

Matthijs Alink  
Victor van Kommer

# Manual

de Administración Tributaria



---

IBFD

# **Manual de Administración Tributaria**

Esta publicación es financiada por la Administración de Impuestos y Aduanas de los Países Bajos.

# Manual de Administración Tributaria

Matthijs Alink  
y  
Victor van Kommer





IBFD

*Dirección de visitantes:*

H.J.E. Wenckebachweg 210  
1096 AS Amsterdam  
The Netherlands

*Dirección postal:*

P.O. Box 20237  
1000 HE Amsterdam  
The Netherlands

Teléfono: 31-20-554 0100

Fax: 31-20-622 8658

[www.ibfd.org](http://www.ibfd.org)

© 2011 Matthijs Alink y Victor van Kommer

Reservados todos los derechos. Ninguna parte de esta publicación puede ser reproducida, almacenada en un sistema de recuperación o transmitida en cualquier forma o por cualquier medio, electrónico, mecánico, fotocopiado, grabado o de otro modo, sin la previa autorización por escrito del editor. Las solicitudes de autorización para reproducir todo o parte de esta publicación deben dirigirse a: [permissions@ibfd.org](mailto:permissions@ibfd.org).

### **Declaración de Limitación de Responsabilidad**

Esta publicación ha sido cuidadosamente recopilada por el IBFD y/o su autor, pero no se hace aseveración o da garantía alguna (ya sea expresa o implícita) respecto a la totalidad o precisión de la información que contiene. El IBFD y/o el autor no son responsables de la información en esta publicación ni de cualquier decisión o consecuencia basada en el uso de la misma. El IBFD y/o el autor no serán responsables de ningún daño directo o en consecuencia que surja del uso de la información contenida en esta publicación. Sin embargo, el IBFD será responsable de daños que sean el resultado de un acto intencional (*opzet*) o negligencia temeraria (*grove schuld*) por parte del IBFD. En ningún caso la responsabilidad total del IBFD excederá el precio del producto ordenado. La información contenida en esta publicación no pretende ser un consejo sobre cualquier asunto en particular. Ningún suscriptor o lector deberá actuar en base a cualquier cuestión contenida en esta publicación sin tomar en cuenta la asesoría profesional adecuada.

Quando se permita el fotocopiado de partes de esta publicación conforme al artículo 16B de la Ley de Propiedad Intelectual de 1912 jo., el Decreto de 20 de junio de 1974, Stb. 351, modificado por el Decreto de 23 de agosto de 1985, Stb. 471, y el artículo 17 de la Ley de Propiedad Intelectual de 1912, los derechos legalmente adeudados deberán pagarse a Stichting Reprorecht (P.O. Box 882, 1180 AW Amstelveen). Cuando se trate del uso de partes de esta publicación con el propósito de antologías, lecturas y otras recopilaciones (artículo 16 de la Ley de Propiedad Intelectual de 1912), se deberá dirigir al editor.

ISBN 978-90-8722-106-5

NUR 826

---

## Justificación

Las Administraciones Tributarias implementan y hacen cumplir las leyes tributarias. Estas leyes están diseñadas para lograr metas nacionales y son redactadas en el contexto y desde la perspectiva nacional. Las leyes tributarias están principalmente dirigidas a gravar a las personas y objetos nacionales a fin de obtener ingresos para los gastos públicos nacionales. Sin embargo, los contribuyentes operan crecientemente a nivel internacional. Como consecuencia, la tributación se ha convertido en un tema global. Por lo tanto, las Administraciones Tributarias deben colaborar para aumentar la efectividad y eficiencia de sus enfoques y operaciones.

Las Administraciones Tributarias deben colaborar unas con otras a nivel bilateral, así como a través de organizaciones internacionales. Una buena cooperación requiere confianza y comprensión, una de otra, en base al conocimiento sobre la legislación, las etapas de desarrollo económico y social del país, y la cultura, objetivos estratégicos, y procedimientos y métodos de la otra. Aunque todas las Administraciones Tributarias operan en un contexto diferente, según las características específicas del país en que se encuentran, todas enfrentan desafíos similares para lograr sus metas. Por lo tanto, la activa participación en organizaciones internacionales de administración tributaria puede resultar muy beneficiosa para las Administraciones Tributarias.

Este Manual de Administración Tributaria es el resultado de una intensa colaboración entre administradores tributarios y los encargados de formular las políticas en América Latina, Central y del Norte, así como de Europa, que representan a un número de países miembros del CIAT. Esta colaboración la inició el CIAT cuando invitó a Países Bajos a dirigir dos grupos de trabajo diferentes; uno sobre Estructura Organizacional de las Administraciones Tributarias y otro sobre Gestión de las Administraciones Tributarias, así como a redactar un Manual para las Administraciones Tributarias basado en los aportes de los miembros de estos grupos de trabajo. El entonces Director General de la Administración de Impuestos y Aduanas de Países Bajos, Joop van Lunteren, gustosamente aceptó la invitación y nos asignó la responsabilidad de este proyecto. La primera edición de este Manual fue publicada en el año 2000 y presentada en la 34a Asamblea General en Washington, D.C. El libro ha sido ampliamente usado por administradores tributarios tanto en países miembros como no miembros del CIAT alrededor del mundo, así como por universidades para fines académicos.

Al presentar el Manual, Joop van Lunteren enfatizó la singularidad del producto en el sentido de que reflejaba el primer intento por ofrecer una descripción sistemática de la estructura y gestión de las Administraciones Tributarias con la colaboración y en base a las experiencias de los participantes, las cuales surgieron de diferentes sociedades en términos de tradición, cultura, economía y tributación.

En nuestra justificación de la primera edición expresamos claramente que dadas las grandes diferencias en tradiciones y culturas, dimensiones y poblaciones de los países, factores económicos y sociales, legislaciones y factores institucionales, no se pretendía que el libro fuese un mapa obligatorio o las mejores prácticas de una administración tributaria, ya que ninguno de los dos existe como tal. Lo que funciona bien en un país, puede fallar totalmente en otro país, debido a que las circunstancias son demasiado diferentes o no se cumplen las precondiciones. Sin embargo, las Administraciones Tributarias tienen mucho en común y pueden aprender mucho una de otra, tanto de los éxitos como de los fracasos. Por lo tanto, intercambiar opiniones y experiencias sobre políticas y prácticas en el área de administración tributaria puede resultar muy beneficioso tanto para los administradores tributarios como para los responsables de formular las políticas. El propósito de este libro es contribuir a ello, ofreciendo una visión general amplia y abarcadora de la administración tributaria, ilustrada con numerosos ejemplos y descripciones de los diferentes enfoques.

Luego de la publicación de la primera edición del libro, el Director General de Países Bajos, se ofreció a patrocinar también la segunda edición, que estaría basada en los hallazgos y contribuciones de los usuarios, y nos sentimos muy complacidos de aceptar esta invitación para producir esta segunda versión. La primera edición fue redactada hace más de diez años, y aunque persiste la precisión y el interés actual en gran parte de su contenido, el mundo ha cambiado significativamente desde entonces, al igual que la literatura sobre impuestos y administración tributaria ha aumentado grandemente. Por lo tanto, consideramos oportuno publicar una nueva versión del libro, igualmente porque las tendencias que habían sido descritas en la primera edición del libro, tales como globalización, cambios de poderes económicos, tendencias demográficas y cambios culturales en las sociedades, así como avances en la tecnología de la información han surgido y por lo tanto, requieren que las Administraciones Tributarias encuentren e implementen nuevas estrategias para hacer frente a los nuevos desafíos causados por estos avances.

Revisamos completamente el libro, luego de consultar con un grupo de trabajo patrocinado por Argentina, que estaba conformado por usuarios del

libro de administraciones tributarias de un número de países miembros del CIAT y en estrecha colaboración con el personal de la Secretaría Ejecutiva del CIAT. Igualmente, en base a las respuestas del grupo de trabajo y la Secretaría Ejecutiva del CIAT, así como otras colaboraciones, hemos expandido significativamente el contenido del Manual, añadiéndole un capítulo sobre política tributaria, principios de tributación y la historia de la tributación, extendiendo la descripción del comportamiento de cumplimiento de los contribuyentes y la gestión de riesgo de cumplimiento, e incluyendo las características específicas de diferentes categorías de contribuyentes y describiendo los procesos primarios de administración tributaria, al igual que aspectos tales como integridad y ética en mucho más detalle y con muchos otros ajustes. Como resultado de ello, el libro se ha más que duplicado y el alcance del libro se ha expandido grandemente de un Manual sobre Estructura Organizacional y Gestión de la Administración Tributaria a un Manual sobre Administración Tributaria, que abarca todo el espectro de la administración tributaria.

Nos sentimos muy agradecidos con un número de personas que colaboraron de manera importante con esta publicación. En primer lugar, deseamos agradecer a los tres Secretarios Ejecutivos sucesivos del CIAT, Jorge Cosulich Ayala, quien inició y mayormente promovió el proyecto, a Claudino Pita, quien contribuyó considerablemente con sus conocimientos, y a Marcio Verdi, el actual Secretario Ejecutivo, quien entusiasta y firmemente apoyó la realización de esta segunda edición. Seguidamente, deseamos expresar nuestra gratitud al personal de la Secretaría del CIAT, en particular, a María Raquel Ayala Doval, Miguel Pecho, Luis Cremades Ugarte y Ángel Gonzáles por sus valiosas contribuciones y apoyo.

Resulta difícil expresar cuánto aprendimos de estas personas, al igual que de nuestros colegas de la OCDE e IBFD, así como de los numerosos expertos de países y participantes que han trabajado con nosotros en muchos eventos de administración tributaria.

Agradecemos a la OCDE y, en particular, al Director del Centro de Política y Administración Tributaria, Sr. Jeffrey Owens, así como al Jefe de la División de Relaciones Globales, Richard Parry, por su comprensión respecto al tiempo que se invirtió en este proyecto.

También queremos agradecer a Marian Bette y Patrick Rijdsdijk del Ministerio de Finanzas de Países Bajos, por su apoyo y papel de intermediarios. Deseamos expresar un agradecimiento especial a Kasia Bronzewska del IBFD, quien dedicó muchos esfuerzos en proporcionar la información para completar las tablas y estadísticas, así como para ajustar el contenido del

## Justificación

---

libro y quien trabajó intensamente en las referencias y registros. Nuestro agradecimiento también lo hacemos extensivo al editor lingüístico del IBFD, Richard Casna por sus valiosas contribuciones y propuestas de mejoras, así como a Floor Koole por la dedicada edición del formato final y a Jane Kerr, editora del IBFD, por la guía que nos brindó.

Finalmente, deseamos agradecer a los sucesivos Directores Generales de la Administración de Impuestos y Aduanas de Holanda, Joop van Lunteren, Jenny Thunnissen y Peter Veld, por su confianza y apoyo continuo, lo que hizo posible la realización de este proyecto.

Aunque son muchas las personas que han colaborado de manera significativa con este libro, la responsabilidad del contenido es totalmente nuestra y todos los errores son igualmente nuestros.

Paris/Amersfoort, Marzo 2011  
Matthijs Alink/Victor van Kommer

---

## Prólogo Peter Veld\*

En ocasión de la presentación de la primera edición del Manual para Administraciones Tributarias que fue publicado en el año 2000, mi antecesor, Joop van Lunteren caracterizó este libro como un trabajo pionero en el campo de Estructura Organizacional y Gestión de las Administraciones Tributarias y prometió producir una segunda edición basada en las experiencias de los usuarios. En aquel entonces, poco se había publicado sobre aspectos de administración tributaria y particularmente, sobre estructuras organizacionales y gestión de las administraciones tributarias.

El número de publicaciones sobre impuestos y administración tributaria ha aumentado significativamente desde el año 2000. La globalización, los avances en la tecnología de la información y la sociedad en general, requieren que las Administraciones Tributarias diseñen y adopten estrategias para enfrentar estos nuevos desafíos. Por ello, creo que este es un buen momento para publicar una nueva edición de este Manual.

El libro ha sido totalmente revisado, luego de consultar con un grupo de trabajo de usuarios de administraciones tributarias de un número de países miembros del CIAT y en estrecha colaboración con la Secretaría Ejecutiva del CIAT. Los autores, Matthijs Alink y Victor van Kommer han optado por ampliar su enfoque significativamente a fin de producir un Manual de Administración Tributaria que abarque muchas áreas de administración tributaria en mayor detalle de lo que se logró en la primera edición de este libro. Como resultado de ello, el libro se ha más que duplicado en tamaño, siendo los autores plenamente responsables del contenido del mismo.

Me siento orgulloso de ofrecer una vez más un producto de la cooperación internacional y confío en que este manual le sirva a muchos lectores como rica fuente de información y guía en el área de administración tributaria.

Peter Veld

---

\* Director General de la Administración de Impuestos y Aduanas de Países Bajos.



---

## Prólogo Márcio Ferreira Verdi\*

La Secretaría Ejecutiva del CIAT presenta con gran satisfacción el resultado del trabajo realizado durante el último año junto con la administración tributaria de los Países Bajos y el IBFD orientado a actualizar y complementar el Manual para las Administraciones Tributarias-Estructura Organizacional y Gerencia de las Administraciones Tributarias, el cual fue publicado en su primera edición en julio de 2000 por las tres organizaciones.

Esta nueva versión, contempla importantes cambios que recogen las experiencias y principalmente los avances de las AATT de los países miembros del CIAT, los cuales sin lugar a dudas, han venido realizando interesantes y productivos esfuerzos no sólo orientados a modernizar sus organizaciones, sino principalmente a que se ajusten a los retos que las condiciones internas y externas les exigen.

Cabe resaltar como principales novedades del documento, la introducción de capítulos relacionados con la Tributación, el Desarrollo en Sociedad y la Comunidad Tributaria y el Manejo del Riesgo.

El primero de ellos, el capítulo 1: La Tributación, tiene como objetivo brindar un marco referencial sobre los aspectos más relevantes de la imposición entendiendo que el negocio principal de cualquier administración tributaria es gestionar el sistema tributario en forma eficaz y por ello es necesario comprender sus características de diseño y la aplicación de los principios básicos de la tributación.

En el capítulo 3: Los Desarrollos Sociales y la Comunidad Tributaria, se ponen de manifiesto los factores exógenos y endógenos que impactan e inciden a nivel social y económico tanto en el diseño de un sistema impositivo como en la gestión del mismo y que por lo tanto deben ser contemplados. La globalización de la economía, la evolución de la tecnología, la descentralización política y financiera de los estados, son entre otras, algunas de las tendencias a resaltar que han tenido una profunda manifestación en la última década y seguramente lo tendrán por un tiempo más.

Igualmente, se ha incluido como un nuevo capítulo, el 5 sobre El Manejo del Riesgo, reconociendo la importancia de esta herramienta gerencial como mecanismo de apoyo importante para el ejercicio del control y asistencia

---

\* Secretario Ejecutivo, CIAT.



y apoyo al contribuyente, permitiendo un mayor balance y una mejor utilización de los recursos humanos, físicos, financieros y tecnológicos de las administraciones tributarias.

Los seis temas relevantes que se incluyeron en el Manual del año 2000, se han actualizado y reforzado con la inclusión de temáticas que los constantes cambios y evolución demandan de las organizaciones tributarias.

La Actividad Esencial de una Administración Tributaria, Las Estructuras Organizacionales, Los Procesos Primarios, El Personal y Los Procesos de Apoyo, La Planificación y el Control y la Gestión del Cambio, continúan siendo partes fundamentales en los aspectos claves a considerar en un Manual para AATT incluyendo en cada caso, tópicos de interés que reflejan los cambios y nuevas consideraciones que han sido introducidos por las organizaciones en sus procesos de ajuste y mejoramiento.

El Manual, acompaña los textos con ejemplos e ilustraciones que permiten una mejor y más amigable comprensión de los temas tratados basándose en experiencias vigentes en las diferentes instituciones donde actualmente se aplican.

Estamos seguros que este esfuerzo conjunto, constituirá una guía importante para los administradores tributarios no sólo como material de capacitación sino de consulta en relación a puntos específicos que permiten una visión integral y completa para una buena, efectiva y eficaz gestión de una administración tributaria.

Las administraciones tributarias hoy en día saben que sus desafíos son constantes y cambiantes y por lo tanto deben ser contemplados, desplegando las acciones correspondientes para asumirlos en forma oportuna y correcta ejerciendo su potestad de control y ofreciendo mayores facilidades al contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Finalmente, queremos agradecer a la administración tributaria de los Países Bajos, al International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) por su apoyo e iniciativa para actualizar y enriquecer este Manual, quienes junto con el equipo de la Secretaría Ejecutiva han logrado culminar un trabajo de gran calidad el cual estamos seguros constituirá una herramienta fundamental para el mejoramiento de nuestras administraciones tributarias.

Márcio Ferreira Verdi

---

## Prólogo Jeffrey Owens\*

La globalización y los rápidos cambios tecnológicos han obligado a las administraciones tributarias a buscar oportunidades de cooperar y aprender unas de otras, a fin de aumentar la efectividad e imparcialidad a la vez de reducir los costos de cumplimiento. Desde que fuera establecido en julio de 2002, el Foro de Administración Tributaria (FAT) de la OCDE se propone a ayudar a los administradores tributarios a identificar, analizar e influir en las tendencias globales pertinentes, así como desarrollar nuevas ideas para mejorar la administración de impuestos en el mundo. EL FAT ha producido un gran número de lineamientos, notas de información y estudios de puntos de referencia y promueve activamente la cooperación entre países y organizaciones tributarias internacionales y regionales. Muchas otras organizaciones han expandido su enfoque en la administración tributaria y contribuido a compartir el conocimiento en esta área. CIAT es una de estas organizaciones y me complace que tengamos tan larga y productiva cooperación con el CIAT, al compartir información y organizar eventos conjuntos sobre impuestos y administración tributaria.

Un sistema tributario que funcione bien, así como una efectiva administración tributaria, son precondiciones para el buen funcionamiento de una economía basada en el mercado. Muchos países en desarrollo no pueden financiar sus gastos públicos mediante los impuestos y dependen fuertemente de los ingresos externos, tales como ayuda para el desarrollo. Generalmente, en estos países, la relación entre el Impuesto y el PIB es mucho más baja que la de países desarrollados; con frecuencia, la relación entre el Impuesto y el PIB es solamente la mitad de lo que lo es en el mundo desarrollado.

Los países en desarrollo no pueden lograr una sustancial reducción de la pobreza, crecimiento económico sostenible y desarrollo sin movilizar los recursos locales para ello. La capacidad de los países en desarrollo para elevar los impuestos y aumentar el ingreso tributario se ve limitado por un número de factores. Estos incluyen:

- Instituciones débiles incluyendo la administración tributaria
- Corrupción y la falta de transparencia
- Sistemas tributarios que se caracterizan por numerosas exenciones tributarias y todavía una fuerte dependencia en los aranceles transfronterizos
- Existencia de grandes sectores informales

---

\* Director del Centro de Política y Administración Tributaria, OCDE.

- La fuga de fondos hacia los paraísos tributarios
- Fuerte presión de (grandes) inversionistas internacionales dentro del contexto de la competencia tributaria global que lleva a una disminución de los impuestos globales

Para mejorar la capacidad de los países en desarrollo de elevar impuestos y aumentar los ingresos tributarios, los países deben invertir en el desarrollo de capacidad en la administración tributaria. EL FAT se propone, siempre que sea apropiado, asumir el papel de liderazgo para influir en la respuesta global a las solicitudes de asistencia de los países en desarrollo, a fin de poder desarrollar la capacidad de la administración tributaria. Para ello, el FAT pretende comprender mejor las necesidades de los países en desarrollo en el área de administración tributaria, así como compartir productos importantes del FAT, experiencia y pericia a través del programa de Relaciones Globales de la OCDE, y en colaboración con otras organizaciones internacionales y regionales. Uno de los dos autores de este Manual de Administración Tributaria, Matthijs Alink, ha sido mayormente responsable del desarrollo, diseño y entrega de nuestro actual programa general de Relaciones Globales en Administración Tributaria y está coordinando el mejoramiento del mismo en base a un análisis de las necesidades de los países en desarrollo. El programa de Relaciones Globales ciertamente se debe haber beneficiado de la investigación llevada a cabo para la producción de este Manual; mientras que, por otro lado, las lecciones aprendidas del diseño y entrega del programa habrán sido incluidas, enriqueciendo así el contenido del libro.

La primera edición del Manual para las Administraciones Tributarias ofreció una visión general adecuada y completa de la Organización y Gestión de las Administraciones Tributarias y el contenido de esa edición todavía continúa siendo valioso y de sorprendente actualidad. Sin embargo, dado los rápidos cambios en el mundo tributario global incluyendo las estrategias y prácticas de administración tributaria y la creciente disponibilidad de información sobre puntos de referencia en la administración tributaria, es más que oportuno que los autores produzcan una segunda edición para incluir nuevos avances y perspectivas en la compleja e intrigante área de administración tributaria. Por lo tanto, celebro esta publicación y felicito al CIAT y a su Secretario Ejecutivo, Marcio Verdi, por su fructífera colaboración con las Autoridades Tributarias de Países Bajos, a la vez que felicito al patrocinador de libro, el Comisionado de Países Bajos, Peter Veld y a los dos autores, Matthijs Alink y Victor van Kommer por esta segunda edición de su libro. Confío en que el mismo se abrirá camino entre los lectores.

Jeffrey Owens

---

## Tabla de Contenidos

<b>Justificación</b>	v
<b>Prólogo Peter Veld</b>	ix
<b>Prólogo Márcio Ferreira Verdi</b>	xi
<b>Prólogo Jeffrey Owens</b>	xiii
<b>Capítulo 1: Tributación</b>	1
1.1. Definición de tributación	1
1.2. Historia de la tributación	7
1.2.1. Introducción	7
1.2.2. Un mundo sin tributación	8
1.2.3. El desarrollo de la nación y la tributación	11
1.2.4. Emancipación y tributación	13
1.2.5. Representación y tributación	15
1.3. El fortalecimiento y la reestructuración del Estado y la tributación	18
1.3.1. Introducción	18
1.3.2. Buen gobierno	21
1.3.3. El Estado de derecho	25
1.4. Impuestos y desarrollo	28
1.4.1. Introducción	28
1.4.2. Reconstrucción después del conflicto	32
1.5. Principios de tributación	37
1.6. Marco legal para la tributación	43
1.7. Política tributaria	44
1.7.1. Introducción	44
1.7.2. El impacto económico de la tributación	48
1.7.3. Instrumentos tributarios	49
1.7.4. Tendencias adicionales en el uso instrumental de la tributación	54
1.7.5. Los requerimientos para una estructura tributaria apropiada	56
1.7.6. Características de los sistemas tributarios y los instrumentos	58
1.7.7. Regímenes tributarios especiales y simplificados	61

## Tabla de contenidos

---

1.7.8.	La medición de la efectividad de la tributación y el uso de incentivos tributarios	62
1.8.	Política tributaria internacional	72
1.9.	La administración tributaria	76
1.9.1.	Introducción	76
1.9.2.	Legitimidad de la administración tributaria – modelo de Weber para la burocracia	79
1.9.3.	Política tributaria e implementación	82
1.10.	El papel de la administración tributaria en la legislación	84
1.10.1.	Conclusión	91
<b>Capítulo 2: La Actividad Principal de una Administración Tributaria</b>		<b>97</b>
2.1.	Definición de una Administración Tributaria	97
2.2.	Mandato de una Administración Tributaria	105
2.2.1.	Introducción	105
2.2.2.	Integración: Marco teórico	105
2.2.3.	Pre-condiciones de integración	106
2.2.4.	Aspectos de integración	108
2.2.5.	Aduanas	112
2.2.6.	Diferentes modelos para posicionar operaciones del IVA	115
2.2.6.1.	IVA operado por la Administración Aduanera	116
2.2.6.2.	Organización separada para el IVA	118
2.2.6.3.	El IVA como una parte integrada de la Administración Tributaria	118
2.2.7.	Contribuciones a la seguridad social	120
2.3.	Misión, visión y objetivos de una Administración Tributaria	121
2.3.1.	Introducción	121
2.3.2.	Características de las declaraciones de misión	123
2.3.3.	Cumplimiento voluntario	125
2.3.4.	Efectividad y eficiencia en las declaraciones de misión	127
2.4.	Valores, integridad y anti corrupción	128
2.4.1.	Introducción	128
2.4.2.	Ética e integridad	129
2.4.3.	Ética y Administraciones Tributarias	130
2.4.4.	Diseño e implementación de un programa de integridad	132

2.4.5.	Valores básicos	135
2.4.6.	Estándares de integridad	136
2.4.7.	La función de un Código de Conducta	140
2.5.	Autonomía	143
2.5.1.	Introducción	143
2.5.2.	Razones para la autonomía	144
2.5.3.	¿Por qué es beneficiosa la autonomía?	146
2.5.4.	Delegación y descentralización funcional	147
2.5.5.	Modelo agencia	152
2.5.6.	Diferentes modelos de autonomía	153
2.6.	Facultades administrativas de una Administración Tributaria	155
2.7.	Derechos de los contribuyentes y carta	158

**Capítulo 3: Desarrollos en la Sociedad y la Comunidad Tributaria 163**

3.1.	Tendencias en los factores externos	163
3.1.1.	La globalización y los cambios en el poder económico	165
3.1.2.	Evolución tecnológica	167
3.1.3.	Medio ambiente, calentamiento global y contaminación	168
3.1.4.	Tendencias demográficas	168
3.1.4.1.	Tendencias en los mercados de trabajo	173
3.1.5.	Tendencias organizacionales	175
3.1.6.	Tendencias de descentralización	176
3.1.7.	Armonización de cuestiones tributarias requeridas por los procesos de integración económica	177
3.1.8.	La tendencia a combinar la administración de los impuestos internos, tarifas aduaneras y contribuciones a la seguridad social	178
3.1.9.	Mayor independencia entre la política fiscal, la legislación y la administración	178
3.1.10.	Crecientes demandas de los contribuyentes para que se brinden servicios de primera clase, mejorar el cumplimiento por parte de los contribuyentes y mejorar las relaciones con éstos	179
3.1.11.	Creciente necesidad de aumentar los ingresos	180
3.2.	Cumplimiento	180
3.2.1.	Introducción	180
3.2.2.	¿Por qué cumplen los contribuyentes?	181
3.2.3.	Obstáculos al cumplimiento voluntario desde la perspectiva del contribuyente	187

## Tabla de contenidos

---

3.3.	Gerencia corporativa y cumplimiento tributario	189
3.3.1.	Introducción	189
3.3.2.	Manejo del riesgo tributario	192
3.3.3.	Mayor foco en la dirección de empresas por parte de los Administradores Tributarios	194
3.3.4.	Principios de OCDE para el gobierno corporativo	203
3.3.5.	Rol de los intermediarios tributarios en las relaciones mejoradas	207
3.4.	Medición del cumplimiento	208
3.4.1.	Introducción	208
3.4.2.	Economía de efectivo	210
3.4.3.	Definición de economía de efectivo	210
3.4.4.	Medir la brecha tributaria	212
3.4.5.	Práctica actual	219
3.5.	Costos administrativos y de cumplimiento	220
3.5.1.	Introducción	220
3.5.2.	Costos de cumplimiento	224
3.5.3.	Costos administrativos	231
<b>Capítulo 4: Estructuras Organizacionales – Características de Diseño de una Administración Tributaria</b>		<b>235</b>
4.1.	Coordinación, división e integración	235
4.2.	Filosofía de gestión	237
4.3.	Roles, tareas y responsabilidad en una Administración Tributaria	240
4.4.	Existencia de un órgano central y sus deberes	241
4.5.	Niveles de gerencia y espacio de control	243
4.6.	Tendencias modernas y redes de contactos	247
4.7.	Enfoque geográfico	250
4.8.	Enfoque de volumen y escala	251
4.9.	Enfoque funcional y de proceso	252
4.10.	Ley tributaria o tipo de enfoque tributario	257
4.11.	Enfoque en el cliente o tipo de contribuyente	260
4.12.	Enfoque de oficina sin contacto y oficina en contacto con el cliente	265
4.13.	Tendencias en los países en desarrollo	267
4.14.	Experiencias del Fondo Monetario Internacional	269
4.15.	Situación actual en los países miembros de CIAT	271
4.16.	Evolución de las estructuras organizacionales de las Administraciones Tributarias	273

<b>Capítulo 5: Gestión del Riesgo</b>	<b>277</b>
5.1. Introducción	277
5.2. Gestión del riesgo de cumplimiento	280
5.3. Grandes contribuyentes	299
5.4. Pequeñas y medianas empresas (PyME)	304
5.5. Contribuyentes personas físicas independientes	308
5.6. La crisis económica y la exhortación al cambio	311
<b>Capítulo 6: Procesos Primarios</b>	<b>319</b>
6.1. Identificación y registro de contribuyentes	319
6.1.1. Número de identificación tributaria	321
6.1.2. Fraude de identidad	324
6.1.3. Clasificación de contribuyentes	324
6.1.4. Gestión de archivos	325
6.1.5. Imposición tributaria	328
6.1.6. Obligaciones de los contribuyentes	333
6.2. Determinación	335
6.2.1. Regímenes de autodeterminación y de determinación administrativa	335
6.2.2. Declaraciones de impuestos pre-completadas	340
6.2.3. Retención en la fuente	342
6.2.4. Determinación provisoria	344
6.2.5. Redeterminación	345
6.3. Auditoría	347
6.3.1. El proceso de auditoría tributaria	348
6.3.2. Selección de riesgos	348
6.3.3. Objetivos de los programas de auditoría	355
6.3.4. Auditoría documental (verificación)	356
6.3.5. Auditorías de campo	357
6.3.6. Programas de auditorías	359
6.3.7. Conceptos y técnicas de auditoría	361
6.3.8. Facultad de corregir la declaración de impuestos original	367
6.3.9. Penalidades por incumplimiento	367
6.4. Procedimientos de apelación	368
6.4.1. Resolución alternativa de disputas	372
6.4.2. Mediación	373
6.4.3. Acuerdos con los contribuyentes	373
6.4.4. Reapertura de un caso cerrado	374



## Tabla de contenidos

---

6.5.	Recaudación	374
6.5.1.	El sistema de recaudo bancario	375
6.5.2.	Cobro coactivo de la deuda tributaria	381
6.5.3.	Aplazamiento del pago y arreglos de pago en plazos	383
6.5.4.	Ofrecimientos de transacción	384
6.5.5.	Uso de la informática para respaldar el proceso de recaudación de la deuda	389
6.5.6.	Amnistías tributarias	389
6.5.7.	Revelación voluntaria	392
6.5.8.	Estrategias de cumplimiento voluntario aparte de las amnistías tributarias	393
6.6.	Inteligencia fiscal y la investigación de fraudes	394
6.7.	Servicio y comunicación con los contribuyentes	398
6.7.1.	Introducción	398
6.7.2.	Los contactos entre los contribuyentes y las Administraciones Tributarias	400
6.7.3.	Educación e información tributaria	402
6.7.4.	Asistencia al contribuyente	407
6.7.5.	Servicio al cliente	409
6.7.6.	Estrategias de canal	412
6.7.7.	La imagen de la Administración Tributaria	413
6.7.8.	Comunicaciones de cumplimiento dirigidas a los consumidores	414
6.7.9.	El uso de la informática en el suministro del servicio	416
6.7.10.	Servicios para los profesionales de la tributación	417
6.8.	Cooperación internacional	417
6.8.1.	La creciente importancia del intercambio de información y la cooperación internacional en la recaudación del impuesto	418
6.8.2.	El marco legal internacional para el intercambio de información	419
6.8.3.	Formas de intercambio de información	421
6.8.4.	Reglas básicas del intercambio de información internacional	423
6.8.5.	Reglas básicas de la asistencia internacional en la recaudación	424
6.8.6.	Esfuerzos para mejorar aspectos prácticos del intercambio de información	424
6.8.7.	Intercambio de información después de la crisis financiera	425

6.8.8.	Procesos internacionales de recaudación de impuestos en la UE	425
6.8.9.	Armonización de procesos de auditoría tributaria	426
6.9.	Las organizaciones internacionales tributarias y aduaneras	427
6.10.	Foros internacionales sobre administración tributaria	431
<b>Capítulo 7: Personal y Procesos de Apoyo</b>		<b>441</b>
7.1.	Introducción	441
7.2.	Gestión de recursos humanos (GRH)	442
7.2.1.	El marco de la política de GRH	442
7.2.2.	Valores en GRH	445
7.2.3.	Relación con los objetivos organizacionales generales	446
7.2.4.	Diseño del puesto de trabajo y descripciones de los puestos de trabajo	447
7.2.5.	Arquitectura de las funciones	449
7.2.6.	Sistema de evaluación individual	451
7.2.7.	Reclutamiento y selección	456
7.2.8.	Sistemas de promoción	459
7.2.9.	Remuneración y reconocimiento	461
7.3.	Capacitación y desarrollo	468
7.3.1.	Introducción	468
7.3.2.	Avances en el mercado laboral	472
7.3.3.	Guía para un programa de capacitación	473
7.3.4.	Posible plan de estudios para la capacitación	474
7.4.	Gestión del conocimiento	489
7.4.1.	Introducción	489
7.4.2.	Revolución de TI	489
7.4.3.	Necesidad de una gestión diferente	490
7.4.4.	Cómo dirigir el proceso de gestión del conocimiento	492
7.4.5.	Aprendizaje organizacional	495
7.4.6.	El trabajador del conocimiento	497
7.4.7.	Riesgos en la gestión del conocimiento	499
	7.4.7.1. Riesgos de TI	499
	7.4.7.2. Riesgos de gestión	499
	7.4.7.3. Riesgos organizacionales	501
7.4.8.	Centros de capacitación tributaria	501
7.4.9.	Evaluación de la capacitación	506
	7.4.9.1. Introducción	506
	7.4.9.2. Conceptos generales	507

## Tabla de contenidos

---

7.4.9.3.	Análisis de las necesidades de capacitación: Un punto a ser considerado	512
7.4.9.4.	Muestras y herramientas útiles	513
7.5.	Manejo de las competencias	517
7.6.	Gestión de proyectos	521
7.6.1.	Introducción	521
7.6.2.	Definición de un proyecto	523
7.6.3.	El caso de negocio	524
7.6.4.	La organización del proyecto	524
7.6.5.	Ejecución del proyecto	526
7.6.6.	Garantía de calidad	528
7.7.	Otros procesos de apoyo	528
7.7.1.	Finanzas	529
7.7.2.	Instalaciones y suministros	529
7.8.	Tecnología de información	530
7.8.1.	La esencia de los sistemas de información	530
7.8.2.	La Administración Tributaria y la TI	533
7.8.3.	La tarea permanente de la TI	534
7.8.4.	Lecciones aprendidas de la arquitectura de TI	538
7.8.5.	Condiciones y criterios importantes	539
7.8.6.	Consecuencias para las organizaciones	541
7.9.	Reconsideración y tercerización de las funciones	544
7.9.1.	La tipología de los departamentos de apoyo	544
7.9.2.	Modelos de tercerización	546
7.9.3.	Tercerización de la TI	552
<b>Capítulo 8: Planificación y Control</b>		<b>557</b>
8.1.	Introducción	557
8.2.	Información administrativa	557
8.3.	La necesidad del control de gestión	560
8.4.	Limitaciones de la gestión de control	561
8.5.	Calidad de informes de gestión	564
8.6.	La tipología de los sistemas de información	576
8.7.	La necesidad de indicadores de desempeño significativos	578
8.8.	Marco de un sistema de control de gestión	580
8.9.	El cuadro de mando integral “balanced scorecard” para las Administraciones Tributarias	583
8.10.	Los factores críticos de éxito y los indicadores de desempeño	585
8.11.	El juego o realidad del control de gestión	589

8.11.1.	Insumo	590
8.11.2.	Rendimiento	594
8.11.3.	Producción (o procesos)	599
8.11.4.	Resultado	600
8.11.5.	Relaciones entre áreas de desempeño	601
8.12.	Control interno	602
8.13.	Evaluación	603
<b>Capítulo 9: Gestión del Cambio</b>		<b>607</b>
9.1.	Introducción	607
9.2.	¿Cuál es el resultado para este mundo cambiante?	608
9.3.	Organizaciones cambiantes	610
9.4.	El factor RH en el proceso de cambio	615
9.5.	Gestión del cambio	617
9.5.1.	Concepto de liderazgo	617
9.5.2.	Requisitos del proceso gerencial	620
9.6.	Diferencias culturales entre sociedades	623
9.6.1.	Entender la importancia de las diferencias culturales	623
9.6.2.	Diferencias culturales según Hofstede	627
9.6.3.	Las diferencias culturales según Mintzberg	634
9.6.4.	Las diferencias culturales según Inglehart	635
9.6.5.	Sobrevivir o resistir	640
9.7.	Cultura organizacional	644
9.8.	Organización y planificación del proceso de cambio	645
<b>Apéndice I</b>	<b>Los Tipos de Impuestos Administrados por las Administraciones Tributarias</b>	<b>651</b>
<b>Apéndice II</b>	<b>Registro de Contribuyentes</b>	<b>655</b>
<b>Apéndice III</b>	<b>Esquema de los Impuestos en Latinoamérica</b>	<b>659</b>
<b>Apéndice IV</b>	<b>Visión General de las Declaraciones de Misión</b>	<b>661</b>
<b>Apéndice V</b>	<b>Modelo de Código de Conducta Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)</b>	<b>679</b>
<b>Apéndice VI</b>	<b>Prácticas en Suecia sobre Campañas para Influenciar la Conducta y las Actitudes de los Contribuyentes</b>	<b>693</b>

## Tabla de contenidos

---

<b>Apéndice VII</b>	<b>El Monitor Fiscal de la Administración Tributaria y de Aduanas de los Países Bajos</b>	697
<b>Apéndice VIII</b>	<b>Visión General de los Roles de Liderazgo y Dirección</b>	705
<b>Apéndice IX</b>	<b>Tabla de Diferencias Culturales por Índice de Figuras (Basada en el Modelo de Hofstede)</b>	709
<b>Apéndice X</b>	<b>Explicación sobre las Diferentes Dimensiones Culturales de Acuerdo a Hofstede</b>	711
<b>Apéndice XI</b>	<b>Autonomía: Países Miembros del CIAT bajo el Régimen de Autarquía</b>	719
<b>Referencias</b>		725

---

# Capítulo 1

## Tributación<sup>1</sup>

### 1.1. Definición de tributación

Las Administraciones Tributarias implementan las leyes tributarias. El impuesto es una tarifa involuntaria pagada por las personas o empresas al Gobierno. El impuesto es un cargo obligatorio u otro gravamen impuesto a un individuo o a una entidad jurídica por un Estado o un equivalente funcional de un Estado. Los impuestos también pueden ser aplicados por una entidad subnacional (provincia, municipio). Los impuestos son los pagos no correspondidos en el sentido de que los beneficios proporcionados por el Gobierno a los contribuyentes normalmente no son en proporción a sus pagos. Los impuestos son percibidos en virtud de la ley. Los impuestos en las sociedades democráticas modernas requieren un fundamento jurídico. Las principales funciones de la tributación incluyen el aumento de los ingresos destinados al financiamiento de los gastos públicos, la redistribución de ingresos y riqueza (tanto dentro como entre generaciones) y la corrección de las externalidades.

