangibles y la dependencia de proyecciones de gastos futuros.
- Las evaluaciones de los costos recurrentes deben incorporarse en el ciclo de vida del programa con el fin de mantener la flexibilidad y realizar los ajustes necesarios para preservar la alineación con los activos cambiantes del programa.
- Al desarrollar e implementar un PCC, las administraciones tributarias deben asignar suficientes recursos a la planificación inicial, incluidos los estudios de viabilidad, el diseño del programa y la participación de las partes interesadas. Estas actividades contribuyen a alinear el PCC con los objetivos más amplios de la administración tributaria. Además, colaborar con entidades externas, como organizaciones internacionales o instituciones de investigación, en los estudios e investigaciones preliminares, puede reducir costos, mejorar la eficiencia y ofrecer una perspectiva global.
- Las administraciones tributarias deben contemplar la adopción de programas piloto. Probar los componentes clave con un grupo de contribuyentes seleccionados y la optimización de los recursos antes de una implementación a gran escala permiten identificar tempranamente los desafíos.
- Es crucial invertir en el establecimiento de un marco institucional y legislativo robusto, que incluya la creación de nuevas leyes, si fuera necesario, y la configuración de unidades especializadas en la administración tributaria. Estas inversiones garantizan la sostenibilidad del PCC y su alineación con las normativas nacionales.
- Las inversiones en tecnología e infraestructura deben ser planificadas estratégicamente, para asegurar sistemas seguros y eficientes de gestión de datos y comunicación en tiempo real con el contribuyente. Las aplicaciones de inteligencia artificial pueden contribuir a reducir los costos administrativos, a la vez que mejoran el monitoreo del cumplimiento y las evaluaciones de riesgo.
- Las administraciones tributarias deben gestionar proactivamente la percepción y las expectativas públicas mediante una comunicación clara y constante. Involucrar a las partes interesadas de manera temprana y continua puede evitar malentendidos y construir confianza.
- La etapa operativa del PCC está asociada a cambios en la estructura de costos e implica inversiones en la gestión del personal, la tecnología y los sistemas de comunicaciones requeridos para el éxito del PCC.
- Las administraciones tributarias deben planificar la reasignación estratégica del personal, de los roles de control tradicionales a funciones relacionadas con el PCC. Este cambio debe ir acompañado de inversiones focalizadas en capacitación, para dotar al personal de las habilidades necesarias en la gestión del cumplimiento basada en

las relaciones, los conocimientos específicos del sector y de la empresa y una comunicación efectiva. Estas medidas asegurarán la efectividad a largo plazo de los PCC y mejorarán la capacidad de interactuar constructivamente con los contribuyentes.

- A pesar de los gastos iniciales, las administraciones tributarias deben adoptar una perspectiva de largo plazo al evaluar los costos relacionados con el PCC. Los beneficios como mejores tasas de cumplimiento, resolución más rápida de las disputas y reducción de las cargas de auditorías a menudo superan las inversiones iniciales. Se debe utilizar un análisis de costo-beneficio para demostrar el valor de los PCC a las partes interesadas internas, los responsables de las políticas públicas y los contribuyentes que no participan en el programa, a fin de optimizar la asignación de los recursos con base en el riesgo.
- Pese a la disminución prevista de las disputas y los litigios tributarios gracias a la participación en el PCC, es posible que los contribuyentes todavía deban afrontar disputas tributarias. En este sentido, las administraciones tributarias deben asignar recursos a mecanismos eficientes de resolución de disputas. Concretamente, pueden contemplar la creación de equipos o unidades especializadas para gestionar esas disputas, proporcionar una capacitación regular y desarrollar directrices y protocolos internos estandarizados. A largo plazo, se prevé que una mejora de la confianza y la cooperación dentro del PCC supere esta inversión.
- Las administraciones tributarias deben promover activamente un cambio en la cultura en la administración tributaria, las estrategias de comunicación internas, el desarrollo de liderazgo y las iniciativas de reentrenamiento profesional.
- Para lidiar con la posible resistencia al cambio organizacional, las administraciones tributarias deben desarrollar estrategias de gestión del cambio focalizadas. Estas pueden incluir talleres, campañas de comunicación e iniciativas de participación del personal para construir un entendimiento compartido de los objetivos del PCC y reducir la oposición de aquellos acostumbrados a los roles tradicionales de control del cumplimiento.
- Las administraciones tributarias deben adoptar un enfoque proactivo y estratégico para la planificación de la fuerza laboral. Esto implica prever las necesidades futuras de personal, identificar brechas de habilidades e invertir en la contratación, la retención y el desarrollo profesional del personal especializado del PCC, sobre todo a medida que la escala del programa aumenta.
- Al planificar los costos de tecnología recurrentes, es esencial anticipar todo tipo de gastos, incluidos el mantenimiento del sistema de tecnología de la información (TI), la ciberseguridad, las actualizaciones regulares de *software* y *hardware* y la capacitación del personal.
- Las administraciones tributarias deben establecer un sistema para la evaluación regular de los costos recurrentes del PCC a fin de asegurar la sostenibilidad financiera y la eficiencia operativa. Esto implica monitorear los gastos directos e indirectos, como dotación de personal, mantenimiento de la tecnología y participación de las partes interesadas, para identificar ineficiencias y ajustar la asignación de recursos según sea necesario.

- La evaluación efectiva de los costos asociados al mantenimiento de los PCC requiere enfoques robustos para la recopilación y el análisis de datos. Concretamente, el seguimiento sistemático de los costos recurrentes debería combinar mecanismos de reporte periódicos y en tiempo real. Un marco integral de seguimiento de los costos implica definiciones claras de las categorías de costos, plantillas de reporte estandarizadas y prácticas de recopilación de datos coherentes entre diferentes departamentos, así como la integración de los datos de costos en bases de datos centralizadas, para facilitar el acceso.

II.2. Evaluación de los costos de cumplimiento cooperativo para las empresas

- Los costos de acceso a un PCC para las empresas incluyen, principalmente, los asociados a la implementación de un MCF. Concretamente, este proceso implica gastos relacionados con la documentación del marco de control y el desarrollo e implementación de sus componentes. Algunos grandes contribuyentes podrían disponer de un MCF antes de adherir al PCC, lo cual puede contribuir a reducir los costos de acceso. Sin embargo, en función del diseño y los requisitos del PCC, puede que los contribuyentes todavía tengan otros gastos, como los relacionados con las revisiones y auditorías previas, los ejercicios de transparencia y los procesos de formalización.
- Cuando se estiman los costos de personal, se aplica el método de equivalente a tiempo completo (ETC), sobre todo para el personal especializado en las funciones tributarias, de control interno y auditoría, incluidos los responsables de cumplimiento tributario. Para los puestos gerenciales y de mandos medios, el ETC sigue siendo el enfoque recomendado.
- Si se utilizan recursos externos o combinados, los costos deben estimarse con base en cálculos de horas-hombre trabajadas proporcionados por terceros, ya que no rige ningún modelo estándar.
- Para reducir los costos relacionados con la capacitación y la divulgación interna, se recomienda utilizar sesiones de capacitación en línea grabadas y los canales de comunicación interna existentes.
- Los costos de revisiones y auditorías previas, ejercicios de transparencia (por ejemplo, divulgación de posiciones fiscales inciertas) y procesos de formalización (por ejemplo, reuniones, intercambios de información o procedimientos de acuerdo) deben incluir las estimaciones de personal basadas en ETC y los costos indirectos relevantes, como viajes o uso de la infraestructura.
- Se recomienda evaluar los costos recurrentes relacionados con el PCC con las mismas metodologías aplicadas durante la fase preparatoria, como cálculos de ETC, asignación de costos indirectos y facturas de proveedores de servicios externos. Esto asegura consistencia y comparabilidad a lo largo del tiempo.
- Los costos de mantenimiento del PCC, incluidos las actualizaciones de *software*, el ajuste de los sistemas y los procesos de mejora continua, deben medirse como parte de la evaluación de costos recurrentes, debido a su carácter recurrente y su relevancia estratégica.

- Los costos recurrentes de transparencia y comunicación deben monitorearse regularmente, incluso si son relativamente bajos, para asegurar que se capture el alcance completo de la participación en el PCC.
- Los costos relacionados con el acceso al PCC y el mantenimiento de la participación se pueden considerar parte de los gastos de cumplimiento tributario generales de la empresa. La reducción de los costos de cumplimiento tributario suele ser un beneficio clave y un incentivo para adherir a un PCC.
- La complejidad interna de la organización, que incluye la escala de sus procesos internos y la capacidad existente de su función tributaria, puede influir significativamente en el costo total de la participación en el PCC.

III. Recomendaciones para la medición de los beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo

Las siguientes recomendaciones provienen de la orientación metodológica proporcionada en la sección 4 de este *Manual* sobre cómo medir los beneficios de los PCC.

III.1. Recomendaciones para el desarrollo de una metodología de evaluación de los beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo

- Al desarrollar una metodología para evaluar los beneficios de un PCC, las administraciones tributarias deben crear un mapeo estructurado de los beneficios previstos, tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes, adaptado a su jurisdicción específica y alineado con la estructura y el contexto institucional de los PCC. Este marco puede orientar la implementación y el monitoreo al identificar áreas prioritarias (por ejemplo, certidumbre legal y fiscal, eficiencia, etc.).
- Las administraciones tributarias deben adoptar un conjunto de indicadores objetivos, idealmente cuantitativos, para evaluar los beneficios del PCC. Los datos para la evaluación se pueden extraer de sistemas de información internos o de encuestas a los contribuyentes (véanse los cuadros 4.1 y 4.2).
- Para una evaluación significativa, se alienta a las administraciones tributarias a realizar comparaciones antes y después de los contribuyentes del PCC y, cuando sea viable, crear un grupo de control de contribuyentes comparables no pertenecientes al PCC. Esto es particularmente importante cuando la materialización de los beneficios puede no ser inmediata y la dinámica de los cambios previstos es específica para cada indicador.
- Para evaluar rigurosamente los efectos causales de los PCC, las administraciones tributarias deben contemplar el uso de métodos empíricos, como el análisis de diferencias en diferencias. Estos métodos pueden ayudar a aislar los efectos del PCC de otros factores externos y proporcionar evidencia de efectividad.
- Las administraciones tributarias pueden considerar la implementación de tableros de visualización para hacer seguimiento de indicadores clave y generar información. Estas herramientas permiten un monitoreo más adecuado, identifican tendencias y

anomalías y apoyan la toma de decisiones más informada a lo largo del ciclo de vida del PCC.

- Al llevar a cabo análisis de costo-beneficio o costo-efectividad, las administraciones tributarias deben incorporar tasas de descuento y plazos adecuados, y reconocer que los costos suelen concentrarse en el inicio, mientras que los beneficios se manifiestan a lo largo del tiempo.

III.2. Evaluación de los beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo para las administraciones tributarias

- Los beneficios de los PCC para las administraciones tributarias deben reflejar los objetivos que se proponen alcanzar mediante la implementación de un programa de este tipo. El conjunto de métricas adoptado para su medición debe adaptarse al diseño del PCC, así como a las particularidades de la jurisdicción.
- La maximización de la recaudación tributaria no debe considerarse el objetivo ni el beneficio principal de los PCC. Sin embargo, un PCC puede influir indirectamente en la recaudación tributaria, por ejemplo, como impacto puntual en los ingresos, a partir de la resolución de problemas heredados o al proporcionar a las administraciones tributarias un mejor conocimiento de los modelos de negocio y más certidumbre legal y fiscal.
- La metodología propuesta ofrece un conjunto de indicadores en los ámbitos donde se prevé que los beneficios de un PCC se materialicen: cumplimiento tributario, auditorías tributarias, litigios tributarios y certidumbre fiscal y legal. La explicación detallada de cada beneficio, las métricas específicas y las fichas metodológicas de los indicadores se encuentran en el cuadro 4.1, la sección 4.2.1 y el anexo 2.
- En la dimensión del cumplimiento tributario se propone medir cómo influye el PCC en el cumplimiento voluntario y en los resultados del cumplimiento, a través de la transparencia y una relación mejorada entre la administración tributaria y los contribuyentes que participan en el PCC. Se puede medir mediante indicadores en ámbitos como el comportamiento de cumplimiento tributario, la transparencia, la gestión de riesgos y la gestión institucional.
 - Las mejoras en el comportamiento de cumplimiento tributario se pueden medir en función de cómo la participación en el PCC y la implementación de MCF robustos conducen a un cumplimiento más consistente y a menos errores gracias a la transparencia y a la resolución anticipada de los asuntos tributarios.
 - Los indicadores de transparencia y gestión de riesgos demuestran cómo los PCC pueden mejorar la capacidad de las administraciones tributarias de identificar y abordar riesgos de cumplimiento mediante el fomento de la divulgación voluntaria y la cooperación, para, de esa manera, reducir la asimetría de información y mejorar la elaboración de perfiles de riesgo y la eficiencia de las auditorías.
 - La gestión institucional muestra cómo un PCC permite a las administraciones tributarias identificar y monitorear ámbitos clave de incertidumbre fiscal, revelados por los contribuyentes que participan en el PCC, lo cual proporciona

información valiosa para el ajuste de las políticas y la mejora del cumplimiento voluntario y la certidumbre fiscal.

- Los indicadores de auditorías fiscales buscan medir el impacto de un PCC en el proceso y el rendimiento de las auditorías fiscales, mediante una mejora de la gestión de riesgos y la elaboración de perfiles de riesgo de los contribuyentes en la selección de las auditorías, lo que eventualmente lleva a una asignación de recursos más eficiente.
 - El cambio en los gastos de auditoría permite medir cómo un PCC puede mejorar la eficiencia de la asignación de recursos a las auditorías mediante un proceso de auditoría más focalizado.
 - El rendimiento de la auditoría mide la mejora del rendimiento de la auditoría debido al mayor conocimiento de las empresas que proporcionan los PCC, lo que aumenta la precisión de las auditorías y ofrece una retroalimentación más adecuada del proceso de riesgo.
- Los indicadores en el ámbito de litigios tributarios ayudan a determinar en qué medida el PCC puede reducir el número de disputas tributarias, los costos asociados y su impacto en la recaudación tributaria, gracias a la posibilidad de abordar con anticipación los riesgos de interpretación errónea y aplicación inadecuada de la legislación tributaria. Este grupo de indicadores incluye las dimensiones de gastos de litigio e incertidumbre en la recaudación.
 - El cambio en los gastos de litigio demuestra que el PCC puede reducir efectivamente el número y la variabilidad de las disputas tributarias, así como el importe de los recursos asignados por las administraciones tributarias para gestionarlas.
 - Los indicadores de incertidumbre en la recaudación pueden utilizarse para medir cómo el diálogo mejorado y constante entre los contribuyentes que participan en el PCC y la administración tributaria contribuye a disminuir las divergencias entre la posición fiscal originalmente declarada y la posición fiscal finalmente acordada, y a reducir el importe del impuesto bloqueado en disputas.
- La certidumbre fiscal y legal incluye un conjunto de métricas cuyo objetivo es evaluar el impacto a largo plazo de los PCC en la mejora de la certidumbre fiscal y legal, que se puede alcanzar al promover el diálogo abierto, reducir el riesgo de interpretaciones erróneas y de disputas, propiciar una toma de decisiones más rápida en asuntos tributarios complejos y fomentar el uso de mecanismos de prevención de disputas. Esto, a su vez, disminuye los costos de transacción, aumenta la predictibilidad y apoya las inversiones y el crecimiento económico.

III.3. Evaluación de los beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo para los contribuyentes

- La lógica que subyace a la medición de los beneficios de los PCC para los contribuyentes reside en la necesidad de demostrar que estos beneficios superan los costos asociados a la participación en un PCC, de modo de alentar a las empresas a inscribirse en estos acuerdos de cumplimiento.

- El *Manual* agrupa los indicadores en cuatro categorías amplias que reflejan los principales ámbitos de interacción entre contribuyentes y administraciones tributarias donde se espera que se materialicen los beneficios potenciales del PCC: cumplimiento tributario, auditorías fiscales, litigios tributarios y certidumbre fiscal y legal.
- La evaluación de los recursos destinados al cumplimiento tributario se puede concretar mediante el análisis de los recursos asignados a las actividades de cumplimiento tributario, tanto internas como externas. Se prevé una reducción de los costos de cumplimiento tributario, que se puede considerar el beneficio más relevante del PCC para los contribuyentes, gracias a las consultas casi en tiempo real sobre asuntos legales y transacciones complejas, y su validación por parte de la administración tributaria en el marco del PCC.
- La medición de los recursos destinados a las auditorías fiscales se centra en los gastos en los que incurren los contribuyentes debido a las auditorías fiscales, incluidos costos internos y externos. El beneficio previsto es una reducción de estos costos, impulsada por un menor número de auditorías y una menor carga administrativa como resultado del proceso mejorado de selección de auditorías y la oportunidad de los contribuyentes de PCC de discutir proactivamente los problemas con la administración tributaria, lo que aumenta la certidumbre fiscal y legal.
- Los recursos destinados a litigios y disputas se pueden medir a través de los costos asociados a los servicios legales requeridos para llevar a cabo un litigio, así como el impacto financiero resultante de los costos de oportunidad de los recursos inmovilizados en disputas (como posiciones fiscales inciertas). El beneficio previsto es una reducción de estos costos, debido a una mejor alineación entre las posiciones del contribuyente y de la administración tributaria impulsada por una mejora en la certidumbre fiscal y legal, discusiones anticipados de asuntos tributarios, un aumento en la predictibilidad de las obligaciones tributarias y una mayor convergencia entre las posiciones fiscales iniciales y finales.
- La certidumbre fiscal y legal refleja la reducción a largo plazo prevista en los recursos que los contribuyentes destinan a gestionar riesgos tributarios y el cambio en las medidas de prevención de disputas aplicado por la administración tributaria respecto de los contribuyentes que participan en un PCC. El beneficio se puede medir a través de dos subcategorías de indicadores: gestión del riesgo tributario y certidumbre legal.
 - La reducción de los costos asociados a la gestión del riesgo tributario proviene del diálogo mejorado y la relación transparente entre la administración tributaria y los contribuyentes que participan en el PCC.
 - Las mejoras en la certidumbre legal se pueden medir por el número y la duración de las medidas de prevención de disputas tributarias (por ejemplo, los acuerdos previos en precios de transferencia [APA, por su sigla en inglés], los procedimientos de acuerdo mutuo [PAM]) adoptadas con respecto a un contribuyente que participa en el PCC, la disminución del tiempo para la toma de decisiones y una mayor predictibilidad de las posiciones fiscales.

III.4. Evaluación de la relación entre las administraciones tributarias y las empresas

- Se recomienda a las administraciones tributarias adoptar un enfoque de métodos mixtos para evaluar la relación con las empresas que participan en los PCC. Al combinar los métodos cualitativos y cuantitativos de investigación se podrán capturar tanto los aspectos subjetivos como los medibles de la relación, lo que mejorará la credibilidad y la profundidad de las conclusiones.
- Es importante utilizar herramientas de investigación a medida y adaptar el alcance y el contenido de las encuestas y las entrevistas al contexto específico y los niveles de confianza en cada jurisdicción, a fin de asegurar su relevancia y precisión.
- Las administraciones tributarias deben llevar a cabo una investigación cualitativa en profundidad mediante entrevistas y grupos focales, a fin de lograr un entendimiento más profundo de las percepciones, experiencias y expectativas de los contribuyentes y los funcionarios de las administraciones tributarias.
- Se recomienda a las administraciones tributarias implementar encuestas cuantitativas a gran escala. Deben utilizarse cuestionarios estructurados (por ejemplo, entrevistas web asistidas por ordenador [*computer-assisted web interview*, CAWI]; entrevistas telefónicas asistidas por ordenador [*computer-assisted telephone interviewing*, CATI]), con preguntas cerradas, para evaluar tendencias, frecuencia e intensidad de los aspectos relacionales en una muestra más grande de participantes en el PCC.
- Se recomienda incluir evaluaciones comportamentales en el proceso de evaluación. Deben emplearse intervenciones y experimentos conductuales para analizar cómo la confianza y la cooperación se pueden fortalecer a través de medidas de políticas específicas o de estrategias de comunicación.
- Es crucial para las administraciones tributarias monitorear los indicadores de confianza y cooperación. El desarrollo de métricas específicas para evaluar la confianza mutua, la percepción de equidad, la transparencia y la capacidad de respuesta ayudará a medir los valores principales del marco del PCC.
- Los cambios a lo largo del tiempo se pueden evaluar mediante la repetición periódica de las mediciones, lo cual ayudará a monitorear la evolución de la relación entre las administraciones tributarias y los contribuyentes inscritos en el PCC, y a detectar cualquier cambio en las percepciones o los comportamientos.
- Las administraciones tributarias deben traducir las conclusiones en orientación para las políticas, ya que la información obtenida de las evaluaciones se puede utilizar para fundamentar las estrategias que buscan mejorar las prácticas de la administración tributaria y fortalecer aún más las relaciones cooperativas.

III.5. Retroalimentación sobre la participación en un Programa de Cumplimiento Cooperativo

- Las administraciones tributarias deben establecer mecanismos para recopilar y utilizar la retroalimentación en todas las etapas de la implementación del PCC, debido a

que los PCC implican cambios constantes en los procedimientos y las políticas internas para las administraciones y las empresas.

- Las administraciones tributarias deben aplicar evaluaciones formativas y sumativas para obtener retroalimentación sobre el PCC. Si bien las evaluaciones formativas se pueden realizar durante todo el proceso de implementación del programa para mejorar su diseño, las evaluaciones sumativas se llevan a cabo al final de una fase específica (por ejemplo, la etapa piloto del PCC) para evaluar el logro general de los objetivos del programa. Los dos tipos de evaluaciones pueden utilizar métodos como cuestionarios, observaciones, preguntas abiertas y otros enfoques cualitativos para identificar ámbitos de mejoras.
- Es importante implicar a las partes interesadas adecuadas en el proceso de retroalimentación. Las administraciones tributarias deben trabajar con personas que estén directamente involucradas en la implementación del PCC, tanto de la autoridad tributaria como de las empresas participantes, ya que están mejor posicionadas para aportar perspectivas significativas.
- La retroalimentación debe proporcionarse en el momento correcto, a través de canales de comunicación claros y con recomendaciones prácticas, puesto que es esencial para que sea viable y efectiva.
- Es crucial la focalización en patrones más amplios, en lugar de considerar puntos de retroalimentación aislados. La retroalimentación debe ser analizada en función de los temas generales, para evitar las reacciones exageradas ante respuestas particulares y apoyar los ajustes de las políticas bien fundamentados.
- Las administraciones tributarias deben utilizar la retroalimentación para fijar metas de mejora realistas y a medida. Como los PCC son específicos de cada contexto, la retroalimentación debe fundamentar estrategias a medida que aborden los desafíos y las necesidades específicos de cada jurisdicción o grupo de participantes.
- Es importante monitorear regularmente el impacto de los cambios implementados mediante el seguimiento de las reacciones a los ajustes efectuados con base en la retroalimentación, a fin de establecer si conducen a mejoras medibles para asegurar la efectividad del ciclo de retroalimentación.
- La comunicación de las conclusiones de la retroalimentación debe ser una parte integral de la evaluación. Los informes de retroalimentación deben ser específicos y detallados y complementarse con reuniones o presentaciones con las partes interesadas clave para garantizar su comprensión y promover las respuestas colaborativas.

IV. Recomendaciones sobre el proceso de implementación práctica de la metodología de evaluación

IV.1. Alcanzar una decisión de política pública

Las siguientes recomendaciones sobre el proceso de implementación práctica de la metodología de evaluación se basan en las ideas presentadas en la sección 5 de este *Manual*:

- Al desarrollar e implementar una metodología para evaluar los costos y beneficios de un PCC, las administraciones tributarias deben tener en cuenta varios desafíos prácticos. Estos incluyen los altos costos asociados al diseño y a la adopción de la metodología, la falta de conocimientos al interior de la entidad, las limitaciones de disponibilidad y calidad de los datos, las preocupaciones sobre la privacidad de los datos, el proceso de evaluación potencialmente largo y el carácter cambiante de los sistemas tributarios y del propio PCC.
- Alcanzar una decisión de política pública sobre el desarrollo e implementación de una metodología de evaluación exige una sólida colaboración entre múltiples partes interesadas, como el Poder Ejecutivo y el Poder legislativo, la comunidad empresarial, los asesores fiscales y la sociedad civil. Esta colaboración es esencial para asegurar un apoyo amplio y garantizar la asignación de recursos necesaria. Desde una perspectiva más amplia, se recomienda que los gobiernos y las administraciones tributarias contemplen la creación de un foro de debate especializado para promover la participación de múltiples partes interesadas. Entre otras funciones, este foro podría abordar el tema de la evaluación del PCC.
- Las metodologías de evaluación deben reflejar no solo las características específicas del PCC que se está implementando, sino también el contexto socioeconómico, cultural y de políticas de la jurisdicción en la que opera.
- Para mitigar los riesgos institucionales, se recomienda a los responsables de las políticas públicas adoptar un enfoque por etapas, con la ejecución de programas piloto para probar y perfeccionar la metodología propuesta. Los resultados de estos planes piloto pueden demostrar la validez del proceso de evaluación, construir confianza en su efectividad y generar un apoyo institucional más amplio para una implementación a gran escala.

IV.2. Cooperación con otras partes interesadas

En el proceso de evaluación de los costos y beneficios de los PCC, las administraciones tributarias deben establecer una sólida cooperación con las diversas partes interesadas.

- Los asesores fiscales desempeñan un rol clave en la evaluación y promoción de los PCC al proporcionar datos sobre costos y beneficios a nivel de empresa. Esto permite a las administraciones tributarias evaluar la viabilidad del PCC, comparar los resultados y comunicar el valor de los PCC a un público empresarial más amplio, para contribuir así a la inscripción de nuevos contribuyentes.
- Se alienta a las administraciones tributarias a cooperar con las instituciones académicas en el desarrollo de metodologías de evaluación, la realización de evaluaciones y los análisis posteriores. Esta colaboración contribuye a abordar la falta de conocimientos al interior de la entidad en áreas relevantes y facilita la divulgación de información sobre los PCC y los resultados de las evaluaciones a través de publicaciones, conferencias de alto nivel y otros canales.
- La cooperación con el Poder Legislativo es crucial para establecer el marco legal que rige los PCC y garantizar una alineación con los objetivos más amplios de las

políticas, así como con los principios de igualdad, equidad y Estado de derecho. A su vez, las administraciones tributarias deben compartir los resultados de las evaluaciones con los legisladores para asegurar el apoyo institucional y obtener los recursos necesarios para seguir con el desarrollo y la evaluación de los PCC.

- Se recomienda a las administraciones tributarias, particularmente a las de los países en desarrollo, cooperar con las organizaciones regionales e internacionales. Esta colaboración apoya la implementación de los PCC y sus metodologías de evaluación, al favorecer el intercambio de conocimientos y proporcionar asistencia técnica, capacitación e iniciativas de construcción de capacidades.
- Las administraciones tributarias deben contemplar la cooperación con las organizaciones de la sociedad civil, para lo cual pueden involucrarlas en discusiones relacionadas con el PCC y proporcionarles acceso a los resultados de las evaluaciones. Esto promueve las revisiones periódicas de los PCC y mejora el escrutinio público, lo cual contribuye a asegurar el apoyo social necesario para una implementación exitosa y una sostenibilidad a largo plazo.

IV.3. Uso de los resultados de las evaluaciones para promover los Programas de Cumplimiento Cooperativo

Se recomienda usar los resultados de la evaluación de costos y beneficios de un PCC para su promoción. Los gobiernos y las administraciones tributarias pueden utilizar los resultados de la medición de indicadores específicos para abordar preocupaciones expresadas por diversas partes interesadas y, así, apoyar su implementación.

- En las administraciones tributarias:
 - Los resultados de la evaluación deben utilizarse para avalar el concepto de que los costos del PCC son inversiones a largo plazo, en lugar de gastos inmediatos, que arrojan retornos a mediano y largo plazo en términos de una mayor eficiencia y un cumplimiento mejorado. Es importante destacar los indicadores cuantitativos disponibles en otras jurisdicciones (por ejemplo, reducción de la brecha fiscal, disminución de las irregularidades en las auditorías, comportamientos de cumplimiento mejorados) para justificar la asignación de recursos y fortalecer el argumento para la implementación del PCC.
 - Los resultados de la evaluación son útiles para superar barreras legales y preocupaciones relacionadas con la complejidad del código tributario, al mostrar que la participación en el PCC contribuye a la certidumbre legal (por ejemplo, resoluciones más rápidas y consistentes, menos disputas). Los indicadores empíricos, como la menor variabilidad de las auditorías de planificación fiscal agresiva (PFA) en relación con la variabilidad de la complejidad del código tributario a lo largo del tiempo (indicador IV.3), pueden ayudar a demostrar la efectividad del PCC para mitigar la complejidad y promover un trato tributario predecible.
 - Los problemas de la cultura de cumplimiento y la falta de confianza hacia los contribuyentes pueden abordarse a partir de las conclusiones de la evaluación que indican que los PCC no reducen el poder de las auditorías, sino que mejoran

su enfoque y sus resultados, como un aumento del rendimiento de las auditorías y una mejor focalización del riesgo. Además, los resultados del programa piloto se pueden utilizar para demostrar que los PCC favorecen una reasignación de recursos hacia los contribuyentes que no participan en el PCC, lo cual mejora la eficiencia general del control del cumplimiento.

- Para los contribuyentes:
 - Los resultados de la evaluación se pueden utilizar para resaltar que los costos de inscripción en el PCC son compensados por la reducción de los gastos de auditoría, cumplimiento y resolución de disputas a lo largo del tiempo. Es crucial destacar la mejora de los indicadores financieros, como la reducción de las provisiones por posiciones fiscales inciertas, como beneficios tangibles.
 - Las evaluaciones cualitativas y los estudios de caso deben utilizarse para destacar los beneficios intangibles, como las mejoras en la reputación, el fortalecimiento de las relaciones con las administraciones tributarias y la alineación con las normas de gobernanza corporativa.
 - Es importante mostrar que el aumento de la certidumbre legal como resultado de la participación en el PCC conduce a una mejor predictibilidad y a una carga menor de cumplimiento.
 - Los resultados de la evaluación se pueden utilizar para demostrar que los PCC reducen los costos de cumplimiento relacionados con la complejidad, lo cual los hace particularmente valiosos en jurisdicciones con leyes tributarias que cambian frecuentemente.
- Para la sociedad:
 - Los resultados de la evaluación deben publicarse para mostrar que las tasas tributarias efectivas para los participantes de los PCC son equivalentes a las de quienes no participan, a fin de disipar los mitos sobre tratos preferenciales. Es crucial destacar que la participación de los grandes contribuyentes refleja su intención de divulgación sustancial de información y de invertir en infraestructura de cumplimiento, en lugar de recibir favores especiales.
 - Las administraciones tributarias deben utilizar análisis de costo-beneficio para demostrar que los beneficios sociales de los PCC, como la mayor transparencia, la reducción de costos de litigio y el uso más eficiente de los recursos públicos, superan los costos de implementación. Siempre que sea posible, es importante destacar los efectos indirectos, como el aumento de la cultura de cumplimiento entre los contribuyentes que no participan en PCC.
 - Las administraciones tributarias que contemplen el diseño de un programa similar al PCC para pequeñas y medianas empresas deben realizar y compartir evaluaciones focalizadas que analicen su viabilidad, y demuestren en qué condiciones esta expansión sería costo-efectiva y equitativa.



Referencias

- Advani, A., W. Elming y J. Shaw. 2023. The Dynamic Effects of Tax Audits. *The Review of Economics and Statistics*, 105(3):545–561. Disponible en: https://doi.org/10.1162/rest_a_01101.
- Allingham, M. G. y A. Sandmo. 1972. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3):323–338. Disponible en: [https://doi.org/10.1016/0047-2727\(72\)90010-2](https://doi.org/10.1016/0047-2727(72)90010-2).
- Bauer, C. y E. Kirchler. 2025. Co-Operation in Tax Matters – Advantages for Businesses and Tax Authorities. *Handbook of Law and Management*. Oxford: OUP.
- Berg, J., J. Dickhaut y K. McCabe. 1995. Trust, Reciprocity, and Social History. *Games and Economic Behavior*, 10(1):122–142. Disponible en: <https://doi.org/10.1006/game.1995.1027>.
- Boardman, A. E., D. H. Greenberg, A. R. Vining y D. L. Weimar. 2018. *Cost-Benefit Analysis: Concepts and Practice* (5ª ed.). Cambridge: CUP. Disponible en: <https://doi.org/10.1017/9781108235594>.
- Bohnet, I. y R. Zeckhauser. 2004. Trust, Risk and Betrayal. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 55(4):467–484. Disponible en: <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2003.11.004>.
- Borrego, A. C., C. M. M. Lopes y C. M. S. Ferreira. 2016. Tax Complexity Indices and Their Relation with Tax Noncompliance: Empirical Evidence from the Portuguese Tax Professionals. *Tékhne*, 14(1):20–30. Disponible en: <https://doi.org/10.1016/j.tekhne.2016.07.003>.
- CCL (Center for Creative Leadership). 2020. The Best Way to Approach Assessment Feedback. 3 de diciembre. Blog de Center for Creative Leadership. Disponible en: <https://www.ccl.org/articles/leading-effectively-articles/best-approach-to-assessment-feedback/>.
- CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias). 2015. Relación o cumplimiento cooperativo tributario: Su realidad actual en países miembros del CIAT de América Latina, Caribe, África y Asia. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Documento de trabajo 02-2015. Ciudad de Panamá: CIAT. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2015/2015_DT-2_cumplimiento_cooperativo.pdf.

- CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias), FMI (Fondo Monetario Internacional), IOTA (Organización Intra-Europea de Administraciones Tributarias) y OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). 2024. International Survey on Revenue Administration 2020, 2021, 2022, 2023, 2024 [Base de datos]. Washington, D.C.: FMI. Disponible en: <https://data.rafit.org/>.
- Comisión Europea. 2024. Evaluation of the Cooperative Compliance Programme pilot phase in Poland. Bruselas: Comisión Europea. Disponible en: https://reform-support.ec.europa.eu/what-we-do/revenue-administration-and-public-financial-management/evaluation-cooperative-compliance-programme-pilot-phase-poland_en.
- De Widt, D. y L. Oats. 2017. Risk Assessment in a Cooperative Compliance Context: A Dutch-UK Comparison. *British Tax Review*, 2:230–248.
- DeBacker, J., B. T. Heim, A. Tran y A. Yuskavage. 2018. Once Bitten, Twice Shy? The Lasting Impact of Enforcement on Tax Compliance. *The Journal of Law and Economics*, 61(1):1–35. Disponible en: <https://doi.org/10.1086/697683>.
- Eberhartinger, E., R. Safaei, C. Sureth-Sloane e Y. Wu. 2021. Is Risk Profiling in Tax Audit Case Selection Rewarded? An Analysis of Corporate Tax Avoidance. TRR 266 Accounting for Transparency. Documento de trabajo n.º 60. WU International Taxation Research Paper Series n.º 2021–07. Disponible en: <https://doi.org/10.2139/ssrn.3911228>.
- Eberhartinger, E. y M. Zieser. 2021. The Effects of Cooperative Compliance on Firms' Tax Risk, Tax Risk Management and Compliance Costs. *Schmalenbach Journal of Business Research*, 73(1):125–178. Disponible en: <https://doi.org/10.1007/s41471-021-00108-6>.
- Elmecker, M., J. Fahrenberger, S. Körper, G. Konrad, M. Lang y M. Zieser. 2016. Horizontal Monitoring Evaluationsbericht. Viena: Ministerio de Finanzas de Austria. Disponible en: https://www.bmf.gv.at/dam/jcr:21956bff-828b-416c-988d-25535b9bfb5d/BMF_Evaluationsbericht_Horizontal_Monitoring.pdf.
- Enachescu, J., J. Olsen, C. Kogler, M. Zeelenberg, S. M. Breugelmans y E. Kirchler. 2019. The Role of Emotions in Tax Compliance Behavior: A Mixed-Methods Approach. *Journal of Economic Psychology*, 74. Disponible en: <https://doi.org/10.1016/j.joep.2019.102194>.
- Fair Tax Foundation. 2023. Fair Tax Nation: UK public attitudes to corporate tax conduct. Manchester: Fair Tax Foundation. Disponible en: <https://fairtaxmark.net/wp-content/uploads/2023/06/Fair-Tax-Nation-2023-report-final.pdf>.
- FMI (Fondo Monetario Internacional) y OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). 2019. 2019 Progress Report on Tax Certainty. París: OCDE. Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/g20-report-on-tax-certainty.htm>.
- Gertler, P., S. Martínez, L. B. Rawlings, P. Premand y C. M. Vermeersch. 2016. *Impact Evaluation in Practice: Second Edition*. Washington, D.C.: BID. Disponible en: <https://doi.org/10.18235/0006529>.
- Godet, M. 2000. The Art of Scenarios and Strategic Planning: Tools and Pitfalls. *Technological Forecasting and Social Change*, 65(1):3–22. Disponible en: [https://doi.org/10.1016/S0040-1625\(99\)00120-1](https://doi.org/10.1016/S0040-1625(99)00120-1).
- Goslinga, S., J. de Jonge, M. Siglé y L. van der Hel-Van Dijk. 2021. Cooperative Compliance Programmes: Who Participates and Why? *Journal of Tax Administration*, 6(2):95–121.