Hay muchos tipos diferentes de impuestos en todo el mundo. En la mayoría de los países, los sistemas tributarios son el resultado de siglos de evolución. Debido a que la piedra angular para sostener las economías se ha desplazado de la agricultura a la industria y los servicios, y las sociedades se han desarrollado en Estados nación frente a los desafíos de la globalización, la informatización, la internacionalización y cambios culturales y demográficos, los sistemas tributarios se han vuelto más complejos en la medida en que la base de la legislación fiscal se ha vuelto más abstracta. Los sistemas tributarios incluyen tanto los elementos tradicionales, que están desde hace muchos años, como los elementos modernos que incluyen los desarrollos más recientes en la sociedad. Los sistemas tributarios fueron diseñados inicialmente para fines domésticos, basados en el concepto de economías cerradas. Aunque se han introducido disposiciones adicionales para evitar la doble

---

1. Para un análisis más detallado sobre la tributación, ver Kaplow, L., *The Theory of Taxation and Public Economics (La teoría de la tributación y la economía pública)*, 2008.

tributación y para asegurar la tributación única en situaciones internacionales, aún el concepto dominante de los sistemas tributarios es el concepto de impuestos nacionales.

Una distinción tradicional de impuestos es la distinción entre los impuestos directos y los impuestos indirectos. Los impuestos directos se perciben para colocar la carga fiscal sobre el sujeto que realmente paga el impuesto, en tanto que los impuestos indirectos son gravados sobre los contribuyentes quienes se supone deben desplazar la carga fiscal en otros sujetos. El impuesto a la renta sería un ejemplo de un impuesto directo, mientras que un impuesto a la venta sería un impuesto indirecto. El alcance de la distinción entre los impuestos directos e indirectos es limitado porque el proceso económico de dividir la carga impositiva entre sujetos económicos es mucho más compleja en realidad.

Una distinción más común de impuestos es la distinción en los impuestos sobre la renta y el patrimonio frente a los impuestos sobre el consumo de bienes y servicios.

Los impuestos sobre la renta y el patrimonio incluyen:

- impuesto a la renta individual;
- impuestos de nómina de sueldos o salarios;
- impuesto a las sociedades;
- impuesto de retención de dividendos;
- impuesto de retención de interés;
- impuestos sobre el patrimonio o sobre la propiedad;
- impuestos de bienes inmuebles;
- impuestos sobre los juegos de suerte y azar;
- impuesto sucesorio;
- impuesto sobre donaciones.

Los impuestos sobre el consumo de bienes y servicios incluyen:

- impuesto a la venta;
- impuesto de valor agregado (IVA/GST);
- derecho de importación;
- impuesto sobre los artículos de uso y consumo;
- impuesto sobre transferencias;
- impuesto sobre seguros;
- impuesto sobre el capital;
- impuestos sobre la venta de los automóviles y motocicletas;
- impuesto sobre vehículos a motor;
- impuesto de circulación;

- impuestos ambientales (agua subterránea, agua, desechos y combustibles);
- impuestos sobre determinados bienes o servicios.

En la clasificación de la OCDE los impuestos se limitan a pagos obligatorios no correspondidos al Gobierno general y se dividen en cinco categorías: impuestos sobre los ingresos, beneficios y ganancias de capital; contribuciones de seguridad social; impuestos sobre la nómina y personal; impuestos sobre la propiedad; y los impuestos sobre bienes y servicios.<sup>2</sup>

Al subir los impuestos, los gobiernos controlan en gran medida los recursos de la economía. Los ingresos tributarios totales, como un porcentaje del PIB, varían ampliamente entre países. En los países miembros de la OCDE, los ingresos tributarios totales como porcentaje del PIB varían de 19,9% (México) a 50,7% (Suecia). Los ingresos tributarios totales como porcentaje del PIB han sido relativamente estables en los países de la OCDE durante los últimos 15-20 años. Se registró una tendencia lenta hacia el alza en más países de la OCDE durante el decenio de 1990 pero, después del año 2000, el promedio de ingresos tributarios como porcentaje del PIB para los países de la OCDE se ha estabilizado.

Total de ingresos tributarios como porcentaje del PIB

	1990	1995	2000	2005	2008
Australia	28.5	28.8	31.1	30.9	30.8
Canadá	35.9	35.6	35.6	33.4	32.2
Francia	42.0	42.9	44.4	44.1	43.1
Alemania	32.1	37.2	37.2	34.8	36.4
Italia	37.8	40.1	42.3	41.0	43.2
Japón	29.9	26.8	27.0	27.4	28.3
Corea (Rep.)	18.9	19.4	23.6	25.5	26.6
México	17.3	16.7	18.5	19.9	20.4
Los Países Bajos	42.9	41.5	39.7	39.1	37.5
España	32.5	32.1	34.2	35.8	33.0
Suecia	52.2	48.1	52.6	50.7	46.9
Turquía	14.9	22.6	32.3	32.3	23.5
Reino Unido	36.1	34.7	37.3	36.5	35.7

2. OCDE, *Estadísticas sobre ingresos para los años 1965-2006*.



## Capítulo 1 - Tributación

	1990	1995	2000	2005	2008
Estados Unidos	27.3	27.9	29.9	27.3	26.9
EU-15 promedio	37.7	38.8	40.4	39.7	39.7
OCDE promedio	33.8	34.9	36.2	36.2	35.8

Fuente: OCDE Estadísticas sobre ingresos para los años 1965–2009 (Edición 2010).

El total de ingresos tributarios como porcentaje del PIB es significativamente menor en los países en desarrollo y también en la mayoría de los países latinoamericanos, como se indica en la siguiente tabla.

### Total de ingresos tributarios como porcentaje del PIB

	1990	1995	2000	2005	2006
Argentina	16.2	20.3	21.5	26.8	27.5
Brasil	28.5	26.8	29.9	33.1	33.8
Chile	16.5	18.0	19.2	19.7	19.6
Colombia	9.5	14.0	15.0	17.7	18.6
Costa Rica	16.0	16.3	18.2	19.8	20.3
El Salvador	10.5	13.0	12.3	14.1	15.0
Guatemala	8.0	10.6	12.6	13.4	14.0
Perú	11.8	15.4	13.9	15.4	16.6
Venezuela	18.7	13.4	13.6	15.9	16.3
Latinoamérica	15.2	16.4	17.5	19.6	20.2

Fuente: OCDE Cálculos del Centro de Desarrollo.

Las diferencias en la recaudación de impuestos entre los países de la OCDE y los países de América Latina son especialmente manifiestas en el impuesto a la renta individual. Considerando que en los países de la OCDE el ISRI genera más de una cuarta parte de los ingresos tributarios (lo cual representa casi el 9% del PIB), este porcentaje es mucho menor para los países de América Latina (0,9%)<sup>3</sup> debido a que la gran mayoría de personas que trabajan en estos países (hasta aproximadamente el 90% en Brasil, Chile, Colombia y Costa Rica) tiene ingresos por debajo del umbral en el que debe pagarse el impuesto a la renta personal. Además, posiblemente la evasión del impuesto a la renta también es motivo de grave preocupación.

3. CEPAL, “La hora de la igualdad: brechas por cerrar, caminos por abrir”, informe presentado a la agencia regional de las ONU, Brasilia, mayo 2010.

Los sistemas tributarios en América Latina dependen en gran medida de los impuestos indirectos.

Total de ingresos tributarios como porcentaje del PIB

	1990	1995	2000	2005	2008
China (Rep. Popular de)	3.9	4.8	6.8	8.8	10.4
Rusia			13.7	16.6	15.6
India	10.3	9.3	9.0	9.9	12.3
Indonesia	15.7	14.0	13.7	12.3	
Sudáfrica	23.6	23.1	24.7		

Fuente: FMI.

Los impuestos se perciben principalmente para financiar los gastos del Gobierno en bienes y servicios públicos. A manera de ejemplo y a lo largo de la historia de las naciones, los ingresos tributarios se han utilizado para financiar gastos como los siguientes:

- defensa militar;
- policiales (policía y justicia);
- protección de la propiedad;
- infraestructura económica (carreteras, sistema jurídico, etc.);
- obras públicas;
- funcionamiento de Gobierno;
- redistribución de la riqueza.

Los impuestos se utilizan también en las sociedades modernas para financiar una gama de servicios públicos como los siguientes:

- sistema de educación;
- sistemas de salud;
- energía y abastecimiento de agua;
- recolección de la basura;
- transporte público;
- radiodifusión;
- entrega de correo y servicio telefónico;
- prestación para la tercera edad;
- desempleo, discapacidad y otras prestaciones sociales.

Por lo general, los gobiernos no financian todos sus gastos con los impuestos; los gobiernos también pueden pedir dinero prestado o imprimir dinero nuevo (dinero de circulación fiduciaria).

Para la prestación de servicios públicos el Gobierno puede cobrar a los usuarios de estos servicios de acuerdo con la utilidad individual del usuario; por razones políticas, sin embargo, estos servicios también pueden ser financiados con fondos públicos recaudados por los impuestos.

La tributación es un instrumento de política económica y social para lograr todo tipo de fines políticos. El diseño de los sistemas tributarios y la elección de las tasas impositivas pueden servir a muchos objetivos diferentes:

- distribuir la carga impositiva entre los (grupos de) contribuyentes para influir en la distribución del ingreso y la riqueza en la sociedad;
- promover o desalentar actividades económicas;
- proteger la industria (local);
- estimular o desalentar el consumo de productos específicos;
- estimular el empleo (en general o para grupos específicos como mujeres, jóvenes (recién graduados), adultos mayores, inmigrantes);
- proteger el medioambiente;
- estabilizar la economía.

Los impuestos pueden asignarse a fines específicos, lo que significa que los ingresos no pueden utilizarse para todos los efectos sino sólo para objetivos específicos (por ejemplo, carreteras, educación, medioambiente, etc.). Sin embargo, la mayoría de los impuestos, se recaudan para financiar los gastos generales del Gobierno.

Los impuestos son principalmente juzgados por la opinión pública sobre la base del nivel de la tasa impositiva. Los ingresos tributarios finales dependen de una combinación de la base imponible y la tasa impositiva. La tasa impositiva es un porcentaje de la base imponible (ingresos, valor de la propiedad, el valor de los bienes y servicios). La voluntad política de atender todo tipo de objetivos sociales y económicos a través del sistema tributario (diseñado en impuestos con numerosas normas específicas y exenciones para grupos y casos específicos) ha erosionado la base impositiva en muchos países. Como resultado de la erosión de la base tributaria, se han incrementado las tasas impositivas para garantizar, por lo menos, ingresos iguales.

Las tasas impositivas también están sujetas a la influencia política. Las tasas impositivas pueden ser progresivas, proporcionales o regresivas. Muchos sistemas tributarios utilizan tasas impositivas progresivas, lo que significa que los ingresos más altos están sujetos a un mayor porcentaje de impuesto a la renta. En estos sistemas la carga impositiva máxima recae sobre los

contribuyentes con los ingresos más altos. En realidad, la progresión puede ser menos inclinada de lo que sugieren las tasas debido a las muchas excepciones en la base imponible y en el uso de planes de planificación tributaria agresivos. Los mayores ingresos obtienen la mayoría de estas exenciones y planes de planificación tributaria.

La mayoría de los sistemas tributarios de consumo y los sistemas para el impuesto sobre la propiedad y la seguridad social establecidos hacen uso de las tasas impositivas proporcionales (una o más). Estos impuestos son regresivos en relación con los ingresos de los contribuyentes (los contribuyentes de ingresos más bajos gastan un mayor porcentaje de sus ingresos que los contribuyentes de ingresos más altos y ahorran menos).

Hay una tendencia a simplificar los sistemas tributarios, ampliar la base impositiva y reducir las tasas impositivas, lo cual haría que los sistemas tributarios fuesen más justos, eficientes y competitivos. Sin embargo, una tendencia más reciente es ampliar el número de impuestos mediante la introducción de impuestos ambientales (impuestos verdes) basados en el uso de la energía y la contaminación, y de nuevos impuestos para financiar el déficit presupuestario del Gobierno provocado por la crisis económica y financiera y para fortalecer el sector financiero debilitado (por ejemplo, un impuesto especial a los bancos). Un período de aumentos tributarios es muy probable después de una crisis económica y financiera y probablemente con un enfoque en los impuestos de consumo, incluyendo un uso más extenso de los impuestos ambientales, los impuestos inmobiliarios y los impuestos individuales sobre la renta. Mientras que tasas altas superiores para el impuesto a la renta individual podrían alentar a personas de altos ingresos y personas adineradas a mudarse a los países de baja tributación o a buscar oportunidades para eludir, se pueden buscar soluciones para ampliar la base imponible del impuesto a la renta en lugar de subir los principales tipos. Esto probablemente se aplicará también a los sistemas tributarios de los ingresos corporativos. Es probable que se llegue a ampliar la base impositiva, pero podrían bajar las tasas para seguir siendo competitivas.

## 1.2. Historia de la tributación

### 1.2.1. Introducción

El impuesto ha sido planteado por los gobiernos a lo largo de la historia. En las sociedades *premonetarias* los impuestos se adeudaban en el trabajo. Un ejemplo de una sociedad es el Imperio Inca. En las civilizaciones antiguas,

como en Egipto, no existía un derecho de propiedad individual. Los antiguos reyes eran los únicos dueños de todo en su reino. Incluso poseían los cuerpos de sus súbditos que eran obligados a trabajar para los reyes. Otra fuente de ingresos en aquel momento era el tributo requerido a los pueblos conquistados de los países vecinos. En las sociedades sin moneda los agricultores tenían que darle una parte de sus cosechas al Gobierno. Durante la época de los faraones, los recaudadores de impuestos eran llamados escribas. La historia describe que en un momento dado los escribas gravaron el aceite de cocina con un impuesto. Bajo la dinastía Ptolemaica (304-30 a. C.), los impuestos de capitación fueron una importante fuente de ingresos en Egipto.

En Grecia, los atenienses impusieron un impuesto temporal en tiempos de guerra. El impuesto era reembolsado cuando el botín de guerra lo permitía. Además, los atenienses impusieron un impuesto de capitación a los extranjeros.

En la época del Imperio Romano, los agricultores fiscales eran encargados de recaudar fondos para el Gobierno; se les permitió quedarse con cualquier cosa que recaudaban para sí mismos.

Los primeros impuestos en Roma fueron los aranceles de importación y de exportaciones. Julio César introdujo un impuesto del uno por ciento sobre las ventas. César Augusto, que fue considerado un brillante estratega tributario, presentó una tasa especial de cuatro por ciento para los esclavos, a la vez que mantenía la tasa general del impuesto a la venta a uno por ciento. César Augusto también instituyó un impuesto sucesorio que sirvió como un ejemplo para los holandeses y los ingleses. Encargó a las ciudades la recaudación de impuestos donde antes había sido una tarea del Gobierno central. La tributación en el Imperio Romano es considerada como una de las más efectivas en los principios de la historia sobre los impuestos.

### 1.2.2. Un mundo sin tributación<sup>4</sup>

La edad turbulenta de los siglos V y VI DC proporciona una ilustración instructiva del papel de la tributación en la sociedad. Después de la caída

---

4. Grapperhaus, F. H. M., *Taxes, Liberty and Property, the role of taxation in democratization and national unity 511-1787 (Impuestos, Libertad y Propiedad, el papel de tributación en la democratización y la unidad nacional)* (Amsterdam, 1989); Colley, L., *Britons, Forging the Nation 1707-1837 (Los británicos, forjando una nación 1707-1837)* (Londres, 1992); Robb, G., *The Discovery of France (El descubrimiento de Francia)* (Londres 2007).

del Imperio Romano y el declive de las ciudades en Europa, la mayoría de los ciudadanos huyeron al campo y encontraron refugio en las cercanías de castillos gobernados por una nueva clase de caballeros y señores de la guerra (jefes militares). Pagaban un alto precio por su protección: obediencia a la nueva clase gobernante. Durante esta época, desapareció la clase media y los derechos civiles perdieron su significado. Los gobernantes merovingios, radicados en la zona que ahora se llama Francia, no pudieron mantener la infraestructura señorial romana, incluyendo el aumento de los ingresos por medio de los impuestos. Los reyes merovingios se tornaron impotentes y su estado se desintegró completamente. Durante estos años, surgió el feudalismo y aparecieron tres clases dominantes en la sociedad: los señores, los sacerdotes y los campesinos. Entre los siglos VIII y XI, en el período de Carlos El Grande, la clase gobernante se transformó en una aristocracia militar, la economía se convirtió en un sistema cerrado basado en auto apoyo. La sociedad se caracterizó por una rígida jerarquía con normas fijas que regulan la relación entre el señor y su vasallo. El señor otorgaba derechos exclusivos (pero no la propiedad) sobre la tierra a sus vasallos leales y exigía por este feudo (*beneficium* o *feodum*) ciertos servicios y un juramento de lealtad. Durante siglos, la economía se basaba en el comercio de trueque en vez de los principios de la economía monetaria. Un ejemplo de esto es que si las monedas fueron usadas en esa época, sólo tendrían el valor de los metales involucrados y cualquier garantía por el gobernante no tenía ningún significado. La circulación de monedas también fue muy limitada debido a que cada entidad feudal podría tener sus propias monedas y la distribución de moneda entre las entidades feudales era extremadamente limitada. La tributación no era necesaria para este tipo de sociedad porque el gobernante proporcionaba refugio y protección y los sujetos devolvían esto en ayuda, asesoramiento y parte de sus cosechas.

Grapperhaus<sup>5</sup> describió el periodo después de las formas más puras de feudalismo, cuando regresó a una forma simple de tributación:

La imposición de impuestos en Europa surgió de esta obligación mutua. Los sujetos gradualmente comenzaron a ofrecer a su gobernante un pago monetario impersonal en lugar de servicios personales. Este desarrollo se produjo junto con un retorno a una economía monetaria, el aumento de las ciudades y la creación de ejércitos mercenarios. La disminución general de la obligación mutua inherente a la relación del gobernante-sujeto dio lugar a una mayor cooperación y solidaridad entre los diversos grupos de la sociedad. Las propiedades que llegaron a representar estos grupos voluntariamente decidieron aportar

---

5. Grapperhaus, id., p. 11.

ayuda financiera al gobernante soberano a cambio de una mayor voz en los asuntos de Gobierno. Inicialmente, el interés de las propiedades no se extendió más allá de su propio grupo. Más tarde, se amplió para abarcar su propia ciudad, su provincia y finalmente su propio país, un proceso que abarca varios siglos. En teoría, es un proceso continuo, porque hoy los países están cooperando en una escala cada vez más amplia.

Grappnerhaus explica que el proceso de unificación y construcción de la infraestructura legal tomó varios siglos. Es difícil imaginar que sólo hace dos siglos en Francia y Gran Bretaña la noción de nación estaba sólo en la mentalidad de una pequeña minoría de la población. En la mayor parte de estos países la gente hablaba otro idioma o un dialecto que no era comprensible para los demás. Algunos autóctonos pagaban un precio alto por su aislamiento lingüístico debido al hecho de que los oficiales del ejército de Napoleón no eran capaces de comunicarse en el dialecto local, el único lenguaje que entendían soldados y uno puede imaginar las consecuencias para estos pobres soldados al no entender las órdenes dadas por sus comandantes franceses. Los habitantes de estas regiones aisladas no eran conscientes de sus posibilidades de ser civiles en un área mucho mayor. El sistema de impuestos fue muy similar a aquel en el período feudal. El inquilino pagaba, en naturaleza, una parte de la cosecha. No es sorprendente que el impuesto sobre la tierra fuera la principal fuente de impuestos entre la gente de campo.

En términos más generales, los regímenes fiscales variaron ampliamente de una región a otra durante la Edad Media. En determinados momentos, no era necesario que los gobiernos gravaran con impuestos, debido a que eran auto sostenibles, producían sus propios productos en su propia tierra. Pero otras veces los impuestos como impuestos sobre la tierra, los impuestos de capitación, los impuestos sucesorios y los peajes por el uso de carreteras y puentes se cobraban en países europeos. La Imposición sobre la mano de obra fue la base del sistema feudal medieval en Europa occidental. La carga fiscal cayó principalmente sobre los campesinos, mientras que en gran medida los nobles y funcionarios de la iglesia estaban exentos. La recaudación de impuestos era exclusividad de los reyes, las iglesias y los nobles también recaudaban impuestos. La Iglesia Católica Romana fue un recaudador de impuestos particularmente exitosa durante la Edad Media.

El marco jurídico para la tributación era débil o inexistente durante ese tiempo. El sistema fiscal en la era feudal fue altamente regresivo y colocaba una pesada carga impositiva sobre los campesinos permitiendo privilegios y exenciones personales a los miembros de las clases altas. Según una antigua expresión “la gente contribuye con sus bienes, la nobleza con su sangre y el clero con sus oraciones”.

Cuando las ciudades se hicieron más importantes debido al aumento de la población, impusieron impuestos como los impuestos a la propiedad y los impuestos sobre las ventas a sus ciudadanos.

Durante el siglo XVI en los Países Bajos las provincias estaban a cargo de la tributación. Sin embargo, el ocupante español de los Países Bajos, el Duque de Alba, intentó imponer un impuesto del diez por ciento en todas las ventas de bienes muebles. Este impuesto, conocido como el odiado “*La Décima o el Décimo penique de Alba*”, amenazó la economía basada en el comercio de los Países Bajos y, por otra parte, la pérdida por parte de las provincias de su control sobre el sistema tributario. Sin embargo, la resistencia contra la medida fue tan fuerte que Alba en realidad nunca fue capaz de recaudar el impuesto. Tuvo que aceptar, en compensación, la oferta de una suma que fue planteada por las provincias. Esta historia marcó el comienzo de la Guerra de los Ochenta Años, un período de 80 años (1568-1648) de intermitente resistencia armada contra el Gobierno español.

A partir del siglo XVI se crearon Estados centralizados fuertes en Europa. Estos Estados constituyeron impuestos sobre la tierra, además de los ingresos generados por las fincas del propio rey. En Inglaterra, como consecuencia del creciente poder del Parlamento, la Declaración de Derechos de 1689 garantiza que el rey no podía gravar con impuestos sin la aprobación del Parlamento.

### 1.2.3. El desarrollo de la nación y la tributación

El Siglo de la Ilustración fue el período en el que la nueva clase de comerciantes, empresarios, industriales y civiles tenía un fuerte sentido de la emancipación de su clase y al mismo tiempo un sentir por los intereses de sus naciones. Parecía que ese compromiso con el país y sus hábitos y folclore tenía que reemplazar las reglas restringidas de la sociedad de clase. Gracias a este período, a finales del siglo XVIII fue posible el desarrollo de la nación y al mismo tiempo nacieron las raíces de un desafío mundial de ideologías. La clase de las Naciones se hicieron claramente visibles durante las guerras Napoleónicas. Más que en períodos anteriores, las guerras fueron entre naciones de mayor escala y duración, haciendo más costosa la guerra. Esto conllevó a la introducción de más impuestos y de diferentes tipos. Napoleón se convirtió en un maestro en la creación de nuevos impuestos sobre nuevas clases en la sociedad para financiar sus actividades públicas y militares emergentes, lo que al final minó su popularidad personal como el reformista que había limpiado la vieja mansión



europea. Los civiles, sea viviesen en Francia o en Italia ocupada, deseaban recibir algo a cambio de su alta participación en la tributación y en particular lo que querían era una representación. El siglo XIX se caracterizó por un largo camino de construcción de la nación, incluida la introducción gradual de los impuestos directos y la reducción de la dependencia de los ingresos de aduanas y aranceles. El concepto de obligación mutua (entre el Estado y los civiles) estaba guiando la introducción de un impuesto a la renta a finales del siglo XIX que sólo aquellas personas que pagaban el impuesto a la renta tenían derecho a votar (sufragio censitario). Aunque esta restricción en la votación no sobrevivió mucho tiempo, es digno de mención porque simboliza claramente el principio de reciprocidad en la relación entre el Estado que necesita el dinero de sus ciudadanos y los ciudadanos que estaban recibiendo el derecho de voto y el derecho a ser elegido a cambio de su pago.

Durante el siglo XIX en muchos países desarrollados se realizó un continuo debate entre las fuerzas en la sociedad que estaban a favor de abandonar los altos muros de protección de los aranceles y los derechos de aduana y su sustitución por el impuesto de consumo interno y el impuesto a la renta por una parte y por otra parte, las fuerzas a favor de proteger la economía nacional al mantener altos aranceles. El debate de la política fiscal estadounidense puede caracterizarse desde el principio, después de que el país había ganado su independencia, como una lucha continua entre estas fuerzas. El sur sólido, completamente dependiente de la mano de obra barata en sus campos de algodón, necesitaba altos aranceles para proteger su mercado interno de algodón y mantenerlo más barato que las demás colonias británicas. Prácticamente todo el sur apoyó esta política y por ello la mayoría de los Estados del sur han estado votando durante décadas por el Partido Demócrata. El Norte industrializado necesitaba una política de libre comercio para facilitar la exportación de sus productos a nuevos mercados y la importación de las materias primas necesarias. El Partido Republicano, fundado en 1854, fue una invención del Norte. Las elecciones presidenciales en 1856 y 1860 dividieron el país entre las líneas del libre comercio o aranceles elevados. Y con la elección de Abraham Lincoln (que no obtuvo un solo voto en el sur) comenzó la Guerra Civil y aunque se ha hecho popular marcar esta guerra como una lucha por la libertad y la emancipación de la población negra, en realidad fue principalmente una lucha común sobre la economía, los impuestos y los derechos de aduana.

Hasta el siglo XIX, se gravaron impuestos principalmente sobre los bienes importados y el consumo de bienes. Los ingresos eran limitados y la carga impositiva era percibida como que recaía demasiado sobre los pobres. Para

generar más ingresos tributarios y distribuir más equitativamente la carga impositiva entre los ricos y los pobres los países empezaron a introducir impuestos sobre la renta. Por ejemplo, en Gran Bretaña, el impuesto a la renta se anunció en 1798 y presentó en 1799 para financiar la guerra contra las fuerzas francesas bajo Napoleón. Los sistemas de impuestos sobre la renta progresivos que colocaron una mayor carga impositiva sobre los contribuyentes con ingresos más altos se presentaron más tarde en el siglo XIX iniciando con Prusia en 1853 y seguidos por Gran Bretaña en 1907, Estados Unidos (EEUU) en 1913 y Francia en 1917. Aunque recientemente se introdujeron sistemas de impuestos sobre la renta progresivos con tasas fijas en algunos países, los sistemas de impuestos sobre la renta progresivos continúan desempeñando hoy un importante papel en los sistemas tributarios modernos.

#### 1.2.4. Emancipación y tributación

Desde el siglo XIX, la naturaleza de los impuestos también había cambiado. Si bien la principal razón para la tributación continuó siendo la recaudación de ingresos para financiar gastos públicos, el sistema de impuesto a la renta también se basaba en los principios de redistribución de ingresos y promover la competencia leal. La tributación generó conciencia sobre el papel en la sociedad de normas y reglamentos claros, así como la importancia para los ciudadanos de tener el derecho a quejarse y a apelar<sup>6</sup> contra las decisiones adoptadas por las autoridades. Se desarrollaron e introdujeron sistemas judiciales independientes y neutrales. Esto también contribuyó significativamente en el desarrollo de estándares y reglas de contabilidad necesarias para propósitos de planificación y operaciones del negocio, incluyendo la obligación de repetir los pagos de impuestos.

En cierto modo, se reinventó el concepto de Estado durante el siglo XIX. La emancipación, participación y representación se convirtió en los

---

6. Las decisiones judiciales independientes y la protección de los derechos individuales también jugaron un papel importante en los nuevos Estados Miembros después de unirse a la UE en el año 2004. Algunos de estos antiguos Estados socialistas tenían una mala reputación en cuanto a la independencia de sus sistemas judiciales. La adhesión a la UE tuvo un impacto significativo y dio un impulso a la protección de los derechos civiles. Los sistemas judiciales (a veces con algunos lazos con el pasado) tuvieron que ser reformados y adaptados a la nueva realidad que las decisiones pueden ser anuladas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). Esto creó un enorme estímulo para aquellos ciudadanos que recientemente habían perdido la fe y la confianza en su sistema judicial nacional.

controladores para la nueva clase media. Para apoyar la introducción de estas ambiciosas y recién desarrolladas ideas los Estados invirtieron en educación, infraestructura, sistemas judiciales independientes y apoyo social. Como consecuencia, los ciudadanos exigentes estaban decididos a pagar mayores impuestos. En la mayor parte del mundo desarrollado durante el siglo XX, la resistencia y oposición contra una mayor tributación ha sido bastante limitada (lo cual se volvió evidente después de la Segunda Guerra Mundial cuando se expande el sector público). La razón principal y la explicación para ello sería que los ciudadanos fueron reconociendo que el Estado presta servicios a todos los ciudadanos que no pueden ser ofrecidos por el mercado privado (mejor educación, beneficios sociales, atención a la salud, sistemas de pensiones, programas de vivienda, etc.).

Este tipo de acuerdo mutuo entre los ciudadanos y el Estado es particularmente manifiesto en los países escandinavos. Las altas tasas impositivas y las altas cotizaciones sociales en estos países generalmente son aceptadas porque el público aprecia los servicios prestados por organismos gubernamentales y están dispuestos a pagar por estos servicios.

Lo contrario sucede en algunos países en desarrollo donde los ciudadanos ven casi cualquier contribución a la sociedad por la clase gobernante y donde los servicios proporcionados por el Gobierno son de muy mala calidad o inexistentes. La tributación podría percibirse como un “robo” oficialmente permitido y la evasión y elusión fiscal sería vista como la única respuesta posible ante esa situación. La legitimidad de la tributación requiere una política justa y práctica del gasto gubernamental. Servicios buenos proporcionados por un Gobierno eficaz y eficientemente son una condición previa para establecer un clima en el que los contribuyentes cumplan voluntariamente con sus obligaciones. La relación entre impuestos y servicios prestados es una cuestión política delicada. A menudo ha sido el principal tema en las elecciones presidenciales norteamericanas y también durante las elecciones a nivel estatal.

Las percepciones políticas pueden diferir significativamente en este sentido. Por ejemplo, los residentes de California vieron la diferencia en la elección de un gobernador que estaba a favor de la reducción de impuestos (Ronald Reagan 1967-1975) en lugar de reelegir a su predecesor como gobernador (Pat Brown 1959-1967) que abogó por un programa de expansión y un mejoramiento en la calidad de los servicios públicos.

Otro ejemplo de un país que ilustra la relación evidente entre la legitimidad de la tributación y el cumplimiento es Ruanda, donde, tras el genocidio de 1994, un nuevo Gobierno puso todos sus mejores esfuerzos en convencer a

sus ciudadanos que el pago de sus impuestos era necesario para la construcción de la nación y hoy día, los visitantes pueden observar que los servicios públicos son de un nivel superior cuando se comparan con aquellos servicios prestados en los países vecinos y la infraestructura es de mejor calidad. La declaración de la misión de la Autoridad de Ingresos de Ruanda lo afirma en el texto más profundo y claro: “Movilizar ingresos para el desarrollo económico a través de servicios eficientes y equitativos que promueven el crecimiento de negocios”.

### 1.2.5. Representación y tributación

Originalmente se introdujeron muchos impuestos para financiar guerras, como aquellos presentados por el Gobierno estadounidense durante la Guerra Civil (1861-1865) y el impuesto basado en el sistema de medición de tiempo en llamadas telefónicas introducido al comienzo de la primera Guerra Mundial (1914-1918).

A veces la tributación ha tenido una influencia decisiva sobre acontecimientos históricos. La Revolución Americana fue significativamente impulsada por la oposición a los impuestos gravados por los británicos en las colonias americanas. El llamado “Motín del Té de Boston”, en el que patriotas americanos vierten cargamentos de té británico en el puerto de Boston en protesta por la Ley del Té de 1773 que simbolizaba el poder colonial de Gran Bretaña, fue el origen de la Revolución Americana. Los estadounidenses encontraron que los británicos no tenían ningún derecho a gravarlos con impuestos sin permitirles representación en el Parlamento: “No hay impuestos sin representación”.

El “Motín del Té de Boston” de 1773 se considera como el inicio de la Guerra de Independencia de los Estados Unidos. El conflicto subyacente era el hecho de que Gran Bretaña estaba casi en bancarrota después de la Guerra de los Siete Años (1756-1763). El hecho de que Canadá fuera conquistado por los franceses tampoco hizo la vida más fácil. Los colonos estadounidenses temían una invasión francesa; sin embargo, la patria británica sufría de los costos de la guerra (la deuda nacional después de la guerra era tan grande que se asignaron cinco octavos del presupuesto nacional a los pagos de interés). La nueva y masiva expansión territorial ganada obligó a los británicos a tener una presencia militar permanente. De modo que para la Cámara del Parlamento en Londres era obvio que las Trece Colonias tenían que aportar más para su propia defensa. Sin embargo, los colonos estadounidenses se sintieron seguros en ausencia de cualquier amenaza procedente de los franceses derrotados, de modo que

¿por qué debería pagar más por una presencia militar que era percibida como innecesaria y como una amenaza aún mayor que los franceses? Este es un claro ejemplo donde los contribuyentes dudan de la legitimidad de los impuestos. “No hay impuestos sin representación” se convirtió en el lema de la Revolución Americana y desde ese momento, los políticos entienden que el establecimiento de un impuesto sin el consentimiento de los gobernados sería percibida como una forma de tiranía fiscal. La tributación bajo regímenes democráticos por lo tanto tiene una mayor legitimidad moral que los impuestos bajo regímenes no democráticos.<sup>7</sup>

Con relación a este fenómeno Colley<sup>8</sup> escribió:

Y ¿qué derecho tenía el Parlamento de gravarlos con impuestos? Su lealtad era sólo con el Rey de Inglaterra y en cuanto a la tributación, sólo sus propias asambleas coloniales elegidas tenían el derecho a exigirselo. “El Parlamento sancionó leyes para anexar Gales ... al Reino”, razonó el líder patriota y futuro Presidente, John Adams, en 1775, “pero nunca se ha sancionado una ley para anexar a América. ... Los dos Reinos de Inglaterra y Escocia fueron incorporados por medio de una Ley de la Unión, en un reino bajo el nombre de Gran Bretaña; pero no hay ni una palabra sobre América en esa ley”. Debido a que las colonias no debían ni su existencia, ni a su relación con Gran Bretaña a leyes aprobadas por el Parlamento, sólo al Rey, el primero no podría tener ningún poder de imposición fiscal o legislación sobre ellos.

El vínculo entre la representación y la fiscalidad también jugó un papel importante en la Revolución francesa. En lugar de la toma de la Bastilla el 14 de julio de 1789, la reunión de *les États généraux* (los Estados Generales) fue el comienzo de la revolución. El 5 de mayo de 1789, la representación de los nobles, clérigos y plebeyos (la distinción de clases formalizada por Carlos Magno hacía mil años) y las ciudades y parroquias de Francia fueron invitadas a enumerar sus quejas. Robb<sup>9</sup> proporcionó un perfil general de las principales quejas de la sociedad francesa en los albores de la Era Revolucionaria:

---

7. Rahn, Richard W., “Tax Tyranny” (Tiranía Tributaria), *Washington Post*, 27 marzo 2008.

8. Colley, *Britons, Forging the Nation 1707-1837* (Los británicos, forjando la Nación 1707-1837), op. cit., supra note 4, p. 11.

9. Robb, *The Discovery of France* (El descubrimiento de Francia), op. cit., supra note 4, p. 80.

La mayoría de los *Cahiers* (pliegos de cargos) enumeran las mismas quejas: el *corvée*<sup>10</sup> (deber de reparación de la carretera), caminos intransitables y puentes rotos, hospitales a los que nadie podría acudir aunque pagaban por ellos con impuestos, el acantonamiento de tropas y sus hambrientos caballos, la falta de representación y justicia arbitraria o incoachable, policía ineficaz, la proliferación de estafadores, cirujanos sin certificar y por supuesto los privilegios eclesiásticos y señoriales.

Estas quejas se refieren al mismo tipo de cuestiones que se plantean en la actualidad en los países en desarrollo. La calidad de los servicios públicos, la protección del ciudadano individual, intervención pública por abuso de poderes y el respeto por los derechos civiles se correlacionan significativamente con la tributación, como el pago de impuestos (basado en el cumplimiento voluntario) necesariamente es financiar los servicios del Estado.

En algunos países en desarrollo y especialmente en las regiones posteriores a los conflictos, los Estados generalmente dependen casi totalmente de la ayuda de los donantes (Irak, Afganistán, Bosnia y Herzegovina, etc.) mientras que la contribución de los ciudadanos y las empresas a sus autoridades gobernantes es casi nula. El dilema de las potencias extranjeras es que se ven obligadas a permanecer por mucho más tiempo que su compromiso inicial debido a que las autoridades nacionales no tienen el poder y la voluntad de generar los recursos necesarios (en dinero, reglamentos, capital humano, política, etc.) para hacerse realmente cargo y dirigir su país. El buen gobierno es un factor crítico. Sin ganar la confianza de la sociedad al ofrecer buenos servicios públicos para justificar los impuestos de los ciudadanos y empresas para un mayor porcentaje del PIB, los intentos de donantes extranjeros para restaurar la función del Estado serán en vano. Los habitantes de ciertas zonas, en particular en África Central, han regresado a una situación que parece similar a las circunstancias en Europa al final (parte occidental) del Imperio Romano en el siglo V y VI. La única protección que podía ofrecer era la rendición absoluta al caudillo local pagada por los derechos exclusivos del gobernante a los plebeyos obedientes en todos sus bienes.