- Hong, K. e I. Bohnet. 2007. Status and Distrust: The Relevance of Inequality and Betrayal Aversion. *Journal of Economic Psychology*, 28(2):197–213. Disponible en: <https://doi.org/10.1016/j.joep.2006.06.003>.
- IFA (International Fiscal Association). 2012. *IFA Initiative on the Enhanced Relationship: Key Issues Report*. Rotterdam: IFA. Disponible en: <http://www.ifa-jb.com/media/ER%20Key%20Issue%20Report%20final.pdf>.
- Kazdin, A. E. 2016. Methodology: What It Is and Why It Is So Important. En A. E. Kazdin (Ed.), *Methodological Issues and Strategies in Clinical Research* (4ª ed., pp. 3–21). Washington, D.C.: APA. Disponible en: <https://doi.org/10.1037/14805-001>.
- Kleven, H. J., C. T. Kreiner y E. Saez. 2009. Why Can Modern Governments Tax So Much? An Agency Model of Firms as Fiscal Intermediaries. National Bureau of Economic Research. Documento de trabajo 15218. Cambridge, MA: NBER. Disponible en: <https://doi.org/10.3386/w15218>.
- Kleven, H. J., M. B. Knudsen, C. T. Kreiner, S. Pedersen y E. Saez. 2010. Unwilling or Unable to Cheat? Evidence from a Randomized Tax Audit Experiment in Denmark. National Bureau of Economic Research. Documento de trabajo 15769. Cambridge, MA: NBER. Disponible en: <https://doi.org/10.3386/w15769>.
- Kotter, J. P. 1995. Leading Change: Why Transformation Efforts Fail. *Harvard Business Review*, marzo-abril:59–67.
- Krause, K. 2000. Tax Complexity: Problem or Opportunity? *Public Finance Review*, 28(5):395–414. Disponible en: <https://doi.org/10.1177/109114210002800501>.
- North, D. C. 2009. *Institutions, institutional Change and Economic Performance*. Cambridge: CUP. Disponible en: <https://www.cambridge.org/ar/universitypress/subjects/politics-international-relations/political-economy/institutions-institutional-change-and-economic-performance>.
- Oats, L. y P. Tuck. 2019. Corporate Tax Avoidance: Is Tax Transparency the Solution? *Accounting and Business Research*, 49(5):565–583. Disponible en: <https://doi.org/10.1080/00014788.2019.1611726>.
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). 2008. Study into the Role of Tax Intermediaries. París: OCDE. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/9789264041813-en>.
- . 2013. Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced Relationship to Co-operative Compliance. París: OCDE. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en>.
- . 2014. Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide. París: OCDE. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/9789264223233-en>.
- . 2016. Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks. París: OCDE. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/9789264253384-en>.
- Owens, J. y J. L. Pemberton (eds.). 2021. *Cooperative Compliance: A Multi-stakeholder and Sustainable Approach to Taxation*. Alphen aan den Rijn, NL: WKL. Disponible en: <https://wkldigitalbooks.integra.co.in/Customar/Home/BookDetails?TitleGUID=67AE1209-84BC-4827-BACB-41FCE438E7A5>.
- Quiñones, D., I. Mosquera Valderrama y E. Huiskers-Stoop. 2022. Iniciativas de cumplimiento cooperativo como mecanismo preventivo. En *Manual sobre el control de la*

planeación tributaria internacional. Ciudad de Panamá: CIAT. Disponible en: <https://www.ciat.org/5-5-iniciativas-de-cumplimiento-cooperativo-como-mecanismo-preventivo/>.

Sales Parada, M. H. y P. B. Gómez de Lamadrid. 2024. Costs and Benefits of Implementing a Cooperative Compliance Program in Brazil. The CONFIA's Experience. Brasilia: Secretaría Especial de Ingresos Federales de Brasil.

Servicio Federal de Impuestos de Rusia. 2025. Regulation on the Automated Information System of the Federal Tax Service (AIS "Tax-3."). https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/gos_inf/aisnalog3/.

Wiggins, G. 2012. Seven Keys to Effective Feedback. *Educational Leadership*, 70(1):10–16.



Anexo 1. Guía para determinar los costos de cumplimiento en el contexto de los Programas de Cumplimiento Cooperativo

Objetivos y enfoque

En este anexo se presenta una metodología que permite, a cualquier contribuyente (empresa, entidad), calcular los costos de cumplimiento. Sin embargo, debe señalarse que el uso de la metodología propuesta no es un requisito para tener acceso a un Programa de Cumplimiento Cooperativo (PCC); tampoco debe seguirse en su totalidad ni al nivel de detalle sugerido. Una empresa puede llevar a cabo un análisis integral de sus costos de cumplimiento, que sea válido para sus propios fines, con una metodología alternativa o contemplando solo el esquema de los pasos y aspectos seleccionados que se describen a continuación.

El objetivo no es realizar un análisis comparativo o un estudio de mercado para establecer rangos o límites de lo que pueden ser costos aceptables o normales, sino proporcionar los parámetros con los cuales una empresa que desea acceder a un PCC o permanecer en él pueda calcular los costos de cumplimiento, según su situación y circunstancias específicas, para compararlos con los beneficios que espera obtener del acceso al programa y la permanencia en él. Por lo tanto, el objetivo es facilitar el análisis individual de cada entidad para que tome sus propias decisiones de costo-beneficio.

Este enfoque surge del reconocimiento de que, en la práctica, no hay dos situaciones idénticas entre los contribuyentes. Cualquier ejercicio de comparabilidad entre entidades que utilicen procedimientos de igualación, incluso en la misma jurisdicción tributaria y bajo el mismo PCC, sería complejo e inadecuado. Proporcionaría escasa información para este tipo de toma de decisiones. La razón última es que, en este caso, la decisión que debe tomarse no está libre de juicios subjetivos, sobre todo cuando los beneficios esperados de ese programa incluyen muchos beneficios intangibles, como la certidumbre legal o la reducción del conflicto con la administración tributaria. Por lo tanto, ante una evaluación cuantitativa hipotéticamente idéntica, en la que los datos y las estimaciones arrojan las mismas cifras, podría haber diferentes decisiones que se podrían considerar prudentes y justificadas. Para contemplar diferentes realidades, la metodología sugiere

un enfoque regido por la sencillez. Esta idea de un enfoque básico y cualitativo es más flexible y permite adaptarlo a la variedad de actores que, probablemente, participan en los PCC.

Los costos de cumplimiento y su relación con el gasto por impuestos y la incertidumbre

En la mayoría de las jurisdicciones, predominan los sistemas de autoliquidación o declaración personal. Son los propios contribuyentes los que declaran los hechos imponible y calculan sus impuestos, además de estar obligados a proporcionar a las administraciones tributarias la información sobre sí mismos y sobre terceros con los cuales están relacionados, de modo que la administración pueda llevar a cabo una gestión adecuada de la recaudación tributaria. Por este motivo, hay una serie de costos inevitables, vinculados con el simple cumplimiento de las obligaciones tributarias, que van más allá del impuesto que debe pagarse. Estos se conocen como costos de cumplimiento tributario y habitualmente se los define como los “costos en los que incurre el contribuyente para cumplir con los requisitos de la ley y las autoridades tributarias, más allá del pago de los impuestos. Costos que desaparecerían si la ley fuera abolida” (Sandford, 1995). De cualquier manera, se incurrirá en estos costos, aunque en menor medida, en los casos en que la recaudación se lleve a cabo mediante sistemas directos de liquidación tributaria (no a través de autoliquidación). Los costos de cumplimiento deben distinguirse de los costos de administración, que son aquellos en los que incurre la administración tributaria en la gestión de la recaudación y que, en lo que concierne a los PCC, fueron analizados en la sección 3.2.

Desde una perspectiva fundamentalmente empresarial, los costos de cumplimiento tributario también son, en su mayoría, costos fijos, en el sentido de que no dependen directamente de la producción de bienes y servicios o de la actividad prevista o real de la empresa o entidad.²³ A diferencia del propio gasto por impuestos, que depende, en gran medida, de la intensidad de la actividad y los resultados obtenidos, los costos de cumplimiento están vinculados con la gestión de las declaraciones de impuestos. Por lo tanto, un aumento en los resultados de la actividad normalmente generará un aumento del gasto por impuestos, pero no necesariamente de los costos de cumplimiento, ya que la declaración que contiene la liquidación, los sistemas establecidos para el pago y los recursos necesarios para gestionar todo lo anterior serían los mismos, y no varían por una suma diferente en la declaración de impuestos. Sin embargo, estos costos dependen, en gran medida, de la complejidad y de los requisitos legales del proceso de liquidación de impuestos y de recaudación.

Estos costos son de distinta naturaleza. Incluyen los costos derivados de las herramientas de tecnología de la información (TI) utilizadas, el personal especializado, la comunicación con la administración tributaria, el asesoramiento especializado, las auditorías financieras obligatorias previas, entre otros. Por lo tanto, hay gastos que al

²³ Este *Manual* sigue la distinción clásica de Schneider, quien consideraba que la distinción entre costos fijos y variables requiere una variable de referencia independiente (Schneider, 1967).

contribuyente le resultan difíciles de gestionar, a menos que se modifiquen las condiciones externas. En este sentido, el acceso a los PCC podría implicar una disminución de los costos de cumplimiento. En su mayoría, estos contemplan una reducción o variación en los procesos de verificación o control por parte de las autoridades tributarias. Además, la certidumbre temprana que proporcionan estos programas puede contribuir a reducir los costos asociados a la determinación de la obligación tributaria, por ejemplo, debido al uso de asesoramiento interno o externo. De la misma manera, un PCC adecuado debería permitir reducir los litigios, de modo que los costos directamente vinculados con los litigios también deberían disminuir.

Es difícil medir los costos de cumplimiento. Surgen problemas, fundamentalmente, por la dificultad de obtener información, pero también debido a la comparabilidad entre entidades y jurisdicciones. Sin embargo, algunos estudios informan que estos costos apenas bajan del 2% de los ingresos recaudados, y en algunos lugares llegan a casi el 10% (Hudson y Teera, 2005). En la misma línea, algunos análisis, como los desarrollados por el Banco Mundial y PwC de 2004 a 2020 (Banco Mundial, 2020), o evaluaciones recientes realizadas por la Corporación Financiera Internacional (CFI, 2018; Banco Mundial, 2025), presentan referencias en relación con el alcance de los costos de cumplimiento tributario. Dicho esto, la información mencionada antes solo constituye una referencia por país. A nivel de las entidades, las diferencias pueden ser considerables.

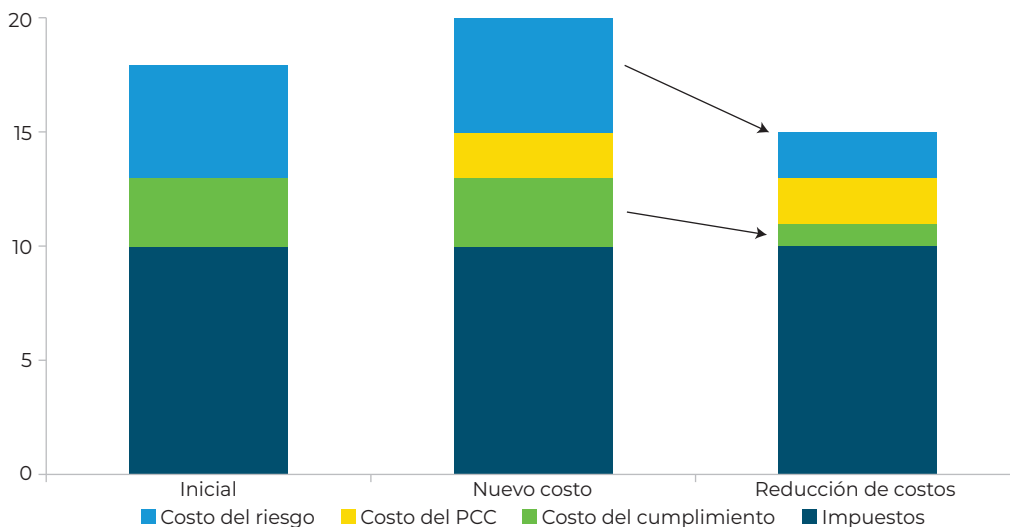
Además de los costos de cumplimiento y del propio gasto por impuestos, los gastos de una entidad incluyen aquellos que derivan directamente de la incertidumbre y del riesgo tributario. Aunque el punto de partida del análisis es un contribuyente dispuesto a cumplir plenamente sus obligaciones tributarias, tanto en los aspectos formales como materiales, el riesgo es inherente a cualquier actividad. Este riesgo obliga a la entidad a incurrir en ciertos costos, no solo para su gestión (costos de cumplimiento), sino también como gastos directamente contabilizados como provisiones.

En efecto, la incorporación a un PCC debería contribuir a reducir los costos asociados a la incertidumbre, tanto en términos de gastos de gestión y en reducción de litigios, como en provisiones para riesgos debidos a posiciones fiscales inciertas, incluidas aquellas que aún no han acabado en litigios, y, a mediano y largo plazo, al disminuir la probabilidad de futuras disputas. Por lo tanto, la dinámica prevista como resultado del acceso a un PCC debería generar un aumento inicial de los costos de los contribuyentes, que podrían ser compensados por la reducción de los costos de cumplimiento anteriores y los costos vinculados con la incertidumbre (gráfico A1.1).

Metodología para calcular los costos de cumplimiento

En este apartado se sugiere una metodología para calcular los costos asociados al cumplimiento tributario en el contexto de un determinado PCC, como parte de un proceso de análisis de costo-beneficio (ACB). Aunque para los fines de la exposición se ha preferido establecer una secuencia de tareas que deben llevarse a cabo, cada entidad puede evaluar si es necesario, y en qué medida, seguir esta secuencia (gráfico A1.2); o si es preferible agrupar algunas de las fases y realizar una estimación más unitaria.

Gráfico A1.1 — Dinámica de los costos de cumplimiento cooperativo para los contribuyentes



Fuente: Elaboración propia.

PCC: Programa de Cumplimiento Cooperativo.

Gráfico A1.2 — Secuencia del cálculo del costo de cumplimiento tributario



Fuente: Elaboración propia.

Primera fase: fase preliminar

Análisis de los costos de cumplimiento actuales

El análisis de los costos de cumplimiento actuales es esencial para calcular y evaluar periódicamente los méritos del PCC al que un contribuyente intenta acceder o en el que piensa permanecer. En ese sentido, es importante tener en cuenta las reflexiones mencionadas antes. No todos los costos asociados a la función tributaria interna de una entidad son costos de cumplimiento. Algunas actividades se pueden realizar de forma voluntaria, por ejemplo, la preparación de los informes de contribución fiscal global por parte de muchas multinacionales, los costos de auditoría relacionados con índices de sostenibilidad o actividades vinculadas con fundaciones u organizaciones no

gubernamentales (ONG), así como los costos de preparación y participación en grupos comerciales o diversos foros tributarios. También es posible que los costos indirectos se asignen internamente a la función tributaria mediante parámetros que no se basan solo en el cumplimiento tributario; por ejemplo, los costos indirectos relacionados con el uso de edificios, tecnología o sistemas de comunicación se pueden asignar en función de la cantidad de personas en la unidad.

Por los motivos expuestos, en primer lugar, sería adecuado establecer el perímetro de los costos de cumplimiento. Para este fin, los costos vinculados con la “base” de la función tributaria tradicional de una entidad, y que son inherentes al ciclo tributario normal, pueden ser útiles como criterio para definir los costos de cumplimiento. Este ciclo tradicional se puede agrupar en torno de un proceso con cuatro categorías:

1. Planificación y asesoramiento tributarios: determinación de un tratamiento tributario y asesoramiento a empresas y ámbitos centrales/corporativos.
2. Contabilidad tributaria: participación en el proceso contable de determinación de las magnitudes de los impuestos (principalmente, impuestos y gastos por impuestos diferidos) y en la publicación de los estados financieros y no financieros obligatorios de la entidad.
3. Cumplimiento tributario: preparación de las declaraciones de impuestos, incluidas las declaraciones informativas, y gestión de los requisitos de la administración tributaria.
4. Defensa fiscal: solicitudes de información, auditorías fiscales y reclamaciones/litigios.

A partir de estos costos básicos de la función tradicional, se puede realizar otra distinción al agruparlos en tres niveles para facilitar su análisis y posteriormente verificar dónde se produciría la mayor reducción de costos debido a la participación en un PCC.

Costos de cumplimiento de primer nivel

Se trata, estrictamente, de costos de cumplimiento tributario directos o indirectos asociados a la presentación de las declaraciones de impuestos y, por lo tanto, de la fase del ciclo de cumplimiento tributario. Es preciso incluir todos los costos del personal implicado en la preparación y presentación de las declaraciones por el tiempo destinado a esta función; los costos de terceros que llevan a cabo esta función para la empresa o en su nombre; los costos de auditorías obligatorias previas a las declaraciones que se deben presentar; los costos debidos a la adquisición de manuales, capacitación técnica y bases de datos; los costos vinculados con la solicitud de resoluciones fiscales, que clarifican el contenido de las posiciones, que deben incluirse en las declaraciones; los costos tecnológicos del *software* específico utilizado en la presentación o preparación de las declaraciones; los costos de comunicación atribuibles; los costos indirectos y/o menores traspasados a la función tributaria, para los cuales se debe utilizar un factor de distribución adecuado, o, en su defecto, adaptado a esta distribución en niveles propuesta (por ejemplo, si, como se menciona más arriba, el factor de costo es el número de personas, podría distribuirse según el tiempo que destinan esas personas a la preparación y presentación de las declaraciones).

Costos de cumplimiento de segundo nivel

Estos son los costos directos e indirectos asociados a las que se denominan funciones de contabilidad y defensa tributarias, para los fines de este *Manual*. Se trata de costos en los que también incurre la entidad al responder a las obligaciones externas, pero que no están exclusivamente relacionados con los impuestos (contabilidad tributaria) ni están fundamentalmente vinculados con la gestión del riesgo tributario (defensa tributaria).

En lo que respecta a los costos de la función de contabilidad tributaria, deben incluirse única y exclusivamente aquellos con un componente tributario contable importante (determinación del gasto por impuestos, activos o pasivos por impuestos diferidos y la declaración pública obligatoria de carácter fiscal). El objetivo no es incluir los costos totales de la preparación de los estados contables o financieros sino solo aquellos que se generan por motivos tributarios. Por esto, si es difícil estimarlos directamente debido a limitaciones en las declaraciones, se puede aplicar un prorrateo de los costos contables totales o los costos cobrados a la unidad contable de la entidad, con base en parámetros como el tiempo que destina el personal a la gestión de las magnitudes de las obligaciones tributarias o la preparación y verificación de información pública.

Los costos relacionados con la función de defensa tributaria, generalmente, son de carácter no recurrente, lo que significa que surgirán únicamente en la medida en que la entidad esté sometida a una auditoría tributaria o tenga litigios y reclamaciones vigentes. Por este motivo, puede ser aconsejable diferenciarlos de los anteriores, sobre todo en las entidades que no tienen un volumen constante o similar de litigios en curso o están sujetas a un calendario de auditorías tributarias no sistemático. Estos costos deben abarcar, nuevamente, los costos directos y los indirectos, incluidos los gastos de asesores externos, en particular los abogados, los costos legales, los costos de personal calculados por el tiempo destinado a la inspección, en todas las etapas de la inspección, como la preparación, la recopilación de documentación de apoyo o las reuniones explicativas. También debe incluir el *software* específico para la gestión y el seguimiento de la auditoría fiscal y/o el litigio o el *software* general en la parte destinada a estas funciones, y la asignación de gastos indirectos o generales según un factor de asignación, como se mencionó antes.

Los sistemas de gestión y control de riesgos ya establecidos en una entidad deben ser tratados por separado y no deben incluirse como costos de cumplimiento. Hay varios motivos para esto. En primer lugar, cuando los sistemas ya existen, suele ser difícil distinguir entre los mecanismos tributarios específicos y el marco de gestión de riesgos integrado más amplio. En segundo lugar, considerar estos sistemas en su totalidad proporciona información más significativa para el análisis de costo-beneficio. En la mayoría de los casos, la participación en un PCC mantendrá o aumentará estos costos, en lugar de reducirlos.