---

10. El *corvée* se instituyó en 1738 y en Francia se convirtió en el símbolo del servicio comunal no funcional. En algunas parroquias se obligaba a toda la población masculina a trabajar en los caminos hasta 40 días al año. Como señala Robb (p. 219): “Muchos de los constructores de la carretera no tenían idea hacia donde iba el camino y nunca lo usaron. Los principales beneficiarios eran los mercaderes y los nobles.”

### 1.3. El fortalecimiento y la reestructuración del Estado y la tributación

#### 1.3.1. Introducción

Todo el mundo es parte de un contexto nacional, una nación que es reconocida por otras naciones y que consiste en un área geográfica donde normalmente domina un idioma nacional y donde un conjunto de normas culturales y rituales son seguidas por una mayoría de los habitantes. No hay ninguna definición clara y universalmente aceptada de una nación o un Estado. El Estado generalmente es visto como el organismo gubernamental y todas sus entidades públicas relacionadas con soberanía sobre un territorio y una población definida, mientras que generalmente se considera nación un concepto más amplio como el paraguas por encima del Estado, los ciudadanos, cultura, geografía y el idioma.

Tomás de Aquino formuló el concepto del Estado como “el orden de los gobernantes” y fue seguido por Martín Lutero, que vió una división del trabajo entre la Iglesia y el área donde el gobernante debe regir en su Reino a sus nobles y plebeyos sin interferencia de la Iglesia. Una definición más completa del Estado llegó con la Paz de Westfalia y el Tratado de Munster de 1648, que puso fin a la Guerra de los Treinta Años (1618-1648) y la Guerra de los Ochenta Años (1568-1648), que formularon los siguientes principios:

- el principio de integridad territorial;
- el principio de la exclusión de agentes externos de las estructuras de la autoridad nacional;
- el principio de la soberanía del Estado y el derecho fundamental a la libre determinación política;
- el principio de igualdad jurídica entre los Estados.

Hoy día se podría alegar el impacto de la globalización, los crecientes poderes económicos de las multinacionales y el papel supranacional de organizaciones y entidades como la Unión Europea y las Naciones Unidas (ONU) están socavando el concepto estricto del Estado nacional. Sin embargo, en el siglo XIX, cuando las naciones se dieron cuenta de sus propias raíces y destinos, los componentes básicos de la Paz de Westfalia fueron de gran importancia.

El desarrollo de la tributación contribuyó particularmente a la evolución del Estado y sus ciudadanos. Los impuestos a la renta individual y corporativa se originaron en el siglo XIX. La introducción del impuesto a la renta

personal se percibió como una solicitud por parte de las clases medias a participar y contribuir con una sociedad donde se establecieron los primeros pasos básicos para la protección de los pobres y las personas con discapacidad. El período entre 1890 y la Primera Guerra Mundial se caracterizó por la emancipación de las clases medias, representadas por sus dirigentes liberales, que fueron los precursores de la introducción del impuesto a la renta. Sin más, se estableció un contrato social; un puente entre las clases medias emergentes (que a menudo tenían sus raíces en un entorno laboral o rural) y las necesidades sociales de la nación.

Durante este período, los aumentos de impuestos y los desembolsos gubernamentales fueron posibles por el otorgamiento de más derechos civiles a los representantes de la burguesía moderna. “No hay impuestos sin representación” se convirtió en el lema de muchos Estados nación.

A nivel de nación, la clase media emancipada tuvo un firme compromiso con su propia herencia del Estado que hizo todo lo posible por ellos. El orgullo de su idioma nacional, universidades, gimnasios (históricamente el gimnasio era usado para el ejercicio, baño comunal, centro de estudios y punto de reunión para filósofos), periódicos, sindicatos, banderas nacionales y parlamentos, así como incluso los primeros partidos de fútbol y los Juegos Olímpicos, etc., creó las naciones con los ciudadanos que claramente son conscientes de sus grandes habilidades. El concepto es fácil de entender y se expande a los servicios públicos (desde el bienestar social a la existencia militar en la expansión de las colonias) apoyados por una entusiasta clase emancipada, orgullosa de los enormes pasos alcanzados en unas cuantas décadas.

Los servicios públicos emergentes también eran fuertemente necesarios durante los períodos de desastres, como las dos Guerras Mundiales, los períodos de recuperación después de la Gran Guerra y la Gran Depresión de la década de 1930. Sólo en los períodos de crecimiento económico muy alto (las eras de 1920-1929 y 1989-2008) se ha visto que los debates políticos son dominados por los argumentos a favor de una menor función pública y la correspondiente baja (marginal) en las tasas impositivas. A pesar de estas disputas sobre el tamaño preferido del gasto público, los gastos del gobierno aumentaron desde aproximadamente un 10 por ciento durante el siglo XIX a más de 40-50 por ciento hoy en los países de la OCDE.

Esencialmente, las funciones del Estado se concentran en cuatro importantes áreas de interés, donde el sector privado no es capaz de proporcionar los servicios necesarios y podría, en el mejor de los casos, contribuir parcialmente. Estas cuatro áreas incluyen las siguientes funciones:



- proteger (protección o salvaguardar la integridad territorial de los desastres naturales);
- asegurar (para la seguridad social, desempleo, pobreza, etc.);
- cuidar (de la tercera edad, discapacitados, niños, minorías, etc.);
- educar (desde la educación primaria hasta acceso a universidades y bibliotecas y la prensa libre, etc.).

Los impuestos son la principal fuente de ingresos para financiar estas cuatro tareas públicas y también se utilizan como una herramienta esencial en la regulación del mercado subyacente. Por ejemplo, una ley tributaria general como el IVA genera ingresos para financiar los gastos públicos para la protección, el seguro, el cuidado y la educación, pero también los regímenes tributarios especiales en el diseño del IVA regulan los gastos privados en estas áreas, por ejemplo, un tasa reducida para los gastos de salud y de los gastos educativos (libros, estudios y periódicos).

Este enfoque de fortalecimiento y reestructuración de un Estado hacia la tributación y la Administración Tributaria es esencial para que los países en desarrollo avancen hacia una democracia completa, basada en una ciudadanía plena que incluye el pago de impuestos. La formalización del sector no estructurado, a menudo grande al ampliarse la base tributaria, es esencial para estos objetivos de fortalecimiento y reestructuración de un Estado.

El Banco Mundial y el Departamento de Desarrollo Internacional (DFID, en sus siglas en inglés) del Reino Unido han desarrollado un programa centrado en la mejora de la tributación de las empresas como una contribución al fortalecimiento y reestructuración de un Estado basado en cinco principios para un sistema tributario sólido. Estos principios incluyen:<sup>11</sup>

- inclusión política;
- rendición de cuentas y transparencia;
- equidad percibida;
- eficacia;
- compromiso político de prosperidad compartida.

---

11. Everest-Philips, M., “Business Tax as State-Building in developing countries: Applying governance principles in private sector development” (*El impuesto a la actividad empresarial para el fortalecimiento y reestructuración de un Estado en los países en desarrollo*), *International Journal of Regulation and Governance (Revista Internacional de Regulación y Gobierno)* 8(2) (2008).

Este enfoque de fortalecimiento y reestructuración de un Estado confirma que el impuesto debe entenderse en su contexto como un sistema, incluyendo sus factores determinantes morales, institucionales y culturales. Esto, junto con la cantidad de impuestos que recauda el Gobierno, es decisivo para la relación del Estado con sus ciudadanos; sin embargo, lo que realmente importa es cómo el estado recauda impuestos y qué aspectos influyen en su relación con sus ciudadanos.

### 1.3.2. Buen gobierno<sup>12</sup>

Recientemente, los términos “gobernanza” y “buen gobierno” se están utilizando cada vez más en la literatura sobre desarrollo. Los principales donantes y las instituciones financieras internacionales cada vez más basan su ayuda y préstamos a condición de que se realicen reformas que establezcan y garanticen “la buena gobernabilidad”.

El concepto de “gobernabilidad” no es nuevo, es tan antiguo como la civilización humana. En términos sencillos “gobernabilidad” es el proceso de toma de decisiones y el proceso por medio del cual se implementan (o no) las decisiones.

El análisis del gobierno, por lo tanto, normalmente se centrará en los actores formales e informales involucrados en la toma de decisiones y en la aplicación de las decisiones adoptadas, así como en las estructuras formales e informales que se han definido para llegar y aplicar la decisión.

El buen gobierno tiene ocho características importantes, que incluyen:

- participativo;
- orientado hacia el consenso;
- responsable;
- transparente;
- con capacidad de respuesta;
- eficaz y eficiente;
- equitativo e inclusivo;
- que obedece el estado de derecho.

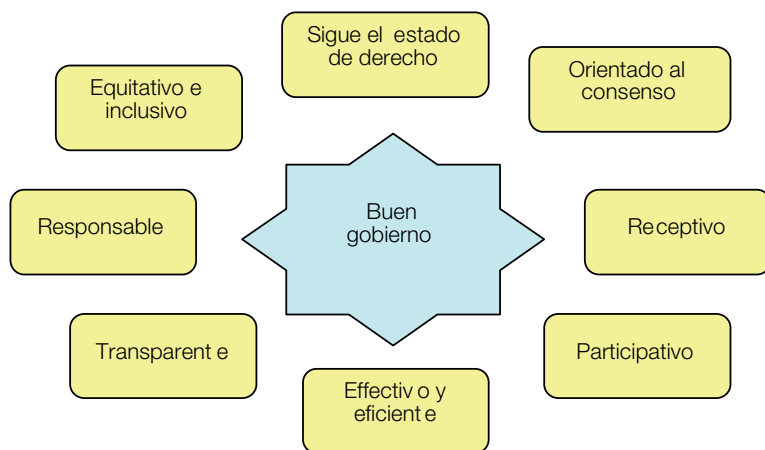
Tales características aseguran que se minimice la corrupción, que se tengan en cuenta las opiniones de las minorías y que las voces de los más

---

12. La presente sección se basa en la metodología desarrollada por las Naciones Unidas.

vulnerables en la sociedad se escuchen en la toma de decisiones. Estos atributos de un enfoque de “buen gobierno” responden a las necesidades presentes y futuras de la sociedad.

Fig. 1



### *Participación*

La participación de hombres y mujeres es la piedra angular del buen gobierno. La participación podría ser directa o mediante instituciones intermedias legítimas o representativas. Es importante señalar que la democracia representativa no necesariamente significa que las preocupaciones de las personas más vulnerables en la sociedad se tendrán en cuenta en la toma de decisiones. La participación debe ser informada y organizada. Esto significa la libertad de asociación y expresión por un lado y una sociedad civil organizada por el otro.

### *Estado de derecho*

El buen gobierno requiere marcos legales justos que se aplican de manera imparcial. También requiere la plena protección de los derechos humanos, especialmente los de las minorías. La aplicación imparcial de las leyes requiere un poder judicial independiente y una fuerza de policía imparcial e incorruptible.

### *Transparencia*

La transparencia significa que las decisiones adoptadas y su aplicación se realizan de manera que siguen las reglas y los reglamentos. También

significa que la información está libremente disponible y es directamente accesible por aquellos que se verán afectados por estas decisiones y su aplicación. También significa que se proporciona suficiente información y que se proporciona en medios y formas de fácil comprensión.

### *Capacidad de respuesta*

El buen gobierno requiere que las instituciones y los procesos traten de servir a todos los actores estratégicos dentro de un marco de tiempo razonable.

### *Orientado hacia el consenso*

Hay varios actores y otros tantos puntos de vista en una sociedad determinada. El buen gobierno requiere mediación de los diferentes intereses en la sociedad para alcanzar un amplio consenso sobre lo que es en beneficio de toda la comunidad y cómo puede lograrse. También requiere una perspectiva amplia y a largo plazo sobre lo que se necesita para el desarrollo humano sostenible y cómo lograr los objetivos de tal desarrollo. Esto sólo puede resultar de una comprensión de los contextos históricos, culturales y sociales de una sociedad o comunidad.

### *Equidad e inclusión*

El bienestar de la sociedad depende de asegurar que todos sus miembros sientan que tienen un interés en ella y no se sienten excluidos de la corriente principal de la sociedad. Para ello todos los grupos, pero sobre todo los más vulnerables, deben tener oportunidades para mejorar o mantener su bienestar.

### *Eficacia y eficiencia*

El buen gobierno significa que las instituciones y procesos producen resultados que satisfagan las necesidades de la sociedad al hacer el mejor uso de los recursos a su disposición. El concepto de eficiencia en el contexto del buen gobierno también cubre el uso sostenible de los recursos naturales y la protección del medio ambiente.

### *Rendición de cuentas*

La rendición de cuentas es un requerimiento clave del buen gobierno. No sólo las instituciones gubernamentales, sino también el sector privado y las organizaciones de la sociedad civil deben rendir cuentas al público y a sus actores estratégicos institucionales. Quien es responsable ante quien varía en función de si las decisiones o medidas adoptadas sean internas o

externas a una organización o institución. En general, una organización o una institución es responsable ante los que se verán afectados por sus decisiones o acciones. No se puede exigir rendición de cuentas sin transparencia y el estado de derecho. La gestión responsable y eficaz de los recursos financieros públicos constituye una de las responsabilidades y retos más fundamentales de muchos de los gobiernos del mundo, particularmente en los países en desarrollo y en economías en transición. En esta era de creciente globalización de los mercados mundiales y del comercio, la rendición de cuentas y la gestión del sector público se han convertido en elementos críticos en la determinación general de la eficacia, eficiencia y capacidad de los gobiernos de garantizar la competitividad económica y el crecimiento, el buen gobierno y el desarrollo humano sostenible.

El buen gobierno es una condición previa para la tributación y Administración Tributaria adecuada; sin embargo, el vínculo entre la tributación y el buen gobierno tiene más dimensiones. La tributación es fundamental para crear y apoyar las funciones básicas de un estado efectivo. Esto incluye el papel de la tributación en el desarrollo de un Gobierno sensible y responsable. GOVNET<sup>13</sup> propuso tres canales a través de los cuales la confianza del gobierno en la tributación puede conllevar a un gobierno mejorado. Estos incluyen:

- *Procesos de interés común*: la dependencia de los gobiernos en los impuestos crearan mayores incentivos para promover el crecimiento económico.
- *Procesos del aparato del Estado*: la tributación requiere el desarrollo de un aparato burocrático importante y complejo que puede llevar a mejoras más amplias en la capacidad del Estado.
- *Procesos de rendición de cuentas y capacidad de respuesta*: la tributación hace que los ciudadanos se involucren en la política. La confianza en los impuestos proporciona a los gobiernos incentivos para mejorar la gestión pública a fin de mejorar el cumplimiento fiscal.

La tributación ha desempeñado un papel importante en el establecimiento del buen gobierno en las sociedades occidentales a lo largo de la historia.

---

13. OECD, “Taxation, State Building and Accountability: Towards a Governance Enhancing Tax Reform Agenda” (*Tributación, fortalecimiento y reestructuración y rendición de cuentas: hacia una agenda de reforma tributaria que mejore el gobierno*), GOVNET, (Kampala 2009).

El fortalecimiento de la capacidad de los países en desarrollo en el ámbito de la tributación puede ser un importante catalizador para la expansión del buen gobierno en esos países.

### 1.3.3. El Estado de derecho

Como se mencionó antes, un elemento clave del buen gobierno es someterse al estado de derecho.

Los gobiernos y las Administraciones Tributarias desean que sus ciudadanos y contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias. El concepto de cumplimiento voluntario y la responsabilidad de las Administraciones Tributarias para promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de los contribuyentes son un elemento clave en una Administración Tributaria moderna, eficaz y eficiente. Este concepto se explica en más detalle en los Capítulos 2 y 3.

El concepto de cumplimiento ha sido descrito y explicado en numerosas publicaciones sobre la Administración Tributaria. Sin embargo, lo que a veces parecen haber sido subexpuesto o simplemente olvidado es el paradigma de la legitimidad del Estado. Solía darse por sentado que existe un entendimiento común y esencial entre el contribuyente y el Estado acerca de las obligaciones y derechos: los derechos y obligaciones del Estado y los derechos individuales y las obligaciones de los ciudadanos. Implícitamente, reconocemos la supremacía de la ley (*Iustitia est fundamentum regni*) y que éste es el paradigma más importante para la correcta comprensión de la evolución de la sociedad civil en los últimos siglos, donde el bienestar del individuo era el objetivo final. Pero ha habido, y aún hay, muchos ejemplos de países en donde el Estado no ha tenido legitimidad entre sus ciudadanos porque la supremacía de la ley no ha existido. Los conflictos entre los ciudadanos y el Estado no se resolvieron mediante la interpretación de un sistema jurídico supremo, más bien eran “resueltos” por medio del abuso de poder, la violencia física y psicológica y el único propósito del sistema jurídico era servir de herramienta para una práctica totalitaria.

La supremacía de la ley es el punto de partida para un Estado jurídico democrático, subrayando que el Estado y sus ciudadanos son socios equitativos con intereses, derechos y obligaciones diferentes, pero todos obedientes a la ley. La protección de la condición jurídica de un ciudadano es un indicador distintivo de una democracia. En un Estado democrático la

supremacía del derecho y la justicia son respetadas y percibidas por todos los actores como las “reglas del juego”.

En un Estado totalitario los ciudadanos tendrán probablemente una falta de comprensión o incredulidad en la supremacía de la ley. Esto suele generar una cultura pasiva, mediante la cual los ciudadanos no tienen confianza en el comportamiento jurídico del Estado. Implícitamente, los ciudadanos reconocen que la noción de justicia está relacionada con cuestiones de normas y valores que pueden sufrir cambios durante el tiempo y también que la justicia puede ser subjetiva, condicional y el resultado de una evaluación de relaciones. Estas percepciones serán similares a las percepciones de los ciudadanos en las sociedades democráticas.

Sin embargo, la diferencia es que la segunda categoría de ciudadanos tiene la oportunidad de influenciar y cambiar las normas en la sociedad. La falta de esta oportunidad normalmente genera ciudadanos pasivos con una confianza limitada en la supremacía de la ley. Los elementos sustanciales de esta cultura pasiva y la falta de confianza en la supremacía de la ley pueden aún percibirse en países donde de introdujo recientemente la democracia. En algunos de estos países, después del periodo de poderes absolutos del Estado, ha comenzado una era en la que las grandes empresas o conglomerados de potencias industriales han asumido la posición del Estado, resultando en una situación donde los ciudadanos se enfrentaron con un cambio de la “usual rectitud” de las instituciones del Estado y sus funcionarios a la “usual rectitud” de la nueva nomenclatura empresarial. Probablemente esto no mejorará la aceptación de la supremacía de la ley en estos Estados que recientemente restablecieron su independencia y soberanía.

El nihilismo legal puede encontrar su causa en:

- la abundancia o imperfección de las leyes;
- las colisiones de los actos jurídicos;
- la ausencia de un mecanismo legal de garantía de la libertad personal;
- conceptos viciados de moral, justicia y legalidad;
- normas jurídicas parcialmente aplicadas;
- la práctica jurídica subjetiva;
- la abundancia del patrón legal y procedimientos para cambiar las reglas.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha desempeñado un papel importante en la UE al proteger a los ciudadanos contra el abuso de poderes por las instituciones públicas. Tanto para los antiguos como para los nuevos Estados miembros, la jurisdicción del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha desempeñado un papel importante para introducir o confirmar la supremacía de la ley.

Como se mencionó antes, el concepto de democracia tiene una correlación significativa con la legitimidad del Estado; se considera una condición previa necesaria. En muchas sociedades occidentales se ha introducido la democracia para servir a las necesidades de ciertas clases. Empezando por la nobleza, quienes estaban mirando hacia vasallos que buscaban más protección por la ley y poderes más individuales hacia su monarca (comenzando por la Carta Magna en 1213) y seguido por la emancipación de las clases medias (comenzando por la Revolución Francesa y la Revolución de los Estados Unidos, seguido de un turbulento siglo XIX cuando se establecieron y aseguraron los derechos civiles y humanos). La característica esencial de este desarrollo fue que ciertos grupos de interés y las clases sociales estaban construyendo su influencia política alrededor de sus intereses de clase. Este fenómeno puede observarse aún en movimientos políticos tales como partidos laborales, partidos verdes o ambientales, conservadores, monárquicos, liberales, agricultores, etc. Una característica es que cada individuo puede libremente cambiar su lealtad a su partido favorito.

La democracia ha cambiado por la evolución y el desarrollo de las clases en la sociedad. Sin la movilidad dentro de diferentes clases en la sociedad o en situaciones en donde los partidos políticos se basan únicamente en función de las divisiones étnicas o si éstos sólo representan los conglomerados empresariales en la sociedad, el ganador será la sociedad gobernante y con respecto a la minoría, el sistema será en vano. Como consecuencia, los ciudadanos podrían percibir grupos políticos y sus representantes no como promotores de sus intereses y la emancipación, sino como representantes de una cultura codiciosa. Esta falta de confianza en los representantes puede reducir las expectativas positivas de los ciudadanos y alimentar sentimientos nihilistas.

Un aspecto crucial de control democrático que está fuertemente relacionado al concepto de cumplimiento es el derecho y la libertad de los ciudadanos de proporcionar retroalimentación para evaluar y supervisar. Una oposición sana es la clave absoluta de la sostenibilidad de un sistema democrático. ¿Cómo se relaciona esto con el concepto de cumplimiento? La respuesta es que la política y la aplicación de la ley por parte de las instituciones públicas están estrechamente relacionadas entre sí y gobernadas por los mismos patrones. Las políticas, conceptos, teorías y visiones no tienen sentido sin la aplicación y eficacia de valor sólo pueden evaluarse por medio de la medición de los resultados operacionales y al recibir retroalimentación. Esto refleja el ciclo que las estrategias se traducen en planes operacionales y actividades que son evaluadas y finalmente conducen a ajustes en la estrategia inicial elegida. También el concepto de cumplimiento y



su aplicación operativa es tema de tal ciclo. Ello requiere una actitud de análisis, que permite a los ciudadanos reflexionar sobre el concepto y criticar la forma en que se ha aplicado en la práctica, lo que permite al Gobierno mejorar a lo largo del tiempo. También requiere que los gerentes no se consideren miembros de una casta cerrada de intocables autoritarios sino que sean plenamente conscientes de sus funciones y responsabilidades, lo que requiere que sean sensibles y responsables. Cuando estos principios básicos de la democracia son constantemente violados en un país es muy probable que no pueda aplicarse con eficacia el concepto de cumplimiento.

La supremacía de la ley está fuertemente correlacionada con control democrático y la democracia está significativamente correlacionada con el empoderamiento de los ciudadanos. Una implementación exitosa del concepto de cumplimiento requiere la existencia de la supremacía del derecho basado en condiciones democráticas adoptadas por el Gobierno y los ciudadanos.

Además de la confianza en el Gobierno en general y la confianza en la imparcialidad del sistema tributario, incluyendo las percepciones de los ciudadanos de una distribución justa de la carga impositiva en el sentido de que diferentes grupos de la sociedad están pagando su cuota justa, se considera que son los factores clave para el cumplimiento voluntario. Si la gente cree que importantes grupos de contribuyentes no contribuyen en proporción a su capacidad para hacerlo y más concretamente, si la gente cree que la gente rica y acaudalada en sus países no pagan su justa cuota, estas preocupaciones de inequidad vertical fácilmente pueden ocasionar una disminución de la confianza en el Gobierno y en la administración tributaria y conllevar a la insatisfacción con el Gobierno y a la percepción de falta de equidad procesal en las operaciones de la administración tributaria. El núcleo de esas preocupaciones es la observación de que la justicia y los procesos democráticos son de hecho exclusivos de los ricos y poderosos.

### **1.4. Impuestos y desarrollo**

#### **1.4.1. Introducción**

Un buen sistema tributario y una adecuada administración de los impuestos son condiciones previas para el funcionamiento adecuado de un país y el suministro de bienes públicos. Muchos países en desarrollo no pueden financiar sus gastos públicos a través de impuestos y dependen en gran medida de ingresos externos, como la ayuda al desarrollo. Por el contrario,

la permanente disposición de ayuda exterior puede, en cierta medida, formar un incentivo negativo para los países en desarrollo que reciben ayuda extranjera y no los alienta a construir sistemas tributarios sólidos y capacidades administrativas apropiadas para elevar efectivamente los ingresos tributarios nacionales. Se han transferido más de 2 billones de dólares de ayuda exterior de los países ricos a pobres en los últimos 50 años,<sup>14</sup> pero la eficacia y los beneficios de todas estas ayudas son cada vez más cuestionados y debatidos. Por ejemplo, Paul Kagame ha señalado “si bien aparentemente se han desembolsado más de 300 mil millones de dólares de ayuda a nuestro continente desde 1970, hay poco para mostrar en términos de crecimiento económico y desarrollo humano”.<sup>15</sup> Una de las cuestiones más apremiantes para los países en desarrollo es reducir la dependencia de los países de la ayuda exterior.

Los países en desarrollo suelen tener una relación impuestos – PIB mucho menor que los países desarrollados.<sup>16</sup> La relación impuestos – PIB en muchos países en desarrollo es sólo la mitad de lo que es en el mundo desarrollado.

De acuerdo a estimaciones del Banco Mundial, los países en desarrollo están perdiendo dinero por flujos ilegales de dinero hacia afuera de los mismos en cantidades entre USD 500 a 800 mil millones anuales. Estas cantidades probablemente incluyan un componente sustancial de evasión fiscal y no es improbable que la pérdida de ingresos tributarios sea igual o incluso superior a la ayuda al desarrollo en todo el mundo. Este dinero podría haberse dedicado a luchar contra la pobreza al financiar los gastos en educación, salud y la creación de instituciones.

Los países en desarrollo no pueden lograr una reducción considerable de la pobreza, de crecimiento económico sostenible y de desarrollo sin la movilización de los recursos nacionales para el desarrollo. El Consenso de Monterrey<sup>17</sup> establece que la exitosa movilización de recursos nacionales requiere de un entorno nacional facilitador: “un entorno nacional es vital para la movilización de recursos internos, aumentar la productividad,

---

14. Moyo, Dambisa, *Dead Aid: Why aid is not working and how there is another way for Africa*. (Ayuda muerta: Porque la ayuda no está funcionando y como hay otra vía para África), 2009.

15. Fundación Brenthurst, 2007, Documento de discusión: Discurso presentado por el Presidente Paul Kagame.

16. Ver tablas en 1.1.

17. Conferencia Internacional de Financiación para el Desarrollo, Monterrey, México, marzo 2002.

reducir la fuga de capitales, estimular el sector privado, y atraer y hacer efectivo el uso de la inversión y la asistencia internacional”.

La capacidad de los países en desarrollo de aumentar los impuestos y aumentar los ingresos tributarios está limitada por una serie de factores, que incluyen:

- instituciones débiles, incluyendo la administración tributaria;
- corrupción y falta de transparencia;
- sistemas tributarios caracterizados por numerosas exenciones fiscales y todavía muy dependiente de los aranceles fronterizos;
- existencia de grandes sectores informales;
- salida de fondos a los paraísos fiscales;
- alta presión de (grandes) inversores internacionales en el contexto de la competencia fiscal global, conduce a la disminución de los impuestos globales.

La Declaración de Doha<sup>18</sup> identificó cuatro elementos claves para el mejoramiento de los sistemas tributarios en los países en desarrollo:

- el aumento de los ingresos tributarios al modernizar sistemas tributarios;
- el mejoramiento de la eficacia y eficiencia de la recaudación de impuestos;
- la ampliación de la base imponible; y
- el combate eficaz de la evasión tributaria.

Los sistemas tributarios en muchos países en desarrollo aún son muy dependientes de los aranceles fronterizos. Esta fuerte dependencia de los aranceles fronterizos es criticada cada vez más desde la perspectiva del comercio y la liberalización global requiere que estos países reduzcan sus aranceles. Pero el aspecto negativo es que los países necesitan encontrar fuentes alternativas de ingresos para generar suficientes niveles de ingresos fiscales. Esto requiere legislación oportuna y una administración tributaria adecuada, especialmente donde los sistemas de impuestos que podrían reemplazar las tarifas generalmente son más difíciles y más mano de obra intensa de administrar, por lo que se requiere mayor preparación profesional y Administraciones Tributarias mejor organizadas. Por lo tanto, el desarrollo de capacidades es un requisito absoluto. Las mejoras a nivel administrativo deben incluir medidas para ampliar el impuesto neto para incluir a las personas que operan en el sector informal al mejorar la detección y

---

18. Conferencia Internacional sobre el Financiamiento para el Desarrollo, Doha, Qatar, noviembre/diciembre 2008.

registro de los contribuyentes y en particular, las pequeñas empresas y los contribuyentes autónomos. En el plano legislativo, los sistemas tributarios deben revisarse para identificar nuevas formas para diferentes categorías de contribuyentes nacionales. Un desafío clave en este sentido está ampliar el impuesto neto para incluir y mantener en su interior las pequeñas empresas y trabajadores independientes que operan en el sector informal. La introducción de regímenes fiscales simplificados puede considerarse para alentar a las pequeñas empresas a entrar en la formalidad. Mediante el uso de elementos de imposición presuntiva, el efecto regresivo de los costos de cumplimiento relacionados con el régimen de impuesto normal puede evitarse y los contribuyentes y las autoridades fiscales se beneficiarán de la inserción en la formalidad.

También debe prestarse especial atención a la evasión fiscal y el flujo de fondos hacia los paraísos fiscales. Después de la crisis financiera mundial, la cuestión de la transparencia y el intercambio de información en el contexto de impuestos han atraído cada vez mayor interés a nivel político superior, incluyendo el G8, G20 y la ONU. Como resultado de este apoyo político más amplio ha habido progresos sustanciales en la aceptación mundial de las normas de transparencia y de intercambio de información. Aunque la aplicación adecuada de estas normas requerirá de grandes esfuerzos, los países en desarrollo también podrán beneficiarse del cambio en el clima caracterizado por una mayor transparencia y menor tolerancia frente al incumplimiento de las normas fiscales internacionales.

Se reconoce ampliamente que la tributación es fundamental para el desarrollo y crecimiento sostenible. Un sistema fiscal y una administración eficaz es una función básica de un estado efectivo. Más allá de su función obvia de generar los ingresos necesarios para los gastos públicos esenciales, contribuye más ampliamente al establecer el contexto para el crecimiento económico.<sup>19</sup> El desarrollo de una economía de mercado que funcione correctamente requiere un sistema de amplia base tributaria. Los sistemas tributarios bien diseñados y administrados pueden proporcionar una fuente de ingresos estable y predecible para los gobiernos. El proceso de generar ingresos tributarios y el gasto del dinero está en poder del Gobierno.

---

19. OCDE, *Governance, Taxation and Accountability (Gobierno, Tributación y Rendición de Cuentas)*, Directrices CAD y Series de Referencia, 2008; DFID, *Why Tax Matters for International Development (Por qué importa el impuesto para el desarrollo internacional)*, 2009; Comisión Europea, *Comunicación sobre Tributación y Desarrollo*, 2010.

La tributación desempeña un papel clave en la construcción de instituciones y mercados. La tributación alienta el buen gobierno y promueve la democracia al obligar a los gobiernos a rendir cuentas a sus ciudadanos. Los gobiernos deben ser responsables ante el público no sólo sobre el diseño del sistema tributario y la administración de impuestos, sino también sobre los gastos públicos, es decir, el gasto del dinero recaudado de los contribuyentes.

Como se mencionó antes, muchos países en desarrollo pobres dependen en gran medida de la ayuda. Como fuente de ingresos la ayuda es menos estable y previsible que el impuesto. La ayuda hace que los gobiernos dependan de los donantes y la ayuda a menudo está vinculada a proyectos específicos.

Es muy probable que muchos países pobres continúen necesitando ayuda extranjera, pero es altamente recomendable vincular estrechamente el programa de ayuda con el programa fiscal para ayudar y facilitar a los países pobres el fortalecimiento de su capacidad de elevar los ingresos de impuestos mediante el diseño de sistemas de amplia base fiscal y mejorar la capacidad para administrar correctamente sus impuestos, lo que disminuirían a largo plazo la dependencia global en la ayuda.

Actualmente, la proporción de la ayuda externa que se invierte en el desarrollo de capacidades en impuestos y la administración tributaria es muy baja. El tomar más en serio la cuestión y realmente facilitar de manera efectiva el desarrollo de capacidades en impuestos y la administración tributaria, requiere un cambio dramático en la asignación del dinero en este ámbito. Los impuestos conectan a los ciudadanos con el Estado y su Gobierno, generando demandas públicas con respecto a los gastos y las inversiones públicas y a la capacidad de respuesta y la rendición de cuentas. Los Gobiernos que dependen en gran medida de los ingresos tributarios nacionales son más susceptibles de ser más responsables que aquellos que dependen principalmente de otras fuentes, tales como la ayuda exterior o los recursos naturales.

### 1.4.2. Reconstrucción después del conflicto

El vínculo entre el impuesto y el desarrollo también es altamente pertinente en países en conflicto después del mismo. El prólogo del *Manual de la OCDE CAD sobre la Reforma del Sistema de Seguridad: el respaldo a la seguridad y la justicia* comienza con lo siguiente:

El reciente debate dentro de la comunidad internacional se ha centrado en el desafío de la inseguridad y el conflicto como una barrera al desarrollo político, económico y social. Por lo tanto, si los Estados fuesen a crear las condiciones

en que pueden escapar de una espiral descendente donde la inseguridad, la criminalización y el subdesarrollo se refuerzan mutuamente, las dimensiones socioeconómicas y de seguridad deberían abordarse simultáneamente. Se está redefiniendo el concepto tradicional de seguridad para incluir no sólo la estabilidad del Estado y la seguridad de las naciones, sino también un claro enfoque en la seguridad y el bienestar de su pueblo. El reconocimiento de que el desarrollo y la seguridad están indisolublemente vinculadas permite que la seguridad en países socios sea vista como una política pública y el tema de “gobernanza” invita a un mayor escrutinio público. Un sistema de seguridad democráticamente ejecutado, responsable y eficiente ayuda a reducir el riesgo de conflicto, creando un entorno propicio para que se produzca el desarrollo.

Las actividades de reconstrucción después del conflicto tienen un enfoque primario en los sectores de seguridad y de reforma. Sin embargo, la tributación y aduanas pueden contribuir también en la construcción o reconstrucción de la sociedad debido a los siguientes motivos:

- Las actividades de reconstrucción después del conflicto se basan simple (o totalmente) en la ayuda proveniente de los donantes y el Estado reconstruido dependerá de la ayuda exterior si no se establecen recursos internos. Al final, la ayuda exterior hace al estado vulnerable y puede crear entre los tomadores de decisiones internas “pereza” en el establecimiento de las prioridades correctas.
- La ayuda de los donantes al final significa que los donantes pueden tomar o tomarán las decisiones finales en el proceso de formulación de políticas.
- Las autoridades tributarias y aduaneras tradicionalmente (junto con las fuerzas de policía y el Ejército) son los mayores empleadores del sector público. Cuestiones de buen gobierno y comportamiento son factores de éxito y consecuentemente fundamentales para ganar la confianza del público en los servicios prestados por su Gobierno.
- La tributación se basa en las normas de contabilidad. Mejorar la tributación y el comportamiento de cumplimiento fomentarán la confianza entre el sector empresarial.
- Las inversiones extranjeras y nacionales son los principales impulsores del crecimiento económico sostenible y, en este sentido, mucho más importante que la ayuda de los donantes. Un órgano competente y profesional de la política fiscal en el Ministerio de Finanzas (negociación de un tratado tributario y acuerdos mutuos) y un Departamento

de Grandes Contribuyentes en las Administraciones Tributarias (para temas de implementación, supervisión del sector, sentencias, etc.) es parte del reto de crear un clima de inversión.

- Las autoridades tributarias desempeñan un papel importante en la protección de la integridad del mercado financiero (la lucha contra el blanqueo de capitales, la corrupción y el uso de instrumentos financieros por parte de movimientos terroristas, jefes militares y las organizaciones criminales).
- Último pero no menos importante, las autoridades tributarias y aduaneras también fueron directamente mencionadas por el DAC de la OCDE sobre la Reforma del Sistema de Seguridad y Gobierno acordado por los Ministros en 2004. Estas Directrices definen el sistema de seguridad que incluye: los principales actores de la seguridad (por ejemplo: las fuerzas armadas, policía, gendarmería, guardias fronterizos, aduanas e inmigración y servicios de inteligencia y seguridad); órganos de gestión y supervisión de seguridad (por ejemplo: los ministerios de defensa y asuntos internos, los órganos de gestión financiera y comisiones de denuncias públicas); instituciones de policía y justicia (por ejemplo, el poder judicial, las cárceles, servicios de procesamiento, los sistemas tradicionales de justicia); y fuerzas de seguridad que no son policiales (por ejemplo: empresas privadas de seguridad, ejércitos de guerrilleros y milicia privada).

La OCDE reconoce una serie de desafíos para mejorar los sectores de seguridad y justicia:

- La falta de estrategia suficiente para el desarrollo del sistema de seguridad;
- La falta de capacidad suficiente;
- La necesidad de mejorar la supervisión y la formación intergubernamental.

Las autoridades tributarias y aduaneras pueden contribuir en estas tres áreas. La formación en la aplicación de la ley, la investigación, auditoría, inteligencia y solución de controversias son exactamente las mismas zonas donde funcionarios en otros sectores públicos tienen que ser entrenados. Una academia profesional en tributación y/o Aduanas no es sólo del interés del Ministerio de Finanzas, la misma también puede darle un impulso a las otras agencias de policía en el país.

La OCDE recomienda mejorar varios sectores en la sociedad. Estos se incluyen en la primera columna de la siguiente tabla; la segunda columna describe como pueden contribuir las autoridades tributarias y de Aduanas.

Orientación del subsector de OCDE CAD para vincular las reformas al sistema de seguridad más amplio	Posible papel para las autoridades tributarias y de Aduanas en esta área.
Rendición de cuentas y supervisión democrática	La rendición de cuentas es por naturaleza, un aspecto de gran interés de un sistema tributario aceptable. La legitimidad tributaria se basa en gerentes responsables y procedimientos transparentes.
Reforma de la defensa	Ninguna influencia directa.
Reforma de los servicios de inteligencia y seguridad	La investigación e inteligencia fiscal son las formas de combatir la evasión y la elusión ilegal. Las lecciones aprendidas por los departamentos de investigación tributaria muestran que podemos hablar de "crimen horizontal", es decir, un crimen nunca se comete en un sector sin tener consecuencias en otros sectores de la sociedad.
Gestión de las fronteras	Aduanas es uno de los pilares de la protección de las fronteras; las autoridades tributarias pueden ser útiles para analizar las tendencias económicas y supervisar los movimientos de capitales por inmigración y emigración.
Policía	Ver inteligencia en el punto anterior.
Reforma de la justicia (judicial y legal)	La protección de los derechos de los contribuyentes es un derecho fundamental desde el principio al convertirse la sociedad en una sociedad de inversiones nacionales y extranjeras. En segundo lugar, la integridad del mercado de capitales es necesario para el control democrático.
Prisiones	Ninguna influencia directa.
Empresas seguridad privada y militares	En el área de Aduanas, las empresas de seguridad y los corredores de Aduanas pueden desempeñar un papel. Aduanas tendrá una responsabilidad en la supervisión y monitoreo del comportamiento de estas empresas.



Participación de la sociedad civil	El acatamiento (ver los otros capítulos de este libro) es la piedra angular del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y lo que hemos visto es que existe una correlación significativa entre la fiscalidad y la democracia.
Un sistema de gestión del desempeño debe integrarse en el diseño de programas de RSS	Los requisitos necesarios en el seguimiento de los progresos y el impacto, así como en el establecimiento de un sistema de vigilancia permanente y regular de revisión, pueden garantizar que los programas se adaptan a responder a los contextos cambiantes. Se coloca un mayor énfasis en la importancia que tienen las evaluaciones para ayudar a identificar las lecciones más amplias e informar al diseño de programas futuros. El tener un registro de los antecedentes de las autoridades tributarias y de Aduanas (más que de los otros servicios públicos) puede ayudar para informar a los legisladores sobre el desempeño de sus organizaciones. El sector de la seguridad ciertamente puede aprender de las autoridades tributarias y de aduanas

Para resaltar la importancia de la organización eficaz de la recaudación de ingresos y el fortalecimiento y reestructuración del estado después de un período de conflictos graves se puede tomar como ejemplo los nuevos Estados de Bosnia-Herzegovina y Kosovo. Ambos Estados sufren de una alta tasa de desempleo (entre 30-40%) los gastos públicos de ambos Estados exceden, en general por un gran margen, los ingresos fiscales. Para Kosovo, a comienzos de su régimen de gobierno autónomo, los ingresos tributarios ascendieron a no más de 25 por ciento del total de los gastos públicos, lo que significa que la brecha debía ser cubierta por donaciones de donantes extranjeros.

Para ser menos dependientes de la ayuda exterior, Kosovo introdujo un paquete de impuestos para recaudar más ingresos. Estos incluyen:

- impuesto sobre hoteles, bebidas y alimentos, enero de 2000;
- impuesto presuntivo, julio de 2000;
- IVA, julio de 2001 (modificado en los años 2002, 2004, 2005 y 2008);
- impuesto al salario, abril de 2002;
- beneficio fiscal, de abril de 2002 hasta diciembre de 2004;
- impuesto sobre la renta de personas físicas, de enero de 2005;
- impuesto sobre sociedades, enero de 2005.

También hubo una secuencia específica en la introducción de estos impuestos (empezando por el más simple y terminando con el impuesto sobre sociedades más complicado). Sin embargo, un Estado como Kosovo aún tiene un largo camino por recorrer. En su declaración de clausura del 16 de septiembre de 2009 el Fondo Monetario Internacional (FMI) se refirió a uno de los temas más difíciles para las autoridades fiscales al decir que los “esfuerzos para ampliar la base fiscal deben intensificarse” y que las “mejoras en las recaudaciones de los impuestos nacionales proporcionarán fondos para cualquier expansión sostenible y bien orientada del gasto social y de otros”.

No es el objetivo de este *Manual para las Administraciones Tributarias* elaborar más sobre las reformas del sector seguridad en situaciones de reconstrucción después del conflicto. Sin embargo, es importante reconocer la contribución necesaria de los impuestos y el importante papel que tienen que desempeñar las autoridades tributarias y de Aduanas en este sentido.

## 1.5. Principios de tributación

La tributación es un instrumento de la política fiscal. Reglas de la tributación son el resultado de los procesos de toma de decisiones políticas. Los políticos utilizan los impuestos principalmente como un instrumento para conseguir sus objetivos políticos. Los resultados de estos procesos políticos difieren significativamente de vez en cuando y de un lugar a otro y en consecuencia, las prácticas y los sistemas tributarios varían ampliamente en el mundo. Los comentaristas con una visión cínica como Louis Eisenstein<sup>20</sup> consideran que las fundaciones de los sistemas tributarios representan el resultado de una lucha constante entre los diferentes grupos de interés y las personas con el propósito de crear privilegios, lo que les permite pagar tan poco impuesto como sea posible. Aunque las ideologías políticas y los intereses de los grupos de presión generalmente desempeñan un papel importante en el diseño de los sistemas fiscales, también existen opiniones más fundamentales en materia de tributación que opinan que los impuestos deben ser gobernados por los principios generales de la tributación.

---

20. Eisenstein, L., *The Ideologies of Taxation (Las ideologías de la tributación)*, 1961.

En su obra *La riqueza de las naciones*, Adam Smith<sup>21</sup> formuló cuatro principios que se han tornado clásicos. Estos principios incluyen:

- *Igualdad*: Los sujetos de cada Estado deben contribuir al apoyo del Gobierno, tan cerca como sea posible en proporción a sus respectivas capacidades, es decir, en proporción a los ingresos que gozan respectivamente bajo la protección del Estado.
- *Certeza*: El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El momento del pago, la forma de pago, la cantidad a pagar, debe ser clara y simple para el contribuyente y para cualquier otra persona. La incertidumbre de la tributación alienta la insolencia y favorece la corrupción de un orden de hombres que son naturalmente impopulares, incluso cuando no son ni insolentes ni corruptos.
- *Comodidad*: Cada impuesto debería percibirse en el momento, o en la forma, en el que es probablemente más conveniente para el contribuyente pagarlo (retención en la fuente o al consumo).
- *Eficiencia*: Cada impuesto debería ser estructurado de forma tal que extraiga de las personas tan poco como sea posible y al mismo tiempo, recaude para la Hacienda Pública del Estado lo que le corresponde (los costos mínimos del sistema y los costos de cumplimiento).

La necesidad de limitar los costos de recaudación a un mínimo absoluto fue expresado por el predecesor de Smith, Jean Baptiste Colbert en su famosa máxima de que “el arte de imposición consiste en desplumar al ganso para obtener la mayor cantidad posible de plumas con la menor cantidad posible de sonidos silbantes”.

Tres principios de Smith son fáciles de entender y aún vigentes en la actualidad. Su primer principio, la igualdad, es más complicado y se ha debatido ampliamente en la literatura.<sup>22</sup> La capacidad de pagar impuestos se ha vinculado con el principio de equidad y también con el principio de beneficio.

---

21. Smith, Adam, *Una investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones* (originalmente en inglés “*Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*”), 1776.

22. Mill, John Stuart, *Los principios de la economía política*, 1848; Musgrave, R. A. y Musgrave, P. B., *Public Finance in Theory and Practice* (*Las finanzas públicas en la teoría y la práctica*), 1989; Rosen, H. S., *Finanzas Públicas*, 2002.



Caricatura por Fran (Inventario de historietas No. forn 379)

El principio de beneficio se refiere al pago de impuestos de acuerdo con los beneficios que los contribuyentes obtendrían de los servicios proporcionados por el Gobierno. El valor de este principio parece bastante limitado en situaciones donde el Gobierno apoya los contribuyentes de bajos ingresos en diferentes formas, porque sus ingresos son demasiado bajos para que puedan cuidarse de ellos mismos. El gravar con impuestos a estas personas para compensar por los servicios proporcionados por el Gobierno probablemente no funcione bien.

La Equidad (o igualdad) se distingue en dos dimensiones diferentes: la equidad horizontal y la equidad vertical. La equidad horizontal es la dimensión más evidente y clara del concepto de equidad. La equidad horizontal significa que el sistema fiscal no debe discriminar entre los contribuyentes que están en una situación similar. Las personas con ingresos similares deben pagar cantidades similares de impuestos. La equidad vertical significa que los individuos deben contribuir de acuerdo con su capacidad de pago. Esto podría sugerir que las personas en diferentes circunstancias no deben ser tratadas de manera igual, sino de manera diferente. Los

sistemas tributarios con tasas impositivas progresivas pueden basarse en el principio de equidad vertical.

De acuerdo con Webber y Wildavsky,<sup>23</sup> la igualdad se aprecia de diferentes formas en las diversas culturas. En las culturas caracterizadas por la jerarquía, el concepto de igualdad sirve para definir quién debe pagar cuánto en impuestos. Para los individuos competitivos (los miembros de los regímenes de mercado) el concepto de equidad se correlaciona principalmente con acceso a oportunidades, permitiendo a quienes se desempeñan mejor en los mercados conservar la mayor parte de sus ganancias. Esas personas prefieren el gasto privado al público y por lo tanto quieren reducir las tasas impositivas en tanto que las jerarquías enfatizan en la recaudación de impuestos para apoyar al Estado y el gasto público. Aparte de las culturas caracterizadas por la jerarquía y el individualismo, Webber y Wildavsky distinguen una tercera cultura conformada por personas que llaman “sectarios”, definidos como personas que quieren igualar la participación de todas las personas en el orden social, donde la igualdad implica cambiar la distribución de la riqueza, impuestos a los ricos para dar a los pobres. Los miembros de las jerarquías y los regímenes de mercado están interesados en el crecimiento económico para pagar obligaciones colectivas o individuales y los “sectarios” se centrarían en la distribución de la riqueza y podrían considerar que la riqueza individual es como una amenaza porque aumenta las desigualdades. Aunque las culturas señaladas anteriormente pueden variar considerablemente entre países generando percepciones distintas sobre la igualdad y los diferentes enfoques de sus sistemas fiscales, en la mayoría de los países hay elementos de las tres culturas que pueden encontrarse que generalmente conduce a sistemas tributarios que tratan de equilibrar el servir a los diferentes deseos de ganancias individuales, gasto colectivo y redistribución de ingresos y riqueza.

Aunque los principios de Adam Smith deben entenderse en el contexto de su tiempo, aún son muy pertinentes. Otros principios comúnmente citados incluyen estabilidad, flexibilidad, neutralidad y simplicidad:

- *Estabilidad*: Un sistema tributario debe generar una secuencia predecible estable de los ingresos tributarios; por lo tanto, un sistema tributario debe basarse en una mezcla de impuestos para reducir el riesgo de fluctuaciones anuales altas en los ingresos tributarios en general.

---

23. Webber, C. y Wildavsky, A., *A History of Taxation and Expenditure in the Western World (Historia de la tributación y gasto en el Mundo Occidental)*, 1986.

- *Flexibilidad*: Un sistema tributario debe ser a prueba contra cambios en circunstancias políticas y económicas.
- *Neutralidad*: Un sistema tributario debe ser neutral y no afectar ni distorsionar las decisiones económicas.
- *Simplicidad*: Un sistema tributario debe ser simple y comprensible, con excepciones mínimas, libres de lagunas y rentable en su aplicación.

Al referirse a los principios de Adam Smith, Charles Adams<sup>24</sup> identificó cuatro elementos críticos de la tributación: las tasas, la igualdad, las intrusiones y las sanciones. Suponiendo que estos cuatro elementos están relacionados entre sí hasta cierto alcance, él los represento en una forma de cuatro lados. En la siguiente figura, estos cuatro elementos críticos parecen representar un modelo equilibrado.

Fig. 2

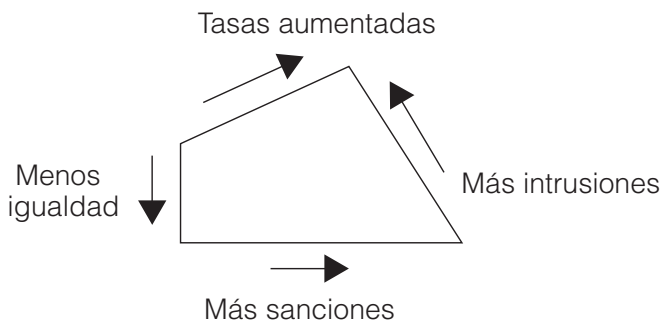


Sin embargo, Adams propuso que en la práctica muchos sistemas tributarios tendrían una forma que no está completamente en equilibrio. Un ejemplo de un sistema tributario con una forma diferente se presenta en la Figura 3. En este ejemplo una mayor tasa impositiva generaría menos igualdad, lo cual podría tener un impacto en la proporción de evasión y elusión, lo que probablemente conduciría a una reacción por parte de la Administración Tributaria de invertir más en las actividades de aplicación y cumplimiento como el intercambio de información, la auditoría e inteligencia, conduciendo en última instancia a los pagos adicionales en la forma de sanciones impuestas a los contribuyentes incumplidores.

---

24. Adams, C., *Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization (El bien y el mal: el impacto de los impuestos en el curso de la civilización)*, 2001.

Fig. 3



En sus comentarios sobre estos cuatro elementos Adams recomendó que:

- Las *Tasas* deberían ser moderadas. Si son demasiado bajas la vida y propiedad del pueblo no puede protegerse, si son demasiado altas arrastrarán a la economía. ¿Las tasas fomentan la evasión, la emigración y la rebelión? Las tasas deben representar no sólo lo que las personas pueden pagar sino también lo que están dispuestas a pagar.
- La *Igualdad* es la virtud. Requiere la ausencia de toda discriminación contra cualquier clase de los ciudadanos con respecto a las tasas, exenciones, privilegios y cargas. Los vicios son extremos regresivos o progresivos. Los sistemas regresivos son una carga injusta para los pobres; si los sistemas progresivos son extremos le roban a los ricos. Los impuestos tocan una amplia gama de actividades económicas, incluso con tasas iguales, sería inevitable y levemente progresivo, la media de oro.
- Las *Intrusiones*. todo lo que se grava debe ser estudiado, pero ¿qué tan extenso debería ser?, ¿Estamos sacrificando mucho nuestra libertad por el cumplimiento tributario? Adams aboga por un enfoque moderado sin castigos salvajes y sin “intrusiones totalitarias y vigilancia”.
- Las *Sanciones* son los precios pagados por el comportamiento no cumplidor y representan todos los gastos adicionales sobre la cantidad de impuestos que deben pagarse de acuerdo con la ley. Adams aboga por un régimen moderado de sanciones.

Cualquiera que sea el valor de los cuatro elementos propuestos del cuadrado y si no se comparte la opinión de Adams en los actuales sistemas fiscales,

señala claramente la importancia de reconocer los principios de equidad del sistema fiscal y de igualdad en la forma en que el sistema fiscal es administrado en la percepción del público.

## 1.6. Marco legal para la tributación<sup>25</sup>

Los impuestos requieren de un marco jurídico. Los impuestos pueden percibirse sólo si existe una disposición legal. El principio de que ningún impuesto puede percibirse sin la autoridad de una ley es un principio fundamental que debe estar en la Constitución y en efecto este es el caso en muchos países. En algunos países la importancia de la Constitución va más allá y la Corte (Suprema) puede anular la legislación tributaria cuando juzgue que una parte de la legislación viola la Constitución.

La regla de que no deben percibirse impuestos sin una disposición en la ley no implica automáticamente que todos los detalles reglamentarios deben estar incluidos en la ley. Si la Constitución de un país permite la delegación de poder legislativo, se pueden delegar detalles de la aplicación de normas y reglamentos en la Administración Tributaria. Sin embargo, se recomienda que los elementos clave de los sistemas tributarios, como definiciones de sujetos y objetos o eventos gravables, la base imponible y las tasas impositivas se incluyan en la ley.

La interpretación del significado de la ley implica que los impuestos se deben conforme a la ley y que la administración tributaria no tiene el poder para reducir las obligaciones tributarias en virtud de la ley. De acuerdo con esa opinión, la Administración Tributaria no puede celebrar un acuerdo sobre la responsabilidad fiscal con el contribuyente porque es contrario a la interpretación correcta de la ley. Sin embargo, puede celebrarse un acuerdo sobre la responsabilidad tributaria con el contribuyente para calcular o evaluar los datos tributarios pertinentes cuando la información disponible sobre esos hechos sea incompleta.

Los impuestos deben aplicarse de manera imparcial y equitativamente sin excepción y no deben discriminar entre personas en iguales circunstancias. La regla de igualdad de trato de los contribuyentes podrá en algunos casos entrar en conflicto con la regla de aplicación estricta de la ley. Cuál de

---

25. Para una descripción detallada de este tema, ver, e.g. Vanistendael, F., “Legal Framework for Taxation” (El marco legal para la tributación), en Thuronyi, V., ed., *Tax Law Design and Drafting (Diseño y redacción de la Ley Fiscal)*, (IMF edn. 1996).



estas dos reglas viene primero es un asunto muy complicado. La respuesta variará de país a país y en algunos países incluso de un caso a otro.

Los procedimientos tributarios deben ser justos y transparentes. Los contribuyentes deben tener acceso a procedimientos de apelación justos y transparentes.

Un principio general de los impuestos es que la carga impositiva debe distribuirse de acuerdo con la capacidad de pago del contribuyente. En algunos países la regla de la capacidad de pagar incluso está incluida en la Constitución, donde el legislador fiscal limita la libertad de diseño de la ley fiscal. Algunas constituciones incluyen otras limitaciones sobre el poder de diseñar leyes tributarias como la prohibición de legislación retroactiva. Si existe o no tal prohibición, los legisladores generalmente deben abstenerse de usar esta oportunidad.

Un requisito legal final es que los ingresos recaudados deben utilizarse únicamente para los fines públicos permitidos por la ley.

La autoridad de los legisladores tributarios nacionales puede estar limitada por los tratados y acuerdos internacionales como los convenios tributarios bilaterales, los tratados multilaterales que establecen zonas de libre comercio como la Unión Europea (UE) o el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN) y los acuerdos relacionados con el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) y la Organización Mundial del Comercio (OMC). El Tratado de la UE incluye un conjunto de reglas no discriminatorias fuertes para los ciudadanos de los Estados miembros por motivos de nacionalidad. Estas reglas prohíben la discriminación en las zonas de libre circulación de capital y trabajo y la libertad de prestación de servicios y establecer un negocio. La Convención Europea de Derechos Humanos también limita el poder legislativo tributario de los Estados.

## 1.7. Política tributaria

### 1.7.1. Introducción

Los elementos claves de la política tributaria incluyen el monto total de los ingresos tributarios a recaudarse y la distribución de la carga impositiva entre los contribuyentes. Los sistemas tributarios se construyen para generar flujos estables de ingresos tributarios. Esto requiere una combinación

apropiada de diferentes impuestos con bases tributarias bien definidas y tasas impositivas bien seleccionadas. Un sistema tributario justo requiere un tratamiento similar para los contribuyentes colocados de manera similar (equidad horizontal) y el logro de una asignación deseada de la carga impositiva sobre los contribuyentes (equidad vertical).<sup>26</sup> Los impuestos afectan las decisiones de ahorro de los hogares, suministran mano de obra e invierten en capital humano y las decisiones de las empresas y los inversionistas de invertir, producir y crear puestos de trabajo. Los sistemas tributarios eficientes y competitivos, por lo tanto requieren un mínimo de distorsiones que afecten el trabajo, los ahorros y las inversiones. Los sistemas tributarios efectivos también requieren un equilibrio apropiado de las bases tributarias y las tasa impositivas. Generalmente, los impuestos con una base tributaria amplia y tasa impositivas bajas son mejores que los impuestos con bases pequeñas y tasas altas. El uso de incentivos tributarios para influenciar el comportamiento de los contribuyentes para ciertos propósitos puede ser inevitable por motivos políticos; sin embargo, estos tipos de incentivos no siempre son efectivos, podrían aumentar la sensibilidad del sistema tributario para el uso indebido y fraude y por lo tanto deben limitarse a un mínimo absoluto.

Las comparaciones internacionales de los sistemas tributarios tienden a centrarse en las diferencias de las principales tasas impositivas. Sin embargo, las principales tasas impositivas estatutarias no siempre dicen toda la historia. Las principales tasas impositivas efectivamente pagadas pueden diferir considerablemente de las principales tasas estatutarias. Esto se aplica en particular a tasa impositivas sobre los ingresos (salario) donde los sistemas tributarios incluyen todo tipo de exenciones diferentes y normas especiales, incluyendo subsidios personales o estándar, créditos tributarios básicos, créditos tributarios para ingresos bajos, personas solteras, matrimonios con niños, padres solteros con niños, trabajadores, división de sistemas para parejas (casadas), las deducciones por contribuciones de seguro social, ahorro de pensiones y los pagos de hipoteca. También existen diferencias significativas en el número y la extensión de los tramos de impuestos, la amplitud del sistema tributario, la existencia de recargos e impuestos locales, regionales, provinciales y estatales adicionales. Los

---

26. Smith, A., *Una investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones* (originalmente en inglés "An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations"), 1776.

contribuyentes que realmente quieren saber cuántos impuestos están obligados a pagar, deben tomar en cuenta todos estos elementos.<sup>27</sup>

La inserción de estos tipos de regímenes, excepciones y reglas especiales se debe a la percepción de los políticos y legisladores de que son capaces de diseñar sistemas tributarios que distribuyan la carga impositiva de acuerdo con sus preferencias políticas. Sin embargo, uno de los aspectos más complicados de la política tributaria es la distribución de la carga impositiva. Al final de cuentas ¿Quién paga la factura? ¿En última instancia quien tiene la carga de un impuesto? ¿La incidencia tributaria?. La literatura económica proporciona la noción muy básica pero esencial que la persona que tiene la obligación legal de pagar un impuesto en muchos casos no es la misma persona que lleva al final la carga impositiva. La carga económica impositiva difiere de la incidencia legal debido a los cambios de comportamiento y cambios en los precios de equilibrio como resultado de estos cambios en el comportamiento. Los investigadores de incidencia tributaria han clasificado los efectos distributivos de los impuestos en grupos. Atkinson y Stiglitz<sup>28</sup> distinguen cinco métodos diferentes para dividir los contribuyentes en grupos en donde pueden ocurrir cambios de incidencia tributaria. Estos grupos incluyen los consumidores versus los productores, trabajo versus capital, agrupar por ingresos anuales o toda la vida, agrupación por diferencias regionales o internacionales y, por último, investigar efectos intergeneracionales.

Los cambios de incidencia tributaria de un contribuyente a otro y de grupos de contribuyentes a otro prohíbe en gran medida el logro de los objetivos precisos de distribución. Se sabe muy poco acerca de la incidencia efectiva de la mayoría de los impuestos.<sup>29</sup> Por lo tanto, muchos consejeros de política siguen basándose en hipótesis ingenuas de incidencia que ignoran probables cambios indeseables de incidencias tributarias de los contribuyentes que estaban destinados a soportar la carga a los contribuyentes que no estaban destinados a soportar la carga.

---

27. Brys, B. y Männistö, M., “The income taxes you still pay” (Los impuestos que usted aún paga), *OECD Observer* (Observador de la OCDE) 280, julio 2010.

28. Atkinson, A. B. and Stiglitz, J. E., *Lectures on Public Economics (Presentaciones sobre Economía Pública)*, 1980. Véase también Fullerton, D. y Metcalf, G. E., *Tax Incidence: Manual de Economía Pública (Incidencia tributaria: Manual de Economía Pública)*, 2002.

29. Boadway, R. y Keen, M., “Redistribution” (Redistribución), en A. B. Atkinson y F. Bourguignon, eds., *Handbook of Income Distribution (Manual sobre la distribución del ingreso)*, 2000.

Los impuestos son nacionales; los impuestos no son internacionales. No hay ninguna ley de impuesto global supranacional. No hay ninguna ley separada de impuesto global para regular las inversiones y las transacciones transfronterizas. Como consecuencia, tampoco hay una administración tributaria internacional o un Tribunal Tributario Internacional. Todos los impuestos se gravan en su legislación tributaria nacional.<sup>30</sup>

Las estructuras básicas de la legislación tributaria en muchos países fueron diseñadas para economías con limitadas dimensiones internacionales. Sin embargo, la globalización y la integración de los mercados internacionales requiere de un cambio en el diseño de la política tributaria y toda la atención en los aspectos internacionales de la política tributaria. Esto se aplica específicamente a las economías abiertas (pequeñas). La naturaleza de una política tributaria óptima depende críticamente en que si la economía es abierta o cerrada.<sup>31</sup>

Nunca se han aplicado propuestas para introducir impuestos globales, como el denominado “impuesto Tobin”<sup>32</sup> sobre todo en el comercio de divisas a través de las fronteras, administrado por la ONU o cualquier otro organismo multilateral. La idea del impuesto Tobin fue resucitada después de la reciente crisis financiera y económica. Los políticos europeos, como Gordon Brown antiguo Primer Ministro del Reino Unido, y el Presidente de Francia Nicolas Sarkozy, han declarado que estaban tratando de conseguir apoyo internacional para la introducción del impuesto Tobin para reducir el comportamiento de riesgo por parte de los bancos. Otra propuesta de un impuesto mundial sobre los bancos fue presentada recientemente por el Presidente Obama de los Estados Unidos. El propósito de este impuesto sería crear un fondo para ayudar a los bancos en crisis futuras. Un informe<sup>33</sup> del FMI sobre impuestos bancarios preparado para el G-20 propone a los

---

30. Arnold, B. y McIntyre, M., *Manual de Fiscalidad Internacional (versión en idioma inglés)*, 2002; McLure, C., “Globalization, Tax Rules and National Sovereignty” (Globalización, reglas fiscales y soberanía nacional), 55 *Boletín para la Documentación Fiscal Internacional* 8 (agosto 2001).

31. Gordon, R. H. y Hines, J. R., “International taxation” (Tributación Internacional), en el *Manual de Economía Pública*, 2002; vea también Auerbach, A. J. y Hines, J. R., “Taxation and economic efficiency” (Tributación y eficiencia económica), *Manual de Economía Pública*, 2002.

32. El Tobin tax (impuesto de Tobin) lleva el nombre de James Tobin, economista estadounidense, quien propuso en 1972 gravar las transacciones del mercado de divisas. De acuerdo con Tobin, el principal propósito de este impuesto sería reducir la tasa de volatilidad de la tasa de cambio.

33. FMI, “Una contribución justa y sustancial por parte del sector financiero”, junio 2010.

países introducir dos nuevos impuestos en el sector financiero: uno basado en el riesgo sistémico del banco y el otro en las ganancias y la remuneración de un banco, para impedir riesgos excesivos por parte de los bancos y cubrir los costos de futuras crisis financieras. Sin embargo, si se aplicaran cualquiera de estos impuestos, muy probablemente serían a nivel nacional.

### 1.7.2. El impacto económico de la tributación

El diseño y la aplicación de impuestos tienen un impacto en la evolución económica y el crecimiento. Las decisiones de los hogares de ahorrar, gastar, suministrar mano de obra, crear familias, criar a hijos e invertir en la educación se ven afectadas por los impuestos así como también se ven afectadas las decisiones tomadas por los empresarios e inversionistas para establecer negocios, producir, prestar servicios, crear empleos, invertir, investigar, innovar y utilizar servicios financieros. El impacto de los impuestos a veces puede ser inesperado; sin embargo, generalmente, el impacto es intencional y esta previsto.

En términos amplios, los cuatro propósitos de la tributación incluyen:

- *La recaudación de fondos para la provisión de bienes públicos (sociales)*: no se proporcionarán determinadas mercancías en un mercado libre de estereotipos debido a una falta de coincidencia entre los intereses públicos y privados. La única forma para que estos denominados bienes públicos sean proporcionados es a través de o por el Gobierno.
- *El ajuste de la distribución de los ingresos y la riqueza*: por la imposición de ciertos impuestos el Gobierno puede afectar directamente la distribución de ingresos y la riqueza. Esto es especialmente cierto para los impuestos a la renta. Impuestos a la renta (incluso en formas no progresivas) requieren por lo general que los contribuyentes ricos contribuyan más que las personas pobres. Incluso sin gastos específicos para apoyar a los pobres, el resultado de la introducción de un impuesto a la renta por sí solo ya será una redistribución de los ingresos.
- *La estabilización del proceso económico*: en la mayoría de los casos los presupuestos de los gobiernos funcionan como un estabilizador automático en caso de fluctuaciones económicas. En períodos de menor crecimiento económico y mayores tasas de desempleo, los gastos de Gobierno tenderán a aumentar automáticamente (por ejemplo: la cantidad de asistencia por desempleo aumenta), mientras que los

ingresos (impuestos) tienden a bajar, a veces incluso más que proporcionalmente (por ejemplo: en el caso de un impuesto progresivo a la renta).

- *Influir en el comportamiento*: los impuestos también pueden utilizarse para dirigir el comportamiento de las personas. En los países desarrollados, a menudo se utilizan impuestos específicos para estimular el consumo de bienes con externalidades positivas y reducir el consumo de bienes con externalidades negativas. Las externalidades son efectos secundarios que están conectados al consumo de bienes que no se tienen en cuenta en las decisiones privadas acerca del consumo de un bien. También se pueden utilizar impuestos para estimular ciertos tipos de actividades económicas que se consideran beneficiosas para la sociedad en su conjunto (por ejemplo: la investigación y el desarrollo, el desarrollo de energía limpia).

### 1.7.3. Instrumentos tributarios

Para muchos Administradores Tributarios el mundo de la política tributaria<sup>34</sup> es una atmósfera escondida de formuladores de política, legisladores, cabilderos y políticos. Sin embargo, desde el punto de vista administrativo es crucial para las autoridades tributarias estar involucradas, desde el inicio, en todas las discusiones relacionadas con la política tributaria, debido a que son plenamente responsables de la implementación de cualquier ley tributaria.

Para los políticos, todas las decisiones sobre tributación les obliga a elegir entre equidad y otras consideraciones instrumentales de distribución o más generales, por un lado (generalmente resultando en una legislación más compleja junto con costos administrativos y de cumplimiento más altos) y por otro lado, procedimientos o procesos de simplificación, resultando en costos más bajos, sino que también están en conflicto con los principios de equidad y justicia.

---

34. La presente subsección se basa principalmente en las teorías de Musgrave, R. A., y Musgrave, P. B., *Public Finance in Theory and Practice (Finanzas públicas en la teoría y la práctica)*, 1989, y varias presentaciones dada por B. Volkerink, quien realizó una presentación en la Universidad de Utrecht (Programa de Gobierno Fiscal, periodo 2007–2009, “Economic Impact of Tax Policy”, en inglés y El Impacto Económico de la Política Tributaria, en español).

Desde finales del siglo XIX, los políticos son conscientes de que la política tributaria no es sólo la voluntad política de imponer y aumentar los impuestos, sino que también proporciona una herramienta importante en la distribución de ingresos y riqueza. La llegada del sufragio universal que fue aceptado en los países occidentales después de la Primera Guerra Mundial, hizo evidente la influencia de la fuerza de trabajo y sus representantes en el Parlamento y los sindicatos. La equidad tributaria y en particular una distribución justa de la carga tributaria, se convirtió en una cuestión política. La introducción de los impuestos al salario como un impuesto de retención también allanó el camino para utilizar la legislación tributaria para cumplir con otras promesas políticas. El dominio de los sistemas tributarios de ingresos personales para personas físicas privadas y los sistemas tributarios de retenciones salariales estrechamente relacionados, en la mayoría de los países se han convertido en un campo de batalla de las listas de compras de competencia política. Para citar algunos ejemplos:

- la emancipación de los trabajadores: deducciones para la educación y las contribuciones a sindicatos y partidos políticos;
- tratamiento social: deducciones para la atención de la salud y los costos de salud extraordinaria;
- distribución de ingresos y riqueza: tipos progresivos;
- planificación familiar: deducciones para los niños;
- estabilidad de ingresos: correcciones de inflación y deducción para los sistemas de pensiones;
- fomento de las inversiones: deducciones para los pequeños empresarios y puesta en marcha;
- consideraciones religiosas: deducciones por contribuciones a iglesias y organizaciones caritativas;
- fomento del ahorro privado y capital: deducción de interés sobre las hipotecas; y
- cuestiones ambientales: los sistemas tributarios son y es muy probable que sean cada vez más utilizados para proteger el medioambiente y fomentar las inversiones “verdes”, así como para colocar la carga impositiva sobre aquellos que son responsables de la contaminación.

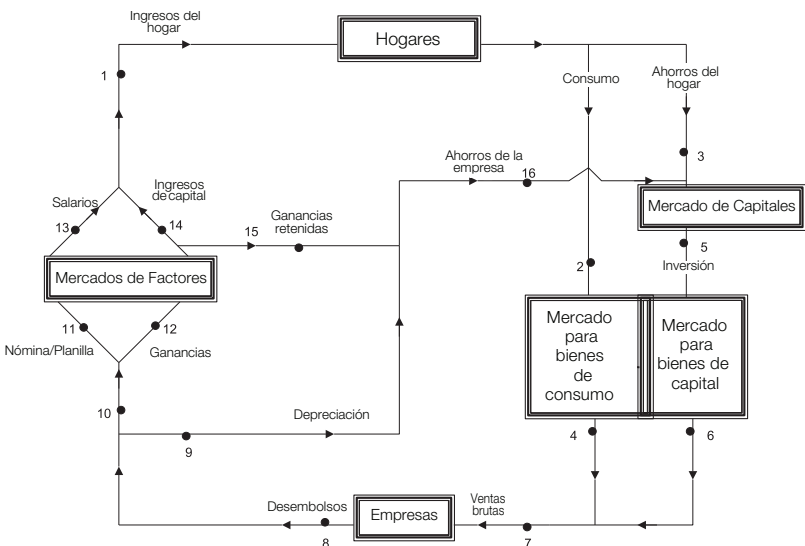
A menudo se utilizan tres bases tributarias distintas para un sistema tributario de base amplia: ingresos, consumo y la riqueza (neta). Las bases de impuestos a la renta y el consumo generalmente son muy amplias debido a que se basan en flujos de ingresos y consumo, considerando que la riqueza (neta) se basa en activos como propiedad, acciones, inversiones, etc. Los ingresos y el consumo son más similares en sus bases tributarias de lo que uno podría esperar. Esto puede entenderse fácilmente al darse cuenta que

una vida de ingresos de la mayoría de los individuos sería casi igual a su consumo de por vida, de modo que el gravar a cualquiera de ellos equivaldría a esencialmente lo mismo.

La principal diferencia entre las bases de los dos impuestos radica en dos aspectos. En primer lugar, el consumo a menudo se grava sobre una base de bienes y servicios, mientras que los ingresos generalmente se gravan a título personal. Los sistemas tributarios de ingresos son sistemas mucho más adecuados por tener en cuenta las circunstancias personales de los contribuyentes individuales, que es mucho más difícil de obtener con un impuesto basado en bienes y servicios.

En segundo lugar, en contraste con los impuestos al consumo, los impuestos a la renta por lo general gravan dos veces al ahorro, lo cual claramente es una fuente de distorsiones económicas. Los impuestos sobre la renta y los impuestos al consumo garantizarían que los ahorros sean gravados: para el consumo, al momento de consumir el ahorro y para los impuestos a la renta, sobre el ahorro que se pueda realizar después de que el impuesto sea pagado. Adicionalmente, sobre los ahorros (sin deducciones) existe un segundo gravamen sobre los rendimientos del ahorro.

Fig. 4





Para ilustrar lo anterior, el diagrama muestra un flujo circular de una economía cerrada, el dinero fluye de los hogares a las empresas (los pagos para el consumo) y de las empresas a los hogares (pagos de factor, como salarios, intereses y dividendos) en el sentido de las manecillas del reloj. En el sentido contrario de las manecillas del reloj, los factores de flujo de los hogares a las empresas (trabajo y capital) y de las empresas a los hogares (bienes de consumo). Todos los puntos del diagrama denotan puntos posibles para la tributación. El lado derecho del diagrama se refiere a impuestos sobre el consumo, mientras que la izquierda se refiere a los impuestos a la renta. Todos los impuestos en el lado superior se refieren a los impuestos que gravan a título personal, mientras que los impuestos en la parte inferior indican los impuestos reales, es decir, los impuestos que gravan bienes no las personas. Esta representación muestra claramente que los impuestos de consumo no gravan dos veces el ahorro, pero que los impuestos sobre la renta si y los impuestos sobre la renta (generalmente percibidos en el punto 1, posiblemente con la retención de impuestos en los puntos 12-14) son impuestos personales, mientras que los impuestos de consumo (generalmente percibidos en el punto 4) son impuestos reales.

La principal ventaja del *consumo como una base tributaria* es que los ahorros no son gravados dos veces. En otras palabras, no se distorsiona la ruta de consumo inter-temporal óptima de un individuo. La principal desventaja del consumo como la base tributaria es que las formas más comunes de los impuestos de consumo son los impuestos reales. Esto tiende a descartar el consumo como la única fuente de ingresos tributarios, debido a consideraciones de equidad.

La forma más común de un impuesto al consumo de base amplia es el impuesto de valor agregado (IVA).<sup>35</sup> En los países europeos miembros de la OCDE, el IVA representa aproximadamente 20% del total ingresos tributarios. Hay muchas razones para que un país tenga una serie de impuestos sobre el consumo, con un gran papel para el IVA. (El entrar en más detalles va más allá del objetivo de este *Manual*, los lectores interesados debe referirse a Cnossen<sup>36</sup> y las referencias citadas en el mismo).