Costos de cumplimiento de tercer nivel

Se trata de costos vinculados con la función de planificación y asesoramiento tributarios. Son los más problemáticos, porque suelen ser costos internos necesarios para el

cumplimiento, pero no estrictamente obligatorios, o no en su totalidad. Deben ser considerados especialmente en las grandes empresas, donde la función de preparación de las declaraciones de impuestos y la de asesoramiento interno suelen estar divididas. Por lo tanto, es necesario incluir solo aquellos que, debido a la función de asesoramiento interno en la empresa o en los ámbitos centrales/corporativos, están vinculados con la determinación o el establecimiento de criterios para situaciones o transacciones que se producen por primera vez y que posteriormente se reflejan en las declaraciones. Por ejemplo, al implementar el Pilar II o las sucesivas Directivas de la Unión Europea sobre cooperación administrativa, puede que la entidad haya incurrido en una serie de gastos necesarios para adaptarlos a su realidad específica y para alinear todos los ámbitos internamente, pero que no se hayan presentado declaraciones o desgloses de impuestos. Por lo tanto, no se incluirían los costos rutinarios de la mera prestación de servicios de asesoramiento interno a las unidades de negocio o los servicios centrales, ni los costos derivados del monitoreo y la interacción con estos ámbitos. El tipo de gastos que se debe tener en cuenta debe ser similar al de los incluidos en el primer nivel. Como se ha mencionado, estos costos de cumplimiento no incluyen el gasto por impuestos ni el derivado del riesgo tributario de la entidad (esté provisionado en las cuentas o no).

Análisis de las capacidades de la función tributaria en la entidad

La función tributaria de las empresas ha evolucionado debido al cambio en el paradigma del cumplimiento tributario observado en los últimos tiempos. Muchas iniciativas vinculadas con una tributación más transparente y responsable, alineadas con las expectativas de las diferentes partes interesadas, han propiciado la incorporación de nuevas funciones en la base tradicional de los departamentos tributarios. Estas incluyen, por ejemplo, la atención a diferentes partes interesadas, como posibles inversionistas, analistas e índices, y la ampliación de la información no financiera en conformidad con los criterios de gobernanza ambiental, social y corporativa. En muchos casos, estas nuevas funciones, que sin duda consumen tiempo, han sido incorporadas sin aumentar las capacidades y los recursos de los equipos tributarios, de modo que ante el posible acceso a un PCC se aconseja analizar el estado del departamento con antelación.

Desde una perspectiva de costos, este análisis puede ser útil para determinar si se requerirá el apoyo de terceros, si es necesario ampliar las capacidades internas o si la entidad podrá utilizar los recursos internos existentes mediante una reorganización. Por lo tanto, un departamento fiscal que está sobrecargado de trabajo debido al desarrollo de su función requerirá la incorporación de nuevos recursos, la subcontratación de terceros o la externalización de una parte de sus funciones si finalmente se incorpora a un PCC. Al contrario, una entidad que no está sobrecargada y tiene un tamaño adecuado será capaz de asumir las nuevas tareas derivadas del programa de cumplimiento sin requerir ningún ajuste de impacto. La posible incorporación a un PCC puede constituir una oportunidad, según un análisis de sus propias capacidades, para promover una reorganización destinada a lograr que la función interna sea más eficiente. Las técnicas de los teóricos organizacionales pueden ser útiles para este análisis, como la que surge

del modelo de congruencia (Nadler y Tushman, 1980), en la que el trabajo, las personas, la estructura organizacional y la propia cultura organizacional están relacionados.

Sin perjuicio de un posible análisis completo, de todas las combinaciones propuestas por el modelo, la relación personas-trabajo puede ser la más útil para intentar identificar qué perfiles hacen qué trabajos y si son los más adecuados para las funciones asignadas. Se puede decir lo mismo sobre la relación personas-estructura, que intenta determinar si el equipo está organizado de manera que todos los miembros pueden desempeñar su función de la mejor manera. También es interesante la relación trabajo-estructura, que intenta definir si los procesos para completar el trabajo están definidos correctamente y si son los más adecuados para la función asignada. Además del modelo, también puede ser interesante desarrollar un análisis de las tareas realizadas con un enfoque de “dejar de hacer” (*stop-doing*), con el fin de liberar recursos para posibles nuevos requisitos, como resultado de la incorporación a un PCC.

Identificación de las fuentes de información

El principal objetivo de esta tarea preparatoria consiste en asegurar la idoneidad de las fuentes de información. La construcción prospectiva de costos en un análisis de costo-beneficio requiere un anclaje sólido en datos, que deben obtenerse antes del análisis o durante este proceso. La principal fuente de información es la experiencia previa de la entidad, en contabilidad financiera o general y en contabilidad de costos. Como la principal fuente es la contabilidad de la entidad y, en particular, la contabilidad de costos y/o la de gestión, es pertinente determinar la base de cálculo que se usará. Lo relevante, en este sentido, es que la entidad sepa cuáles son estos criterios para que los conozca con antelación en el proceso de toma de decisiones. Entre ellos, y debido a su importancia para el análisis de costo-beneficio, destacan los criterios para asignar costos indirectos.

Durante el proceso de determinación de las fuentes de información, la entidad también puede requerir información de terceros para facilitar sus estimaciones de costos. Esto será pertinente en casos en que la entidad necesite los servicios de terceros (por ejemplo, auditoría del Marco de Control Fiscal [MCF], adquisición de equipos de TI o *software* de gestión, etc.). Es conveniente que la empresa solicite diversas cotizaciones en etapas más avanzadas, una vez que estos servicios se requieran.

Segunda fase: análisis de brechas e identificación de costos previstos

Una vez que se han completado las tareas preparatorias, el próximo paso consiste en realizar un análisis de brechas (*gap analysis*) con el objetivo de identificar y enumerar aquellos elementos requeridos por un PCC específico, pero que la entidad actualmente no posee. Para los fines de este *Manual*, su objetivo es especificar, en la medida de lo posible, el conjunto de aspectos que tienen probabilidades de generar un nuevo costo para la entidad. Sin embargo, el análisis de brechas también puede ser útil desde una perspectiva estratégica, para planificar todos los pasos que se darán para acceder al PCC analizado, y así establecer una hoja de ruta. Normalmente, la estimación de costos y beneficios y la hoja de ruta son asuntos que se considerarán en las juntas directivas o

en los órganos de decisión de la entidad para acceder al PCC o permanecer en él. Este tipo de análisis, que es de carácter fundamentalmente cualitativo, surge de la comparación entre el punto de llegada (“cómo será”, *to be*) y la situación actual (“cómo es”, *as is*), en relación con los requisitos establecidos por el PCC analizado.

Para establecer el punto de llegada (“cómo será”, *to be*), la entidad debe conocer el conjunto de variables que conforman el PCC. A tal fin, la descripción anterior será útil. En relación con las características del PCC, sería conveniente, en esta etapa, hacer una lista de aquellos aspectos que constituyen requisitos de acceso al PCC o de mantenimiento en el programa. Para ello, es necesario dividirlos entre gestionables y no gestionables:

- Algunos de estos requisitos pueden ser demasiado estructurales y no gestionables sin una transformación radical de la entidad (por ejemplo, requisitos de tamaño de la entidad, volumen de negocio o sector de actividad). Por lo tanto, basta con verificar su cumplimiento. Su ausencia implicaría la imposibilidad de acceder al programa o de permanecer en él, sencillamente porque no es el tipo de entidad a la que se dirige el programa. El objetivo de la metodología propuesta aquí no es estimar costos que serían prohibitivos; por lo tanto, excepto en casos muy excepcionales en los que una empresa se acerque a los umbrales establecidos por el programa, sería prudente considerar la posibilidad de acceder al PCC.
- Por otro lado, el PCC suele establecer requisitos que la entidad puede gestionar. Estos, generalmente, tienen que ver con el historial de cumplimiento tributario de la entidad; la necesidad de llevar a cabo una auditoría fiscal antes de acceder al programa; que la empresa tenga un MCF previamente establecido; que el MCF también sea verificado por terceros; la divulgación adicional de información tributaria ya proporcionada a las autoridades; la realización de ciertos ejercicios de transparencia y/o comunicación con las autoridades tributarias antes del mantenimiento del programa o durante este proceso; la especificación de canales de comunicación para posiciones fiscales inciertas y los resultados del propio MCF; la incorporación de *software* o recursos de TI; la identificación de interlocutores; la obtención de autorizaciones internas, y la formalización de la relación con la administración tributaria mediante la firma de acuerdos o la adhesión a ciertos códigos de buenas prácticas tributarias.

Si bien no son exhaustivos, todos estos elementos comparten la característica común de que se pueden abordar con varios grados de asignación de recursos por parte de la entidad que contemple incorporarse a un PCC o permanecer en el programa.

El resultado de este plan de acción (“cómo será”) debería ser una lista detallada de estos requisitos gestionables. “Detallada” significa que debe considerar todos los elementos requeridos por el programa que podrían afectar a la entidad. Por ejemplo, si los requisitos de acceso incluyen tener un MCF, la entidad debe enumerar todos los elementos que constituyen el MCF para los fines del programa (por ejemplo, una estrategia fiscal, una propensión al riesgo identificada, una lista de procesos y controles de la función tributaria establecidos) o, si el PCC requiere una divulgación por país, el tipo de información requerido en el programa debe especificarse, independientemente de

cualquier requisito regulatorio. Esto permitirá a la entidad verificar con más precisión, en una etapa posterior, si ya dispone de los elementos requeridos.

En relación con el punto de partida (“cómo es”), el ejercicio de identificar la situación de una entidad debe basarse en la realidad. Cualquier sobreestimación de las capacidades de la entidad sería perjudicial para el cálculo que se intenta realizar. En este punto, puede que sea aconsejable completar los análisis discutidos en la fase preparatoria, si la entidad todavía no lo ha hecho.

Después de realizar este ejercicio, la entidad debe verificar si ya tiene los elementos recogidos en la sección “cómo será” o si solo cumple parcialmente con ellos, para establecer y determinar cuál es su brecha específica. Por ejemplo, si un programa requiere un MCF verificado por terceros según una norma preestablecida, y la entidad ya tiene un MCF que, esencialmente, cumple la norma, con la excepción de la capacitación del personal, y carece de la verificación de terceros, identificará en la sección “cómo es” los elementos del MCF que ya posee, mientras que considerará faltantes solo dos aspectos: capacitación del personal y verificaciones de terceros.

Si el requisito se refiere a una acción que se llevará a cabo en el futuro, como una auditoría fiscal previa, incluso si la entidad tiene la capacidad y sus propios recursos para afrontarla y entiende que esa auditoría no tendrá como resultado un ajuste o una evaluación tributaria adicional que generará un mayor gasto por impuestos, debe considerarlo como faltante, puesto que inevitablemente incurrirá en costos relacionados con esa auditoría futura. El resultado de este análisis del “cómo es” consiste en una lista de los elementos requeridos por el programa que la entidad ya posee, y debido a que la comparación con el “cómo será” se produce durante su elaboración, la determinación de la brecha puede ser simultánea. Una manera efectiva de realizar el análisis de brechas es elaborar un cuadro sinóptico (gráfico A1.3).

Desde luego, este análisis de brechas consume recursos, que tienen un costo asociado que deberá añadirse a la estimación del costo final. Debido a su carácter eminentemente estratégico, y teniendo en cuenta que requiere un conocimiento preciso de las circunstancias de la entidad, es recomendable que se realice internamente (por lo común, se encarga la dirección de la función tributaria), lo que, en términos generales, contribuirá a asegurar que esta fase no sea particularmente gravosa o costosa.

Gráfico A1.3 — Ejemplo de un cuadro sinóptico para el análisis de brechas

CÓMO SERÁ	CÓMO ES	BRECHA
Ejercicio de auditoría fiscal 2025	Ejercicio de auditoría fiscal 2025	—
Estrategia fiscal	Estrategia fiscal (cumplimiento parcial)	Estrategia fiscal (contabilidad completa)
Marco de Propensión al Riesgo Tributario	—	Marco del Propensión al Riesgo Tributario

Fuente: Elaboración propia.

Tercera fase: priorización

Una vez que se han identificado todos los elementos necesarios para acceder a un PCC o permanecer en el programa, es útil secuenciar y, en la medida en que el programa lo permita, priorizar los pasos necesarios para acceder al programa o permanecer en él, y definir cuáles se llevarán a cabo preferentemente en relación con los demás.

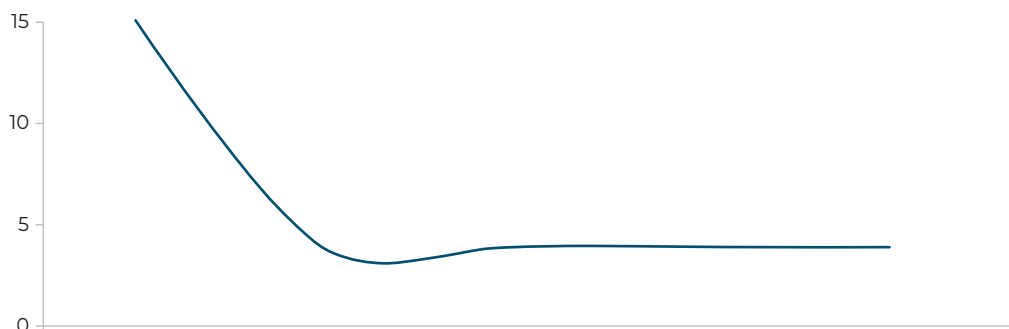
Esto es particularmente importante en la asignación de costos relacionados con el MCF. En muchos casos, no será necesario tener un MCF completamente cerrado y perfecto desde el comienzo; inicialmente, este solo debe contener los elementos básicos que lo hacen efectivo, y a partir de ahí se lo puede construir en un ciclo de mejora continua acordado y/o supervisado por las autoridades tributarias. De esta manera, los costos podrían repartirse y el efecto “de una sola vez”, habitualmente asociado a la integración en un PCC, podría reducirse.

En este sentido, es importante recordar que, probablemente, los costos serán mayores al adherirse al PCC y que, posteriormente, la intensidad de los costos en que incurre la entidad disminuirá de forma significativa. La lógica es que los PCC suelen tener filtros de entrada considerables, que se aplican de manera restrictiva, para asegurar la confianza justificada que los sostiene. Esto contribuye a contener los costos administrativos en las propias administraciones públicas. Una vez que la entidad se incorpora al programa, los costos asociados suelen limitarse a los derivados del monitoreo ordinario y a la realización de los ajustes que pueda requerir la administración. A lo largo del tiempo, gráficamente, esa curva de gastos sería como la que ilustra el gráfico A1.4.

Cuarta fase: estimación de costos

Una vez que se han incorporado los elementos del PCC y se ha establecido su priorización, es necesario estimar los costos asociados a ellos, que dependerán del carácter del requisito. Con este fin, se utilizará la información recopilada durante la fase preliminar o preparatoria. Los elementos descritos se pueden utilizar para esta fase final.

Gráfico A1.4 — Curva de gasto de un contribuyente inscrito en un Programa de Cumplimiento Cooperativo



Fuente: Elaboración propia.



Anexo 2. Fichas metodológicas de los indicadores de beneficios del Programa de Cumplimiento Cooperativo

Beneficios para las administraciones tributarias

I. Cumplimiento tributario

I.1. *Comportamiento de cumplimiento del contribuyente*

I.1.a. Incidencia en las reglas de selección y focalización

- **Objetivo:** el indicador mide la calidad de las declaraciones de impuestos presentadas por los contribuyentes inscritos en un Programa de Cumplimiento Cooperativo (PCC). Se prevé que los contribuyentes inscritos en un PCC tendrán menos incidencias en las reglas de selección focalización debido a la divulgación previa y al diálogo abierto con la administración tributaria antes de presentar las declaraciones de impuestos.
- **Fórmula:** cambio en el número de incidencias totales en las reglas de selección y focalización en el período determinado con respecto al período anterior: $(Y_t - Y_{t-1}) / Y_{t-1}$.²⁴ La incidencia total en las reglas de focalización se puede medir por el número de reglas de focalización por las que los contribuyentes han sido seleccionados para ser auditados.
- **Frecuencia de la medición:** anual.
- **Datos requeridos y fuentes de información:** sistemas internos de las administraciones tributarias (AT) utilizados para la selección y la elaboración de perfiles de riesgo de los contribuyentes.

I.1.b. Distorsiones e inconsistencias

- **Objetivo:** el indicador mide las distorsiones en la recaudación tributaria (impuestos declarados y pagados voluntariamente) y otras inconsistencias en el cumplimiento

²⁴ Aquí y en el resto de este anexo, Y_t se refiere al valor del indicador en el período determinado, y Y_{t-1} se refiere al valor del indicador en el período anterior.

tributario detectadas por las verificaciones de los sistemas internos de la administración tributaria.

- **Fórmula:** total de impuestos pagados (directamente o mediante cuotas y compensaciones)/total de impuestos declarados voluntariamente durante un determinado período. Total de impuestos pagados se refiere al valor agregado de los impuestos declarados y pagados voluntariamente (directamente o mediante cuotas y compensaciones) en cada período por los contribuyentes inscriptos en el PCC.
- **Frecuencia de la medición:** anual, trimestral, mensual.
- **Datos requeridos y fuentes de información:** esta información debe estar disponible en los sistemas internos de las administraciones tributarias.

I.1.c. Irregularidades tributarias detectadas en las auditorías

- **Objetivo:** el indicador mide el rendimiento de las auditorías fiscales, medido como el número de irregularidades detectadas en las auditorías fiscales. La lógica detrás de este indicador es que, a medida que los contribuyentes inscriptos en un PCC implementan un Marco de Control Fiscal (MCF) robusto y entablan un diálogo transparente y abierto con las administraciones tributarias para resolver problemas tributarios con antelación, el número o la cantidad de irregularidades tributarias detectadas en las eventuales auditorías fiscales disminuirá a lo largo del tiempo. El indicador se puede calcular para todas las auditorías, y por separado para las auditorías de planificación fiscal agresiva (PFA).
- **Fórmula:** el cambio en el número o el valor de las irregularidades tributarias detectadas en las auditorías en cada período en comparación con el período anterior: $(Y_t - Y_{t-1})/Y_{t-1}$. El número o el valor de las auditorías fiscales se puede clasificar por complejidad.
- **Frecuencia de la medición:** anual, trimestral, mensual.
- **Datos requeridos y fuentes de información:** sistemas internos de la AT.

I.1.d Brecha tributaria

- **Objetivo:** el indicador monitorea cambios en la brecha tributaria.
- **Fórmula:** las administraciones tributarias estiman la brecha de cumplimiento con metodologías estándar adoptadas en cada jurisdicción. La estimación del límite máximo de cumplimiento del impuesto al valor agregado (IVA) suele emplear una metodología descendente, y la brecha de cumplimiento es una diferencia porcentual, para un determinado año, entre el importe del impuesto pagado y el importe del impuesto teóricamente adeudado. La estimación de las brechas de cumplimiento en los impuestos directos, como el impuesto sobre la renta de la persona jurídica (IRPJ) y el impuesto sobre la renta de la persona física (IRPF), suele emplear técnicas ascendentes en diversas categorías de ingresos (por ejemplo, rentas empresariales, ganancias de capital, intereses, alquileres, etc.).
- **Frecuencia de la medición:** anual.
- **Datos requeridos y fuentes de información:** la estimación de la brecha del IVA requiere datos sobre el consumo derivados de fuentes externas a la AT, como las cuentas nacionales, las matrices de insumo-producto, los registros de aduanas, etc.

La estimación de la brecha de impuestos directos suele basarse en la información disponible en los sistemas internos de la AT, como la contabilidad tributaria digital.

I.1.e. Equivalente a tiempo completo para el monitoreo del cumplimiento del contribuyente

- **Objetivo:** el indicador mide los recursos destinados por la AT al monitoreo del cumplimiento del contribuyente. Se espera que el PCC contribuya a una disminución de la “brecha de veracidad”²⁵ en las declaraciones de los contribuyentes inscriptos en un PCC, cuyo resultado será una menor necesidad de recursos para esa supervisión.
- **Fórmula:** Equivalente a tiempo completo (ETC) de los recursos humanos de la AT destinados al monitoreo del cumplimiento tributario de los contribuyentes inscriptos en un PCC. Se puede calcular como el número de auditores fiscales implicados en el monitoreo de cumplimiento de los contribuyentes del PCC, multiplicado por el número de horas (anual, mensual o trimestral) destinadas al monitoreo del cumplimiento de los contribuyentes del PCC, multiplicado por el salario por hora del auditor.
- **Frecuencia de la medición:** anual, trimestral, mensual.
- **Datos requeridos y fuentes de información:** sistemas internos de la AT.