---

35. Los Estados Unidos es uno de los pocos países sin un IVA; no obstante, el consumo es gravado con un impuesto a la venta.

36. Cnossen, S., "Fundamental Tax Reform in the United States" (Reforma Tributaria Fundamental en los Estados Unidos), *The Economist*, (*El Economista*) 147(2) (1999) páginas 229-37.

Los impuestos se gravan en muchos países en un número seleccionado de mercancías, generalmente en combustible, tabaco y bebidas alcohólicas. La mayor parte de estos bienes, altos impuestos específicos se introdujeron inicialmente (en el siglo XIX) como estos bienes (y otros bienes que se gravaron en ese momento, como la sal) fueron fáciles de gravar. Poco a poco, el énfasis cambió a un impuesto más general al consumo, con tasas más bajas. No obstante, los impuestos al consumo específico siguen siendo un instrumento tributario importante para muchos gobiernos en la dirección del comportamiento. Hoy día, impuestos al consumo se utilizan principalmente como una fuente estable de los ingresos procedentes de actividades adictivas. En los países europeos miembros de la OCDE, los ingresos de impuestos al consumo constituyen alrededor del 11% del total de los ingresos tributarios.

En comparación con los impuestos al consumo, los *ingresos como base tributaria* tienen la característica atractiva que puede, (y) toma en cuenta las circunstancias personales de los contribuyentes. Las dos principales desventajas de los impuestos a la renta incluyen la doble tributación de ahorros y a menudo altos costos administrativos y de cumplimiento.

Las fuentes de ingresos gravados por un impuesto sobre la renta incluyen ingresos del (auto) empleo, ingresos de capital (ahorro, participaciones en acciones), ingresos por alquileres o posesión y la ocupación de casas e ingresos corporativos. La segunda fuente de ingresos a menudo ya se grava en la fuente. La variedad de estas diferentes fuentes de ingresos contribuye significativamente a la complejidad de los sistemas de impuesto a la renta. En los países europeos miembros de la OCDE se recauda alrededor del 35% del total de ingresos tributarios de impuestos a la renta personal y corporativos.

*Impuestos al patrimonio* pueden percibirse en bienes muebles e inmuebles. La principal desventaja de la base imponible es que es bastante pequeña. En otras palabras, es difícil obtener ingresos importantes con estos impuestos. Los inmuebles constituyen una base tributaria fácil de gravar. Bienes muebles son mucho más difíciles de gravar debido a que, por ejemplo, los activos financieros son por naturaleza líquidos y por lo tanto, fáciles de mover. No obstante, un gran número de países utiliza estos impuestos, en su mayoría para complementar otros impuestos. Un frecuente raciocinio es que se hace para satisfacer la demanda pública de equidad vertical.

### 1.7.4. Tendencias adicionales en el uso instrumental de la tributación

Los sistemas tributarios siguen las tendencias de la sociedad. Las bases impositivas clásicas están siendo continuamente modificadas y adaptadas para resolver nuevos retos en la sociedad. Actualmente, el medio ambiente es un tema candente en la agenda internacional; en consecuencia, existe un creciente interés en los impuestos ambientales. Los países europeos han estado aplicando impuestos ambientales por muchos años. Los impuestos ambientales pueden aumentar los incentivos para que la industria adopte métodos de producción más limpios y haya mayor eficiencia ecológica. El uso de los recursos serían optimizados y se reduciría la contaminación mientras se crea empleo al disminuir la carga impositiva sobre el trabajo y aumentar los impuestos al uso de energía y materiales.

La OCDE ha identificado tres formas posibles de impuestos ambientales:

- impuestos de emisiones en los niveles de emisión medibles (al aire, agua y tierra) o la generación de ruido;
- impuestos al consumo o producto sobre los productos que están dañando el medioambiente; y
- la diferenciación existente entre los impuestos indirectos, como impuestos al consumo, impuestos a la venta o IVA.

Las objeciones a los impuestos medioambientales se relacionan con las dificultades en su aplicación:

- es difícil de medir el costo ambiental real de la actividad económica a fin de establecer una tasa impositiva precisa;
- no hay beneficio ambiental cuando la carga impositiva se transfiere al consumidor final debido a precios inflexibles;
- los efectos de los impuestos que representan sólo una pequeña parte de los costos totales de un producto podrían ser limitados en el comportamiento;
- los impuestos podrían legitimar los daños al medioambiente por parte de personas que están dispuestas y pueden pagar el precio; y
- los contribuyentes podrán considerar impuestos ambientales como impuestos ordinarios que se dirigen principalmente a elevar los ingresos tributarios para el gasto gubernamental en vez de herramientas para mejorar el medioambiente.

La aplicación exitosa de los impuestos medioambientales dependerá de la capacidad del Gobierno para redistribuir los ingresos de los impuestos ambientales mediante la reducción de los impuestos sobre la mano de obra

y el capital o invertir los ingresos tributarios adicionales para mejorar el medioambiente.

Los impuestos relacionados con el medioambiente pueden tener un impacto negativo sobre la competitividad de algunos sectores, como las industrias intensivas en energía o aquellas orientadas hacia la exportación. Los gobiernos tienden a conceder exenciones, pero ello reduce la eficacia medioambiental y también la eficiencia de los impuestos.

Los impuestos relacionados con el medioambiente, sobre todo los de energía, pueden tener un impacto directo regresivo en la distribución de los ingresos de los hogares. Un hogar menos rico gasta una mayor proporción de sus ingresos en petróleo, gas y electricidad que sus vecinos mejor parados; de modo que un impuesto que aumenta el precio de la energía doméstica golpearía más duramente a las familias más pobres. Los gobiernos desean mitigar o eliminar este efecto mediante la introducción de exenciones o menores tasas impositivas para hogares de bajos ingresos. Sin embargo, sería más eficaz dar compensación directa a los hogares de bajos ingresos, por ejemplo, mediante el uso de la seguridad social o de los sistemas tributarios. Esto tendría la ventaja de mantener el incentivo tributario negativo que influye en el comportamiento de los ciudadanos.

Los impuestos relacionados con el medioambiente pueden generar ingresos tributarios adicionales (aunque la mayoría de estos tipos de impuestos genera muy pocos ingresos) o, alternativamente, puede cambiar el comportamiento de los pueblos y conllevar a la retención de determinados tipos de actividades y abandonar ciertos tipos de consumo. Aunque no hay evidencia palpable para ello, existe la percepción de que los impuestos relacionados con el medioambiente pueden proporcionar incentivos para la innovación, estimulando a las empresas y a los consumidores a invertir en investigación y desarrollo para desarrollar tecnologías que proporcionan soluciones más limpias.<sup>37</sup>

Los ingresos de impuestos relacionados con el medioambiente como porcentaje del PIB son aún relativamente bajos, como se indica en la tabla siguiente:

País	1997	2002	2007
Canadá	1.65	1.36	1.12
Chile	1.35	1.61	1.14

37. OECD, *Taxation, Innovation and the Environment* (Tributación, Innovación y el Medio ambiente), OCDE, París, 2010.

País	1997	2002	2007
Dinamarca	4.61	4.83	4.58
Francia	2.35	2.29	2.01
Alemania	2.15	2.52	2.23
Italia	3.66	2.89	2.68
Japón	1.69	1.79	1.67
Corea (Rep.)	2.55	2.75	2.81
México	1.49	2.22	0.61
Países Bajos	3.69	3.49	4.22
Portugal	3.28	3.14	2.93
España	2.15	2.02	1.80
Reino Unido	2.90	2.68	2.41
Estados Unidos	1.00	0.90	0.81

Fuente: OCDE

### 1.7.5. Los requerimientos para una estructura tributaria apropiada

Musgrave y Musgrave (en 235) han identificado seis requerimientos para una buena estructura tributaria:

- (1) la distribución de la carga impositiva debe ser equitativa. Todo el mundo debe pagar su “justa participación;”
- (2) los impuestos deben elegirse para reducir la interferencia con las decisiones económicas en los mercados que de otro modo son eficientes. Tales interferencias imponen una “carga excesiva” que debe reducirse;
- (3) al utilizar la política tributaria para lograr otros objetivos, como la concesión de incentivos a las inversiones, esto debe hacerse para reducir la interferencia con la equidad del sistema;
- (4) la estructura tributaria debe facilitar el uso de la política tributaria para objetivos de estabilización y crecimiento;
- (5) el sistema tributario debe permitir una administración justa y no arbitraria y debe ser comprensible para el contribuyente; y
- (6) el costo de la administración y el cumplimiento debe ser tan bajo y compatible con otros objetivos.

Estos seis requerimientos no sólo guían el diseño del sistema tributario, pero también tienen sus repercusiones en las operaciones diarias de una

Administración Tributaria y el tratamiento de los contribuyentes por parte de las autoridades tributarias. Cada requerimiento por sí mismo requiere que los directores de la autoridad tributaria participen en el proceso de política tributaria. Sin embargo, los requerimientos pueden fácilmente estar en conflicto con otros. En la mayoría de los casos, el principio de la equidad requiere legislación más detallada, que creará más complejidad en operaciones administrativas diarias las cuales pueden socavar el principio para reducir la interferencia con las decisiones económicas y siempre aumentarán los costos administrativos y de cumplimiento (socavando el requisito 6 anterior).

En relación con el requisito 1 anterior (todo el mundo debe pagar su justa participación) debemos tener en cuenta el principio del beneficio. Según este principio, un sistema tributario equitativo es un sistema que requiere que cada contribuyente contribuya en línea con los beneficios que recibe de los servicios públicos. Sin embargo, este principio, puede estar en conflicto con el principio de la capacidad de pagar. Un debate en este sentido puede verse en muchos debates de política tributaria. El principio de beneficio es en realidad una cuestión de gasto fiscal que probablemente en la práctica tendrá un impacto menor en la administración tributaria.

Esto podría diferir del requerimiento para el sistema tributario de gravar a los contribuyentes de acuerdo con la capacidad de pago. Las características de diseño que abordan el requisito de gravar al contribuyente de acuerdo con su capacidad de pago de impuestos por lo general crearán un sistema tributario más complejo para que lo gestione la Administración Tributaria. Es muy importante que las autoridades tributarias de antemano evalúen las consecuencias de la aplicación de diferentes metodologías posibles para abordar el principio de habilidad de pago. Estos métodos pueden incluir el uso de tasas impositivas progresivas, umbrales, gastos deducibles como contribuciones a la seguridad social y la aplicación de créditos que deben llevar las Administraciones Tributarias.

Al participar en los debates de política tributaria, los gerentes de una administración tributaria tendrán que defender los siguientes requisitos: los impuestos deben elegirse para reducir la interferencia con las decisiones económicas en los mercados que de otro modo serían eficientes (requisito 2 anterior) y los costos de administración y cumplimiento deben ser lo más bajos posible, junto con otros objetivos (requisito 6 anterior).

### 1.7.6. Características de los sistemas tributarios y los instrumentos

La literatura de la economía pública<sup>38</sup> ha propuesto una serie de características deseables para una estructura tributaria. Como estas características suelen ser mutuamente excluyentes, a menudo se utiliza una combinación de impuestos para encontrar un buen equilibrio entre estos objetivos para todo el sistema tributario:

- *Neutralidad / eficiencia*: los impuestos deben distorsionar el comportamiento lo menos posible. Son bastante comunes los siguientes tres tipos de distorsiones:
  - (1) Distorsión de la decisión de trabajo-ocio: el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre el consumo reducen el precio del ocio, en la medida en que el trabajo se hace menos atractivo. Esto desalienta las actividades económicas.
  - (2) Distorsión de la decisión de consumo inter-temporal: en la ausencia de los impuestos, los individuos eligen un patrón de consumo inter-temporal óptimo. Algunos impuestos (principalmente impuestos sobre la renta) tienen la consecuencia lamentable que distorsionan los precios relativos de consumo ahora y en el futuro. Esto influye en el comportamiento de las personas.
  - (3) Distorsión de los precios relativos: si se distorsionan los precios relativos (de la manera descrita arriba o de los bienes de consumo), el comportamiento está distorsionado. Esto resulta en ineficiencias.
- *Normas sobre costos bajos de administración y de cumplimiento*: los costos de administración son los que están asociados con los gastos en que incurre la administración tributaria en la recaudación de impuestos. Los costos de cumplimiento son en los que incurre el contribuyente para cumplir con la carga impositiva. Estos incluyen los gastos administrativos de los contribuyentes. Ambos tipos de costos normalmente son considerables. En particular, el costo de administración y

---

38. Véase, e.g. Informe del Comité Meade, *The Structure and Reform of Direct Taxation (La estructura y la reforma de la tributación directa)*, 1978; Musgrave y Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice (Las finanzas públicas en la teoría y la práctica)*, 1989; Rosen, H. S., *Public Finance (Finanzas Públicas)*, 2002.

cumplimiento para los impuestos a la renta y el patrimonio (excepto los sistemas que utilizan la retención de impuestos) pueden ser muy altos y estar en el orden del 10% de los ingresos tributarios. Los costos de cumplimiento solían ser más altos que los costos de administración.

- *Flexibilidad*: Los impuestos y los sistemas tributarios requieren de cierta flexibilidad en el sentido de que los impuestos deben ser fácilmente adaptables a los cambios si las circunstancias internas o externas (por ejemplo: un nuevo Gobierno) requieren tales cambios.
- *Responsabilidad política* (transparencia): Debe ser claro desde el principio cual debe ser el objeto de los impuestos (lo que va a ser gravado), cual debe ser el objeto de la tributación (quien va a pagar el impuesto) y quien va a recibir los ingresos. Esto requiere de un sistema tributario transparente.
- *Simplicidad*: Una (estructura) tributaria debe ser fácil de entender por parte de los contribuyentes. Debe evitarse la introducción de complicaciones innecesarias. Las definiciones deben ser simples, claras y comprensibles.
- *Equidad (o capital)*: La equidad incluye dos dimensiones: horizontales y verticales. La equidad horizontal implica que el sistema tributario no debe discriminar entre los contribuyentes que están en una situación similar. Se puede argumentar que esto requiere de un sistema global o integral de impuesto a la renta, en lugar de basado en un sistema de origen o programador del impuesto a la renta. La equidad vertical indica que los casos que no son similares no deben ser tratados de la misma manera, por ejemplo, al usar un sistema de tasa impositiva progresiva.
- *Incidencia final*: también se debe tener en cuenta el punto final del impacto de un impuesto. ¿En última instancia quién tiene la carga del impuesto? Por ejemplo, se considera un impuesto a empresas, pero de hecho la carga del impuesto estará, típicamente en los accionistas, empleados y clientes. Pueden hacerse observaciones similares en otros impuestos. Por ejemplo: un impuesto sobre las ganancias de capital. Si disminuye el retorno de la inversión, a menudo se perjudicará el empleo. Del mismo modo, si los empleados extranjeros de una empresa nacional pagan impuestos, querrán ser indemnizados en la forma de pagos brutos superiores. Si no es así, podrían considerar irse del país. En términos generales, los contribuyentes con una posición económica fuerte usualmente podrían trasladar la carga del impuesto a partes



económicas más débiles. Esta realidad suele ser descuidada por los políticos porque el mensaje de que la carga impositiva final será diferente de la carga impositiva inicial de destino, usualmente frustra las aspiraciones políticas de los legisladores de política tributaria.

- *Factibilidad*: Un impuesto debería ser factible; uno puede pensar en todo tipo de impuestos que tienen características atractivas, pero son difíciles de aplicar, características con costos excesivamente altos y las consecuencias indeseables de equidad, etc.
- *Estabilidad macroeconómica*: Idealmente un sistema tributario debe desempeñar un papel en la estabilización de la economía en el caso de condiciones económicas adversas o boyantes. Los impuestos corporativos tienden a bajar más que proporcionalmente durante las recesiones económicas; esto limita los efectos de la disminución de los ingresos brutos en la economía.
- *Principio de beneficio*: este principio se refiere a pagar por el costo de los servicios proporcionados por el Gobierno.
- *La estabilidad de los ingresos*: los ingresos de un impuesto sobre la renta son a menudo bastante impredecibles porque, por ejemplo, las rentas del capital y los ingresos tributarios provenientes de los impuestos corporativos fluctúan enormemente entre las condiciones económicas favorables y menos favorables.
- *Compatibilidad internacional*: la creciente globalización económica significa que más y más personas y recursos cruzan las fronteras. En la medida en que varios países quieran gravar los recursos, deben existir definiciones de recursos tributarios claros así como también reglas claras de atribución. Además, las claras definiciones (que son internacionalmente reconocidas) pueden ayudar a no disuadir a los inversionistas.
- *Principio de no discriminación*: este principio implica que no deben haber diferencias en los impuestos para los contribuyentes extranjeros o nacionales.
- *Capacidad de pago*: puede clasificarse bajo la equidad vertical también. Indica que los individuos deben contribuir de acuerdo a su capacidad para pagar por los servicios proporcionados por el Gobierno.
- *Momento conveniente*: el momento de la obligación de pagar impuestos debe ser cómoda para el contribuyente al realizarse en el momento

en que el contribuyente recibe los ingresos o utilizar sistemas de retención dedicados.

- *Momento [oportuno]*: Tiempo de preparación para la aplicación de escenarios (nuevos) de impuestos deberían ser suficientes para los contribuyentes y las Administraciones Tributarias.

No hay ningún escenario de impuesto único que puede juzgarse positivamente en todos estos criterios. La aplicación de estos criterios sobre un impuesto único requeriría concesiones. Las características de muchos de estos criterios son mutuamente excluyentes; por lo tanto, en la práctica a menudo se utiliza una combinación de impuestos para establecer el equilibrio adecuado entre los distintos objetivos del sistema tributario en su conjunto.

La OCDE indica que un aumento en la toma de conciencia del impacto de la tributación sobre las decisiones económicas de individuos y negocios y las probables consecuencias de este comportamiento económico de crecimiento económico y el nivel de vida general, ha alentado a los países a emprender reformas estructurales de sus sistemas tributarios para crear un entorno tributario que promueve el ahorro, la inversión y la actividad empresarial y proporciona un aumento en los incentivos laborales para personas, mejora la competencia y evita distorsiones inducidas por el impuesto, para una empresa. Una característica común de estas reformas tributarias es la combinación del corte de la tasa impositiva y la ampliación de las bases tributarias para mejorar la eficiencia, mientras que a la vez se mantiene el total de ingresos tributarios.<sup>39</sup>

### 1.7.7. Regímenes tributarios especiales y simplificados

Un desafío importante para todas las autoridades tributarias es la existencia de un sector informal relacionado con la economía de efectivo en sus países. Este es un fenómeno particularmente importante en los países en desarrollo. La tributación no es la única causa de la informalidad. Varios otros factores, como el mercado laboral y las regulaciones del mercado del producto, también pueden desempeñar un papel decisivo para que las empresas sigan operando informalmente. El componente tributario incluye la carga impositiva como aquella compuesta por las tasas de impuestos y de seguridad social, también y a menudo más importante: la carga de

---

39. OECD, *Tax and Economic Growth (El impuesto y el crecimiento económico)*, París, 2008.

cumplimiento administrativo, incluyendo el registro con la administración tributaria y la configuración de un negocio formal.

La cuestión de la informalidad en muchos países es abordada por medio de la introducción de exenciones tributarias para grandes grupos de contribuyentes de la pequeña empresa. Sin embargo, un enfoque más efectivo es la aplicación de los regímenes tributarios simplificados que tienen la ventaja de llevar las pequeñas empresas a la formalidad, lo cual es beneficioso para las autoridades tributarias y el Gobierno en general y también para las empresas, donde los requisitos administrativos de mantenimiento de registros contables pueden mejorar la gestión y las operaciones de los negocios y donde la inserción en los sistemas de seguridad social proporcionan la cobertura y la protección de un seguro. Los impuestos presuntivos son las formas más fáciles de los impuestos en un régimen simplificado, especialmente desde un punto de vista administrativo, tanto para los contribuyentes y la Administración Tributaria, lo cual permite la inserción de las pequeñas empresas en el impuesto neto sin poner cargas pesadas de cumplimiento en estos contribuyentes.

Sin embargo, los regímenes especiales crean nuevos problemas. Mientras más beneficios ofrezcan los regímenes especiales, será más atractivo para las empresas permanecer bajo el régimen simplificado. Los regímenes beneficiosos ofrecen ventajas significativas que podrían disuadir a las empresas a crecer para evitar entrar en el régimen general y pueden crear un incentivo para la elusión y la manipulación abusiva en forma de información incompleta todo con el fin de permanecer en el régimen simplificado o dividir las actividades en entidades más pequeñas para beneficiarse de las ventajas ofrecidas por el régimen especial.

### 1.7.8. La medición de la efectividad de la tributación y el uso de incentivos tributarios

A pesar de la creciente conciencia de que los sistemas tributarios eficaces y eficientes exigen una base tributaria amplia con tasas impositivas modestas, se utilizan ampliamente los incentivos tributarios. La eficacia de la utilización de incentivos tributarios para alcanzar los objetivos económicos o sociales a gran escala puede cuestionarse. Surrey<sup>40</sup> considera un incentivo

---

40. Surrey, S., "Tax incentives as a device for implementing government policy: A comparison with direct government expenditures" (Los incentivos tributarios para la implementación de la política gubernamental: una comparación con los gastos gubernamentales directos), *Harvard Law Review* (febrero 1970).

tributario general inferior a una subvención directa, como un instrumento para alcanzar objetivos políticos. Generalmente los incentivos son menos equitativos, ya que benefician a más personas entre tramos de impuesto alto y los incentivos también son más difíciles de desarrollar y administrar, ya que se manejan por comités de impuestos y organismos administrativos que tienen poca experiencia en las políticas sociales no tributarias. Surrey recomienda una fuerte reserva contra el uso de incentivos tributarios.

Los promotores de la utilización de incentivos tributarios argumentarán que los mismos requieren menos interferencias en las decisiones corporativas y son de mayor valor para el sector de negocio establecido y más eficaz en el cumplimiento de las exigencias del negocio que los subsidios directos. Los incentivos tributarios pueden introducirse y aplicarse rápida y fácilmente y necesitan menos requisitos de procedimiento que los subsidios. Los incentivos tributarios son más objetivos y requieren toma de decisiones menos discrecionales y los gobiernos no estarán tan estrechamente asociados con la fortuna de los beneficiarios de los subsidios.

En cuanto a los departamentos de gastos, un incentivo tributario es obviamente una forma extremadamente barata de alcanzar sus objetivos políticos. Los costos del incentivo son sufragados por el Tesoro en la forma de ingresos tributarios más bajos, en vez de que el departamento de gastos, que es responsable de cumplir el objetivo político, tenga la carga financiera de un subsidio dado directamente por este departamento de su presupuesto. Este efecto puede ser neutralizado al cortar el presupuesto del departamento de gasto involucrado, que suma el monto total de la pérdida de ingresos causada por la aplicación de los incentivos tributarios, creando mayor conciencia y un enfoque más cuidadoso hacia la utilización de incentivos tributarios.

Otra preocupación se refiere al hecho de que el tratamiento preferencial en la legislación tributaria, incluyendo la diferenciación de la tasa impositiva (en particular en cuanto al IVA pero también en otros impuestos), sería muy difícil de dirigir hacia los contribuyentes que la necesitan, por lo tanto carecen de eficiencia y eficacia, pérdidas innecesarias de ingresos y distorsión de las opciones del consumidor al imponer costos administrativos y de cumplimiento adicionales innecesarios.

Otra desventaja del uso ilimitado de los incentivos tributarios es la complejidad que crea. Una amplia gama de incentivos tributarios que sirven diferentes objetivos de políticas y están dirigidos a diferentes grupos de interés crean una situación que sería muy difícil, si no imposible, de medir adecuadamente en relación a su eficacia.

Sin embargo, la preocupación más importante es que los incentivos tributarios para el sector empresarial crean interferencia por parte del Gobierno en las decisiones empresariales. Desde una perspectiva económica, las inversiones deben basarse en el retorno de las inversiones, empleo y un buen clima para la investigación y el desarrollo y la rentabilidad. Las inversiones no deben meramente basarse en la tributación. El nivel de las tasas impositivas, los servicios de inversión existentes y sobre todo el empuje de los contribuyentes en el sistema son condiciones previas para un clima de negocios rentable; sin embargo, estas consideraciones nunca deberían ser el factor determinante para las inversiones en sí.

Es cuestionable cómo los incentivos tributarios importantes atraen inversiones extranjeras directas o el aumento de determinadas actividades económicas son en realidad incentivos tributarios en el impuesto sobre sociedades que podrían reducir los costos de las empresas y conducir a precios más bajos para los consumidores; sin embargo, para que los gobiernos mantengan los niveles de ingresos también es probable que conduzcan a un cambio del impuesto sobre sociedades a otros impuestos como el IVA o el impuesto sobre la renta de las personas físicas. Los regímenes del impuesto sobre sociedades con un número importante de incentivos pueden generar tasa impositivas efectivas que son mucho menores que la tasa nominal y puede incluso llegar a ser nulas o negativas. El gran número de incentivos genera complejidad, alientan la búsqueda de lagunas y oportunidades de elusión y crea incertidumbre para las empresas. Este no es el interés de los contribuyentes corporativos. Por lo tanto, es más importante mirar la calidad general de los sistemas tributarios subyacentes y la estabilidad de la base tributaria que el nivel nominal de la tasa impositiva.

Para hacerle frente a la recesión económica causada por la reciente crisis financiera global, muchos gobiernos han introducido una serie de estímulos tributarios. La extensión y el carácter de estos paquetes de estímulo varían ampliamente entre los países. Los Programas de estímulo tributario son polémicos porque aumentan los déficits presupuestarios e inevitablemente conducirán a la necesidad de recortar el gasto o aumentar los impuestos en un futuro próximo. Este tampoco es el interés de los contribuyentes corporativos, que buscan estabilidad a largo plazo y la certeza en lugar de los cambios en curso.

Algunos países se vieron obligados a aumentar las tasas del IVA para compensar la pérdida de ingresos tributarios causados por la recesión económica, mientras que otros gobiernos han bajado las tasas de IVA en

determinados servicios y/o productos (en Francia, el IVA en restaurantes y hoteles se redujo considerablemente para estimular la economía y hacer que el país fuese más atractivo para los visitantes extranjeros). En última instancia, la mayoría de los gobiernos probablemente se verán obligados a elevar los impuestos directos e indirectos para financiar la enorme deuda pública que evolucionó debido a las operaciones de rescate necesarias dirigidas al sector financiero.

Es dudosa la eficacia de reducir las tasas de IVA para ciertos sectores de la economía. Es poco probable que realmente se reducirán los precios y que la inflación (en la actualidad extremadamente baja) no se calculará en los precios al consumidor. Lo más probable es que la reducción de las tasas de IVA aumenten los ingresos de los empresarios ya que se beneficiarán de los márgenes de mayor precio. En teoría, esto resultaría en mayores beneficios para las empresas involucradas y también en grandes cantidades de impuestos corporativos a ser pagados. Esta es una operación costosa para los gobiernos, mediante la cual la reducción de los ingresos del IVA será sólo parcialmente indemnizada por un aumento del impuesto corporativo o el impuesto sobre la renta de las personas físicas en el futuro.

En total, no hay muchos argumentos a favor de incluir la diferenciación de tasa y otras formas de trato preferencial en la legislación del IVA.

También, el FMI en muchos de sus informes toma una posición fuerte contra la aplicación de incentivos tributarios en las regulaciones tributarias. Cuando un país presenta un cierto tipo de incentivo, existe un peligro real de que las economías vecinas también están siendo obligadas a introducir este tipo de incentivo, resultando en un estrechamiento de la base imponible y una espiral negativa. En segundo lugar, la eficacia de la introducción de incentivos con el fin de atraer nuevos negocios o actividades puede ser muy limitada debido a que las actividades y las empresas ya existentes también e igualmente se beneficiarán de incentivos tributarios introducidos recientemente que estaban destinados a atraer nuevas inversiones. Además, también pueden crear vacíos legales para ser explotados por empresas aventureras y sus asesores tributarios interesados.

En los Estados Unidos, un número creciente de hogares termina debiendo nada en impuestos federales importantes. Esta situación no puede ser sostenible a largo plazo. En el año 2009, aproximadamente 47 por ciento de los hogares estadounidenses: que representan 71 millones de familias, no debían impuestos federales, de acuerdo con las estimaciones del centro

de política tributaria bipartidista. Incluso, algunos hogares en ese grupo recibirán un reembolso. Un reducido grupo de los contribuyentes del impuesto sobre la renta también se puede convertir en un problema para otras economías en los próximos decenios y probablemente no se limitará a los países en desarrollo.

Hogares en los Estados Unidos sin la obligación del pago del impuesto sobre la renta en 2009

Grupo de ingresos (USD)	Número total sin obligación	Como un % del grupo de ingresos
por debajo de 50,000	63,500,000	69.5
50,000 – 75,000	4,000,000	22.0
75,000 – 100,000	1,700,000	9.0
100,000 – 500,000	736,000	3.2
500,000 – 1,000,000	17,000	2.0
sobre 1,000,000	6,000	1.5
total	71,000,000	47.0

Fuente: Centro de Política Tributaria.

Los legisladores tienen una amplia gama de instrumentos disponibles para subsidiar ciertas prácticas favorables. Los subsidios tributarios aumentan rendimientos esperados reduciendo los costos asociados con los impuestos. Se pueden considerar cuatro importantes posibilidades:<sup>41</sup>

- (1) *Créditos tributarios*: una porción de ciertos gastos podría deducirse de los impuestos netos adeudados.
- (2) *La alteración de la tasa impositiva*: se permite a un tipo de entidad pagar un impuesto más bajo que los demás transfiriendo una ventaja financiera a la firma con la tasa impositiva más baja. Se utilizan tres enfoques para alcanzar este objetivo:
  - *Actividades exoneradas de impuestos*: ciertas actividades o productos pueden estar exentos de impuestos (por ejemplo, exoneración del alcohol combustible o interés exonerado de

---

41. Véase también: Cleveland, C., “Tax subsidies” (Subsidios tributarios) en la *Enciclopedia de la Tierra*, 2008.

impuesto en ciertos tipos de bonos), aunque las actividades o productos similares o sustitutos tributan en su totalidad.

- *Entidades eximidas de impuestos*: entidades completas, como ciertas entidades estatales, podrán quedar exentas de impuestos, aunque pueden competir con otros proveedores del mismo producto o servicio que si tributan.
  - *Tasa impositiva baja*: un tipo de actividad o empresa determinada paga un impuesto con porcentaje más bajo.
- (3) *La alteración de la base imponible*: aunque el porcentaje real de la tasa impositiva puede permanecer constante, al alterar el tiempo o el tamaño de las deducciones tributarias, el Gobierno crea incentivos para participar en comportamientos particulares. Estas políticas alientan a los contribuyentes a cambiar los gastos hacia las actividades que les ayudarán a reducir su factura tributaria final.
- *Momento [oportuno]*: las políticas pueden permitirle a una sociedad deducir los costos de inversión o construcción a un ritmo mucho más rápido que la tasa a la cual de hecho se consumen (deprecian) los activos. Tal intervención va en contra de los métodos tradicionales de contabilidad. El permitir deducciones actuales transmite una subvención mediante la reducción de impuestos actuales (lo que aumenta los beneficios actuales) en lugar de impuestos futuros.
  - *Cantidad*: Mediante la exclusión de ciertas partes de los ingresos provenientes de la tributación, el Gobierno transmite un beneficio sobre los métodos que producen ese tipo de ingresos. En algunas circunstancias, el Gobierno puede permitir la deducción de los elementos que realmente no se incurrieron como un costo.
- (4) *La alteración de la entidad gravable*: al permitir que los contribuyentes consoliden sus declaraciones de impuestos de maneras generalmente restringidas por la Administración Tributaria, el Gobierno puede facilitar el desplazamiento del ingreso gravable a un área con pérdidas de otra área. En algunos casos, los contribuyentes pueden utilizar la consolidación para ganar más en impuestos reducidos que habían puesto en la empresa que sólo representa pérdidas. La redefinición de la entidad gravable da origen a por lo menos dos formas de subsidios tributarios.



Si un subsidio tributario está disponible para el productor o consumidor, los beneficios se compartirán entre cuatro partes diferentes:

- el productor (en la forma de mayores beneficios);
- el consumidor (en la forma de precios más bajos);
- el propietario de los recursos (en la forma de mayores regalías o alquileres); y
- el trabajador (en la forma de salarios más altos).

El aumento de los beneficios esperados a los productores o los propietarios de recursos aumentará el suministro de un material que es traído al mercado. El aumento de las tasas salariales atraerá a más y tal vez mejores trabajadores calificados. La reducción de los precios al consumidor aumentará la demanda de los bienes o servicios. En todos los cuatro casos se transfiere dinero de los contribuyentes generales a la entidad específica (a menudo un grupo mucho más pequeño de contribuyentes, siempre un grupo diferente del que toma las decisiones de consumo).

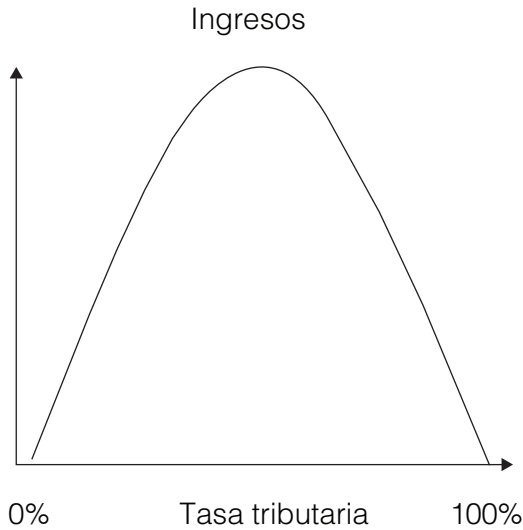
Francia proporciona un ejemplo interesante de cómo un incentivo tributario puede dejar de contribuir al logro de la meta prevista, pero en su lugar, crear una nueva realidad en “papel” sólo con el fin de aprovecharse de los incentivos creados. Se introdujeron exenciones tributarias y a la seguridad social sobre las horas extraordinarias trabajadas por los asalariados con el objetivo de aumentar la duración del trabajo de los empleados. Esta reforma no tuvo ningún impacto significativo en las horas de trabajo. En cambio, tuvo un impacto positivo sobre horas de sobretiempo declaradas por empleados bien educados, altamente calificados, que pudieron eficazmente declarar horas extraordinarias porque su duración laboral no puede verificarse fácilmente.<sup>42</sup>

El resultado de la ejecución administrativa de la normativa tributaria proporciona la mejor respuesta a la pregunta si los principios de diseño jurídico fueron eficaces. Se han realizado muchos estudios sobre la eficacia de la tributación. En este sentido uno de los conceptos económicos más conocidos es la denominada “curva de Laffer” que explica la relación entre el nivel de la tasa impositiva y los ingresos tributarios. El punto de partida teórico es que un 0% de los ingresos de la tasa impositiva y un 100% de la tasa impositiva no traerá ningún ingreso tributario.

---

42. Cahuc, P. and Stéphane C., “Tax exemptions on overtime hours: Lessons from France”, Exenciones tributarias sobre horas extras: Lecciones de Francia), papel presentado en el OECD ELSA Seminars Series, December 2010. (Diciembre de 2010)

Fig. 5



La teoría en si es simple y ampliamente entendida. La sugerencia del modelo es que habrá una tasa impositiva óptima que genera los ingresos más altos para un sistema tributario determinado. La pregunta es cómo encontrar esta tributación óptima. La respuesta depende de muchas variables en la realidad económica, tales como las acciones del sector público y privado en la economía, la división entre trabajo y riqueza, los consumos de los hogares y los ahorros y el tamaño de las inversiones en la economía por parte de las empresas y el Gobierno.

Laffer es considerado un partidario de los economistas del lado de la oferta, el grupo de expertos que se tornó un tanto dominante durante la época de los Presidentes estadounidenses Ronald Reagan y George Bush (padre e hijo). En términos generales, abogaron por considerables reducciones impositivas de la tasa de ingresos y la reducción significativa de los reglamentos. La idea era que los recortes de impuestos estimularían el consumo por parte de las empresas y los consumidores y que el aumento del consumo traería más crecimiento económico. Incluso un déficit en los ingresos podría compensarse a largo plazo con la entrada de más ingresos (incluso con tasas impositivas menores) debido al crecimiento económico generado. Hemos sido testigos de un crecimiento económico relativamente sólido en los Estados Unidos desde hace décadas, pero el inconveniente

ha sido, especialmente durante las administraciones de los presidentes republicanos, que la deuda nacional también ha demostrado un tremendo crecimiento.

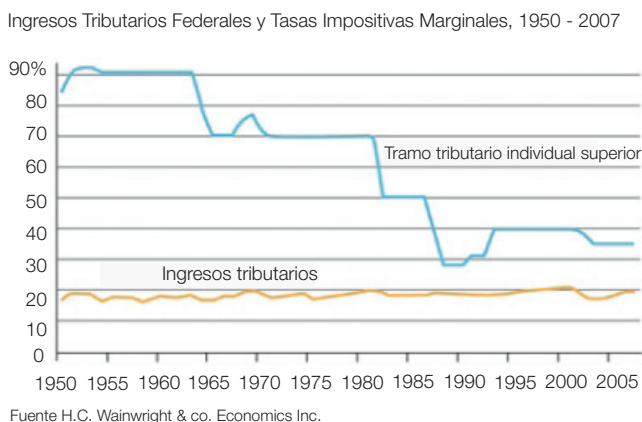
En general, el debate es entre economistas del lado de la oferta, que creen que más oferta y tasas impositivas marginales reducidas beneficiarán a todo el mundo y el crecimiento económico seguirá casi de inmediato y, al otro lado del espectro, los seguidores de Keynes, que creen que el Gobierno debe gastar más para estimular el gasto público, especialmente durante las recesiones, para compensar el menor gasto de los hogares y las empresas del sector privado. El resultado más probable será (como ha ocurrido en la mayoría de los casos) que los impuestos se producirán después de que la economía se ha recuperado. La reciente crisis financiera ha obligado a muchos gobiernos a adoptar medidas que normalmente se derivan de la teoría económica de Keynes.

En la década de 1980, los economistas del lado de la oferta y Laffer eran populares entre los formuladores de políticas en la administración Reagan y en el Reino Unido durante la administración de Margaret Thatcher. Tras el colapso de los sistemas socialistas en Europa Central y Oriental, las teorías de las economías del lado de la oferta también fueron exportadas a estas economías en transición, que estaban dispuestas a aceptar cualquier teoría que apoyaba el lado del mercado y del consumidor y que estaban a favor de un Gobierno (de gastos) pequeño. Guiados por las teorías de los economistas de la oferta, se introdujo una tasa fija relativamente baja en estos países (en Letonia, Estonia, Eslovaquia y Rusia, entre otros). Estos países han atravesado una recuperación económica con porcentajes excepcionalmente altos de crecimiento económico ante la recesión económica. Sin embargo, el aspecto negativo es que la mayoría de estos países con un régimen de impuesto fijo se han visto sumamente afectados por la reciente desaceleración de sus economías, que carecen de los factores de estabilización que si se incorporan en los sistemas tributarios de otros países. Además, estos países probablemente enfrentan el mismo desafío que se describió anteriormente para los Estados Unidos: es decir, una población reducida de contribuyentes. Si bien está más allá del alcance de este *Manual* el examinar los méritos y desventajas de los sistemas tributarios de los países involucrados, la idea es que vale más la pena plantear esta cuestión para ver la curva de Laffer en una perspectiva más amplia.

	Crecimiento anual 2005-2007 (%)	Crecimiento anual 2009 (%)	Impuesto de tasa fija sobre el ingreso personal (%)	Impuesto de tasa fija sobre sociedades (%)
Latvia	10-11	-18	25	15
Estonia	9-10	-14	22	24
Lituania	8-9	-19	27	15
República Eslovaca	8-9	- 5	19	19
Bulgaria	6	- 6.5	10	10
Rumania	7	- 8.5	16	16
República Checa	6-7	- 4	23	21
Islandia	5-7	- 8.5	36	18
Rusia	6-8	- 7.5	13	24
Ucrania	5-7	-14	15	25

En 1993, el economista Kurt Hauser publicó un artículo en el *Wall Street Journal* en el cual presentó los resultados de investigaciones que los ingresos tributarios federales en los Estados Unidos siempre han sido igual a aproximadamente 19,5 por ciento del PIB, independientemente de que la tasa marginal impositiva era alta en 91% (en los años cincuenta durante la administración de Eisenhower) o baja en 28% (fin de la administración Reagan). Las conclusiones de Hauser están claramente en línea con la teoría de Laffer ilustrada por la curva de Laffer. Estas conclusiones de Hauser ilustran que ingresos tributarios aumentan en períodos de crecimiento económico y disminuyen en períodos de caída económica. La Figura 6 muestra que la participación de los ingresos tributarios es estable a 19,5 por ciento del PIB durante un largo período de tiempo a pesar de la amplia variedad de tasas marginales del impuesto a la renta aplicadas en ese período, indicando que el rendimiento tributario es independiente de las tasas marginales impositivas; pero esos ingresos tributarios son directamente proporcionales al PIB. Hauser concluye que si queremos aumentar los ingresos tributarios, deberíamos aumentar el PIB. En cambio el elevar las tasas impositivas bajaría el PIB y definitivamente reduciría los ingresos tributarios. La explicación de Hauser para este fenómeno es que los impuestos más altos promueven la elusión y el abuso y reducen los incentivos para trabajar, producir, invertir y ahorrar, conllevando a menos actividades económicas y menos empleo.

Fig. 6



La simplificación de los impuestos mediante la introducción de un régimen de tasa impositiva fija en combinación con la abolición de las exenciones y deducciones no siempre se percibe como un apoyo al principio de equidad del sistema tributario y esa combinación de medidas tampoco garantiza automáticamente un aumento de ingresos tributarios, sobre todo si la ampliación de la base tributaria es limitada (un fenómeno que puede verse en muchos países en desarrollo y economías en transición). La otra cara de la moneda, sin embargo, es que las altas tasas impositivas marginales suelen ir de la mano con un amplio paquete de deducciones y exenciones. La eficacia de la utilización de incentivos tributarios para alcanzar metas económicas o sociales es altamente cuestionable (como se indica al principio de esta sección) y los incentivos suelen perturbar la igualdad ya que favorecen a los contribuyentes que están en el tramo tributario más alto. Por otra parte, los incentivos son generalmente difíciles de desarrollar y administrar debido a que a veces requieren habilidades y experiencia que no están en la Administración Tributaria y que no están automáticamente disponibles en los organismos tributarios y sus funcionarios.

### 1.8. Política tributaria internacional

Los impuestos no son internacionales. Todos los impuestos están codificados en las leyes nacionales. Sin embargo, la política tributaria no es un asunto puramente interno. La globalización y la integración económica establecen límites sobre la soberanía política y sobre el diseño de sistemas nacionales tributarios. La movilidad de la mano de obra y el capital genera

competencia tributaria entre los países, con cada país tratando de atraer una mayor parte de la base tributaria global. Los inversionistas extranjeros, individuos acaudalados y profesionales altamente calificados son cada vez más geográficamente flexibles y sensibles a las diferencias en la carga impositiva. Los legisladores tributarios operan en un entorno económico global que fomenta la competencia tributaria con el riesgo de una carrera de fondo. La competencia tributaria como tal no es necesariamente mala. Puede estimular a los países a diseñar sistemas tributarios eficientes y eficaces y promover una mayor eficiencia en los programas de gastos del Gobierno. Sin embargo, la competencia tributaria también crea incentivos para que los contribuyentes tomen sus decisiones sobre dónde vivir, trabajar e invertir no sólo por motivos personales y bases económicas racionales, sino también desde la perspectiva de las oportunidades de ahorro tributario. Esto podría tener un efecto distorsionador en el contrato social entre el Gobierno y sus ciudadanos. La competencia tributaria al menos debe ser justa y no debe ser nociva y crear oportunidades de evasión a través de paraísos fiscales y regímenes preferenciales.

La globalización desafía a los gobiernos de los países de altos ingresos a encontrar un equilibrio adecuado entre la creciente demanda de gasto del Gobierno por un lado y costos más pesados de aumentar los ingresos tributarios por el otro. La investigación indica que una mayor movilidad internacional de la actividad económica y la capacidad de respuesta asociada de la base imponible a las tasas impositivas, aumentan las distorsiones económicas creadas por la tributación.<sup>43</sup> Las pequeñas economías abiertas experimentarán la mayor influencia de la globalización. Los países pequeños con economías abiertas tienen bases tributarias más móviles que las economías más grandes y en consecuencia, dependerán mucho menos del impuesto sobre la renta personal y del impuesto corporativo que los países más grandes. Los países pequeños dependen mucho más de los impuestos tipo consumo que los países más grandes. Sin embargo, como resultado del aumento de la globalización todos los países se están convirtiendo en pequeñas economías abiertas, de modo que probablemente aumentará el uso de impuestos tipo consumo. Esto provocará problemas de distribución. Cada vez más se deben buscar soluciones en un contexto internacional.

---

43. Hines, J. R. y Summers, L., “How Globalization Affects Tax Design” (“Cómo la globalización afecta el diseño tributario”), Documento de trabajo 14664, Oficina Nacional de Investigación Económica, Cambridge, 2009.

Las inversiones transfronterizas dependen en gran medida del clima de inversión internacional. La protección completa de los contribuyentes contra la doble tributación, por tanto, es un requisito importante de la política tributaria. La OCDE<sup>44</sup> y la ONU han desarrollado Tratados Tributarios Modelo que constituyen el marco de una amplia red mundial de tratados bilaterales de tributación. Una cuestión de importancia en la tributación internacional son los precios de transferencia. Las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia han definido los estándares en esta área de trabajo, confirmando el principio de igualdad de condiciones y al describir los diferentes métodos por medio de los cuales se puede aplicar ese principio.

La creciente globalización desafía a los gobiernos para un enfoque equilibrado entre la creación de un régimen tributario atractivo para los inversores transfronterizos y la necesidad de garantizar que dichos inversores paguen su participación equitativa de los impuestos.

En 2001, la OCDE publicó una nota de la Serie de Orientación Fiscal elaborada por el Foro sobre Gestión Estratégica titulada los *Principios de una Buena Administración Tributaria*.<sup>45</sup> Sin embargo, el título es algo confuso, porque esta nota de orientación no abarca toda el área de Administración Tributaria, sino que más bien se centra en aspectos legislativos y administrativos de la tributación internacional. Sin embargo, la nota proporciona algunas recomendaciones útiles en esta área. La orientación formulada en esta nota abarca cinco categorías distintas, incluidas “Las relaciones con los contribuyentes”, “Las relaciones con los empleados”, “Características legales”, “Características administrativas” y “La administración y adaptación a los cambios”. A efectos de discutir los principios de la tributación, las recomendaciones más pertinentes pueden encontrarse en los capítulos sobre “Características legales” y “Características administrativas”.

En cuanto a las características jurídicas, se alienta a las Administraciones Tributarias a:

- aplicar las disposiciones de los tratados tributarios de manera justa y consistente;

---

44. OCDE Tratado Tributario Modelo sobre el ingreso y el capital, versión condensada 2008.

45. OCDE Centro para Política Fiscal y Administración, *Principles of Good Tax Administration (Los principios de una buena administración tributaria)*, preparado por el CFA Foro de Gestión Estratégica, París (2001).

- promover la participación justa de gravar los derechos en tratados tributarios y el desarrollo de las leyes nacionales;
- no promover o facilitar la evasión tributaria o la elusión entre los residentes de otros países;
- mejorar el acceso a la información financiera y bancaria, para fines de intercambio de información tributaria;
- proporcionar el mismo trato y mecanismos de reparación a todos los contribuyentes que están en la misma situación, independientemente de su nacionalidad;
- tratar la información obtenida de los socios del tratado de impuestos con la misma o mayor protección de confidencialidad exigida en virtud de las leyes nacionales; y
- formular recomendaciones y prestar asistencia a los legisladores para la renegociación de las áreas de interés mutuo en tratados de tributación vigentes.

Con relación a las características administrativas, se alienta a las Administraciones Tributarias a:

- activamente facilitar el intercambio de información con los socios del Tratado de manera oportuna y proporcionar información sobre los resultados;
- proporcionar información pertinente obtenida durante las actividades de auditoría regulares a los socios del tratado de forma espontánea.
- sólo solicitar a los socios del tratado de tributación información pertinente, significativa, que puede obtener y utilizar;
- informar a los contribuyentes sobre el procedimiento de acuerdo mutuo y los resultados de las negociaciones bajo el procedimiento; y
- apoyar el principio de igualdad de condiciones y las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia.

El marco para la cooperación internacional fue desarrollado en un periodo cuando las transacciones transfronterizas y las inversiones eran todavía limitadas. Es muy complejo aplicar las reglas y los reglamentos disponibles para la cooperación internacional y toma mucho tiempo, tanto para las Administraciones Tributarias y los contribuyentes. La planificación tributaria agresiva y las cuestiones de precios de transferencia son difíciles de tratar.

La globalización ha dado lugar a un crecimiento exponencial de las transacciones transfronterizas. Los individuos y las empresas operan en un mundo sin fronteras. Sin embargo, las Administraciones Tributarias, todavía funcionan como autoridades con un alcance nacional y poderes de ejecución



limitados. Es cuestionable si el actual marco de cooperación internacional será sostenible si las transacciones transfronterizas y las inversiones siguen creciendo tan rápidamente como durante los últimos años.

Tradicionalmente, el trabajo en cooperación internacional en el área tributaria ha estado firmemente enfocado en los impuestos directos y el impuesto sobre sociedades en particular y menos en los impuestos indirectos. El programa de la UE, con su fuerte énfasis en el impuesto de valor agregado, es una excepción a esa práctica. Sin embargo, recientemente, la atención en los impuestos indirectos como el IVA y GST parece estar creciendo en el ámbito internacional.<sup>46</sup> La esperada caída de los ingresos generados por los impuestos directos en general y por los impuestos corporativos en particular como consecuencia de la crisis económica y financiera, podría alentar a los gobiernos a buscar compensación en un aumento de los ingresos de los impuestos de consumo en general y en particular del impuesto “verde”.

## 1.9. La administración tributaria

### 1.9.1. Introducción

La administración tributaria es una tarea gubernamental clave que consiste en la implementación de leyes tributarias, incluyendo la gestión de las operaciones de los sistemas tributarios. La meta general de la Administración Tributaria es lograr un cumplimiento pleno con todos los impuestos por parte de todos los contribuyentes, lo cual requiere que todos los contribuyentes reporten todas sus actividades relacionadas y paguen los impuestos en forma correcta, completa y oportuna. Al fin del día, todos los contribuyentes deben reportar y pagar el monto exacto de los impuestos de acuerdo con la ley. Ni más, ni menos. Por lo tanto, la administración tributaria incluye la gestión del comportamiento de cumplimiento de la ley por parte tanto los contribuyentes como de la Administración Tributaria. Se requiere que los contribuyentes estén inscritos en la Administración Tributaria, para presentar sus declaraciones, aportar información sobre sus ingresos, transacciones y actividades relevantes, y que paguen los impuestos adeudados de acuerdo con la ley. Se requiere que las administraciones tributarias usen sus facultades que le han sido otorgadas por la ley de acuerdo con la ley para el propósito dispuesto y para respetar los derechos de los contribuyentes.

---

46. Véase, por ejemplo, el Comunicado conjunto OCDE/CE de la Conferencia del IVA en Lucerna, septiembre 2009. <http://www.oecd.org/department/0,3355>.

La Administración Tributaria consiste en la gestión en general, incluyendo el desarrollo de la visión de la administración, planificación estratégica estableciendo las metas estratégicas y operativas, gestión de riesgos, gestión operativa y gestión de desempeño, y la gestión de una cantidad de procesos mediante los cuales operan los sistemas tributarios en forma eficiente y efectiva.

Se requiere que los contribuyentes cumplan con cuatro categorías diferentes de obligaciones clave:

- inscribirse en la autoridad tributaria;
- presentar declaraciones y suministrar información;
- reportar en forma correcta y completa; y
- pagar el monto del impuesto adeudado a tiempo.

Administración Tributaria implica el diseño, construcción y mantenimiento de una infraestructura que le permita y facilite a los contribuyentes el cumplimiento de estas obligaciones y les alienta a cumplir con sus obligaciones aclarando, facilitando, asistiendo y finalmente, haciendo cumplir cuando sea necesario.

Las funciones esenciales de la Administración Tributaria están relacionadas con las obligaciones de los contribuyentes mencionadas anteriormente. Estas incluyen:

- un registro apropiado y completo de los contribuyentes, incluyendo la detección de la falta de registro y registro falso;
- procesamiento de las declaraciones de impuestos, retenciones e información por parte de terceros (esto puede incluir evaluación administrativa de las declaraciones bajo un sistema de evaluación administrativa);
- verificación o inspección de cuan correcta y completa es la información recibida (incluyendo las actividades de auditoría);
- proceso del cobro coactivo de la deuda;
- manejo de las apelaciones y quejas administrativas;
- suministro de servicio a los contribuyentes. Un suministro efectivo de servicio a los contribuyentes requiere del diseño e implementación de todos los procesos operados por la Administración Tributaria para hacer que estos procesos sean de fácil acceso y que los mismos operen a bajo costo para los contribuyentes. Aparte de eso, las actividades de servicio al contribuyente también incluyen asistencia mediante respuestas a preguntas sobre un amplio rango de asuntos usando una variedad de canales de acuerdo con las necesidades de los contribuyentes;
- un proceso separado regulado por diferentes reglas y procedimientos es la detección y encausamiento del fraude tributario.

Una Administración Tributaria efectiva requiere:

- Un marco legal apropiado que suministre un equilibrio apropiado de los derechos y obligaciones del contribuyente y un conjunto adecuado de poderes administrativos de la Administración Tributaria.
- Un ambiente de integridad y buen gobierno basado en un conjunto de valores fundamentales con respecto a la conducta requerida del personal, con disposiciones adecuadas para asegurar la integridad de los sistemas, procesos y procedimientos y las prácticas y comportamiento del personal.
- Transparencia en la misión, visión, metas, y planes estratégicos y operativos, y rendición de cuentas en el uso de recursos, actividades y resultados tanto en términos de productos como de resultados.
- Estructuras y gestión eficientes y efectivas, incluyendo una sede efectiva, cantidad y tipo de niveles administrativos apropiados que aseguren un ámbito efectivo de control y una buena mezcla de mecanismos de coordinación relacionada con funciones y procesos, tipo de impuestos y tipo de contribuyentes.
- Una estrategia de trato al contribuyente basada en técnicas de gestión de riesgo de cumplimiento dirigidas a la creación de un ambiente de cumplimiento voluntario, entendimiento del comportamiento de cumplimiento de los contribuyentes y al desarrollo de estrategias de tratamiento para abordar en forma efectiva el comportamiento de los contribuyentes mediante el suministro de un servicio al contribuyente focalizado, y actividades efectivas para asegurar el cumplimiento.
- Procesos y procedimientos eficientes racionalizados reduciendo los costos operativos y los costos de cumplimiento de los contribuyentes. Una Administración Tributaria eficiente requiere de una amplia cobertura de la información del contribuyente mediante información de terceros, un uso apropiado de los sistemas de retención y un uso amplio de informática para recolectar y procesar los formularios de información al contribuyente, al igual que para y de terceros, a fin de facilitar la evaluación del riesgo y prácticas de auditoría, y para suministrar información gerencial.
- Políticas y prácticas modernas de administración de recursos humanos que aporten salarios y condiciones laborales apropiadas, que

promuevan altos niveles de integridad entre el personal y un comportamiento libre de corrupción, y que brinde incentivos para un alto desempeño y desarrolle las habilidades profesionales del personal. Las decisiones sobre reclutamiento, promociones y sanciones del personal deben basarse en razones profesionales con una mínima interferencia política.

### 1.9.2. Legitimidad de la administración tributaria – modelo de Weber para la burocracia

La legitimidad de la tributación incluye la legitimidad de la ejecución de las leyes (tributarias). La autoridad en este respecto sigue siendo Max Weber (1864-1920), el sociólogo alemán que fue uno de los arquitectos del concepto de administración pública. Hoy por hoy, la burocracia tiene una connotación negativa, pero en el inicio del siglo XX, sus ideas eran una revolución en una sociedad con democracia parlamentaria, una clase media emancipada y una nueva tributación en la forma de naciones moldeadas por el impuesto sobre la renta. Las ideas de Weber estaban basadas en la suposición que la administración pública tiene que ser neutral, independiente, estable y confiable. Si vemos las declaraciones de misión de las administraciones tributarias, todavía vemos el uso actual de estos valores.



Caricatura por Fran (Cartoon stock No. form 227)

El análisis de Weber sobre preocupaciones de la burocracia:

- las razones históricas y administrativas del proceso de burocratización;
- el impacto del estado de derecho sobre el funcionamiento de organizaciones burocráticas;
- la típica orientación personal y posición ocupacional de los funcionarios burocráticos como un grupo de estatus; y
- los atributos y consecuencias más importantes de la burocracia en el mundo moderno.

De acuerdo con Weber una organización burocrática es regida por los siguientes siete principios:

- (1) los asuntos oficiales se llevan a cabo en forma continua;
- (2) los asuntos oficiales se llevan a cabo estrictamente de acuerdo con las siguientes reglas:
  - el deber de cada funcionario de hacer ciertos tipos de trabajo está delimitado en términos de los criterios impersonales;
  - se le da al funcionario la autoridad necesaria para llevar a cabo sus funciones asignadas; y
  - los medios de coerción se encuentran a su disposición y están estrictamente limitados y las condiciones para su uso están estrictamente definidas;
- (3) las responsabilidades y autoridad de cada funcionario son parte de una jerarquía vertical de autoridad, con los derechos respectivos de supervisión y apelación;
- (4) los funcionarios no cuentan con los recursos necesarios para llevar a cabo sus funciones asignadas pero deben rendir cuentas por el uso de estos recursos;
- (5) los funcionarios y las empresas privadas se encuentran estrictamente separados;
- (6) los ocupantes no pueden tomar posesión de las oficinas (heredar, vender, etc.); y
- (7) los asuntos oficiales se llevan con base en documentos escritos.

Adicionalmente, un funcionario burocrático tiene los siguientes atributos:

- es personalmente libre y ha sido designado para ese puesto basado en su conducta;
- ejerce la autoridad que le ha sido delegada de acuerdo con reglas impersonales y su lealtad se designa de acuerdo con la fiel ejecución de sus deberes oficiales;
- la designación y colocación laboral dependen de sus calificaciones técnicas;
- el trabajo administrativo es una ocupación de tiempo completo;

- el trabajo es recompensado mediante un salario regular y posibilidades de avanzar en una carrera para toda la vida; y
- un funcionario debe ejercer su juicio y sus habilidades, pero su deber es servir a una autoridad superior; al fin del día, solamente es responsable por la ejecución imparcial de tareas asignadas y debe sacrificar su juicio personal si va en contra de sus deberes oficiales.

Las organizaciones burocráticas de Weber fueron criticadas en su momento, pero si miramos los siete principios detenidamente, se debe admitir que siguen siendo elementales para una Administración Tributaria que opere bien y son fundamentales para mejorar la integridad. Desafortunadamente, es muy probable que muchos de estos principios aún disten mucho de estar puestos en práctica en muchos países en la actualidad.

La legitimidad de la tributación requiere de la creencia por parte de la sociedad que, bajo el sistema de tributación y la forma en que es operado por el gobierno, la Administración Tributaria es justa. Una pregunta clave en este sentido es si los ciudadanos en una sociedad creen que todos los distintos grupos sociales en la sociedad pagan su parte justa de los impuestos. Si los grupos acaudalados y privilegiados en una sociedad están asumiendo sus responsabilidades pagando su parte justa es un tema beligerante en muchos países.<sup>47</sup> Los medios públicos de comunicación social continuamente informan sobre el uso de esquemas de planificación tributaria altamente sofisticados por parte de grandes empresas multinacionales e individuos con alto patrimonio que pueden de esta forma reducir dramáticamente sus contribuciones a los ingresos tributarios de sus gobiernos en formas y en una medida totalmente fuera del alcance de la mayoría de los contribuyentes comunes. Si se considera que el sistema tributario está jugando el juego de la elite rica y acaudalada, donde el gobierno omite el inicio de medidas adecuadas para contrarrestar este comportamiento para el segmento superior de los contribuyentes, los ciudadanos comunes pueden perder confianza en el sistema, llevando a la desilusión y pérdida de compromiso hacia el sistema tributario.

---

47. Para investigación llevada a cabo en Australia, ver, Braithwaite, V., “The Community Hopes, Fears y Actions Survey: Goals and Measures” (“La encuesta de las esperanzas, temores y acciones de la comunidad: Metas y medidas”) (2001) y (por el mismo autor) *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*, (Gravamen de impuestos a la democracia: Entendiendo la elusión y la evasión) 2003.

### 1.9.3. Política tributaria e implementación

La Administración Tributaria en la mayoría de los países no es responsable de la política tributaria y la legislación tributaria.<sup>48</sup> La asesoría sobre la política y el diseño de una nueva legislación tributaria será la responsabilidad de una dirección separada en el Ministerio de Finanzas o una responsabilidad de Hacienda. En términos amplios, se podría decir que la Administración Tributaria se encarga del sistema tributario actual y Hacienda o la dirección política y legislativa se encarga de las cosas futuras. Sin embargo, esta no es una separación estricta. Habrá interacción en ambas áreas. Esta interacción debe asegurar un balance justo entre la legislación y su posterior implementación.

Ya que tanto el legislador y la Administración Tributaria contribuyen – cada cual desde su propia perspectiva y tarea asignada – al proceso de elaboración de políticas y legislación, las propuestas políticas y legislativas resultantes serán tan completas como sea posible. Desde sus respectivas posiciones, ambos componentes organizacionales pueden tomar completamente en consideración todos los aspectos, lo que les permite evaluar cuales aspectos en particular son relevantes desde un punto de vista político, legislativo y de implementación. Si se fusionasen en una sola organización, no sería posible efectuar un análisis crítico de la tarea del otro. En una sola organización, se podría desatender la información sobre desarrollos provenientes del campo de implementación técnica debido a enmiendas a la ley fuertemente deseadas y motivadas políticamente. No habría discusión entre dos organizaciones distintas, y la tendencia sería que la política abstracta le ganaría con el tiempo a la administración con los pies en la tierra.

Una desventaja de la separación de las áreas del legislador y del administrador es el riesgo que la brecha entre la formulación de políticas o la preparación de legislación, por un lado, y la implementación de la ley, por el otro lado, se torna tan grande que presenta problemas sin solución al campo de la administración. Los formuladores de políticas y los

---

48. La Unión de Tributación y Aduanas de la Comisión Europea en sus *Fiscal Blueprints (Planos fiscales)* propone hacer responsables a las Administraciones Tributarias por la formulación de leyes referentes a la evaluación, cobro y aplicación del cumplimiento con los impuestos mientras que deja la responsabilidad de las otras leyes fiscales al Ministerio de Finanzas, pero le da a la Administración Tributaria la capacidad de proponer modificaciones para mejorar la calidad general de la legislación y para especificar cómo debe aplicarse la ley.

legisladores pueden perder contacto con la práctica diaria, lo que puede significar que sus políticas y propuestas legislativas pueden no estar en línea con las circunstancias diarias. Para evitar estos riesgos, sigue siendo esencial una estrecha colaboración, tanto estructural como incidentalmente.

Los sistemas tributarios están sujetos a tendencias y desarrollos. Por ejemplo, el instrumentalismo tiene un impacto sobre la estructura de los sistemas tributarios. El instrumentalismo es utilizado con el propósito de cumplir con las metas de las políticas con la ayuda de la legislación tributaria. Además de su meta principal de generar ingresos para el gobierno, se usan los impuestos para alentar o desalentar ciertas formas del comportamiento del contribuyente. Aun cuando el uso de estos instrumentos tributarios atrae a los políticos, una gran desventaja del instrumentalismo es que tiende a complicar la legislación tributaria. Las decisiones finales con respecto a en qué medida debe ser incluido el instrumentalismo en el sistema tributario recaen sobre los políticos; sin embargo, los administradores tributarios tienen el claro papel de explicar a los legisladores tributarios los riesgos de implementación causados por el uso del instrumentalismo.

Mientras exista la tributación, los administradores y académicos tributarios se quejarán sobre la compleja política tributaria, las complejas leyes tributarias y la resultante complejidad e ineffectividad en la Administración Tributaria. Sin embargo, los ministros de finanzas y miembros del parlamento en general no son administradores tributarios de profesión, y juzgarán el sistema tributario usando otros estándares. La simplicidad no es necesariamente, ni probablemente uno de ellos. Dentro de la UE, los ministros difícilmente pueden diferenciarse en el campo financiero por algo que no sea la política tributaria.

La complejidad no se sostiene por sí sola. Es una función del nivel de interacción gubernamental y del servicio público que queremos. Los altos niveles de actividad gubernamental y servicio público generan altas tasas impositivas, y las altas tasas impositivas crean complejidad. El clamor de aquellos en tributación a favor de la simplicidad no podrá romper esa lógica. (Van Lunteren)<sup>49</sup>

---

49. Lunteren, van, J., "Comments on Jeffrey Owens and Stuart Hamilton: Experience and Innovations in other Countries" ("Comentarios sobre Jeffrey Owens y Stuart Hamilton: Experiencia e innovaciones en otros países") en Aaron H. J., y Slemrod, J., eds., *The Crisis in Tax Administration*, (La crisis en la administración tributaria) 2004.



## 1.10. El papel de la administración tributaria en la legislación

La ley dicta las obligaciones contables, impositivas y de seguridad social que deben ser cumplidas por los contribuyentes. La Administración Tributaria como tal se ocupa de determinar las disposiciones de implementación a ser aplicadas en los departamentos.

Sin embargo, en la fase preliminar de la elaboración de leyes, usualmente un departamento especializado de la Administración Tributaria es el que redacta la legislación propuesta. El departamento responsable de la legislación también prepara los decretos que suplementan la legislación existente y que son decididos por el poder ejecutivo.

Una de las áreas más difíciles de la función legislativa es lograr el equilibrio adecuado entre el nivel de detalle de la legislación y su campo de aplicación por parte de los contribuyentes y de los departamentos administrativos. La legislación tributaria también debe ser lo suficientemente constante en sus reglas generales para que las mismas sean familiares para todos los contribuyentes que deben aplicarlas y, a la vez, ser capaces de evolucionar para ajustarse a los cambiantes entornos económicos. Además, la legislación tributaria debe ser a prueba del uso indebido. Se necesita esto para hacer posible la implementación eficiente y efectiva de la legislación y a la vez alienta un comportamiento de cumplimiento por parte de los contribuyentes.

En resumidas cuentas, una buena legislación es una legislación que puede ser aplicada e implementada. Para poder garantizar esto, la Administración Tributaria debe estar involucrada en el proceso de desarrollo de la legislación. Al momento de probar la nueva legislación, la Administración Tributaria puede hacer uso de una variedad de criterios para poner a prueba las normas. En primer lugar, se pondrían a prueba los aspectos de aplicabilidad de una ley. Se pueden utilizar los siguientes criterios para este propósito.

### (1) *Aceptación social*

Mientras más esté de acuerdo la legislación con las nociones generalmente aceptadas en una sociedad (normas y valores), mayor es la probabilidad que la misma sea aceptada y cumplida. Si la legislación se

contrapone a las nociones aceptadas de una sociedad, el resultado podría ser que se vea en riesgo su aplicación. Entre otras cosas, la aceptación social depende de:

- las acciones que debe llevar a cabo el contribuyente para tener derecho a un plan (si estas acciones no son proporcionales con la meta, el plan es socialmente menos aceptable);
- los efectos sociales resultantes de la reglamentación deben ser razonablemente proporcionales al objetivo de la reglamentación (si, por ejemplo, todo tipo de contribuyente debe informar semanalmente a la Administración Tributaria para poder tener derecho a un plan, la aceptación social será baja);
- la carga de la prueba del contribuyente (el imponer una carga innecesariamente pesada y unilateral sobre los contribuyentes enfrentará un bajo grado de aceptación);
- la medida en que el contribuyente considere que la reglamentación está justificada;
- la protección legal brindada al contribuyente (una reglamentación sin una protección legal adecuada reduce las posibilidades de la aceptación social);
- la implementación simultánea de una gran cantidad de reglamentaciones que tienen un efecto sobre los mismos grupos objetivo (la implementación concurrente de reglamentaciones que resulte en un aumento drástico en la carga (administrativa) sobre los contribuyentes puede particularmente degenerar en una resistencia social);
- el tiempo disponible para preparar la implementación de una reglamentación (socialmente menos deseable es la implementación de una legislación compleja, donde solo se pueden publicar todos sus aspectos en una etapa tardía, por ejemplo, como resultado de una toma de decisiones al último momento); y
- el manejo de casos similares (se debe evitar que casos con jergas comunes similares sean tratados en forma distinta – eso iría en contra de los principios generales de una buena gestión).

(2) *Reconocimiento de la reglamentación (simplicidad, claridad y comprensión)*

Una reglamentación que no se pueda reconocer claramente o que no se pueda hacer claramente reconocible para el grupo objetivo no será (no puede) ser cumplida. La medida en que es reconocida puede aumentarse brindando información. Al igual que el *reconocimiento*, el grado de simplicidad, claridad y comprensión son factores importantes para su aceptación o cumplimiento.

Los elementos concretos que pueden aumentar el reconocimiento, simplicidad y comprensión de una reglamentación incluyen:

- grupos objetivo apropiados y bien definidos;
- uso de conceptos y definiciones inequívocos y claros;
- uso de criterios claros;
- evitar “montos umbrales” innecesarios y difíciles de implementar y fijar límites y limitaciones, o cálculos complicados;
- restringir al mínimo las excepciones a la regla general; y
- evitar reglamentaciones que le brinden al contribuyente diferentes opciones.

### (3) *Ámbito de acción de la legislación*

El ámbito de acción significa los aspectos que rodean la entrada en vigencia de una legislación. Esto incluye la fecha de inicio, la ley transitoria y los posibles efectos retroactivos de una reglamentación. También incluye factores relevantes en campos que no están cubiertos por la legislación, tales como los efectos de precedencia en casos similares existentes.

### (4) *Sensibilidad al mal uso y al uso indebido*

Toda propuesta legislativa debe someterse a la prueba de sensibilidad al mal uso y al uso indebido. Los elementos que afectan la sensibilidad al mal uso son:

- los esfuerzos que debe hacer un contribuyente para hacer mal uso de la legislación (una reglamentación que haga posible el mal uso mediante la pasividad del contribuyente es más sensible al mal uso de aquella reglamentación mal usada mediante esfuerzos activos);
- el volumen de la ventaja que se lograría con el mal uso (mientras mayor sea la ventaja lograda, mayor será la magnitud del mal uso);
- la probabilidad asumida que el contribuyente sea detectado (si se considera que las posibilidades de ser detectado son pequeñas, aumentará la sensibilidad de la reglamentación al mal uso);
- la posibilidad de lograr una ventaja mediante una acción personal (la tendencia a hacer mal uso de la reglamentación será menor si las ventajas solamente se pueden lograr mediante la confabulación);
- las consecuencias esperadas si se descubre mal uso o uso indebido (para evitar el mal uso, la detección debe derivar en una sanción adecuada; en este contexto, adecuada significa una sanción que, desde un punto de vista social, sea proporcional con el mal uso o el uso indebido); y

- la participación en la carga de la prueba (mientras más pesada sea la carga de la prueba para el contribuyente, menos fácil le será el hacer mal uso de la reglamentación).

### (5) *Posibilidades de inspección o verificación*

Una buena aplicabilidad requiere que la reglamentación propuesta ofrezca suficientes posibilidades de inspección o verificación, tales como inspecciones administrativas de ante mano o con posterioridad y monitoreo y auditoría de los libros en el sitio. También se debe tomar en cuenta de las posibilidades futuras de inspección, por ejemplo como resultado de nuevos desarrollos tecnológicos.

Los puntos que pueden jugar un papel en la *auditoría* de la legislación incluyen:

- posibilidades claras y simples de verificación;
- *reconocimiento* y definición clara del grupo objetivo;
- una adecuada carga de la prueba para el contribuyente;
- registros de datos adicionales deseado, por parte del contribuyente mismo o por parte de terceros (por ejemplo, el empleador);
- recolección de la información deseada en los momentos deseados y en la forma y frecuencia deseada;
- deseo de otorgar poderes adicionales al ente o entes implementadores;
- posibles relaciones de trabajo con otras organizaciones;
- posibilidades de verificación por parte de terceros (por ejemplo, contadores o especialistas técnicos); e
- identificación suficiente y clara de las tareas y responsabilidades de verificación de los diversos entes implementadores.

### (6) *Posibilidades de sanciones*

La posibilidad de imponer una sanción por incumplimiento generalmente aumenta la aplicabilidad de una ley.

Al evaluar una sanción o la escogencia de una sanción, los siguientes factores son importantes:

- la naturaleza y tamaño del grupo objetivo, la cantidad de sanciones esperadas a ser aplicadas y la naturaleza de la ofensa;
- la vinculación con cualquier sanción existente;
- la aceptación social y política de la sanción;

- el campo de aplicación práctica y la capacidad de la sanción de ser implementada;
- la sanción a ser aplicada debe ser razonablemente proporcional a la meta; y
- no debe aplicarse una penalización más pesada si basta con una más liviana.

No solamente los aspectos de aplicación deben ponerse a prueba, también deben ser puestos a prueba los aspectos de implementación. La prueba de los aspectos de implementación involucra las características de una reglamentación más relacionada con los procesos:

### (1) *Aspectos fiscales*

La prueba de las consecuencias fiscales incluye una evaluación de la consistencia y lógica de la legislación y el sistema legal o taxonomía. La prueba también consiste en una evaluación de la descripción de los conceptos usados. Además, la prueba debe brindar una perspectiva de los cuellos de botella esperados con relación a la jurisprudencia existente y otra legislación.

Se desarrollaron sistemas de inteligencia artificial en los Países Bajos para dar apoyo a las pruebas de consistencia, traduciendo las leyes en sistemas computarizados. La Administración Tributaria y de Aduanas de Holanda (DTCA) llevó a cabo un programa de investigación, POWER (Programa para un Ambiente de Trabajo Basado en la Ontología para Modelación y Uso de Reglamentaciones y Legislación), en el cual se desarrollaron métodos para apoyar una traducción sistemática de legislación (nueva) en el proceso de la DTCA. Con este programa POWER, el enfoque de capitalización de conocimientos/codificación de conocimientos es combinado con un enfoque de dinámica de la organización donde se alinean los procesos de conocimientos de la DTCA. El resultado es que la DTCA es capaz de mejorar la calidad de la aplicación de la ley y una disminución del tiempo necesario para la implementación de cambios en la legislación y en las reglamentaciones. (Para mayores detalles del papel de la DTCA en el proceso legislativo holandés, ver “La experiencia holandesa” en 1.10.1.)

### (2) *Fecha de inicio*

Debe evaluarse si la reglamentación puede ser implementada en una fecha de inicio fija. Esta prueba no debe consistir solamente en la implementación con referencia a la Administración Tributaria misma, sino que también en

tiempo necesario de preparación para los contribuyentes y personas sujetos a deducciones de sus salarios.

(3) *Consecuencias para la Administración Tributaria*

Debe evaluarse cuáles serán las consecuencias para la organización y los procesos de trabajo de la Administración Tributaria, incluyendo la capacidad de integrar cambios dentro de los sistemas de automatización.

(4) *Efectos sobre la comunidad empresarial y sobre los contribuyentes*

Debe evaluarse cuáles serán los efectos de la nueva legislación sobre la comunidad empresarial y sobre los contribuyentes. A menudo, esto se relaciona con la carga administrativa asociada con una propuesta e impuesta sobre la comunidad empresarial y sobre los contribuyentes. Se da una descripción de las actividades o procesos de trabajo que enfrentará como resultado la comunidad empresarial y los contribuyentes, o los cambios que deben ser introducidos. El punto de partida debe ser limitar la carga administrativa existente para la comunidad empresarial y para restringir tanto como sea posible la carga resultante de la nueva legislación.