I.2. Transparencia y gestión de riesgos

I.2.a. Equivalente a tiempo completo dedicado a la focalización y la elaboración de perfiles de riesgo

- **Objetivo:** el indicador mide el desempeño del equipo de gestión de riesgos de la AT en el proceso de selección de los contribuyentes para auditar. Se prevé que el PCC proporcione un mejor conocimiento de las empresas, lo que tendrá como resultado una reducción de la asimetría de información, que producirá una mayor capacidad de la AT para centrarse y responder más rápidamente a los riesgos de cumplimiento tributario relevantes y al ajuste en la elaboración de los perfiles de riesgo para la selección de la auditoría fiscal. Las mejoras observadas en el indicador muestran un aumento en la capacidad para focalizar y responder más rápidamente a riesgos de cumplimiento tributario relevantes y un perfeccionamiento en la elaboración de perfiles de riesgo en la selección de auditorías fiscales.
- **Fórmula:** ETC de los recursos humanos de la AT destinados a la gestión de riesgos/elaboración de perfiles de riesgo de los contribuyentes para la selección de auditorías. Se puede calcular como el número de auditores fiscales involucrados en la gestión de riesgos/elaboración de perfiles de riesgo de los contribuyentes para la selección de auditorías, multiplicado por el número de horas (anual, mensual o trimestral) dedicadas a la gestión de riesgos/elaboración de perfiles de riesgo de los contribuyentes para la selección de auditorías, multiplicado por el salario por hora del auditor.
- **Frecuencia de la medición:** anual, trimestral, mensual.
- **Datos requeridos y fuentes de información:** sistemas internos de la AT.

²⁵ La brecha de veracidad es la diferencia entre el monto declarado y el monto determinado por la administración tributaria después de una inspección (Pecho Trigueros, Peláez Longinotti y Sánchez Vecorena, 2012).

I.3. Gestión institucional

I.3.a. Cuantificación de las situaciones tributarias complejas divulgadas

- **Objetivo:** el indicador mide la incidencia de los principales problemas fiscales derivados de las características específicas del sistema tributario, como disposiciones complejas y ambiguas. La identificación de los principales problemas tributarios debidos a características específicas del sistema tributario puede ofrecer información relevante para los responsables de las políticas sobre cómo ajustar el sistema tributario de manera que incentive el cumplimiento voluntario y mejore la certidumbre fiscal.
- **Fórmula:** el valor o el número de posiciones fiscales inciertas reveladas por tema (precios de transferencia, reglas de sociedades extranjeras controladas, instrumentos híbridos, etc.).
- **Frecuencia de la medición:** anual, trimestral, mensual.
- **Datos requeridos y fuentes de información:** datos de la AT del PCC, estados financieros, sistemas internos de la AT.

II. Auditorías fiscales

II.1. Gastos de auditoría

II.1.a. Equivalente a tiempo completo dedicado a auditorías fiscales

- **Objetivo:** el indicador mide los recursos destinados por la AT a las auditorías fiscales. La supervisión tributaria en tiempo real proporcionada por el PCC permitiría utilizar los recursos de la AT para auditorías de manera más eficiente, y el resultado sería una menor dedicación del personal de la AT. Se prevé que una auditoría eventual de un contribuyente del PCC será más rápida que una auditoría fiscal tradicional sin conocimiento previo del comportamiento y la documentación de la empresa.
- **Fórmula:** ETC de recursos humanos de la AT destinados a la auditoría de contribuyentes del PCC. Se puede calcular como el número de auditores fiscales implicados en la auditoría de contribuyentes del PCC, multiplicado por el número de horas (anual, mensual o trimestral) destinadas a las auditorías de los contribuyentes del PCC, multiplicado por el salario por hora del auditor.
- **Frecuencia de la medición:** anual, trimestral, mensual.
- **Datos requeridos y fuentes de información:** sistemas internos de la AT.

II.1.b. Número de auditorías fiscales

- **Objetivo:** el indicador mide la cantidad de procedimientos de auditoría (que se pueden clasificar por complejidad). Se prevé que los PCC tendrán como resultado auditorías menos complejas de los contribuyentes inscritos en el programa.
- **Fórmula:** se puede medir como el número total de auditorías fiscales realizadas por la AT durante un período determinado (por ejemplo, un año). El monitoreo se puede llevar a cabo según la complejidad de la auditoría.
- **Frecuencia de la medición:** anual, trimestral, mensual.
- **Datos requeridos y fuentes de información:** sistemas internos de la AT.

II.2. Rendimiento de las auditorías

II.2.a. Desempeño de las auditorías fiscales

- **Objetivo:** el indicador mide el desempeño de las auditorías fiscales. Se prevé que el PCC tendrá como resultado una mejor asignación de recursos para auditar a contribuyentes de mayor riesgo, lo que implica un mejor rendimiento de las auditorías fiscales. La supervisión tributaria en tiempo real proporcionada por el PCC permitiría destinar los recursos asignados a auditar a contribuyentes de mayor riesgo, y mejoraría el rendimiento de las auditorías fiscales.
- **Fórmula:** número de auditorías fiscales con resultados/número total de auditorías fiscales.
- **Frecuencia de la medición:** anual, trimestral, mensual.
- **Datos requeridos y fuentes de información:** sistemas internos de la AT.

III. Litigios tributarios

III.1. Gastos de litigio

III.1.a. Equivalente a tiempo completo dedicado a las disputas y litigios tributarios

- **Objetivo:** el indicador mide los recursos destinados por la AT a las disputas y litigios tributarios. Se prevé que la mayor certidumbre legal que proporcionan los PCC permitirá reducir los recursos que la AT destina a disputas y litigios tributarios.
- **Fórmula:** ETC de recursos humanos de la AT destinados a disputas y litigios tributarios con los contribuyentes inscriptos en PCC. Se puede calcular como el número de auditores fiscales implicados en las disputas y litigios tributarios con los contribuyentes inscriptos en PCC, multiplicado por el número de horas (anual, mensual o trimestral) de dedicación, multiplicado por el salario por hora del auditor.
- **Frecuencia de la medición:** anual, trimestral, mensual.
- **Datos requeridos y fuentes de información:** sistemas internos de la AT.

III.1.b. Número de disputas tributarias

- **Objetivo:** el indicador mide la cantidad de disputas tributarias existentes (que se pueden clasificar por complejidad). Se prevé que el PCC tendrá como resultado menos disputas tributarias con los contribuyentes inscriptos en el programa.
- **Fórmula:** se puede medir como el número total de disputas tributarias de la AT con los contribuyentes inscriptos en PCC durante un determinado período (por ejemplo, un año). El monitoreo se puede llevar a cabo por complejidad.
- **Frecuencia de la medición:** anual, trimestral, mensual.
- **Datos requeridos y fuentes de información:** sistemas internos de la AT.

III.1.c. Variabilidad de las disputas tributarias

- **Objetivo:** el indicador mide la variabilidad de las disputas tributarias a lo largo del tiempo. Se prevé que el PCC tendrá como resultado menos disputas tributarias con los contribuyentes inscriptos en el programa.

- **Fórmula:** cambio en el número de disputas tributarias en cada período en comparación con el período anterior: $(Y_t - Y_{t-1})/Y_{t-1}$.
- **Frecuencia de la medición:** anual, trimestral, mensual.
- **Datos requeridos y fuentes de información:** sistemas internos de la AT.

III.2. Incertidumbre en la recaudación

III.2.a. Convergencia de las posiciones fiscales

- **Objetivo:** el indicador mide el importe de la posición fiscal inicial declarada por los contribuyentes y lo compara con la posición fiscal final acordada. Se prevé que los PCC reducirán la diferencia entre posición fiscal inicial declarada y posición fiscal final acordada.
- **Fórmula:** importe total de la posición fiscal inicial declarada/importe de la posición fiscal final acordada de los contribuyentes inscriptos en PCC en cada período.
- **Frecuencia de la medición:** anual, trimestral, mensual.
- **Datos requeridos y fuentes de información:** datos de la AT del PCC, estados financieros, sistemas internos de la AT.

III.2.b. Importe del impuesto en disputa

- **Objetivo:** se prevé que, a lo largo del tiempo, disminuya la proporción del importe del impuesto en disputa en relación con la deuda total declarada voluntariamente por los contribuyentes, lo que refleja un mayor nivel de transparencia gracias a la divulgación total de las estrategias fiscales, junto con medidas de prevención de disputas y decisiones más rápidas en relación con la aplicación de la legislación tributaria y el tratamiento de transacciones complejas.
- **Fórmula:** se puede medir como el importe tributario total en disputa/el importe de la deuda total declarado voluntariamente en el período determinado (por ejemplo, por año) para los contribuyentes inscriptos en un PCC.
- **Frecuencia de la medición:** anual, trimestral, mensual.
- **Datos requeridos y fuentes de información:** datos de la AT del PCC, estados financieros, sistemas internos de la AT.

IV. Certidumbre fiscal y legal

IV.1. Número de acuerdos previos en precios de transferencia o procedimientos de acuerdo mutuo

- **Objetivo:** el indicador monitorea el número de acuerdos previos en precios de transferencia (APA) o procedimientos de acuerdo mutuo (PAM). Se prevé que la certidumbre legal proporcionada por el PCC permitirá cambiar el número de APA o PAM para los contribuyentes inscriptos en el programa.
- **Fórmula:** número de APA o PAM para los contribuyentes inscriptos en un PCC.
- **Frecuencia de la medición:** anual, trimestral, mensual.
- **Datos requeridos y fuentes de información:** sistemas internos de la AT.

IV.2. *Equivalente a tiempo completo dedicado a la formulación de decisiones*

- **Objetivo:** el indicador mide los recursos destinados a la toma de decisiones en relación con la aplicación de la legislación tributaria y el tratamiento de transacciones complejas. Se prevé que la certidumbre legal proporcionada por el PCC permitirá disminuir el tiempo necesario para la toma de decisiones sobre transacciones complejas.
- **Fórmula:** ETC de los recursos humanos de la AT destinados a la toma de decisiones en relación con la aplicación de la legislación tributaria y el tratamiento de transacciones complejas. Se puede calcular como el número de auditores fiscales que participan en esta actividad, multiplicado por el número de horas (anual, mensual, trimestral) destinadas a la toma de decisiones, multiplicado por el salario por hora del auditor.
- **Frecuencia de la medición:** anual, trimestral, mensual.
- **Datos requeridos y fuentes de información:** sistemas internos de la AT.

IV.3. *Complejidad del contexto del código tributario*

- **Objetivo:** el indicador mide la variabilidad de las auditorías de planificación fiscal agresiva (PFA) en relación con la variabilidad de la complejidad del código tributario a lo largo del tiempo. Este indicador es útil para analizar en qué medida el diálogo abierto de un PCC, cuyo objetivo es reducir la interpretación errónea y las disputas (por ejemplo, decisiones e interpretaciones más rápidas sobre problemas tributarios complejos), puede minimizar el impacto de un contexto altamente complejo del código tributario y reducir la incertidumbre legal, para promover la inversión y el crecimiento económico.
- **Fórmula:** $(\text{auditorías_PFA_t} / \text{complejidad_t}) - (\text{auditorías_PFA_t-1} / \text{complejidad_t-1})$. La complejidad del contexto del código tributario puede medirse como el número de cambios en la ley y las regulaciones tributarias, relevantes para los contribuyentes inscritos en un PCC durante un determinado período.
- **Frecuencia de la medición:** anual, trimestral, mensual.
- **Datos requeridos y fuentes de información:** sistemas internos de la AT y código tributario.

Beneficios para los contribuyentes

I. Cumplimiento tributario: recursos destinados al cumplimiento tributario

I.1. *Equivalente a tiempo completo dedicado a las actividades de cumplimiento tributario*

- **Objetivo:** el indicador permite analizar la cantidad de recursos que los contribuyentes destinan a actividades internas de cumplimiento tributario. Se prevé que los PCC tendrán como resultado menos gastos en actividades de cumplimiento tributario de las empresas que participan en el programa.

- **Fórmula:** se puede medir como el ETC de los recursos humanos destinados a la actividad relevante como cantidad de personal, multiplicado por las horas de dedicación, multiplicado por el salario por hora.
- **Frecuencia de la medición:** anual.
- **Datos requeridos y fuentes de información:** requiere la implementación de cuestionarios para las empresas (al menos para los contribuyentes inscriptos en el PCC).

1.2. *Pagos a las empresas de consultoría por asistencia en el cumplimiento tributario*

- **Objetivo:** el indicador permite analizar la cantidad de recursos que los contribuyentes destinan a actividades de cumplimiento tributario externalizadas. Se prevé que el PCC tendrá como resultado menos gastos en asesoramiento externa para el cumplimiento tributario.
- **Fórmula:** pagos a las empresas de consultoría declarados por los contribuyentes u honorarios percibidos según lo declarado por las empresas de consultoría.
- **Frecuencia de la medición:** anual.
- **Datos requeridos y fuentes de información:** requiere la implementación de cuestionarios (al menos para los contribuyentes inscriptos en el PCC o asesores fiscales externos).

II. Auditorías fiscales: recursos destinados a las auditorías fiscales

II.1. *Equivalente a tiempo completo dedicado a auditorías fiscales*

- **Objetivo:** el indicador permite analizar la cantidad de recursos que los contribuyentes destinan a actividades de auditoría fiscal interna. Se prevé que los PCC tendrán como resultado menos gastos en auditoría para los contribuyentes que participan en el programa.
- **Fórmula:** se puede medir como el ETC de los recursos humanos destinados a la actividad relevante, expresado como cantidad de personal, multiplicado por horas de dedicación y por salario por hora.
- **Frecuencia de la medición:** anual.
- **Datos requeridos y fuentes de información:** requiere la implementación de cuestionarios (al menos para los contribuyentes inscriptos en un PCC).

II.2. *Pagos a las empresas de consultoría por asistencia en las auditorías*

- **Objetivo:** el indicador permite analizar los recursos que los contribuyentes destinan a actividades de auditoría externalizadas. Se prevé que el PCC reduzca el gasto en asesoramiento externo para las auditorías fiscales.
- **Fórmula:** pagos a las empresas de consultoría declarados por los contribuyentes u honorarios recibidos, según lo reportado por los asesores externos.
- **Frecuencia de la medición:** anual.

- **Datos requeridos y fuentes de información:** requiere la implementación de cuestionarios (al menos para los contribuyentes inscriptos en un PCC o los asesores fiscales externos).

II.3. *Número de auditorías fiscales*

- **Objetivo:** el indicador permite medir el número de auditorías fiscales. Se prevé que el PCC reduzca las auditorías de los contribuyentes inscriptos en un PCC.
- **Fórmula:** se puede medir como el número total de auditorías fiscales realizadas por la AT al contribuyente durante un determinado período (por ejemplo, un año).
- **Frecuencia de la medición:** anual.
- **Datos requeridos y fuentes de información:** se pueden extraer de los sistemas internos de la AT, a través del sistema de monitoreo de contribuyentes del PCC.

III. Litigios tributarios: recursos destinados a litigios y disputas

III.1. *Equivalente a tiempo completo dedicado a disputas y litigios tributarios*

- **Objetivo:** el indicador permite analizar la cantidad de recursos que los contribuyentes destinan a litigios y disputas tributarios. Se prevé que el PCC tendrá como resultado menos gastos.
- **Fórmula:** se puede medir como el ETC de los recursos humanos destinados a la actividad relevante, expresado como cantidad de personal, multiplicado por horas de dedicación salario por hora.
- **Frecuencia de la medición:** anual.
- **Datos requeridos y fuentes de información:** requiere la implementación de cuestionarios (al menos para los contribuyentes inscriptos en un PCC).

III.2. *Número de disputas tributarias*

- **Objetivo:** el indicador permite medir el número de disputas tributarias. Se prevé que el PCC tendrá como resultado una disminución del número de disputas tributarias
- **Fórmula:** se puede medir como el número total de disputas tributarias en un período determinado (por ejemplo, un año).
- **Frecuencia de la medición:** anual.
- **Datos requeridos y fuentes de información:** se pueden extraer de los sistemas internos de la AT, a través del sistema de monitoreo de contribuyentes del PCC.

III.3. *Convergencia de las posiciones fiscales*

- **Objetivo:** el indicador permite medir el importe de la posición fiscal inicial declarada por los contribuyentes y lo compara con la posición fiscal final acordada. Se prevé que el PCC disminuirá la diferencia entre la posición fiscal inicial declarada y la posición fiscal final acordada.

- **Fórmula:** importe total de la posición fiscal inicial declarada/importe de la posición fiscal final acordada en cada período.
- **Frecuencia de la medición:** anual.
- **Datos requeridos y fuentes de información:** se pueden extraer de los sistemas internos de la AT, a través del sistema de monitoreo de contribuyentes del PCC.

III.4. *Importe del impuesto en disputa*

- **Objetivo:** el indicador permite medir el importe del impuesto en disputa en relación con la deuda total declarada voluntariamente por los contribuyentes. Se prevé que la proporción del importe del impuesto en disputa en relación con la deuda total declarada voluntariamente por los contribuyentes disminuirá debido a una mayor transparencia, gracias a la divulgación total de las estrategias tributarias (posiciones fiscales inciertas), combinada con medidas de prevención de disputas (por ejemplo, APA o PAM) y decisiones más rápidas respecto de la aplicación de la legislación tributaria y el tratamiento de transacciones complejas.
- **Fórmula:** se puede medir como el importe tributario total en disputa/el importe de la deuda total declarado voluntariamente en el período determinado (por ejemplo, año).
- **Frecuencia de la medición:** anual.
- **Datos requeridos y fuentes de información:** se pueden extraer de los sistemas internos de la AT, a través del sistema de monitoreo de contribuyentes del PCC.

IV. Certidumbre fiscal y legal

IV.1. *Gestión del riesgo tributario*

IV.1.a. *Equivalente a tiempo completo para la gestión del riesgo tributario*

- **Objetivo:** el indicador permite analizar la cantidad de recursos que los contribuyentes destinan a la gestión interna del riesgo tributario. Se prevé que los PCC reducirán los gastos en gestión del riesgo tributario.
- **Fórmula:** se puede medir como el ETC de los recursos humanos destinados a la actividad relevante, expresado como cantidad de personal, multiplicado por las horas de dedicación y el salario por hora.
- **Frecuencia de la medición:** anual.
- **Datos requeridos y fuentes de información:** requiere la implementación de cuestionarios (al menos para los contribuyentes inscriptos en un PCC).

IV.1.b. *Pagos a las empresas de consultoría por la gestión del riesgo tributario*

- **Objetivo:** el indicador permite analizar la cantidad de recursos que los contribuyentes destinan a la gestión del riesgo tributario externalizada. Se prevé que el PCC reducirá los gastos en gestión del riesgo tributario.
- **Fórmula:** Pagos a las empresas de consultoría declarados por los contribuyentes u honorarios recibidos, según lo declarado por los asesores externos.

- **Frecuencia de la medición:** anual.
- **Datos requeridos y fuentes de información:** requiere la implementación de cuestionarios (al menos para los contribuyentes inscriptos en un PCC o los asesores fiscales externos).

IV.2. *Certidumbre legal*

IV.2.a. Número de acuerdos previos en precios de transferencia o procedimientos de acuerdo mutuo

- **Objetivo:** el indicador permite monitorear el número de APA o PAM. Se prevé que la certidumbre legal proporcionada por los PCC hará posible cambiar el número de APA o PAM emitidos a los contribuyentes inscriptos en un PCC.
- **Fórmula:** número de APA o PAM.
- **Frecuencia de la medición:** anual, trimestral, mensual.
- **Datos requeridos y fuentes de información:** se pueden extraer de los sistemas internos de la AT, a través del sistema de monitoreo de los contribuyentes inscriptos en un PCC.

IV.2.b. Tiempo dedicado a la formulación de decisiones

- **Objetivo:** el indicador mide el tiempo necesario para la toma de decisiones en relación con la aplicación de la legislación tributaria y el tratamiento de transacciones complejas. Se prevé que la certidumbre legal proporcionada por el PCC disminuirá el tiempo necesario para la toma de decisiones sobre transacciones complejas.
- **Fórmula:** tiempo necesario para que la AT tome decisiones en relación con la aplicación de la legislación tributaria y el tratamiento de transacciones complejas. Se puede calcular como el tiempo promedio destinado a la toma de decisiones cada año.
- **Frecuencia de la medición:** anual.
- **Datos requeridos y fuentes de información:** se pueden extraer de los sistemas internos de la AT.

IV.2.c. Provisiones por posiciones fiscales inciertas

- **Objetivo:** el indicador mide el importe de las provisiones para posiciones fiscales inciertas. Se prevé que el PCC reducirá las posiciones fiscales inciertas.
- **Fórmula:** se puede medir como el saldo inicial de la reserva fiscal del período actual (es decir, el saldo final del período anterior), según se recoge en los estados financieros anuales.
- **Frecuencia de la medición:** anual.
- **Datos requeridos y fuentes de información:** se pueden extraer de los sistemas internos de la AT, a través del sistema de monitoreo de contribuyentes del PCC.



Anexo 3. Clasificación de los beneficios del Programa de Cumplimiento Cooperativo desde dos perspectivas

Cuadro A3.1 — Clasificación de los beneficios de los Programas de Cumplimiento Cooperativo

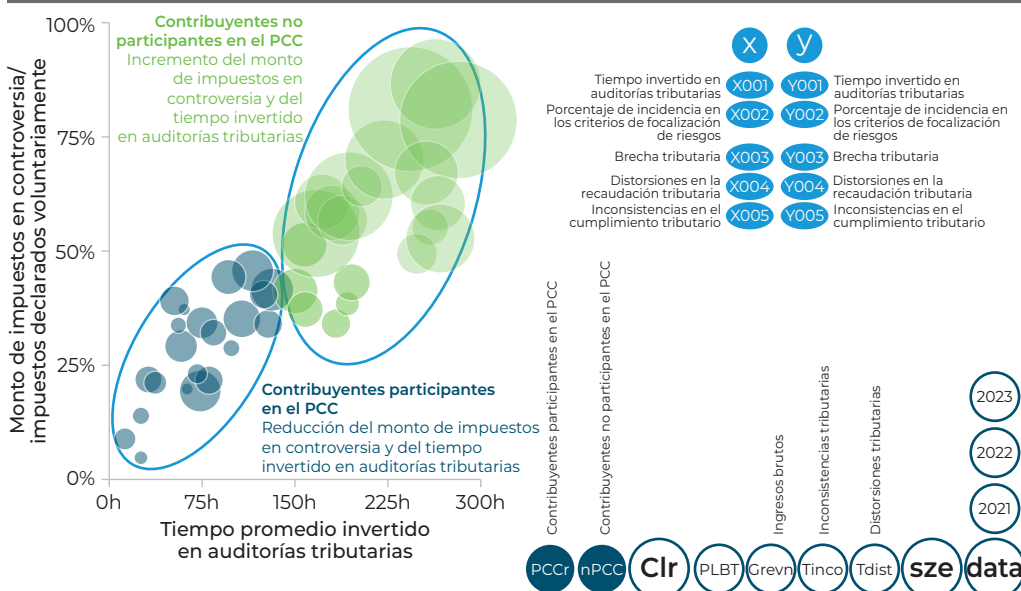
Atributo/según beneficiario	Naciones Unidas	OCDE	Naciones Unidas	OCDE
	Contribuyentes		Administración tributaria	
Transparencia	X	X		
Certidumbre	X	X	X	X
Gestión de riesgos		X		X
Oportunidad/información en tiempo real		X		X
Comprensión de los derechos	X			
Comprensión de las obligaciones	X	X		
Comprensión del negocio				X
Toma de decisiones informada	X			
Costos innecesarios	X	X	X	X
Retrasos innecesarios	X	X	X	
Dirigen sus recursos a contribuyentes de mayor riesgo			X	
Dirigen sus recursos a ámbitos legales de mayor riesgo			X	X
Confianza			X	
Integridad del sistema tributario			X	X
Se alienta el cumplimiento voluntario/mejora del comportamiento de cumplimiento del contribuyente			X	X
Relación mejorada		X		X
Reputación		X		
Equilibrio entre la necesidad de aumentar los ingresos y la necesidad de atraer y conservar la inversión extranjera				
Fortalecimiento de la movilización de recursos internos				

Fuente: OCDE (2013) y Naciones Unidas (2021).



Anexo 4. Ejemplo de herramienta analítica para monitorear los Programas de Cumplimiento Cooperativo

Gráfico A4.1 — Ejemplo de herramienta analítica para monitorear los Programas de Cumplimiento Cooperativo



Panel Analítico del Programa de Cumplimiento Cooperativo

Fuente: Elaboración propia.

Nota: Este gráfico muestra un prototipo de una herramienta visual analítica que se puede utilizar para monitorear el desempeño de un Programa de Cumplimiento Cooperativo (PCC) mediante indicadores. En esta ilustración, con datos ficticios, los indicadores y variables empleados para medir los beneficios y costos de los PCC se presentan de la siguiente manera: eje X (tiempo medio destinado a las auditorías fiscales); eje Y (por ejemplo, impuesto en disputa/impuesto declarado voluntariamente) y el tamaño de la burbuja (cada burbuja representa a los contribuyentes y el número total de distorsiones tributarias detectadas mediante controles de sistemas internos por contribuyente). Los contribuyentes que participan en el PCC y los que no lo hacen se diferencian por los colores azul (en el PCC) y verde (fuera del PCC). En esta ilustración, el resultado previsto es una reducción de las disputas tributarias y del tiempo destinado a las auditorías fiscales por los contribuyentes del PCC, lo que señala la efectividad y costo-eficiencia del PCC. Los contribuyentes que no participan en el PCC presentan niveles más altos de impuestos en disputa y más tiempo destinado a las auditorías fiscales.

Clr: nivel de cumplimiento tributario (Compliance Level Rating); Data: datos administrativos tributarios; Grevn: ingresos tributarios brutos (Gross Revenue); nPCC: contribuyentes no participantes en el Programa de Cumplimiento Cooperativo; PCC: Programa de Cumplimiento Cooperativo; PLBT: base imponible potencial de los principales contribuyentes (Potential Large Business Tax Base); sze: tamaño del contribuyente (escala de operación) (Size); Tdist: distorsiones en la recaudación tributaria (Tax Distortions); Tinco: inconsistencias tributarias (Tax Inconsistencies).



Anexo 5. Encuesta-ejemplo para evaluar la relación entre las administraciones tributarias y las empresas

El objetivo de esta encuesta-ejemplo es evaluar cinco aspectos de las relaciones entre la administración tributaria (AT) y las empresas en relación con los siguientes temas:

- Conocimiento de los objetivos, beneficios y procedimientos del Programa de Cumplimiento Cooperativo (PCC).
- Emociones evocadas por la cooperación entre la AT y la empresa.
- Evaluaciones del poder y la confianza percibidos en la AT en cada país.
- Confianza, transparencia y entendimiento mutuo entre la AT y las empresas.
- Efectos percibidos del PCC.

El objetivo del cuestionario es estudiar los siguientes cuatro grupos de encuestados:

- Representantes de las empresas que participan en el PCC.
- Representantes de las empresas que no participan en el PCC.
- Funcionarios de la AT implicados en el PCC.
- Funcionarios de la AT no implicados en el PCC.

A continuación, se marcan las preguntas de la encuesta que requieren ajuste, con base en si el encuestado es el funcionario de la AT o si la empresa participa en el PCC. El resumen de las respuestas de los encuestados en subescalas específicas permite comparar los resultados entre (1) diferentes grupos de encuestados (por ejemplo, AT versus empresas; participantes en el PCC versus no participantes en el PCC) y (2) los cambios a lo largo del tiempo. Al final del cuestionario se encuentran las instrucciones para calcular los resultados.

El objetivo del cuestionario es servir como base para desarrollar encuestas adaptadas a las condiciones específicas de la introducción del PCC en cada país. Podría ser necesario modificar la redacción de las preguntas o añadir posiciones que midan los ámbitos relacionados con las relaciones entre la AT y los contribuyentes que son importantes en cada contexto.

El cuestionario también se puede utilizar para mediciones repetidas, con el fin de analizar cambios en las relaciones entre la AT y los contribuyentes durante el proceso de

implementación y la operación plena del PCC. Las posiciones del cuestionario se basan en encuestas utilizadas en las evaluaciones del plan piloto del PCC en Austria y Polonia.

Administración tributaria y contribuyentes – Encuesta

El objetivo de este estudio basado en encuestas consiste en recopilar información sobre la cooperación entre la autoridad tributaria (AT) (del país) y los contribuyentes.

[*Opcional:* la participación en el estudio es voluntaria y el sujeto puede optar por salir del estudio en cualquier momento sin dar un motivo. Sin embargo, al participar en la encuesta y expresar su opinión, puede influir en el funcionamiento del sistema tributario. Esto contribuirá a una cooperación más armoniosa entre la AT y las empresas.]

A continuación, se presenta una lista de afirmaciones en relación con la AT, los contribuyentes y las empresas, y las relaciones mutuas entre ellas. Lea cada afirmación y dé su opinión sobre la escala que figura más abajo. Utilice una escala de 1 a 7 (donde 1 significa “muy en desacuerdo” y 7 significa “muy de acuerdo”) para indicar su grado de acuerdo con las siguientes afirmaciones.

1. Conocimiento

Estoy familiarizado con:

- Los objetivos del Programa de Cumplimiento Cooperativo (P1.1).
- Los beneficios del Programa de Cumplimiento Cooperativo (P1.2).
- Los procedimientos del Programa de Cumplimiento Cooperativo (P1.3).

2. Emociones²⁷

Pensar en el Programa de Cumplimiento Cooperativo/cooperación con la AT [empresas] puede evocar diferentes sentimientos. Indique cómo se siente cuando piensa en este programa/cooperación.

- Alegría (P2.1).
- Confianza (P2.2).
- Miedo (P2.3).
- Sorpresa (P2.4).
- Tristeza (P2.5).
- Enojo (P2.6).
- Expectativa (P2.7).

²⁶ Las declaraciones deben formularse de manera diferente para:

- Funcionarios de la AT y empresas que participan en el PCC: pensar en el **Programa de Cumplimiento Cooperativo ...**

Además, los funcionarios que participan en el PCC deberían ver la siguiente instrucción: por favor, formule sus respuestas a las siguientes preguntas teniendo en cuenta solo su experiencia con el Programa de Cumplimiento Cooperativo.

- Los funcionarios de la AT: al pensar en la **cooperación con las empresas ...**
- Las empresas que no participan en el PCC: al pensar **en la cooperación con la AT...**

3. Autoridades tributarias

Las autoridades tributarias (del país) son:

- a. Dignas de confianza (P3.1).
- b. Creíbles (P3.2).
- c. Responsables (P3.3).
- d. Tienen amplios medios para garantizar el cumplimiento tributario (P3.4).
- e. Descubren casi todas las irregularidades tributarias (P3.5).

4. Cooperación entre las autoridades tributarias y los contribuyentes²⁸

Indique cuán de acuerdo está con las siguientes afirmaciones sobre el servicio actual que presta la AT/el servicio que presta en el marco del Programa de Cumplimiento Cooperativo:

- a. La AT proporciona toda la información relevante sobre los asuntos tributarios en las operaciones en curso (P4.1).
- b. [No-AT: mi empresa/AT: empresas] proporciona(n) a la AT toda la información relevante sobre los asuntos tributarios en las operaciones en curso (P4.2).
- c. La AT toma la iniciativa para proporcionar información útil al contribuyente (P4.3).
- d. [No-AT: mi empresa/AT: empresas] toma(n) la iniciativa para proporcionar información a la AT (P4.4).
- e. La AT proporciona información transparente sobre los asuntos tributarios (P4.5).
- f. [No-AT: mi empresa/AT: empresas] proporciona(n) a la AT información transparente sobre los asuntos tributarios (P4.6).
- g. Entiendo las especificidades de cómo funciona la AT (P4.7).
- h. Entiendo el impacto de las especificidades de la operación de [No-AT: mi empresa/AT: empresas] en cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias (P4.8).
- i. Entiendo los motivos de la AT en relación con las obligaciones tributarias (P4.9).
- j. Entiendo los motivos de [No-AT: mi empresa/AT: empresas] en relación con las obligaciones tributarias (P4.10).
- k. [No-AT: mi empresa/AT: empresas] puede(n) confiar en la AT para las obligaciones tributarias (P4.11).
- l. La AT puede confiar en [No-AT: mi empresa/AT: empresas] para las obligaciones tributarias (P4.12).

²⁸ Las declaraciones deben formularse de manera diferente para:

- a) Los funcionarios de la AT y las empresas que no participan en el PCC: ... **el servicio actual proporcionado por la AT.**
- b) Los funcionarios de la AT y las empresas que participan en el PCC: ... el servicio proporcionado por el Programa de Cumplimiento Cooperativo.
Además, los funcionarios de la AT que trabajan en el PCC deberían ver la siguiente instrucción: por favor, formule sus respuestas a las siguientes preguntas teniendo en cuenta solo su experiencia con el Programa de Cumplimiento Cooperativo.
- c) Los funcionarios de la AT (AT) evalúan sus relaciones con las empresas; los representantes de las empresas [no AT] evalúan sus relaciones con la AT.

- m. [No-AT: mi empresa/AT: empresas] trata(n) a la AT como socio comercial (P4.13).
- n. La AT trata a [No-AT: mi empresa/AT: empresas] como socio comercial (P4.14).
- o. [No-AT: mi empresa/AT: empresas] confía(n) en las operaciones de la AT (P4.15).
- p. La AT confía en las operaciones de [No-AT: mi empresa/AT: empresas] (P4.16).

5. Efectos del Programa de Cumplimiento Cooperativo

- a. Estoy convencido de que el Programa de Cumplimiento Cooperativo aumenta el cumplimiento tributario (P5.1).
- b. Estoy convencido de que todos los participantes en el Programa de Cumplimiento Cooperativo divulgan todos los documentos relevantes (P5.2).
- c. Estoy convencido de que en el Programa de Cumplimiento Cooperativo las autoridades tributarias entregan información precisa y de manera oportuna (P5.3).
- d. Las empresas se benefician al establecer y desarrollar Marcos de Control Fiscal internos en cooperación con las autoridades tributarias (P5.4).
- e. La AT se beneficia al establecer y desarrollar Marcos de Control Fiscal internos por parte de las empresas (P5.5).
- f. El Programa de Cumplimiento Cooperativo proporciona certidumbre legal y de planificación para todas las partes interesadas (P5.6).

Cálculo de resultados

1. Conocimiento de los objetivos, beneficios y procedimientos del PCC. Los resultados se pueden calcular e interpretar de dos maneras:
 - a. Como ítems separados.
 - b. Como subescala: P1.1 + P1.2 + P1.3.
2. Emociones evocadas por la cooperación entre la AT y la empresa: los resultados se pueden interpretar como ítems separados.
3. El poder y la confianza percibidos en la administración tributaria:
 - a. Confianza: P3.1 + P3.2 + P3.3.
 - b. Poder: P3.4 + P3.5.
4. Confianza, transparencia y entendimiento mutuo entre la AT y las empresas:
 - a. Transparencia: P4.1 + P4.2 + P4.3 + P4.4 + P4.5 + P4.6.
 - b. Entendimiento: P4.7 + P4.8 + P4.9 + P4.10.
 - c. Confianza: P4.11 + P4.12 + P4.13 + P4.14 + P4.15 + P4.16.
5. Efectos percibidos del PCC. Los resultados se pueden calcular e interpretar de dos maneras:
 - a. Como ítems separados.
 - b. Como subescala: P5.1 + P5.2 + P5.3 + P5.4 + P5.5 + P5.6.

Guía de interpretación:

Para todas las subescalas y escalas, un valor más alto indica un mayor nivel de la variable medida.



Anexo 6. Programa cooperativo para el cumplimiento fiscal en Ecuador

El Programa Cooperativo para el Cumplimiento Fiscal en Ecuador²⁸ se ha fortalecido desde 2021, cuando la Unidad de Grandes Contribuyentes se volvió plenamente operativa. Inicialmente, se basó en las buenas prácticas del Programa de Garantía de Cumplimiento Internacional (ICAP, por su sigla en inglés) y en la cooperación internacional con el Departamento del Tesoro de Estados Unidos a través de su oficina de asistencia técnica. En los años posteriores, el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) promovió el Programa de Cumplimiento Cooperativo en Ecuador, junto a iniciativas similares en otros tres países de América Latina. El programa ha alcanzado tres grandes hitos. En primer lugar, el proyecto fue concebido mediante la recopilación, el análisis y el intercambio de experiencias de diversos países. En segundo lugar, el proyecto trabajó con los contribuyentes y las partes interesadas potenciales sobre la base de una definición clara de los costos y beneficios asociados y a partir de diversas perspectivas sobre su implementación. En tercer lugar, las partes interesadas participaron activamente en la redacción del marco legal del programa y en el diseño para adaptarlo al régimen tributario actual, la cultura de cumplimiento y la necesidad de abordar litigios tributarios prolongados. Esta fase también incluyó la intervención activa de asociaciones profesionales, expertos en asuntos tributarios, representantes del sector e investigadores.

El programa abarca cuestiones de ingresos internos, disputas sobre precios de transferencia y los tres impuestos más relevantes: el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre el consumo. Está diseñado para participantes individuales, no para conglomerados de empresas relacionadas, debido al alcance limitado del plan piloto inicial. Una vez probado, se podrá ampliar a grupos corporativos con propiedad común, lo que les permitirá beneficiarse del programa y actualizar el cumplimiento del Marco de Control Fiscal (MCF) a nivel de grupo. Una característica importante del proceso de selección es que las empresas internacionales con programas similares en el extranjero pueden someterse a una revisión simplificada del MCF. Además, las empresas certificadas bajo la norma UNE 19602 tendrán acceso rápido al programa, hasta que esas buenas prácticas se puedan adoptar plenamente en Ecuador.

²⁸ Para acceder a más información sobre el Programa Cooperativo para el Cumplimiento Fiscal en Ecuador, véase la página web correspondiente: <https://www.sri.gob.ec/programa-cooperativo-de-cumplimiento-fiscal/#%C2%BFqu%C3%A9-es?>

En 2025, el Programa Cooperativo para el Cumplimiento Fiscal en Ecuador lanzará una fase piloto práctica y veloz. Esta fase permitirá probar el marco legal entre al menos cinco a 10 grandes contribuyentes y no busca ser un simple ensayo. Representa una evaluación integral de costo-beneficio desde la perspectiva de la administración tributaria y las empresas. Esta evaluación exhaustiva es esencial para establecer un programa permanente en los próximos años que no solo sea efectivo, sino también sostenible.