(5) *Suministro de información*

Se requerirá una campaña de información para que los contribuyentes se familiaricen con la nueva legislación. Los puntos de atención serán el grupo objetivo sobre el cual debe enfocarse la campaña, cómo se puede llegar al objetivo, el momento en que se suministra la información, etc.

(6) *Costos operativos*

Finalmente, deben computarse los costos de implementación para cada cambio en la legislación tributaria, tanto los costos incidentales (por ejemplo, los costos de suministrar la información) y los costos estructurales para la Administración Tributaria causados por el cambio de legislación. También deben medirse los costos administrativos esperados para los contribuyentes (los costos de cumplimiento). El efecto total sobre los costos operativos es lo que necesita ser estimado.

Los costos operativos incluyen los costos totales de manejar un sistema tributario o fiscal. Los costos operativos consisten en dos elementos, costos administrativos y costos de cumplimiento tributario. Los costos administrativos

son los costos del sector público de manejar el sistema fiscal hecho por la Administración Tributaria. Los costos de cumplimiento tributario son los costos incurridos por los contribuyentes para cumplir los requerimientos que les son impuestos por la ley tributaria y las autoridades tributarias.

Para los individuos, estos costos incluyen los costos de adquirir suficientes conocimientos para cumplir con sus obligaciones legales, el tiempo tomado para completar sus declaraciones de impuestos personales, y obtener, archivo y almacenamiento de los datos para permitirles completar sus declaraciones. Otros costos posibles son los honorarios pagados a los asesores o consultores tributarios, costos de viaje para visitar a las autoridades tributarias o a un asesor tributario. La carga del costo de cumplimiento para las empresas generalmente atrae más atención política que la carga del costo de cumplimiento para los individuos privados. Sin embargo, también puede ser sustancial la carga de cumplimiento para los contribuyentes individuales. Slemrod (1996) estimó los costos de cumplimiento para los contribuyentes individuales privados en los Estados Unidos relacionados con sus obligaciones de impuesto sobre la renta en 10 centavos por Dólar de ingresos tributarios, lo cual es un porcentaje bastante sustancial.<sup>50</sup>

Para las empresas, los costos de cumplimiento incluyen los costos de cobrar, remitir y contabilizar el impuesto sobre los productos y ganancias de las empresas y sobre los jornales y salarios de sus empleados, al igual que los costos de adquirir y actualizar los conocimientos que les permitan llevar a cabo este trabajo, y los costos de los honorarios pagados a auditores y asesores tributarios.

Una categoría separada de costo de cumplimiento en la forma son los costos de cobrar y suministrar información de terceros por parte de empleadores, bancos y otros.

Los costos de cumplimiento tributario son significativos, y toman recursos sustanciales y tienen efectos de distribución indeseables. Caen con una severidad desproporcionada sobre las pequeñas empresas y más fuertemente sobre los independientes que sobre los empleados. Los costos de cumplimiento tributario generan resentimiento. Tienen una influencia negativa sobre el cumplimiento voluntario.

---

50. Slemrod, J., "Which is the Simplest Tax System of Them All?" (¿Cuál es el sistema tributario más simple de todos?) en Aaron, H. J. y William G. Gale, W. G. (eds), *The Economics of Fundamental Tax Reform*, 1996.

El resumen de políticas de 2007 de la OCDE resaltó la prioridad de eliminar la burocracia en la agenda política. Las empresas dedican demasiado tiempo a actividades tales como el llenar formularios, solicitar permisos y licencias, reportar información empresarial y notificar cambios. Por su naturaleza, los cambios en la legislación causan burocracia adicional. Esto es particularmente engorroso para las pequeñas empresas e incluso pueden desalentar a la gente que quiere iniciar una nueva empresa. El informe anual “Haciendo Negocios” del Banco Mundial incluye las cargas administrativas como una variable clave en la competitividad.

A la vez, es importante entender cuán efectivo y eficiente es el uso de métodos e instrumentos tales como la información de terceros y sistemas de retención para el cobro de impuestos y para mejorar el cumplimiento voluntario. Por lo tanto, los costos de cumplimiento del contribuyente nunca deben verse en forma aislada. No todos los costos de cumplimiento son cargas innecesarias sobre los contribuyentes. Por lo tanto, se requiere un enfoque equilibrado que detecte las cargas de cumplimiento innecesarias sobre los contribuyentes.

### 1.10.1. Conclusión

El hacer que los impuestos sean fáciles de entender, el hacer que los impuestos sean factibles y aplicables, y hacer que los impuestos sean efectivos en términos de costos son de interés no solamente de la Administración Tributaria, sino que también atañe a los intereses de los ciudadanos.

Uno de los principales intereses de la Administración Tributaria es que las leyes tributarias que tiene que implementar puedan, de hecho, ser aplicadas apropiadamente. Esto también es de importancia crucial para los contribuyentes y ciertamente alentará su cumplimiento.

En realidad, el proceso legislativo se encuentra sujeto a muchos intereses y puntos de vista diferentes. Los problemas presupuestarios y la distribución de la carga impositiva sobre diferentes (grupos de) contribuyentes a menudo son el tema dominante en discusiones parlamentarias sobre las leyes tributarias. Otro motor importante lo compone el fuerte deseo de los parlamentos de influenciar a la sociedad estimulando y desalentando ciertas actividades de los ciudadanos. Por lo tanto, es de extrema importancia que la Administración Tributaria promueva su interés cuando se lleve a cabo el proceso de elaboración de leyes.



El ex Comisionado del Servicio de Rentas Internas (IRS) de los Estados Unidos Rosotti<sup>51</sup> describe claramente lo que puede ocurrir si la Administración Tributaria no se encuentra informada sobre el proceso de toma de decisiones sobre la legislación tributaria. Su punto de vista es que los presidentes y el Congreso no le han estado dando a los norteamericanos lo que se merecen. En vez de eso, los líderes electos consistentemente han tomado decisiones políticamente viables que están llevando a un deterioro constante del sistema, con un enorme menoscabo de todos los contribuyentes honestos. Los políticos han estado promulgando más y más leyes que aumentan las cargas sobre los contribuyentes honestos y el IRS, mientras que, a la vez, han disminuido constantemente los recursos asignados al IRS. De acuerdo con Rosotti, estas decisiones fuertemente contradictorias han dado como resultado una situación donde una enorme y creciente cantidad de impuestos que deben y pueden ser recaudados siguen impagos. Esta enorme cantidad de impuestos sin pagar está aumentando cada año. Rosotti afirma que cada contribuyente honesto en cada tramo de ingresos está pagando, en efecto, un impuesto adicional del 15 por ciento para pagar por estos oportunistas y que no hay razón para esperar que estos contribuyentes continúen cumpliendo y no sigan, en vez, los pasos de aquellos que hacen trampa tanto como puedan y que se salen con la suya, si continúan las tendencias completamente contradictorias – es decir leyes tributarias cada vez más complejas y menos recursos para el IRS para administrarlos.

El FMI recomienda una solución institucional para establecer y fortalecer el papel de la Administración Tributaria en el diseño e implementación de la política tributaria creando Unidades de Investigación y Política (Research and Policy Units - RPU) dentro de las Administraciones Tributarias.<sup>52</sup> La definición propuesta de un RPU<sup>53</sup> propuesta por el FMI es “un departamento o unidad responsable de ayudar a la Administración Tributaria para llevar a cabo análisis económicos de los ingresos y propuestas

---

51. Rosotti, C. O., *Many Unhappy Returns*, 2005, p.270.

52. FMI (2009), “The Design and Implementation of Tax Policy: The role of the tax administration” (El diseño e implementación de política tributaria: El rol de la administración tributaria), documento presentado en la Conferencia Técnica del CIAT “Fortaleciendo la capacidad de la administración tributaria”, Nápoles, Italia, Octubre 2009.

53. El FMI caracteriza una RPU como un tipo de Unidad de Política Fiscal (Fiscal Policy Unit - FPU) especializada definida por el USAID (2009) como una entidad, formada ya sea dentro o fuera del gobierno, que asiste al gobierno en la planificación fiscal aportando informes y análisis fiscales cuantitativos y asesorando a los tomadores de decisiones para el logro de metas amplias de las políticas.

de reformas tributarias, al igual que otros estudios y simulaciones que apoyarían la formulación de políticas tributarias del país. Representa la voz de la Administración Tributaria en el debate general de políticas y ayuda a fortalecer el mecanismo de retroalimentación entre la implementación y el diseño de políticas.” Las tareas de un RPU incluirían entre otras cosas una cantidad de actividades:

- monitoreo y análisis de tendencias de ingresos;
- pronóstico de ingresos;
- análisis de los impactos de la política tributaria sobre las variables económicas;
- análisis del desempeño del sistema tributario actual;
- análisis de propuestas de reforma tributaria;
- cuantificación de indicadores relacionados con impuestos tales como brecha tributaria, carga impositiva y gastos fiscales;
- seguimiento y retroalimentación sobre problemas de implementación tributaria; y
- apoyo en la redacción de leyes y reglamentaciones tributarios.

Estamos de acuerdo que es importante considerar cuidadosamente los aspectos institucionales del papel de las Administraciones Tributarias en el proceso de diseño de la política y legislación tributaria, y también estamos de acuerdo que usualmente se requerirá el establecimiento de un directorio especializado o unidad separada o como parte de una función de planificación estratégica más amplia. Sin embargo, es extremadamente importante garantizar que esta unidad especialista no esté aislada sino que opere en estrecha cooperación con la alta gerencia de la organización al nivel estratégico pero también al nivel operativo de la organización, asegurando de esta forma la retroalimentación sobre los aspectos administrativos de las leyes y reglamentaciones tributarias desde los funcionarios de primera línea que están trabajando con tales reglamentaciones diariamente.

### La experiencia holandesa

Como parte del proceso legislativo, la Administración Tributaria y de Aduanas de Holanda tiene un papel en el programa de implementación de la nueva legislación. Este programa consiste en las siguientes etapas:

- evaluar la factibilidad y aplicabilidad de la legislación;
- calcular los costos de implementación (incidentales y estructurales);
- implementar la legislación dentro de la organización;
- aplicar la legislación sin ambigüedades; y
- evaluar la nueva legislación.

El proceso de promulgación de la nueva legislación consiste de los siguientes roles:

- *Rol asesor*: El primero es un rol asesor con respecto a los aspectos organizacionales y tributarios de la nueva legislación, es decir, la prueba de implementación.

*Rol asesor organizacional*: Esto incluye una serie de aspectos: se da asesoría sobre la factibilidad, aplicabilidad y costos de la legislación.

*Asesoría sobre factibilidad* concierne a aspectos tributarios de naturaleza técnica, las consecuencias para la estructura organizacional de la DTCA al igual que para la planificación de sus operaciones, consecuencias con respecto de la computarización, cualquier efecto sobre las obligaciones y sus costos para el contribuyente, cualesquiera efectos sobre ingresos no fiscales e información para el contribuyente.

*Asesoría sobre la aplicabilidad* de la nueva legislación la cual se refiere a su aceptación por parte de la sociedad, reconocimiento (simplicidad y capacidad de ser entendida), el alcance de las reglamentaciones, sensibilidad al mal uso y al abuso, y posibilidades de control y sanciones.

*Sobre los costos de implementación* que se refiere a la necesidad de reclamar presupuestos adicionales si la nueva legislación da como resultado deberes o actividades adicionales de la Administración Tributaria. Estos costos involucran empleados adicionales, modificación o extensión de software para equipos de computación, costos de material informativo y educativo, etc. Al calcular estos costos, se hace la diferencia entre los costos excepcionales (únicos) y estructurales.

Además de los tipos de asesoría mencionados anteriormente (en el campo organizacional particular), la DTCA pone a prueba la nueva legislación desde un punto de vista tributario y técnico para su sensibilidad política y aspectos de la política.

- *Rol de implementación*: La legislación debe ser implementada por la Administración Tributaria. Los funcionarios tributarios y el público deben estar informados que la nueva legislación está entrando en vigencia, en qué fecha entra en efecto y también en qué forma debe ser aplicada y ejecutada la nueva legislación. Para este fin, la nueva legislación debe ser incorporada en las capacitaciones y en el material informativo. Los sistemas de automatización deben ser construidos en forma oportuna. Deben prepararse nuevos formularios y procedimientos.
- *Monitoreo del avance*: El avance del proceso legislativo y la posterior implementación, al igual que los desenlaces/resultados reales son monitoreados en una forma sistemática. En alguna circunstancia, el resultado de una evaluación es la razón de una recomendación para cambiar la ley.

Un aspecto importante de la prueba de implementación es el reconocimiento, simplicidad y capacidad de ser entendida de la legislación. Se ponen a prueba los siguientes aspectos concretos:

- grupos objetivo definidos en forma apropiada y clara;
- uso de conceptos y definiciones lúcidas y sin ambigüedades;
- uso de criterios claros;
- uso de acuerdos fijos, reglas de valuación, tasas y montos fijos;
- evitar umbrales y límites superfluos y difíciles de aplicar, o computaciones complicadas;
- mantener al mínimo la cantidad de excepciones a las reglas; y
- minimización de las opciones entre las cuales se le permite escoger al contribuyente.

### *Costos de cumplimiento y costos administrativos*

Además de la atención prestada a la factibilidad y aplicabilidad de la legislación, existe una atención en aumento por los gastos administrativos que involucran las reglamentaciones tributarias, particularmente para las empresas e industria.

En los Países Bajos, un comité (*Committee van Lunteren*) fue establecido en la década de 1990 para hacer propuestas para disminuir los gastos administrativos resultantes de las reglamentaciones tributarias. Este comité en gran medida consistía de representantes de las empresas e industrias. Efectuó propuestas significativas en las áreas de armonización de conceptos, simplificación de procedimientos, reutilización de la información, etc., lo cual llevó a un alivio sustancial de los gastos administrativos. Además, se desarrolló un modelo para tener acceso a los efectos de la nueva legislación sobre los gastos administrativos (el Modelo de Costos Estándar). Este modelo se utiliza ahora para cualquier cambio en la legislación. Más recientemente, el Modelo de Costos Estándar también ha sido adoptado por otras Administraciones Tributarias en la UE.

Además de este Modelo de Costos Estándar, por muchos años ha existido y se ha usado un modelo de cálculo de costos para evaluar el cambio en los costos administrativos de la DTCA misma como resultado de un cambio en la legislación.

### *Reduciendo la carga regulatoria*

Las empresas tienen que lidiar con numerosas leyes, reglamentaciones y permisos en sus operaciones diarias. Estas reglas requieren que las empresas cumplan con las solicitudes de información por parte de entes gubernamentales que situaron la carga administrativa sobre estos empresarios. El lidiar con la carga de los costos administrativos para las empresas se ha tornado en un elemento clave de la política del gobierno holandés. Una medición de línea base de la carga administrativa para las empresas indicó una carga total de EUR 16.4 mil millones en los Países Bajos.

La reducción de la carga regulatoria también es un elemento importante en la agenda de la UE. Los costos administrativos, asumidos por empresas a lo largo de la UE, representan una carga significativa para las empresas y un lastre para el crecimiento económico. La simplificación de la ley empresarial de la CE también es un elemento importante de la estrategia europea.

El gobierno holandés quiere simplificar la carga regulatoria, por ejemplo, mediante la revisión de reglas contradictorias, cancelando permisos y licencias, reduciendo las cargas administrativas y de supervisión y mejorando los servicios. Esto le daría a las empresas más tiempo para dedicarse a los negocios.

Los objetivos de la Administración Balkenende IV (2007 – 2011) incluyen:

- reducción de la carga administrativa en un 25%;
- los costos de cumplir con las reglas deben estar en proporción con el interés general atendido por estas reglas;
- debe mejorarse la calidad de la reglamentación estatal;
- las cargas de la reglamentación estatal deben reducirse en un promedio de 25%;
- debe acelerarse el procedimiento para otorgar permisos y licencias;
- la solicitud de un permiso debe ser más simple y rápida;
- deben mejorarse y agilizarse los servicios a los empresarios; y
- deben mejorarse los servicios de información para los empresarios.

Las medidas gubernamentales que se han llevado a cabo recientemente incluyen arreglos tales como el 'Standardised Business Reporting' ['Presentación de Informes Empresariales Estandarizados'], la racionalización de los datos que deben ser reportados por las empresas y la reutilización de datos a lo largo del gobierno con posterioridad a la recolección de tales datos por un solo punto de contacto.

*La revisión de 2007 del Grupo del Banco Mundial concluyó que el programa regulatorio holandés era el líder mundial.*

---

## Capítulo 2

### La Actividad Principal de una Administración Tributaria

Las principales tareas de una Administración Tributaria se centran en la implementación y exigencia de cumplimiento de regulaciones y legislación tributaria. Estas actividades incluyen la identificación y registro de contribuyentes, procesamiento de declaraciones juradas e información de terceros, análisis de declaraciones juradas para ver si están completas y son correctas, evaluación de obligaciones tributarias, cobro (exigido) de impuestos y servicios a contribuyentes.

Las Administraciones Tributarias operan en sociedades que están en rápidos cambios y tienen que cumplir los crecientes pedidos y expectativas de sus terceros interesados, entre los que se incluyen nuevas solicitudes de los contribuyentes de servicios sofisticados de gobierno. Las Administraciones Tributarias deben desarrollar una visión contemporánea. Los rápidos desarrollos económicos y aún más altas expectativas de parte de los contribuyentes hacen que la Administración Tributaria necesite redefinir su curso estratégico. Su relación con los contribuyentes debe basarse en un sistema de derechos y obligaciones.

#### 2.1. Definición de una Administración Tributaria

Por definición, las Administraciones Tributarias administran los impuestos. Implementan y hacen cumplir las leyes impositivas y reciben sus mandatos por ley.

Las Administraciones Tributarias, como las empresas privadas y otras organizaciones, tienen una actividad principal. La actividad principal de una Administración Tributaria es gravar y cobrar los impuestos creados por ley. Es importante que las Administraciones Tributarias establezcan una clara definición de su actividad principal desde el principio y la hagan conocer a sus terceros interesados. Las principales funciones de una Administración Tributaria incluyen, entre otras:

- Registrar contribuyentes, lo cual incluye la detección de la falta de registro y registro falso;
- Procesar declaraciones juradas, retenciones e información de terceros;
- Verificar o examinar que la información recibida esté completa y sea correcta (lo cual incluye actividades de auditoría);

- Procesar la exigencia de cumplimiento de cobro de deudas;
- Manejar quejas y apelaciones administrativas;
- Brindar servicios y asistencia a los contribuyentes; y
- Detectar y perseguir el fraude impositivo.

La mayoría de los países tiene una sola Administración Tributaria para los impuestos directos e indirectos, pero todavía hay países con organizaciones aparte que son responsables de cobrar los impuestos directos e indirectos.

Muchos países tienen organizaciones separadas para impuestos y aduanas. En algunos países, la Administración de Aduanas tiene la función de administrar los impuestos indirectos; en otros, esto es tarea de la Administración Tributaria. Las responsabilidades de recaudar impuestos y operar las aduanas están integradas en otros países en una sola Administración Tributaria y Aduanera.

También existen diferentes arreglos institucionales para recaudar las contribuciones a la seguridad social. En muchos países, el recaudo de contribuciones a la seguridad social es responsabilidad de uno o más organismos separados pero en un creciente número de países, esta tarea está integrada dentro de las Administraciones Tributarias.

La actividad principal de una Administración Tributaria y de Aduanas usualmente consiste en una o más de las siguientes actividades:

- Estimar, recaudar y auditar los impuestos establecidos por el gobierno así como prevenir el fraude;
- Controlar a través de la Aduana los bienes importados y exportados (para evaluar, recaudar y monitorear los diferentes impuestos aduaneros relacionados con la importación y exportación pero también para proteger la calidad de la sociedad, es decir, la calidad de los alimentos, la salud, herencia cultural, protección contra la falsificación, etc.);
- Estimar y recaudar las contribuciones a la seguridad social; y
- Otras actividades de estimación y recaudo de parte de otras agencias gubernamentales.

Una parte importante y fundamental de la función de recaudo de las Administraciones Tributarias es el cobro exigido de la deuda impositiva. Hay una creciente conciencia respecto a la importancia de esta función para las Administraciones Tributarias. El cobro de la deuda impositiva debería considerarse una parte importante e integral del proceso general de la administración tributaria y, desde nuestra perspectiva, no es una función que

pueda ser fácilmente separada (por ejemplo) de las operaciones centrales. El cobro de la deuda impositiva es, generalmente, una responsabilidad central y principal de las Administraciones Tributarias. Sin embargo, existen algunas excepciones a esta regla básica; por ejemplo, en Italia, Estados Unidos y algunos países nórdicos, el proceso de cobro de la deuda impositiva es administrado por una o más organizaciones independientes o ha sido administrado separadamente.

#### Un ejemplo de los Estados Unidos

La gran mayoría de los Estados de Estados Unidos utilizan empresas privadas que les ayudan a cobrar a los deudores morosos. A nivel federal, este trabajo fue tradicionalmente realizado por el gobierno. Sin embargo, entre 2006 y 2010, la IRS (Servicio de Rentas Internas de los Estados Unidos) ha sido asistida por empresas privadas para cobrar deudas impositivas federales. Por ley, se incluyeron varias limitaciones para asegurar que las empresas privadas estarían sujetas a la misma protección rigurosa del contribuyente y las reglas de privacidad bajo las que trabajan los expertos del IRS. Por otro lado, las empresas privadas no pueden subcontratar el trabajo.

El IRS también desarrolló sus propias directrices para las empresas privadas, entre las que incluyen revisiones de antecedentes de todo el personal de la empresa privada que se encuentra asociado al proyecto y obligatorio, los programas de entrenamiento dirigidos por el IRS para personal de la empresa.

Las firmas privadas no fueron autorizadas para tomar acciones para exigir cumplimiento, tales como gravámenes, embargos preventivos o secuestros. Además, las empresas privadas no estaban autorizadas para trabajar sobre asuntos técnicos, tales como ofertas en el compromiso, quiebras, cuestiones de privación o litigios. El IRS asignó a las empresas privadas sólo aquellos casos en los que el contribuyente no había cuestionado la responsabilidad. La empresa privada contactaría a los contribuyentes para hacer arreglos respecto del pago.

Redirigir los casos relativamente simples a las empresas privadas permitió al IRS enfocar su cobro existente y personal de exigencia de cumplimiento en cuestiones impositivas más complejas. Sin embargo, el programa fue discontinuado después de pocos años ya que las empresas privadas que estaban involucradas resultaron ser considerablemente menos eficientes respecto al IRS.

Dada su capacidad profesional y competencia fundamental de recaudación, las Administraciones Tributarias están potencialmente bien ubicadas para cobrar otras deudas (no impositivas) que se le deban al gobierno. Se les ha encomendado a muchas Administraciones Tributarias que cobren deudas



no impositivas, tales como créditos a estudiantes, alimentos y beneficios sociales pagados en exceso. En algunos países, ha habido una tendencia (que ha sido usualmente iniciada por políticos) a dar a la Administración Tributaria otras responsabilidades además de sus tareas principales por ser la “administración que mejor se desempeña” en el país. Los ejemplos incluyen el pago de beneficios sociales, pagos de la seguridad social y cobros para bibliotecas públicas. Australia, Canadá, Estados Unidos y los Países Bajos son ejemplos de los países donde se puede ver esto.

La definición de la actividad principal de una Administración Tributaria o su mandato es la respuesta a la pregunta ¿Qué debería hacer una Administración Tributaria (y de Aduanas)? Otra pregunta se relaciona con cómo desempeña la Administración las responsabilidades que se le asignan. Este es el campo de la filosofía organizacional, planificación estratégica, manejo del riesgo y control de los factores de éxito fundamentales.

Administrar las leyes impositivas de un país debería servir al interés público, es decir, debería cumplir con las necesidades del gobierno y las personas del país que el gobierno sirve. Para que la agencia que tiene a su cargo la administración de las leyes sirva al interés público apropiadamente, la agencia y sus empleados deben tener la confianza y la estima del público al que sirven. La responsabilidad primaria de una Administración Tributaria es recaudar la cantidad apropiada de impuestos debidos al gobierno al menor costo posible para el público. Además, es esencial que una Administración Tributaria lleve a cabo sus responsabilidades de manera que garantice el mayor grado de confianza pública en la eficiencia, integridad y justicia de la organización. En algunos casos, una Administración Tributaria puede también ser responsable de preparar la legislación tributaria. Si no es directamente responsable de preparar legislación, debería, al menos, participar en la determinación de la administrabilidad de las disposiciones propuestas por la ley impositiva.

El público que paga impuestos debería afirmarse en su expectativa de que la organización responsable de administrar el sistema impositivo del país administrará las leyes impositivas de manera consistente y justa para que los contribuyentes que se encuentran en posición similar sean tratados igualitaria y consistentemente según la ley y que, como resultado, todos los contribuyentes paguen su justa parte. Los contribuyentes deberían también recibir calidad por el dinero gastado por la Administración Tributaria en la administración de las leyes tributarias, es decir, la Administración Tributaria debería operar tan eficientemente como sea posible al igual que eficientemente respecto de los costos. Además de recibir calidad por su dinero,

el público esperaría que la Administración Tributaria y sus empleados estén libres de todo tipo de corrupción o intimidación.

Las maneras más efectivas respecto de costos para recaudar impuestos es a través del cumplimiento voluntario por parte del público de las leyes tributarias. Cuantas más actividades de exigencia de cumplimiento sean necesarias, más costosa será la administración del sistema impositivo. Para alentar a los contribuyentes a cumplir con sus responsabilidades de pago de impuestos de manera voluntaria, es importante que la Administración los asista en la comprensión de sus responsabilidades. Esto se puede hacer a través de la asistencia al contribuyente por teléfono, por escrito, personalmente o utilizando herramientas de comunicación electrónica, tales como la tecnología de sitio web y el correo electrónico o a través de actividades de educación al contribuyente. Es esencial para la Administración Tributaria establecer procedimientos y procesos para brindar guía a los contribuyentes.

También es fundamental para el concepto de cumplimiento voluntario la creencia de parte del público contribuyente de que la Administración Tributaria respeta sus derechos y opera según los principios de integridad y honestidad. Para que haya confianza en el sistema impositivo, la gente debe creer que es un sistema justo administrado de manera neutral. Por estas razones, es importante para la Administración Tributaria brindar la combinación adecuada de servicio al cliente y exigencia de cumplimiento justa de las leyes impositivas.

Poner demasiado énfasis en recaudar fondos y menos en el servicio al cliente y los derechos de los contribuyentes puede conducir a una falta de seguridad de parte del público en la capacidad de la Administración Tributaria de manejar sus responsabilidades de manera apropiada. La falta de seguridad en la Administración Tributaria que administra la ley puede también conducir a reducir los niveles de cumplimiento voluntario.

Es recomendable que la Administración Tributaria consagre, por escrito, los derechos específicos de los contribuyentes cuando están tratando con la Administración Tributaria (estos derechos pueden enumerarse en las leyes tributarias). Esto brindará una guía clara a los contribuyentes respecto de sus derechos en el tratamiento con la Administración Tributaria. Los estándares éticos y reglas de conducta para los empleados debería también establecerse por escrito y cada empleado de la Administración Tributaria debería ser entrenado tanto respecto de los derechos de los contribuyentes como de las reglas de conducta a las que se espera que adhieran. Debería haber disposiciones (y un proceso) para tratar con empleados cuyas

acciones violan los derechos de los contribuyentes o no cumplen con las reglas de conducta. Debería haber una manera de compensar a los contribuyentes cuyos derechos han sido violados (esto también es, a menudo, parte de la ley impositiva).

Toda revelación de información tributaria debería realizarse dentro de estrictos lineamientos establecidos en la ley y sólo para la administración apropiada de las leyes impositivas. Los contribuyentes deberían poder esperar que su información impositiva se mantenga en forma privada y debería haber consecuencias legales y relacionadas con el empleo para las revelaciones inapropiadas de todo empleado de la Administración Tributaria. Todo empleado de la Administración Tributaria debería ser entrenado respecto de la confidencialidad de la información impositiva y las consecuencias de revelaciones inapropiadas.

Los contribuyentes tienen el derecho de esperar que los empleados de la Administración Tributaria sean bien entrenados en su área de responsabilidad técnica. Los empleados deberían también tener una comprensión general de las operaciones de la Administración Tributaria para que los problemas de los contribuyentes puedan resolverse sin obligar a los contribuyentes a realizar numerosos contactos. Resulta válido que el público espere que la Administración Tributaria tenga procedimientos y procesos activos sobre cómo la ley debería aplicarse y cómo los empleados deberían conducirse a sí mismos cuando desempeñan sus tareas. Se debe prestar apropiada atención al entrenamiento de los empleados para asegurar que la Administración Tributaria tenga una fuerza de trabajo técnicamente muy competente y profesional y que, además, respeta los derechos de los contribuyentes.

Es válido que el público espere que la Administración Tributaria tenga un sistema de información de gestión activo para brindar información necesaria para la apropiada toma de decisiones por parte de los líderes de la organización. Estos sistemas deberían también brindar información suficiente para que la Administración Tributaria dé respuesta a las consultas de los cuerpos gubernamentales que tienen la responsabilidad de supervisar así como las organizaciones internas que tienen que revisar y evaluar los procedimientos, procesos y prácticas de la Administración Tributaria. Se debe tener mucho cuidado al determinar los factores críticos que deberían ser medidos para estimar la efectividad de las operaciones. Las medidas de desempeño sobre las que la Administración Tributaria se basa serán analizadas por su fuerza de trabajo cuando decidan cómo deben llevar a cabo sus responsabilidades asignadas. Estas medidas de desempeño deberían apoyar la visión de la Administración Tributaria de una administración justa y consistente con las leyes que tiene que hacer cumplir.

Como se describe en el Capítulo 1, hay muchas facetas en el rol de la Administración Tributaria. Para administrar las leyes impositivas del país de manera exitosa, se debe mantener un equilibrio cuidadoso entre las diferentes responsabilidades. Establecer un sistema para obtener comentarios regularmente de parte de los empleados, el público contribuyente, los profesionales de los impuestos y cualquier persona con quien la Administración Tributaria trata brindará información importante que ésta puede utilizar para evaluar qué tan bien está cumpliendo con sus responsabilidades. La voluntad de solicitar y dar respuesta a los comentarios de los terceros interesados de la Administración Tributaria mejorará la seguridad que el público contribuyente tiene respecto de la Administración Tributaria. Como se indicó anteriormente, esta seguridad es un factor crítico de la capacidad de la Administración Tributaria para administrar de manera exitosa las leyes impositivas.

CIAT ha propuesto un conjunto atributos mínimos necesarios para una administración sana y eficaz.<sup>54</sup> Estos atributos fueron considerados un objetivo común para las Administraciones Tributarias de los países miembros del CIAT y una precondition para la administración tributaria eficiente, efectiva, moderna y profesional. La declaración describe los requisitos para garantizar:

- La integridad e imparcialidad de una Administración Tributaria;
- La continuidad de una Administración Tributaria adecuada; y
- La confianza de los contribuyentes en la Administración Tributaria.

En resumen, estos requisitos incluyen:

- Un estricto código de conducta que promueva los estándares éticos y profesionales;
- La incompatibilidad del personal para desempeñar actividades de consultoría impositiva u operar empresas privadas;
- Reclutamiento, incorporación y ascenso del personal exclusivamente por motivos profesionales sin influencia política;
- Remuneración competitiva para el personal;
- Autonomía en las estrategias para controlar el cumplimiento y la interpretación de la ley;
- Protección de la privacidad y confidencialidad de la información brindada por los contribuyentes;
- Promoción del cumplimiento voluntario y reducción de la evasión fiscal;

---

54. Atributos mínimos necesarios para una sana y eficaz administración tributaria, aprobado por la Asamblea General de CIAT celebrada en Santo Domingo, República Dominicana, 19 de marzo de 1966.

- Mejora de la productividad, calidad del servicio y satisfacción del contribuyente;
- Reducción de los costos de cumplimiento para los contribuyentes;
- Disponibilidad de recursos humanos, financieros y tecnológicos adecuados;
- Consulta a la Administración Tributaria para el diseño de legislación fiscal;
- Provisión de programas de capacitación técnica adecuados para sus funcionarios;
- Aplicación justa, confiable y transparente de las leyes impositivas;
- Servicio confiable;
- Procesamiento eficiente de las declaraciones juradas, pedidos, apelaciones y consultas de los contribuyentes;
- Estrategias de comunicación profesional para mejorar la toma de conciencia;
- Difusión y respeto por los derechos de los contribuyentes.

En su *Anteproyecto Fiscal*, la Comisión Europea indica lo que considera que son los requisitos esenciales para una Administración Tributaria moderna.<sup>55</sup> Estos incluyen que:

- Su nivel de autonomía sea garantizado y adecuado;
- Sus obligaciones sean claramente traducidas en su misión, visión y objetivos;
- Tenga su propia estructura y facultades que permitan operaciones eficientes y efectivas;
- Se dote con recursos adecuados para implementar y gestionar el sistema impositivo;
- Se dote con un marco legal estable que asegure la apropiada administración y exigencia de cumplimiento de vencimientos fiscales
- Sea responsable de sus operaciones, las cuales están sujetas a control y evaluación; y
- Sus operaciones sean gestionadas y evaluadas según el sistema de gestión de desempeño.

El Anteproyecto Fiscal brinda indicadores claves que permiten a las Administraciones Tributarias medir si (y en qué medida) reunirían estos requisitos esenciales para Administraciones Tributarias modernas.

---

55. Comisión Europea, Unión Tributaria y de Aduanas, *Anteproyecto Fiscal: Un camino hacia una administración tributaria fuerte, moderna y eficiente*, 2007.

## 2.2. Mandato de una Administración Tributaria

### 2.2.1. Introducción

Como se indicó anteriormente, los mandatos de las Administraciones Tributarias varían ampliamente. En algunos países, las Administraciones Tributarias tienen la función de administrar todos los impuestos desde el gobierno central; en otros, tienen funciones limitadas que se restringen a la administración de los impuestos directos o indirectos, por ejemplo, el posicionamiento de la administración del IVA difiere de manera significativa en los diferentes países.

En algunos países de sistema federal, la Administración Tributaria a nivel federal también tiene la función de recaudar los impuestos locales o estatales para todos los estados o para un número limitado de ellos. En otros países, las Administraciones Tributarias centrales no tienen la función de recaudar impuestos locales o estatales. En algunos países, los impuestos y Aduanas se combinan en una única Administración Tributaria y de Aduanas; en otros, la responsabilidad de administrar impuestos y Aduanas recae en organizaciones separadas. Las Administraciones Tributarias en un pequeño número de países tienen la función de recaudar las contribuciones a la seguridad social y/u otros pagos de ciudadanos y empresas al gobierno central. En un número limitado de países, la Administración Tributaria central también tiene la función de pagar beneficios sociales.

Las diferencias se pueden explicar por las diferentes tradiciones e historias legales, económicas, gubernamentales y culturales. La combinación de funciones similares en una única organización y la integración de diferentes procesos con características similares y objetivos permiten a las Administraciones Tributarias alcanzar sus objetivos de manera efectiva en una forma más eficiente respecto de los costos y brindar mejores servicios a los contribuyentes.

### 2.2.2. Integración: Marco teórico

La integración del impuesto es la constitución de un proceso, sistema o recurso a aplicarse en diferentes aplicaciones impositivas en lugar de que cada aplicación tenga el propio. Esta definición también incluye la constitución de uniones de referencia cruzada que conectan procesos con diferentes objetivos pero con idénticos datos de fuente. Por ejemplo:

- Un proceso de apelación y procedimiento para todas las estimaciones de impuestos;
- Un sistema de facturación para diferentes impuestos;
- Un escritorio de información para todo tipo de clientes impositivos.

Para ilustrar esto, asuma que se incluye un mensaje en el archivo de Impuestos Internos de un contribuyente que indica que un determinado evento puede también influir en el IVA y el impuesto a la renta de aquel contribuyente. Las uniones de referencia cruzada a aquel mensaje se incluyen también en los registros de Impuestos a la renta e IVA del contribuyente.

Muchas Administraciones Tributarias han construido determinadas instalaciones de integración de impuestos en sus operaciones. Estas son, a menudo, el resultado de mejoras incidentales de su organización y casi nunca el resultado de una búsqueda orquestada para encontrar posibilidades de integración.

### 2.2.3. Pre-condiciones de integración

Las pre-condiciones para la integración impositiva se basan en circunstancias culturales, económicas y organizacionales. Hay una fuerte interrelación entre estas tres. El comportamiento social de una sociedad y los valores o cultura son el fundamento de cualquier organización en esa sociedad. Indisolublemente conectada con la cultura está la etapa de desarrollo de una sociedad.

Las diferentes culturas pueden llevar a diferentes modelos de organización y estilos de gestión. Por otro lado, las diferentes etapas de desarrollo económico, demográfico y tecnológico en un país llevan a diferentes políticas impositivas y diferentes necesidades organizacionales para la Administración Tributaria. Ambas influencias, la etapa cultural y de desarrollo, resultan en diferentes modelos de organización impositiva y, por lo tanto, en diferentes necesidades de integración tributaria.

Un segundo conjunto de pre-condiciones consiste en la necesidad de introducir cambios organizacionales, tales como la integración tributaria en forma muy cuidadosa y sistemática. En muchos casos, un intento de mejorar las operaciones sin un enfoque sistemático resultó ser inútil. Una importante herramienta para implementar ideas de integración tributaria puede ser el llamado Rediseño de Proceso Comercial (BPR, por sus siglas en inglés). Este método surge de la noción de que los procesos operativos a

menudo se cortan a través de las capas funcionales de una organización, lo cual resulta un obstáculo para las operaciones óptimas. BPR brinda la oportunidad de detectar pasos idénticos en diferentes procesos, que pueden ser desarrollados y operados una vez para todos en lugar de repetir el mismo paso para cada proceso. Esto es lo que definimos antes como integración.