Anexo 7. Costos y beneficios de la implementación de un Programa de Cumplimiento Cooperativo en Brasil: la experiencia de Confia^{29,30}

Confia³¹ es el Programa de Cumplimiento Cooperativo (PCC) de Brasil, desarrollado y administrado por la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil (*Receita Federal Do Brasil*, RFB).³² La palabra *confia* significa confianza en portugués.

El programa fue lanzado en 2021 y su objetivo consiste en cambiar el paradigma en la relación entre la administración tributaria (AT) y los contribuyentes, con base en principios como transparencia, buena fe, confianza mutua y cooperación, para lograr la predictibilidad y la certidumbre legal, y reducir los litigios. Al aplicar el concepto de gestión de riesgos y analizar el comportamiento de los contribuyentes, su histórico de cumplimiento y el Marco de Control Fiscal (MCF), la AT puede relacionarse con cada uno de ellos de la manera más efectiva y eficiente. *Confia* se propone actuar de forma preventiva, continua y sistémica, para contribuir a la mejora del MCF de las empresas.

²⁹ Marcio Henrique Sales Parada: auditor fiscal en la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil, actualmente trabaja en el desarrollo del Programa de Cumplimiento Cooperativo (*Confia*). Graduado en Derecho de la Universidad Federal de Goiás (2007), donde también es profesor de derecho tributario y teoría constitucional. Posee una maestría en Derecho Tributario de la Universidad de Bolonia, Italia (2010), y un doctorado en Tributación internacional corporativa de la Universidad de Economía y Negocios de Viena (*Vienna University of Economics and Business*, WU) (2021).

³⁰ Patrícia Bacheschi Gomez de Lamadrid: auditora fiscal en la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil (desde 2010), trabaja en el desarrollo del Programa de Cumplimiento Cooperativo *Confia* (desde 2020). Posee una maestría en Derecho Tributario de la Fundação Getúlio Vargas (2020). Graduada en Derecho de la Universidad de São Paulo (2014). Posee una doble titulación en Ingeniería Industrial de la misma universidad y de la École Centrale de Lyon (2006). Exanalista de negocios en McKinsey & Co (2007–09).

³¹ Para más información sobre *Confia*, véase el siguiente enlace: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>.

³² La Secretaría de Ingresos Federales de Brasil (*Receita Federal do Brasil*, RFB) es la administración tributaria de Brasil a nivel federal. Es una entidad del Ministerio de Finanzas, que lleva a cabo funciones esenciales para que el Estado pueda lograr sus objetivos. Es responsable de la administración tributaria de la Unión, incluidos las contribuciones de la seguridad social, los impuestos sobre el comercio exterior y la administración de aduanas. Para más información, véase el siguiente enlace: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br>.

El desarrollo de *Confia* comprende cinco fases: alinear, diseñar, probar, implementar y ampliar. Como parte de este desarrollo, se creó el Foro de Diálogo *Confia*,³³ una plataforma de encuentro, diálogo y discusión sistemáticos para el trabajo colaborativo. Las empresas que participan en el Foro de Diálogo pueden proponer temas que serán discutidos por grupos técnicos, integrados por sus representantes y las autoridades tributarias de la RFB. Estos temas pueden incluir, por ejemplo, los criterios para definir las buenas prácticas de cumplimiento tributario y sugerencias para el diseño del programa.

Estas discusiones se llevaron a cabo, principalmente, en reuniones en línea y consumieron muchas horas de trabajo, tanto de la AT como de los equipos de los contribuyentes. Uno de los grupos de trabajo estimó que, entre diciembre de 2021 y junio de 2023, 102 personas de 27 organizaciones participaron en 36 reuniones en línea y consumieron 1.847 horas de trabajo. Aunque estas horas significaron un costo para el desarrollo del programa, el esfuerzo arrojó beneficios justificables en términos de resultados, sobre todo para construir confianza.

Confia se propone transformar la relación entre los contribuyentes y la AT. Este es uno de los principales desafíos, ya que implica un cambio cultural que requiere inversión en comunicación y capacitación. Desde el comienzo, *Confia* ofreció ponencias, cursos y participación en conferencias, tanto para los contribuyentes como para los funcionarios de las administraciones tributarias, porque no todos los funcionarios de la AT entienden el concepto y están dispuestos a trabajar de manera cooperativa y preventiva. Este cambio cultural también genera un costo para la implementación del programa.

Entre septiembre de 2022 y abril de 2024 se llevó a cabo una prueba de procedimientos con la participación de nueve grandes empresas, que representaban cerca del 8,3% del total de los ingresos tributarios administrados por la RFB. La participación en esta prueba era voluntaria, sujeta a los requisitos de la empresa: unirse al Foro de Diálogo de *Confia* y firmar un protocolo de cooperación con la RFB. El objetivo de la prueba era mejorar la relación de cooperación e implementar procesos de trabajo en un formato colaborativo. Durante la prueba, la RFB pudo observar la apertura al diálogo y la cooperación de las empresas ante asuntos tributarios complejos. Este es uno más de los elementos que hay que tener en cuenta en el análisis de costo-beneficio.

Una de las decisiones que la AT debe tomar al planificar la instauración de un PCC es con qué contribuyentes empezar. ¿Debería el PCC empezar con empresas que tienen una mayor propensión al riesgo y más litigios para buscar soluciones a grandes problemas? ¿O el programa debería comenzar con empresas que tienen una menor propensión al riesgo y, por lo tanto, es más fácil negociar con ellas?

En diciembre de 2023, se lanzó el programa piloto.³⁴ La intención era ampliar la prueba de procedimientos y probar un **proceso de adhesión en cinco pasos**, así como criterios cuantitativos y cualitativos. La participación era voluntaria.

³³ El Foro de Diálogo de *Confia* fue creado por un acto administrativo en octubre de 2021 (Portaria RFB n.º 71/2021, disponible en: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=120970>).

³⁴ El programa piloto de *Confia* fue creado por un acto administrativo (Portaria RFB n.º 387/2023, disponible en: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=135261>).

Para inscribirse en el programa, un contribuyente debe realizar una **autoevaluación** (1), mediante el llenado de un formulario de inscripción en el que la empresa debe verificar el carácter adecuado de sus políticas y procedimientos tributarios en relación con los objetivos de *Confia* y el cumplimiento con los requisitos y criterios del programa, definidos en una disposición administrativa específica.³⁵ Por lo tanto, la **postulación** (2) se efectúa por medio de la presentación electrónica de la documentación predefinida por la RFB.

En el siguiente paso, el equipo de *Confia*, a partir de la información y los sistemas de la AT, **valida** (3) esa postulación. Las empresas validadas son invitadas a preparar, de manera colaborativa, un **plan de trabajo de cumplimiento** (4). La intención de este **plan de trabajo** es proporcionar predictibilidad a los contribuyentes sobre todos los asuntos relevantes que la AT planea abordar con ellos, durante el período de validez del plan (un año).

Una vez que la RFB y el contribuyente acuerdan el plan de trabajo, la empresa podría ser **certificada** (5) como participante en el programa piloto. En agosto de 2024, la RFB celebró una ceremonia pública con la presencia de autoridades y la prensa para certificar a las 20 empresas admitidas en el piloto de *Confia*.

Las empresas validadas durante el proceso de incorporación al piloto de *Confia* fueron invitadas a responder una encuesta en línea sobre su experiencia. La encuesta reveló que, para la mayoría de los encuestados, la relación de la empresa con la RFB había mejorado después de pasar por el proceso de admisión. Todos los encuestados declararon que recomendarían a otras empresas participar en el piloto de *Confia*.

Mientras la RFB lleva a cabo el piloto de *Confia*, en el Congreso Nacional se está debatiendo un **proyecto de ley**.³⁶ *Confia* necesita esta nueva legislación porque algunos aspectos se rigen exclusivamente por la ley, como la aplicación de sanciones. Los representantes de la RFB consideran que este proceso tiene un costo político.

Recientemente, la RFB ha trabajado en mediciones del desempeño. Es necesario cambiar los indicadores de desempeño, para pasar de una noción de “control” del contribuyente a una basada en los resultados de cumplimiento, como las mediciones de la brecha tributaria y el análisis del comportamiento. Otros indicadores, como las tasas de reducción y prevención de litigios y el cumplimiento en la presentación oportuna y consistente de información de manera regular, son adecuados para demostrar la efectividad en el cambio del comportamiento de los contribuyentes, con un aumento del cumplimiento voluntario.

³⁵ Los criterios de admisión y otros requisitos del programa piloto de *Confia* fueron establecidos por un acto administrativo en marzo de 2024 (Portarias RFB n.º 402/2024 y n.º 417/2024, disponibles en: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=136563> y <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=137881>).

³⁶ Proyecto de Ley n.º 15/2024, disponible en: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2416861&fichaAmigavel=nao>.



Anexo 8. El Programa de Cumplimiento Cooperativo en Polonia

Concepto de implementación del Programa de Cumplimiento Cooperativo en Polonia

El Programa de Cumplimiento Cooperativo (PCC) se implementó en Polonia el 1 de julio de 2020, aunque la idea de introducir el PCC surgió en 2017. El objetivo de implementar el PCC era mejorar la efectividad del sistema tributario polaco mediante la ampliación del alcance de los métodos de supervisión para incluir las acciones no autoritativas. La idea es que la utilización por parte de la administración tributaria de una combinación de métodos restrictivos (que demuestran autoridad) y métodos no restrictivos (que generan confianza) es más efectiva que un enfoque basado únicamente en la gobernanza autoritativa. La supervisión no autoritativa aumenta el cumplimiento voluntario y correcto de las obligaciones tributarias, lo cual contribuye a la estabilidad de los ingresos presupuestarios y reduce los costos de recaudación tributaria.

Al decidir implementar el PCC, la administración tributaria polaca decidió invertir en la construcción de confianza y cooperación a largo plazo con los contribuyentes para cambiar permanentemente su actitud hacia el cumplimiento tributario y, en última instancia, lograr un aumento del cumplimiento voluntario y la corrección en el cumplimiento de las obligaciones tributarias en Polonia.

Ya durante la fase de desarrollo del concepto del PCC, se puso el énfasis en dos aspectos: la preparación para la implementación y la evaluación de la fase piloto. Estos elementos fueron considerados cruciales para asegurar la implementación efectiva del programa en Polonia.

Preparación para la implementación del Programa de Cumplimiento Cooperativo en Polonia

1) Aprovechar la experiencia de otras administraciones tributarias

Al planificar la implementación del PCC en Polonia, se tuvieron en cuenta las experiencias de otras administraciones tributarias. Para configurar el modelo polaco, se analizaron los

modelos adoptados en Australia, Austria, España, Estados Unidos, Francia y Países Bajos. Con base en este análisis, el modelo polaco de cooperación con los contribuyentes se fundamentó, principalmente, en las experiencias de la Administración de Impuestos y de Aduanas de Países Bajos (*Belastingdienst*), particularmente en su enfoque de monitoreo horizontal para los grandes contribuyentes, reconocido por la OCDE como una solución modelo. El trabajo conceptual también incorporó perspectivas del plan piloto del Programa de Supervisión Horizontal de la Administración Tributaria y Aduanera de Austria (*Austrian Horizontal Monitoring Program*), que adaptó las soluciones holandesas a las necesidades específicas de Austria.

2) Adaptar el concepto del Programa de Cumplimiento Cooperativo al sistema legal de Polonia

Polonia adhiere al principio de legalidad. Por lo tanto, implementar una forma contractual de cooperación en el PCC requería la creación de un marco legal que regulara la operación del PCC, incluidos los derechos y obligaciones de ambas partes. Las normas que rigen el PCC polaco son intencionalmente generales, puesto que formalizar en exceso el acuerdo de cooperación minaría su carácter flexible y basado en la confianza.

Además de la normativa legal, se elaboraron materiales de apoyo, como las *Directrices del Marco de Control Fiscal* y el *Manual del participante del Programa de Cumplimiento Cooperativo* para ayudar a los postulantes. Es importante señalar que, al definir los principios de cooperación, la administración tributaria polaca comenzó a colaborar con los contribuyentes y otras partes interesadas desde el inicio. Tanto la normativa legal como los documentos de apoyo estuvieron sujetos a consultas públicas, incluso con grandes empresas y asesores fiscales.

3) Adaptar el Programa de Cumplimiento Cooperativo a las condiciones socioeconómicas de Polonia

Según publicaciones de la OCDE, para que un PCC sea efectivo, debe adaptarse a las necesidades, capacidades y expectativas de la administración tributaria y de los contribuyentes de cada país. Por lo tanto, adaptar el PCC al contexto socioeconómico es esencial. Establecer una relación basada en la confianza entre los contribuyentes y la administración tributaria en Polonia fue particularmente difícil debido al nivel persistentemente bajo de la confianza de los ciudadanos en la administración pública, sobre todo en las autoridades tributarias.

Como consecuencia, Polonia decidió introducir otros beneficios materiales para los participantes del PCC, con el fin de hacerlo más compatible con las condiciones socioeconómicas locales. En esas circunstancias, estos beneficios adicionales se consideraron necesarios para compensar la falta de confianza y los altos costos de la adhesión. Concretamente, la implementación y mantenimiento de un Marco de Control Fiscal (MCF) requiere recursos financieros y humanos considerables de los contribuyentes, ya que el MCF garantiza una gestión efectiva de la función tributaria y un cumplimiento tributario adecuado.

A fin de promover la participación y compensar las obligaciones adicionales y las cargas financieras, el PCC incluyó incentivos legales para hacer atractiva y provechosa la participación económica. Es importante destacar que estos incentivos no violan el principio de igualdad ante la ley. Este principio garantiza un trato idéntico a todos los contribuyentes solo cuando se encuentran en la misma situación fáctica. Al otorgar privilegios a todos los participantes de los PCC (aquellos en la misma situación, con más obligaciones y costos), el principio se respeta. Se produciría una violación solo si esos privilegios fueran otorgados selectivamente dentro del grupo.

Por lo tanto, para promover la participación y compensar las obligaciones y los costos adicionales, además de la certidumbre legal en la aplicación de la legislación tributaria, se ofrecieron los siguientes beneficios y facilidades legales para que el PCC fuera económicamente viable para los contribuyentes:

- Exención de la tributación mínima del impuesto sobre la renta de la persona jurídica (IRPJ).
- Atención prioritaria en todos los asuntos, incluidas las devoluciones de impuestos.
- Cero intereses sobre las deudas tributarias después de unirse al PCC.
- Exención de procedimientos fiscales penales.
- Exención de tarifa o tarifas reducidas (del 50%) para obtener resoluciones fiscales, acuerdos de precios de transferencia y dictámenes protectores.
- Exención de la obligación de informar sobre los esquemas fiscales nacionales.

4) Garantizar los recursos necesarios para apoyar el Programa de Cumplimiento Cooperativo

a) *El personal*

La planificación y preparación de un contingente adecuado de personal para apoyar el PCC fue un desafío importante. En primer lugar, como el PCC es voluntario, era difícil predecir el nivel de interés y, por consiguiente, el número de funcionarios necesarios. En segundo lugar, era complicado tener personal suficiente con las competencias adecuadas, ya que se requería que poseyeran no solo conocimientos tributarios, sino también la capacidad de evaluar la calidad del MCF implementado por los contribuyentes. Por lo tanto, tenían que ser expertos en ámbitos como sistemas de gestión de riesgos, control interno y gobernanza corporativa.

Se creó una unidad especializada en el Ministerio de Finanzas de Polonia para apoyar el PCC, que empleaba a 20 funcionarios. Por otro lado, fueron destinados cerca de 150 funcionarios en las cámaras de administración tributaria de toda Polonia, principalmente de los departamentos responsables de realizar auditorías fiscales. Estos funcionarios, de ser necesario, colaborarían en la realización de auditorías fiscales, una nueva forma de verificación para los postulantes al PCC y los participantes en el programa, además de cumplir sus obligaciones regulares.

Tanto el personal del Ministerio de Finanzas como los funcionarios designados de las cámaras de administración tributaria recibieron una serie de sesiones de capacitación en

diversos temas relacionados con los impuestos, la contabilidad, la gestión de riesgos, el control interno, la gestión estratégica y la metodología de las auditorías fiscales.

b) *Apoyo de la tecnología de la información*

Una cooperación efectiva en el marco del PCC también requiere un apoyo adecuado de las herramientas de tecnología de la información (TI). En Polonia, las herramientas de TI estándar utilizadas por la Administración Nacional de Ingresos (*National Revenue Administration*, NRA) para recopilar y analizar información se emplearon, principalmente, para apoyar a los contribuyentes en el PCC. Por otro lado, se creó una herramienta específica para el PCC, que servía exclusivamente para recopilar y archivar información proporcionada por los contribuyentes y documentos preparados por los funcionarios sobre los servicios relacionados con el PCC.

5) Principios del funcionamiento del Programa de Cumplimiento Cooperativo en Polonia

La cooperación en el PCC se basa en la confianza mutua, el entendimiento y la transparencia, que van más allá de las obligaciones legales. El PCC es voluntario y su objetivo es facilitar las acciones conjuntas entre la administración tributaria y los contribuyentes para asegurar un cumplimiento tributario en tiempo real.

El carácter innovador del PCC también radica en la transferencia parcial de funciones de control de la NRA al contribuyente, que, mediante la implementación de un MCF puede supervisar efectivamente su propio cumplimiento. El nivel de supervisión ejercido por la NRA bajo el PCC depende de la madurez del MCF del contribuyente. Cuanto más maduro sea, mayor será la confianza depositada en el contribuyente por la NRA y, por consiguiente, será menor la supervisión requerida.

El PCC en Polonia está abierto a las *entidades estratégicas* (actualmente definidas como aquellas que informan ingresos superiores a €50 millones en su declaración IRPJ-8), las entidades con el mayor potencial económico y con suficientes recursos humanos, técnicos y financieros para participar en el PCC.

Un acuerdo de cooperación constituye la base para participar en el PCC. Su firma es precedida por un proceso de verificación que evalúa la madurez de los mecanismos de autocontrol fiscal del contribuyente y el carácter correcto de su cumplimiento tributario anterior (auditoría preliminar).

La naturaleza contractual de la cooperación se alinea con el principio de voluntariedad, que es la base del PCC. Esto significa que cualquiera de las partes puede elegir libremente unirse al PCC o dejarlo. Por lo tanto, los contribuyentes no tienen ningún derecho legal para celebrar un acuerdo. No pueden demandarlo con base en disposiciones legales. A la vez, la autoridad fiscal no puede obligar a un contribuyente a entablar esta relación ni imponerle las obligaciones relacionadas.

El fundamento del programa de cooperación es asegurar la certidumbre legal a cambio de transparencia por parte del contribuyente. Para este fin, el PCC incluye acuerdos tributarios voluntarios, que son vinculantes para ambas partes y garantizan el

cumplimiento de las posiciones acordadas sobre asuntos controvertidos o ambiguos. La capacidad de cerrar acuerdos tributarios es un derecho que se otorga a los contribuyentes debido a su entrada en un acuerdo de cooperación y refleja los principios de apertura y respuesta rápida.

Por el carácter consensual de la relación, uno de los principios fundamentales del PCC es la “aceptación de las discrepancias”, lo que significa que el contribuyente no está obligado a coincidir con la NRA sobre cada asunto controvertido. Si una disputa no puede ser resuelta a través del consenso (por ejemplo, mediante un acuerdo tributario), el contribuyente puede recurrir a instrumentos tributarios estándar (por ejemplo, una resolución tributaria) o resolver la disputa en los tribunales. La existencia de una disputa no termina automáticamente el acuerdo de cooperación.

Polonia ha introducido un requisito para mantener un registro público de los contribuyentes que participan en el PCC. Este registro se publica en el Boletín de Información Pública (disponible en <https://www.gov.pl/web/kas/program-wspoldzialania>). Hasta ahora, 14 entidades han firmado acuerdos de cooperación y 6 contribuyentes están actualmente en el proceso de evaluación previa al acuerdo.

Plan piloto y evaluación del Programa de Cumplimiento Cooperativo: cambios implementados y previstos

Para verificar si el PCC implementado en Polonia se adaptaba adecuadamente al sistema legal y las condiciones socioeconómicas, fue necesario llevar a cabo una fase piloto del PCC y su evaluación. La fase piloto del PCC fue planeada inicialmente para tres años y luego ampliada a cinco años. La evaluación del plan piloto del PCC fue realizada por la Universidad de Kozminski, como parte del proyecto Desarrollo del Programa de Cumplimiento Cooperativo en Polonia, financiado por la Comisión Europea en el marco del instrumento de apoyo técnico (*technical support instrument*, TSI).

Como parte del proyecto, entre 2021 y 2023 se realizó una investigación cualitativa y cuantitativa entre los contribuyentes y otras partes interesadas. Con base en esta investigación, la Universidad de Kozminski presentó una evaluación objetiva del funcionamiento del PCC e identificó sus puntos fuertes, debilidades y ámbitos de mejora. En función de los resultados de la evaluación formativa, se adoptaron diversas medidas:

- Construir confianza mediante el desarrollo conjunto con los contribuyentes y otras partes interesadas de: *Modelo de evaluación de madurez del Marco de Control Fiscal y Directrices y mejores prácticas del Marco de Control Fiscal*.
- Mejorar la comunicación con los contribuyentes a través de las siguientes acciones:
 - Una serie de sesiones de capacitación en habilidades blandas (por ejemplo, gestión del cambio, comunicación efectiva, negociación), así como capacitación en gestión de proyectos.
 - Iniciar el desarrollo de una herramienta de TI específica, que permita asegurar el intercambio de documentos, la comunicación permanente y un análisis de datos más eficiente.

- Promover el PCC entre los principales contribuyentes y partes interesadas (por ejemplo, mediante la producción de videos promocionales, folletos y volantes; la creación de una estrategia de comunicación y promoción; la presentación del PCC en las conferencias tributarias).
- Aumentar la rapidez y la calidad de los servicios a los contribuyentes en el PCC, mediante el establecimiento de una unidad especializada en la Primera Oficina Tributaria de Mazovia, con 20 funcionarios adicionales dedicados exclusivamente a la implementación del PCC.

Con base en la evaluación sumativa, se desarrolló el documento *Concepto para los cambios en el programa de cooperación*, que incluye los siguientes ítems:

- Ampliar el PCC para abarcar los grupos de capital.
- Acortar la duración de la auditoría preliminar, mediante la modificación de los procedimientos internos y la introducción de cambios legislativos.
- Continuar la promoción del PCC.
- Mejorar la comunicación interna y externa.
- A partir de 2025, estos cambios se están implementando.

Beneficios clave para la administración tributaria

Construir confianza es un proceso a largo plazo. Después de casi cinco años desde la implementación del PCC en Polonia, los primeros efectos tangibles de la cooperación están comenzando a materializarse. Tras firmar el acuerdo de cooperación, los contribuyentes que participan en el PCC están divulgando voluntariamente asuntos potencialmente controvertidos.

También es importante señalar que, debido a las auditorías preliminares, los contribuyentes corrigieron varias irregularidades. Algunas de estas comprendían transacciones rutinarias que se habían repetido durante años. Como resultado, estos contribuyentes no solo corrigieron errores del pasado, sino que en la actualidad también declaran correctamente los impuestos sobre esas transacciones en los años posteriores. En el caso del PCC, las irregularidades se eliminan permanentemente, no solo durante el período revisado.

Por otro lado, se ha producido un cambio remarcable en la mentalidad de los contribuyentes y los funcionarios, con un diálogo genuino centrado en encontrar soluciones constructivas. Una característica básica del PCC es el uso de acuerdos tributarios, que permiten una resolución consensual de asuntos potencialmente controvertidos. Estos acuerdos ahorran recursos a la NRA y aseguran una imposición correcta de transacciones específicas, de modo que evitan las pérdidas fiscales. Por consiguiente, se puede concluir que aumentar la confianza mutua se traduce en un mejor cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Otros beneficios para la NRA comprenden una mejora de las competencias de los funcionarios destinados a apoyar el PCC. Esta mejora es el resultado de la capacitación y de la experiencia práctica adquirida a través de las auditorías fiscales. De ahí que, actualmente, los contribuyentes ven a estos funcionarios como socios en el debate; también

están mejor preparados para identificar riesgos tributarios y desempeñar sus tareas más eficientemente.

Otro beneficio para la NRA es el entendimiento más amplio de los riesgos tributarios a los que se enfrentan contribuyentes clave que no participan en el PCC. La NRA puede utilizar esta información para seleccionar más efectivamente las entidades que serán auditadas, a fin de conservar recursos y aumentar los ingresos a partir de las deudas tributarias recuperadas. Por lo tanto, el PCC tiene un impacto no solo en las entidades que participan, sino también en la población más amplia de los contribuyentes clave.



Anexo 9. La experiencia del Programa de Cumplimiento Cooperativo en Eslovenia

En Eslovenia, las primeras actividades relacionadas con el Programa de Cumplimiento Cooperativo (PCC) se iniciaron en 2010, con el proyecto piloto de monitoreo horizontal. Dieciocho grandes contribuyentes firmaron el acuerdo con la administración tributaria de Eslovenia. Después de dos años de cooperación, se llevaron a cabo entrevistas con el grupo focal y se emplearon cuestionarios para evaluar la colaboración. Durante las entrevistas, los participantes fueron divididos en dos grupos: empresas financieras (bancos, compañías de seguro) y empresas no financieras (comercio, industria farmacéutica, otras empresas). Se recogió más retroalimentación de los cuestionarios rellenos por los funcionarios de la administración tributaria que trabajaban en el PCC. Con base en los resultados positivos de los cuestionarios y las entrevistas, se tomó la decisión de seguir con el PCC en Eslovenia.

El 1 de agosto de 2014, la administración de aduanas y la administración tributaria de la República de Eslovenia se fusionaron en una nueva organización: la Administración Financiera de la República de Eslovenia (*Finančne Uprave Republike Slovenije*, FURS). Se aprobó la [Ley de administración financiera](#) (Boletín oficial de la República de Eslovenia n.º 25/14–FAA), cuyo artículo 99 incluye una disposición sobre la concesión de un estatus especial a los contribuyentes. El principal fin de esta disposición es establecer la cooperación con los contribuyentes, con el objetivo de promover el cumplimiento voluntario y reducir la carga administrativa de la supervisión financiera.

La presentación de solicitudes para la concesión del estatus especial fue posible después de la implementación del [reglamento](#), el 9 de octubre de 2015. Desde entonces, la FURS ha concedido el estatus especial a 16 grandes contribuyentes que cumplen las condiciones prescritas. Uno de los requisitos para la entrada es completar un [cuestionario de autoevaluación](#), que se encuentra en el sitio web de la FURS y ha sido preparado en cooperación con el Instituto Esloveno de Auditores (*Slovenski Inštitut za Revizijo*, SIR). Al preparar el cuestionario de autoevaluación, la FURS cumplió con las directrices de la OCDE sobre el establecimiento de controles tributarios internos, que figuran en el documento sobre creación de mejores MCF (OCDE, 2016). Los postulantes la utilizan para su propia estimación de la efectividad del sistema de control interno.

La posibilidad de conceder estatus especial se da en conformidad con lo dispuesto por el artículo 99 de la Ley de administración financiera y también está disponible para los contribuyentes que aún no tienen controles tributarios internos, siempre que se comprometan a establecerlos dentro de los plazos establecidos por la FURS. Este plazo no puede superar dos años a partir de la fecha en que se concede el estatus especial.

Evaluación del Programa de Cumplimiento Cooperativo en Eslovenia

Desde 2016, cuando se concedió el estatus especial al primer gran contribuyente en Eslovenia, se han utilizado diferentes métodos para la evaluación del PCC.

Reuniones anuales

La satisfacción con el programa, tanto de los contribuyentes como de las autoridades tributarias, se evalúa a través de reuniones anuales organizadas con la alta dirección de cada contribuyente con estatus especial. Esto se alinea con la disposición descrita en reglamento del Programa para Fomentar el Cumplimiento Tributario Voluntario y reducir la carga administrativa de la supervisión financiera, que establece que la implementación del programa debe ser evaluada por la administración financiera y los contribuyentes al menos una vez al año. Durante estas reuniones, se discuten los siguientes temas: (i) divulgación de riesgos tributarios; (ii) implementación de controles fiscales internos, y (iii) asegurar la certidumbre fiscal con antelación y resolver los problemas de cumplimiento tributario.

Se han designado personas de contacto en ambas partes para asegurar una comunicación más fluida y controlada. Por otro lado, se ha establecido una dirección de correo electrónico específica para consultas tributarias de los contribuyentes con estatus especial y se procura proporcionar información o resoluciones lo más rápidamente posible. Las actas de las reuniones se divulgan con una breve descripción de los temas discutidos y las conclusiones.

La experiencia con el programa en ambas partes se estima positiva. Después del período de tres años, todos los contribuyentes involucrados en el PCC han postulado a una extensión y se han emitido nuevas resoluciones por otros tres años. A ocho contribuyentes se les ha concedido el estatus especial dos veces durante este período.

No se distingue entre contribuyentes con estatus especial o sin él cuando se requieren resoluciones anticipadas o acuerdos de pagos anticipados, que en Eslovenia están sujetos a una tarifa. El procedimiento está regido por la Ley de procedimiento tributario y se aplica uniformemente a todos los contribuyentes.

Las auditorías administrativas y los procedimientos de inspección siguen siendo posibles para todos los contribuyentes, incluidos aquellos con estatus especial. Sin embargo, se otorga prioridad a la resolución proactiva de problemas para minimizar la necesidad de auditorías.

Cooperación con los investigadores

Se han publicado varios documentos de investigación sobre el enfoque de cumplimiento cooperativo en Eslovenia:

- Sever, T. y T. Jovanović. 24–26 de mayo de 2019. *Voluntary Tax Compliance in Slovenia: A Path to Cooperation and Mutual Trust with Public Administration?* [Sesión de conferencia]. 27ª Conferencia Anual de NISPAcee. Praga: NISPAcee. Disponible en: https://www.nispa.org/files/conferences/2019/e-proceedings/system_files/papers/voluntary-tax-sever.pdf.
- Sever, T. y T. Jovanović. 2019. Prostovoljno izpolnjevanje davčnih obveznosti kot institut dobrega javnega upravljanja. En: Pečarič, M. (ed.), *Od boljših predpisov k njihovemu učinkovitejšemu izvrševanju* (1ª ed., pp. 107–121). Ljubljana: Universidad de Ljubljana. Disponible en: <http://www.fu.uni-lj.si/wp-content/uploads/2021/02/Od-boljsih-predpisov-WEB.pdf>.
- Sever, Tina y T. Stanimirović. 2022. Can Voluntary Tax Compliance Status Lead to Participation, Transparency and Co-operation? *Hrvatska i komparativna javna uprava: časopis za teoriju i praksu javne uprave*, 22(2):313–329. Disponible en: <https://hrcak.srce.hr/file/406417>.
- Stanimirović, T. 2018. Evaluation of the Voluntary Tax Compliance in Slovenia: Tax Authority Perspective. *Zbornik radova*, 2_153–169. Disponible en: <https://hrcak.srce.hr/file/316233>.
- Stanimirović, T. y T. Sever. 2022. Cooperative Tax Compliance: A Path to Fiscal Sustainability? *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, 18(67):123–141. Disponible en: <https://rtsa.ro/tras/index.php/tras/article/view/707>.

En el artículo *Cumplimiento tributario cooperativo: ¿un camino hacia la sostenibilidad fiscal?* (*Cooperative Tax Compliance: A Path to Fiscal Sustainability?* [Stanimirović y Sever, 2022]) se utilizaron entrevistas estructuradas con la dirección de la FURS y los funcionarios responsables de la gestión de los contribuyentes como la principal técnica de recopilación de datos. Los autores identificaron y analizaron los factores inhibidores y aceleradores que influyen en el modelo de cumplimiento cooperativo en Eslovenia y presentaron recomendaciones de mejora (cuadro A9.1).

Conclusiones clave

Uno de los grandes beneficios del PCC en Eslovenia es que los riesgos tributarios se pueden identificar con rapidez y gestionar efectivamente, y los contribuyentes con un estatus especial pueden implementar sistemas internos de control. Como consecuencia, ciertas funciones de supervisión son transferidas a los contribuyentes, lo que les permite realizar procedimientos de supervisión internos para asegurar el cumplimiento tributario. Por consiguiente, la FURS puede adoptar un enfoque menos represivo y más preventivo, al centrarse en reducir los riesgos tributarios. Cuando los riesgos tributarios se gestionan efectivamente y los contribuyentes divulgan la información de manera voluntaria y oportuna, los recursos limitados de la FURS pueden ser reorientados hacia el monitoreo de contribuyentes de mayor riesgo. De esta forma, la FURS busca, por un lado, aumentar el número de grandes contribuyentes con estatus especial y, por otro, explorar y mejorar los métodos de medición de los costos y beneficios.

Cuadro A9.1 — Factores inhibidores y aceleradores que influyen en el cumplimiento cooperativo en Eslovenia y recomendaciones de mejora

Criterio	Factores inhibidores	Factores aceleradores	Recomendaciones
Estatus de entrada y controles internos	Si el estatus es necesario o no depende del riesgo tributario de la empresa.	Eliminación de la incertidumbre fiscal.	Propósito, contenido y procedimiento de los controles internos definidos con más claridad.
	Los controles internos no están bien definidos con antelación.	Resolución más rápida de los problemas tributarios.	Más apoyo de la FURS al adquirir el estatus.
	El apoyo inicial para la implementación del estatus es insuficiente.	Tratamiento prioritario para los contribuyentes con el estatus especial.	Más promoción para adquirir el estatus por parte de la FURS.
	Es más difícil para las empresas que no tienen controles internos ni suficientes recursos.	Posibilidad de consultar a la Administración Financiera de la República de Eslovenia (<i>Finančne Uprave Republike Slovenije</i> , FURS) sobre asuntos controvertidos.	
	El procedimiento de implementación del control interno es muy complejo y requiere tiempo y personal competente.	Encontrarse bajo el monitoreo de la FURS promueve un nivel más alto de precisión y puntualidad.	
	Es difícil acordar un control imparcial (el funcionario no puede llevar a cabo el control por sí mismo).	Percepción del estatus especial como uno de los logros mencionados en el informe anual.	
	El número de controles internos aumentó en los últimos años.	—	
Relación con la autoridad tributaria	Falta de personal en la autoridad tributaria, que es demasiado burocrática.	La colaboración con la FURS genera certidumbre fiscal y reciprocidad.	Empleo de nuevo personal competente en la FURS.
	La FURS no puede actuar como consultor en esta relación.	El personal de la FURS es colaborativo y profesional.	Reducción de la burocracia: evaluación de los procesos internos de la FURS mediante la identificación de los factores inhibidores. Se promueve una actuación más rápida.
	En ocasiones, la autoridad tributaria no tiene suficiente experiencia práctica y, por consiguiente, no entiende al contribuyente.	El personal de la FURS tiene conocimientos, competencia y capacidad de respuesta.	Más inversión en el conocimiento práctico de los funcionarios de la FURS.
	A veces, las respuestas de la FURS no son lo bastante concretas.	La confianza es muy alta.	Las respuestas de la FURS son más concretas y resuelven el problema del contribuyente.

(continúa en la página siguiente)

Cuadro A9.1 — Factores inhibidores y aceleradores que influyen en el cumplimiento cooperativo en Eslovenia y recomendaciones de mejora *(continuación)*

Criterio	Factores inhibidores	Factores aceleradores	Recomendaciones
Relación con la autoridad tributaria <i>(continuación)</i>	A veces, el estudio de ciertas transacciones demora dos años y luego comienzan los controles intensivos, incluso entre los contribuyentes con estatus especial.	Se rectifican los errores de los contribuyentes de manera continua.	
		Comunicación directa con la FURS.	
Inspección tributaria	Cualquier contribuyente puede presentar la autodeclaración.	La probabilidad de que se produzca una inspección es mucho menor, sobre todo retrospectivamente.	Amnistía de inspecciones fiscales. Cambio de legislación tributaria.
	Los contribuyentes con estatus especial se encuentran en la misma posición que los demás: no hay garantías de que el contribuyente no estará sujeto a control e inspección tributaria.	Alto nivel de confianza: sin temor a inspecciones fiscales.	Al tener el estatus, los asuntos deben ser resueltos rápidamente.



Referencias de los anexos

- Banco Mundial. 2020. Doing Business 2004–2020. Washington, D.C.: Banco Mundial. Disponible en: <https://archive.doingbusiness.org/en/doingbusiness>.
- . 2025. Assessment of Tax Compliance Costs for Businesses in the Kyrgyz Republic in 2012–2023. Washington, D.C.: Banco Mundial. Disponible en: <https://www.worldbank.org/content/dam/infographics/780xany/2023/apr/presentations/KG-Assessment-of-Tax-Compliance-Costs-en.pdf>.
- CFI (Corporación Financiera Internacional). 2018. Assessment of Tax Compliance Costs for Businesses in the Republic of Tajikistan. Washington, D.C.: CFI y Grupo Banco Mundial. Disponible en: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/465451520930950572/pdf/124199-WP-TJ-ENGLISH-Tax-Compliance-PUBLIC.pdf>.
- Hudson, J. y J.M. Teera. 2005. Taxation. *Encyclopedia of Social Measurement*, 3,749–755. Disponible en: <https://doi.org/10.1016/B0-12-369398-5/00554-5>.
- Naciones Unidas. 2021. *United Nations Handbook on Avoidance and Resolution of Tax Disputes*. Nueva York: Naciones Unidas. Disponible en: https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-03/DAR-Sept-21-Final-Cover_Back_ISBN_update-2Aug22.pdf.
- Nadler, D. A. y M. L. Tushman. 1980. A Model for Diagnosing Organizational Behavior. *Organizational Dynamics*, 9(2),35–51. Disponible en: [https://doi.org/10.1016/0090-2616\(80\)90039-X](https://doi.org/10.1016/0090-2616(80)90039-X).
- OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). 2016. Co-operative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks. París: OCDE. Disponible en: <https://doi.org/10.1787/9789264253384-en>.
- Pecho Trigueros, M., F. Peláez Longinotti y J. Sánchez Vecorena. 2012. Estimating Tax Non-compliance in Latin America: 2000–2010. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Documento de trabajo 03-2012. Ciudad de Panamá: CIAT. Disponible en: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2012/2012_WP_3_non-compliance_pecho_pelaez_vecorena.pdf.
- Sandford, C. 1995. *Tax compliance costs: Measurement and policy*. Bath: Fiscal Publications. Disponible en: <http://archive.org/details/taxcompliancecos0000unse>.
- Schneider, E. 1967. *Contabilidad industrial: fundamentos y principales problemas* (4ª ed.). Madrid: Aguilar.