Las ventajas de BPR son: Eliminar vacíos, duplicaciones y trámites burocráticos innecesarios. El rediseño pasa las etapas de identificar procesos comerciales críticos, designar propietarios de procesos con responsabilidades estrictas y evaluar los procesos y la operación comercial total, entre las que se incluyen la definición de oportunidades de integración.

Un proyecto BPR comienza con algunas premisas:

- Un proceso es una colección de tareas lógicamente relacionadas para obtener un resultado pre-definido (producto);
- Un proceso puede subdividirse en sub procesos que están lógicamente relacionados y que consisten en actividades secuenciales que contribuyen a la misión del proceso (macro);
- Cada (sub) proceso conduce a un producto, cada producto (o servicio) se basa nuevamente en un proceso;
- Cada proceso tiene un propietario que es responsable de qué tan bien se desempeña el proceso; y
- Cada proceso tiene límites bien definidos, interfaces de entrada y salida con otros procesos; cada proceso tiene procedimientos documentados, tiempos de ciclos y controles de medidas/retroalimentación.

Un proyecto de BPR típico atraviesa las siguientes etapas:

- (1) Identificar procesos comerciales críticos y llevar a cabo una clasificación ponderada, por ejemplo, ponderar el impacto al consumidor, capacidad de cambio e impacto comercial;
- (2) Seleccionar y designar propietarios de procesos con conocimiento de proceso y poder para actuar en el proceso;
- (3) Definir responsabilidades de los propietarios de procesos en términos de objetivos de conjunto y medidas de resultados de procesos, descripción de aportes con proveedores, resultados con los clientes, límites, tiempos de ciclos, interfaces con otros procesos, etc.;
- (4) Permitir a los propietarios de procesos describir y analizar los procesos, preferentemente en el formato de diagramas de bloque; esto forzará al propietario del proceso a caminar a través del mismo mentalmente;
- (5) Evaluar los procesos y todos los sub- procesos y actividades y evaluar el valor que le agregan a los objetivos comerciales: eliminar ineficiencias, duplicaciones, burocracias y partes que no agregan valor;



- (6) Evaluar el conjunto completo de procesos, hacer más eficiente el todo y definir las partes que pueden ser integradas;
- (7) Analizar las posibilidades de traer o cambiar las herramientas de Información y Tecnología de Comunicación; y
- (8) Revisar la organización de acuerdo con los procesos rediseñados.

### 2.2.4. Aspectos de integración

La integración impositiva no es un objetivo en sí misma; sin embargo, puede ser un instrumento para alcanzar uno o más de los siguientes objetivos:

- *Efectividad*: Implementación de objetivos políticos en una medida óptima;
- *Eficiencia*: Ejecutar las tareas con el resultado máximo a un costo mínimo; y
- *Capacidad de Servicio*: Obtener un alto nivel de satisfacción del cliente hará aumentar el cumplimiento por parte de éste.

La responsabilidad por el desarrollo y la implementación de las posibilidades de integración depende del nivel de estas posibilidades. Pueden ser a nivel estratégico, táctico u operativo. No obstante, el impacto de la integración puede bien exceder los límites de su área de implementación. La atención administrativa a todo esfuerzo de integración es, por lo tanto, esencial.

Hay varios aspectos o áreas a tener en cuenta cuando se trata con la integración impositiva.

- *Legislación y regulación*: Juntar o unir las regulaciones impositivas y/u otras regulaciones tales como las leyes sociales. El incentivo para esto es mayormente la política del gobierno para cubrir asuntos públicos mirándolos desde afuera, por ejemplo desde el punto de vista del ciudadano en vez del de la administración.
- *Procesos*: Integración de (sub) procesos de diferentes impuestos e impuestos aduaneros dentro de la Administración Tributaria, pero también procesar la integración de procesos con organizaciones externas tales como el Ministerio de Asuntos Sociales.
- *Gestión*: La manera (integrada) de cómo organizar la ejecución de las tareas principales y primarias de la Administración Tributaria.
- *Sistemas*: Desarrollar y operar sistemas (principalmente de información y comunicación), tanto en hardware como software, para que funcionen para múltiples propósitos.

- *Recursos*: La integración de los componentes facilitadores del negocio como oficinas, cantinas y mantenimiento pueden ser fácilmente previstos. Más desafiante es integrar funciones de soporte tales como servicios de capacitación y desarrollo, planeamiento, control y actividades de finanzas y, probablemente lo más importante, gestión de recursos humanos.

El objetivo de la integración en el área *legislativa* (por ejemplo, crear vínculos entre las diferentes leyes o combinar diferentes tipos de impuestos en una regulación) ha sido principalmente efectivo. Sin embargo, especialmente con la creciente internacionalización de las sociedades y la cooperación entre los países, la eficiencia se vuelve una cuestión cada vez más importante: Simplificación, fácil de implementar, apta para la internacionalización.

Hay una fuerte conexión entre la legislación y la organización tributaria. La situación convencional es que la legislación y las organizaciones tributarias siguen líneas de tipo impositivo: Para cada tipo de impuesto una propia ley y unidad de organización. Cada vez más, también en los países de la Unión Europea, vemos una tendencia a la integración: Funciones impositivas y regulaciones combinadas en entidades de propósito múltiple. Esto puede verse incluso fuera de un área impositiva típica, como por ejemplo, la integración del cobro de ingresos impositivos y primas sociales.

La responsabilidad de las decisiones de integración impositiva depende del área en que la integración, que resulta de un esfuerzo de rediseño comercial dentro de una Administración Tributaria, tiene lugar. Este cuadro muestra las áreas de integración impositiva y las responsabilidades involucradas.

Áreas de integración de responsabilidad	Gestión estratégica/ legisladores	Alta gerencia	Gestión operativa
Legislación y regulación	x		
Gestión	x	x	
Procesos		x	x
Sistemas		x	x
Recursos			x

A veces vemos nombres y definiciones diferentes para procesos y actividades que son combinados. En general, se ven los siguientes ejemplos:

- Proceso de control – principalmente visto como un tipo de examen de escritorio de documentos formales;
- Proceso de supervisión – que cubre principalmente las actividades de cálculo y auditorías realizadas;
- Proceso de exigencia de cumplimiento – el próximo paso si falló el cumplimiento voluntario (actividades de exigencia de cumplimiento son todos los tipos de medidas para poner al deudor, que no está pagando impuestos, bajo alguna presión);
- Tratamiento del cliente – una combinación de servicios y gestión de registros; e
- Inteligencia como parte de la investigación.

Los principales procesos dentro de la Administración Tributaria son el registro, cálculo, cobro, auditoría e investigación. Al integrar procesos, debemos pensar sobre la integración dentro de los procesos, la integración entre más procesos y la integración con los procesos externos. Los tres objetivos de base se pueden alcanzar: Efectividad (mejorar la exigencia de cumplimiento de la ley), eficiencia (menor costo) y capacidad de servicio (mejores contactos de clientes). Lo más esencial en casi todas las situaciones de integración es la creación de un único Número de Identificación Tributaria (TIN, por sus siglas en inglés) por ciudadano u organización.

Hay un amplio rango de posibilidades de integración; algunos ejemplos implementados por muchos países incluyen:

- Integración de datos y archivos que contienen toda la información de contribuyentes individuales. La creación de un único TIN para cada ciudadano es esencial.
- Integración entre gobierno: Como ejemplo, la cooperación intensiva en los Países Bajos entre la Administración Tributaria y el Ministerio de Asuntos Sociales en las áreas de políticas de fraude, enfoque al cliente y proceso de cobro. En España y Portugal, los procesos impositivos de registro y recaudo están integrados con los procesos bancarios comerciales- los contribuyentes envían sus declaraciones juradas y pagan sus impuestos a los bancos.
- Organización administrativa/directivos: Integración de contactos de clientes para todos los impuestos dentro de una oficina, mientras se especializan los procesos administrativos.
- Orientación al grupo objetivo: Integración de la información de los contribuyentes de acuerdo con sus características, a menudo basada

en calificación del riesgo del grupo (algunos grupos representan riesgos mayores y diferentes o menores que otros en términos de cumplimiento).

- Gestión de caso integrada: Integración del manejo de todos los casos impositivos para el mismo cliente.
- Centros de procesamiento masivos: Integración de la digitalización administrativa y procesamiento de datos masivos.

Procesos:	Cooperación con terceros	Interés del contribuyente	Cumplimiento de la ley	Ventajas del sistema
Servicios	Centro de información y sector público de servicios	Tratamiento del cliente "paseo de una sola parada" como una estructura integrada		Diseño de enfoque administrativo y de directivos
Registro	Uso de número idéntico			
	Sistema de archivo combinado			
Cálculo	Usar cálculo del ingreso también como base para otras regulaciones (seguridad social, subsidios, subvenciones, etc.)		Calificación del riesgo con otras agencias de exigencia de cumplimiento de la ley	
Auditoría	Auditorías conjuntas o, al menos, una buena planificación y coordinación de visitas al contribuyente			
Recaudación/ Cobro	Actividades de pago con bancos privados o utilizando la misma función de cobro			
Investigación			Análisis del riesgo con otras agencias de investigación	

La integración a nivel de gerencia abarca la completa estrategia comercial de la Administración Tributaria. Algunas de las tendencias principales al respecto incluyen:

- *Creciente autonomía de las operaciones de la Administración Tributaria respecto de entidades políticas.* Se espera que la Administración Tributaria opere como una entidad autónoma de la cual incluso algunas partes pueden ser privatizadas o tercerizadas. Un ejemplo es la relación que las organizaciones tributarias españolas y portuguesas han

creado con los bancos comerciales para tomar la administración de las declaraciones juradas y el recaudo de ingresos.

- *Nuevas estrategias respecto de las operaciones de gestión.* Esto está, a menudo, influenciado por factores externos tales como la tecnología, comportamiento social, globalización de los negocios y cooperación impositiva internacional. Un buen ejemplo es el cambio holandés en la gestión operativa: Equipos de gestión integrados y equipos de trabajo integrados, de acuerdo con las habilidades y talentos personales. La Administración Tributaria holandesa ha creado un nuevo sistema de desarrollo de gestión para este enfoque (ver punto 1.10.1).

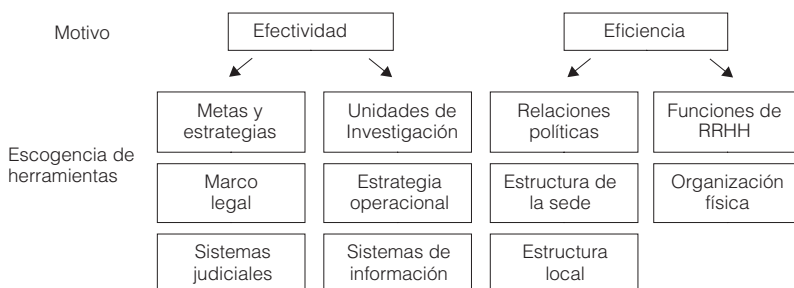
### 2.2.5. Aduanas

Esta sección trata sobre la importancia de una buena cooperación entre las autoridades tributarias y aduaneras, enfocándose en lo siguiente:

- Porqué la cooperación es esencial;
- Cómo se puede organizar el IVA; y
- Qué tipo de actividades se pueden desarrollar y ejecutar en conjunto.

La motivación básica para unir la Administración Tributaria y de Aduanas es la necesidad y el deseo de aumentar la eficiencia (recursos que se gastan en cada unidad de ingresos cobrados) y/o la efectividad (formas en que se cobra) de aquellas partes de la administración de los estados. Según el motivo principal, se utilizan diferentes herramientas en el proceso de unión. Un ejemplo de esto se ilustra en la Figura 7.<sup>56</sup>

Fig. 7



56. Fuente: El Grupo del Banco Mundial, *Apoyar reformas institucionales en impuestos y aduanas: Integrar las Administraciones Tributarias y de Aduanas*, 2003.

Existen dos estrategias básicas de unión según los motivos de la integración:

- *Integración operativa*: Casos de motivos externos y enfoque sobre el desempeño de la Administración Tributaria, es decir resultados o efectividad.
- Integración funcional: Motivada por el deseo de aumentar la eficiencia.

En nuestra opinión, no hace mucha diferencia si la función de Aduanas se encarga a una agencia separada o departamento o si el servicio de Aduanas es una parte integrada de la Administración Tributaria. Las organizaciones que utilizan el modelo de una Administración Tributaria y de Aduanas integrada, usualmente asignan las operaciones aduaneras a una división separada dentro de la organización y las funciones compartidas usualmente se limitan a la administración.

Los procesos aduaneros son por naturaleza diferentes de los procesos tributarios. Estos diferentes tipos de procesos están también reflejados en la administración de grandes empresas. En lo que se refiere a procesos administrativos de multinacionales, se puede hacer una distinción entre los tipos diferentes de organización administrativa y procedimientos relacionados:

- La administración relacionada con el capital y las ganancias (impuesto a la renta de personas jurídicas, salarios, impuestos de retención, impuesto a la renta personal para los directores/dueños, impuesto a los bienes inmuebles, impuesto a los dividendos, etc.);
- Administración relacionada con logística (impuestos internos, IVA, impuestos aduaneros, impuestos al medio ambiente, etc.).

Esta distinción es bastante evidente y requiere diferentes habilidades para gestionar los diferentes procesos. Esto no sólo aplica a (grandes) empresas, sino también a agencias gubernamentales. Dada la clara distinción en los procesos entre impuestos y Aduanas, casi no podemos ver ventajas de sinergia para que las Administraciones Tributarias combinen las operaciones de tributación y Aduanas. Sin embargo, esta separación por naturaleza, y también desde una perspectiva histórica, no significa que no se requiera cooperación. Casi lo contrario, y además evidente, es que la cooperación entre las autoridades fiscales y las agencias aduaneras en muchos países podría mejorarse.

Algunas de las razones por las que es fundamental el ajuste mutuo y la cooperación entre las autoridades tributarias y de Aduanas para el desempeño de ambas organizaciones son:

- Para el impuesto a la renta de las empresas, en el área de precios de transacciones respecto de la relación de empresas propiedad de una misma sociedad controlante, es importante calcular el monto correcto del impuesto debido. Para Aduanas, existe la cuestión de la validación. Por lo tanto, se requiere más cooperación entre Aduanas (el contribuyente como importador tiene un motivo para declarar menos (menos impuestos aduaneros) y la Administración Tributaria (el mismo contribuyente tiene un motivo para calcular un precio de costo más alto para compras de la empresa propiedad de la controlante relacionada, lo que implica un cambio de ganancias a un país con un régimen impositivo menor).
- Un sistema de licencias aduaneras bien elaborado se establece en algunos países (basado en la confiabilidad de la administración de la empresa, partes del proceso aduanero se tercerizan a esta empresa para facilitar el proceso de logística y procedimientos formales). Antes de otorgar dicha licencia, la autoridad de Aduanas examina la organización administrativa interna de la empresa en cuestión. La llamada auditoría inicial brinda una introspectiva respecto de las fortalezas y debilidades de la empresa. Las conclusiones de dicho sistema de detección de riesgos basadas en las auditorías iniciales son también muy útiles para las autoridades fiscales.
- La Aduana tiene, por naturaleza, una mejor comprensión del negocio de los productores, importadores y exportadores. Además, como resultado de su rol tradicional de inspección, puede funcionar mejor si se asemeja a los “ojos y oídos” de las agencias de exigencia de cumplimiento de la ley. Los funcionarios de Aduanas tienen comprensión de la física del proceso de producción (de lo contrario, no pueden auditar una empresa petrolera, fábrica de cerveza o productora farmacéutica). Si las autoridades tributarias reconocen el conocimiento de Aduanas en estas áreas, pueden incorporar esta información relacionada con la sucursal en su proceso de calificación del riesgo (por ejemplo, respecto del ambiente de alta tecnología de la industria farmacéutica, los requisitos –y procedimientos internos relacionados- para proteger el proceso de innovación, marcas, licencias, patentes y combatir la falsificación son tan sofisticados y complejos, que el riesgo de evitar pagar el monto correcto del impuesto o derechos aduaneros tiene mucha menos prioridad, lo cual significa que las Administraciones Tributarias y de Aduanas puede basarse en las descripciones de procesos y registros de libros internos).
- Por el contrario, las autoridades tributarias tienen una mejor comprensión de los riesgos comerciales y financieros de una empresa. Basadas

en su información (tendencias en los resultados, costos y ganancias) pueden determinar de mejor manera si la empresa está en mares difíciles o en mejor forma para navegar hacia otro año rentable dado que estas tendencias tienen un mayor impacto sobre las decisiones tomadas por la empresa que el impacto relacionado con los impuestos (fusiones, reorganizaciones, reducciones de costos, compras, disolución, emisión de acciones, inyecciones de capital, etc.).

- La complejidad y los costos de la tecnología de información pueden ser estímulos para explorar las posibilidades de encontrar sinergias entre los procesos impositivos y de Aduanas. Las similitudes a tener en cuenta están en la naturaleza del registro para las empresas, diseño de los archivos de auditoría, perfiles de calificación del riesgo y mejora del intercambio de información. Al final, los procesos impositivos y de Aduanas son más o menos el mismo tipo de actividades: Registro y clasificación de contribuyentes, procedimientos de archivo y cálculo, actividades de auditoría y categorización de riesgos. Los aspectos legales son diferentes pero la cadena de actividades es similar. El proceso de recaudo y pago puede seguramente ser integrado.
- La fusión de procesos de investigación e inteligencia deben tenerse en cuenta para alcanzar más efectividad. La conducta delictiva no se limita a sólo un aspecto de la tributación. El fraude horizontal significa que el sospechoso de conducta delictiva no sólo está violando un tipo de regulaciones sino que el desempeño delictivo es amplio; por lo tanto, una cooperación profunda, y de ser posible, la integración de procesos de investigación es una de las maneras más efectivas de contrarrestar la evasión fiscal y las actividades delictivas relacionadas.

### 2.2.6. Diferentes modelos para posicionar operaciones del IVA

Al considerar la introducción de un sistema de IVA, surge la pregunta respecto de qué organización debería ser responsable de la ejecución del IVA. Esta cuestión es particularmente relevante para jurisdicciones más pequeñas tales como los países del Caribe y del Pacífico así como para países con un régimen impositivo limitado, tales como los países productores de petróleo en la región del Golfo. Las autoridades aduaneras en estos países están usualmente jugando un rol muy significativo y que ejerce influencia en la sociedad. Por ejemplo, algunas economías isleñas no ven la necesidad de introducir regímenes impositivos complicados porque la



mayoría de los bienes y servicios son importados, lo que convierte a las autoridades aduaneras en los guardianes de estas sociedades.

En los países como muchas jurisdicciones del Caribe donde el origen de la mayoría del consumo es importado, la realidad detrás de la introducción del IVA es un impuesto aduanero disfrazado.

### 2.2.6.1. IVA operado por la Administración Aduanera

Para algunos de los países que se describieron anteriormente, existe un interés relativamente alto en las importaciones para su economía por lo que tienen que considerar que las Aduanas pueden ser las organizaciones que mejor ejecuten el IVA.

Sin embargo, hay algunas limitaciones a este modelo. En general, la Administración de Aduanas es una organización que se enfoca principalmente en las mercaderías y los riesgos relacionados. Además, la Aduana ve el flujo de mercaderías para importación/exportación desde el ángulo de qué tipo de bienes pueden dañar la economía y/o la sociedad. El primer paso en el proceso aduanero es tener una descripción general de estos flujos de bienes y el segundo paso es considerar si los bienes pueden traerse o sacarse del país. Si la Administración de Aduanas da su aprobación, sólo entonces comienza el proceso de gravar impuestos. Para las Aduanas, calcular y cobrar impuestos es un sub producto de su sistema de aprobación. En el caso de las jurisdicciones que son miembros de comunidades económicas, hay otra tendencia que es el continuo movimiento para derogar los impuestos aduaneros en los estados miembros de un mercado común. Sin embargo, con una introducción eventual del IVA en todos o algunos países del mercado común, se recomienda la presencia de una unidad de control en las fronteras (y, por supuesto, esta será la Administración de Aduanas) para implementar el régimen de IVA correcto y los aranceles aduaneros sobre las mercaderías hacia su destino final. Por el contrario, es probable que los residentes de la comunidad compren sus bienes (de lujo) en el país miembro que tiene el arancel aduanero y el IVA más bajo sobre los bienes deseados.

Hay también otras tendencias que no favorecen el hecho de que el IVA se ejecute en manos de la Administración de Aduanas:

- Basadas en la necesidad emergente de que los gobiernos protejan sus sociedades del terrorismo, se puede ver un movimiento hacia la unión

de Aduanas con otras fuerzas de seguridad y luego establecer una organización de control fronterizo. Es obvio que tal organización tendría una opinión diferente sobre ciertos procesos relacionados con la tributación (cálculo, servicio al contribuyente, examen y cobro) y que los únicos procesos que probablemente tendrán prioridad son la detección del riesgo y la investigación. La actitud de dicha organización será regresiva en vez del perfil proactivo que se requiere para la tributación (promover el cumplimiento voluntario y comprender las necesidades de las entidades comerciales en la sociedad).

- Otras influencias sobre las Aduanas son las demandantes tareas que otras reparticiones públicas les imponen.<sup>57</sup> Las Aduanas son los guardianes del puerto del país y en este rol se espera que examinen muchas otras leyes y regulaciones. En la actualidad, se puede ver que la Aduana tiene la prioridad de salvaguardar la salud de los ciudadanos del país (por ejemplo el brote de una epidemia de gripe aviar, la enfermedad de la vaca loca y la gripe porcina). Otros ejemplos incluyen la protección por parte de la Aduana de los artículos de herencia nacional o, en el caso de los países islámicos, la importación ilegal de alcohol y bienes que se considera que pueden dañar los sentimientos religiosos entre los ciudadanos). Bajo tales circunstancias, se puede concluir que el proceso de gravar impuestos no recibirá probablemente una alta prioridad de parte de las Administraciones de Aduanas.

Aunque las ventajas de sinergia a nivel operativo de la fusión de Administraciones Tributarias y de Aduanas parece ser bastante limitada, hay, sin embargo, una clara tendencia a fusionar la Administración Tributaria y de Aduanas.<sup>58</sup> La razón principal detrás de esto es la eficiencia de costos (el uso conjunto de instalaciones y sistemas de soporte), tales como finanzas, gestión de recursos humanos, planificación, TCI, desarrollo conjunto de

---

57. La supervisión de Administraciones de Aduanas se está volviendo cada vez más una cuestión política en varios países. Tradicionalmente, es el Ministro de Finanzas quien está a cargo pero más recientemente se puede observar una tendencia a que los Ministros de Justicia y del Interior quieran tener un control total sobre el proceso aduanero. Además, otros ministros tales como los de Asuntos Económicos, Salud, Transporte y Agricultura también quieren tener derechos en este proceso de toma de decisiones de las Aduanas.

58. Los países que tienen una larga tradición con una Administración fusionada de Aduanas y Tributaria incluyen a Dinamarca y los Países Bajos. El Reino Unido fusionó el 18 de abril de 2005 su Servicio de Ingresos Internos con sus Departamentos de Impuestos Internos y Aduanas en el nuevo Ingresos y Aduanas de Su Majestad (HMRC, por sus siglas en inglés).

bases de datos para registro, almacenamiento de datos y calificación de riesgo, etc).

En muchos países que operan un sistema de IVA, la responsabilidad de la administración está en manos de dos organizaciones diferentes: Las Aduanas cobran IVA a la importación de bienes, mientras que el IVA local lo cobra la Administración Tributaria. Es obvio que bajo estas circunstancias, estas dos organizaciones tienen que cooperar de cerca.

### 2.2.6.2. Organización separada para el IVA

Otra opción es crear una organización independiente para hacer cumplir la ley del IVA y regulaciones relacionadas. El beneficio es que crea un fuerte enfoque sobre el IVA dada la menor interferencia con las fuerzas dominantes existentes dentro de las organizaciones que tienen la tarea de aplicar las regulaciones aduaneras, impuesto a la renta y otras legislaciones tributarias. Al crear una organización separada para el IVA, se puede tener un comienzo fresco para crear los sistemas de gestión, legal y de tecnología sin priorizarlos con las regulaciones impositivas existentes. Sin embargo, las desventajas de una organización separada serán más evidentes. Una tercera administración para impuestos no hace las cosas más fáciles para los contribuyentes. En lugar de las instituciones públicas que cuidan la coordinación de los diferentes procesos impositivos, la carga de coordinar pasaría luego a los contribuyentes.<sup>59</sup> Además, la creación de una administración separada que tenga la tarea de implementar el IVA también generaría más cuestiones de coordinación y desacuerdos de gestión entre las mismas entidades públicas. Por último, hay un serio riesgo de que todas las administraciones diferentes sólo tengan una parte del perfil completo del contribuyente, lo cual haría muy difícil para las diferentes organizaciones manejar los riesgos de cumplimiento de los contribuyentes y brindar servicios adecuados a sus usuarios.

### 2.2.6.3. El IVA como una parte integrada de la Administración Tributaria

La solución práctica más común, y lejos la preferida, es atribuir a la Administración Tributaria que es responsable de la implementación de los

---

59. Para reducir el costo de cumplimiento de los contribuyentes, muchas Administraciones Tributarias en todo el mundo han fusionado todas las diferentes leyes impositivas y procesos en una única organización.

principales impuestos (directos) la implementación del IVA, integrando por completo las actividades relacionadas al IVA con la gestión total de contribuyentes.

Si la Aduana y los impuestos son manejados por el mismo departamento o agencia, la cooperación necesaria puede ser facilitada. Sin embargo, cuando es manejada por diferentes organizaciones, se recomienda que las autoridades tributarias y aduaneras trabajen en conjunto y de cerca y que encuentren maneras de realizar procesos similares de manera más eficiente y efectiva en términos de costos. Algunos ejemplos donde se puede explorar la cooperación son:

- *Calificación del riesgo e inteligencia:* Como se mencionó anteriormente, esta área es crucial respecto de la futura cooperación, ambas operaciones pueden compartir sus bases de datos, metodología, análisis e interpretaciones.
- *Capacitación, investigación y desarrollo:* Aquí, una Academia Tributaria y de Aduanas conjunta puede facilitar los procesos similares en ambas operaciones; en segundo lugar, la capacitación es la forma de entender ambos mundos.
- *Rotación laboral:* Para los gerentes, así como en el campo de las operaciones, la experiencia de algunos años en la organización hermana ayudará a entender y mejorar la cooperación.
- *Asuntos exteriores:* La mayoría, si no todos, los países conocen al funcionario de enlace para Aduanas en sus embajadas. Siempre hay una asignación más amplia (cuestiones impositivas y aduaneras) en el interés de ambas organizaciones.
- *TCI:* Las inversiones en tecnología de la información son enormes y los costos de mantenimiento son incluso más altos. Hay lecciones que aprender (gestión de proyectos, definiciones, integración o unión de otras aplicaciones, programas de introducción, etc) para ambas organizaciones. Un instituto de servicio integrado para ambas operaciones será más eficiente en términos de costos.
- *Política de presupuesto integrado:* Si ambas organizaciones unen sus presupuestos, será entonces más fácil cambiarlos (particularmente los fondos no usados) y aplicarlos a otras operaciones así como se puede facilitar un cambio de personal (la reducción de tareas y ahorros de

costos en un campo se pueden utilizar para expandir las actividades en otras áreas).

- *Auditoría interna e integridad*: No puede haber diferencia en la política general para preservar la integridad para ambas organizaciones de exigencia de cumplimiento. Puede quizás haber pequeñas diferencias en los riesgos y grupos objetivo pero la filosofía general es la misma.
- La *estrategia de comunicación externa e interna* puede ser llevada a cabo por un departamento.
- *Revisión*: En los casos donde se requiere una segunda opinión para resolver cuestiones complicadas o en casos de resolución de disputas, puede ser útil tener un comité independiente (o funcionario de apelación, Ombudsman, mediador); este servicio puede ser organizado para ambas organizaciones.

### 2.2.7. Contribuciones a la seguridad social

Los procesos de recaudo de impuestos a la nómina de empleados y contribuciones a la seguridad social son muy similares. En términos generales, estos procesos incluyen los siguientes elementos comunes:

- Identificar y registrar a los empleadores y empleados;
- Implementar sistemas para recibir información de los empleadores respecto de los salarios y jornales pagados a los empleados y sobre impuestos a la nómina y las contribuciones a la seguridad social retenidas;
- Implementar sistemas para recaudar el impuesto retenido y las contribuciones a la seguridad social;
- Verificar y auditar que la información y los pagos recibidos sean completos y correctos; e
- Implementar sistemas para exigir a los empleadores que no cumplen con los pedidos de información y obligaciones de pago de manera completa y a tiempo.

Dadas las fuertes cuestiones en común en ambos procesos, el gobierno eficiente y efectivo requiere que las Administraciones Tributarias y Agencias de Contribución a la Seguridad Social cooperen de manera extensiva intercambiando información relacionada con todos estos elementos diferentes de sus procesos utilizando números de identificación únicos y, además, organizando actividades conjuntas tales como acciones para detectar empleadores no registrados y auditorías para verificar que la información recibida sea completa y correcta así como los pagos.

Un paso posterior es la integración completa del recaudo de impuestos a la nómina de empleados y contribuciones a la seguridad social, lo que significa en la práctica que la Administración Tributaria tendrá la tarea de recaudar las contribuciones a la seguridad social también. Las bases legales para los impuestos a la nómina de empleados y las contribuciones a la seguridad social necesitan, por lo tanto, ser armonizadas introduciendo un número de identificación común e idénticas, o al menos, similares definiciones de base imponible utilizada para calcular tanto el impuesto a la nómina de empleados como la contribución a la seguridad social.

La integración completa del recaudo del impuesto a la nómina de empleados y contribuciones a la seguridad social tiene importantes beneficios. Reduce los costos administrativos dentro del gobierno de manera significativa mediante la reducción de costos de personal, IT y funciones administrativas. También reduce los costos de cumplimiento para los empleadores y empleados y, muy probablemente, resulta en un aumento en los niveles de cumplimiento.<sup>60</sup>

## **2.3. Misión, visión y objetivos de una Administración Tributaria**

### **2.3.1. Introducción**

Las Administraciones Tributarias, como las empresas privadas y otras organizaciones, tienen una actividad principal. Como se dijo antes, la actividad principal de las Administraciones Tributarias es la implementación y exigencia del cumplimiento de la legislación y regulaciones tributarias. Las actividades principales incluyen la identificación y registro de contribuyentes y administración de declaraciones juradas, entre las que se incluyen el cálculo de la obligación impositiva de los contribuyentes y el cobro (coactivo) de impuestos. Es importante que las Administraciones Tributarias establezcan una clara definición de su actividad principal desde el principio y lo hagan conocer a sus terceros interesados. En términos simples, la actividad principal responde la pregunta: ¿Qué debería hacer una Administración Tributaria?

---

60. Para una discusión más detallada sobre este tema, ver Ensayo de Trabajo del FMI “Integrar los cobros de impuestos y contribuciones a la seguridad social en una Administración de Ingresos Unificada: la experiencia de Europa central y del este” (P. Barrand, G. Harrison y S. Ross, diciembre de 2004).

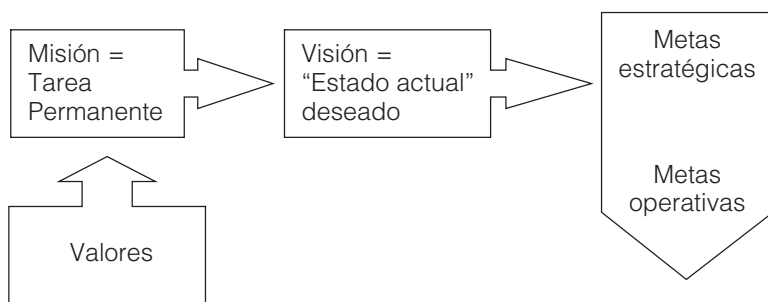
Otra pregunta se relaciona con cómo desempeña la Administración las responsabilidades que se le asignan. Este es el campo de la filosofía organizacional, planificación estratégica, manejo del riesgo y control de los factores de éxito fundamentales. Sin embargo, hay un vínculo cercano entre la actividad o tarea principal de la Administración Tributaria y su misión, visión y objetivos. Por lo tanto, se requiere que las obligaciones de la Administración Tributaria sean claramente traducidas en su misión, visión y objetivos.<sup>61</sup>

La declaración de misión de una organización describe el propósito fundamental de la organización y su nivel deseado de desempeño. La declaración de visión describe lo que quiere ser la organización. Muestra en qué dirección se desarrollará la organización y qué tiene que lograrse en el futuro; en otras palabras, lo que la organización quiere alcanzar. En general, las declaraciones de misión y visión no contienen indicadores de cantidades ni indican límites de tiempo. Los objetivos, indicadores, cantidades medibles y cifras similares se expresan en los documentos de planificación estratégica y forman la elaboración detallada y concreta de la misión y la visión.

La misión de una organización, su visión y sus objetivos estratégicos y operativos están conectados. Los objetivos estratégicos y operativos se establecen para llevar la estrategia a una alineación con las actividades diarias.

La gestión de la organización tiene que manejar los desarrollos y expectativas externas pero también las limitaciones de la organización. El patio de juego, por decir de alguna manera, de la gestión es la llamada “brecha estratégica” y en este campo, el juego es hacer las elecciones apropiadas.

Fig. 8



61. Comisión Europea, Unión de Impuestos y Aduanas, *Anteproyecto Fiscal: Un camino a una administración tributaria fuerte, moderna y eficiente*, 2007.

Los lineamientos para un sistema impositivo justo incluyen:

- Los sujetos de cada estado deberían contribuir al apoyo del gobierno, tan cerca como sea posible en proporción a sus capacidades respectivas;
- El impuesto que cada individuo debe pagar debería ser cierto y no arbitrario;
- Cada impuesto debería ser gravado al momento y en la manera en que es más probablemente conveniente para que el contribuyente lo pague; y
- Cada impuesto debería ser ideado para ambos: sacar y mantener fuera del bolsillo de la gente tan poco como sea posible, por encima de lo que trae al tesoro público del estado.

### 2.3.2. Características de las declaraciones de misión

Como parte de los análisis llevados a cabo para este Manual, se analizaron las declaraciones de misión, visión y valores de los 35 países que se muestran debajo (ver Apéndice IV para más detalles).

Europa	América del Norte	América Latina y el Caribe	Asia	África	Australia y Pacífico
Dinamarca	Canadá	Antigua y Barbuda	China (Hong Kong)	Kenia	Australia
Finlandia	México	Barbados	India	Nigeria	Nueva Zelanda
Hungría	Estados Unidos	Brasil	Jordania	Ruanda	Vanuatu
Isla de Man		Chile	Malasia	Tanzania	
Italia		Colombia	Filipinas	Sudáfrica	
Latvia		Guayana	Singapur		
Países Bajos		Jamaica	Sri Lanka		
Turquía		Trinidad y Tobago			
Reino Unido					

Los análisis de las Declaraciones de Misión de las Administraciones Tributarias de estos países revelaron una gran variedad de objetivos estratégicos medibles:

- Optimizar el cumplimiento;
- Contribuir al bienestar del crecimiento social y económico y facilitar las inversiones;
- Aplicar la ley;
- Optimizar el rendimiento de los ingresos;



**Capítulo 2 - La actividad principal de una Administración Tributaria**

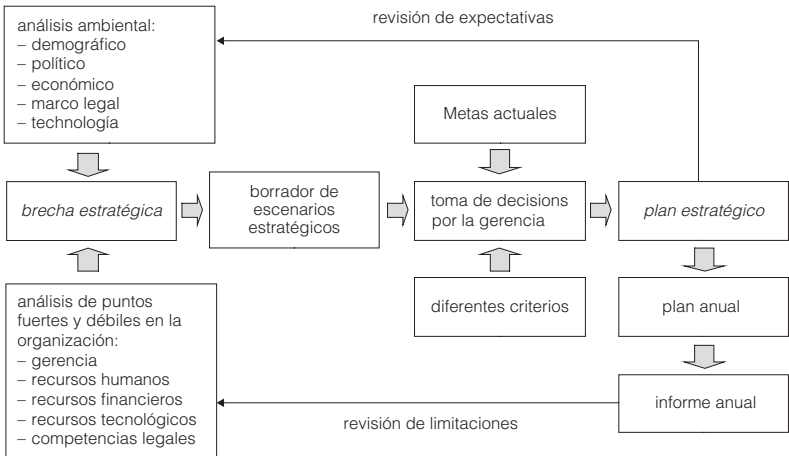
- Actuar como proveedor de servicios de acuerdo con los objetivos de cumplimiento;
- Garantizar la confianza del público en la integridad y honestidad de la Administración Tributaria;
- Asegurar la justicia, equidad e igualdad al gravar y cobrar impuestos;
- Mejorar la productividad;
- Cooperar con otros interesados públicos;
- Mejorar la calidad de los productos y servicios;
- Óptima prevención del fraude en la sociedad;
- Uso eficiente, efectivo y apropiado de los recursos;
- Considerar los costos de cumplimiento;
- Utilizar tecnología adecuada y moderna; y
- Personal motivado, competente y bien entrenado.

El hecho de que estos objetivos hayan sido expresados por escrito clara y precisamente es irrelevante para su existencia. Tienen interesados diferentes, cada uno con su propio interés en el desempeño de la Administración Tributaria. Algunos de estos objetivos son muy explícitos pero la mayoría no lo son tanto sino que son vagamente conocidos.

La estrategia de desempeño y la determinación de factores de éxito críticos se basarán usualmente en el análisis ambiental y el análisis de las fortalezas y debilidades de la organización.

La forma en que se puede determinar la estrategia de desempeño se muestra en la Figura 9.

Fig. 9



La planificación estratégica es esencial para la organización pues otorga alineación, dirección y un agarre hacia el futuro. Dentro del ambiente relevante de la Administración Tributaria, esto permitirá a la gerencia senior explicar y clarificar los niveles de control a los terceros interesados en la sociedad. La responsabilidad de la Administración Tributaria debería limitarse a la ejecución y desempeño de sus tareas y responsabilidades.

Por ejemplo, la responsabilidad de la Administración Tributaria por el cobro total de ingresos durante un determinado período de tiempo debería limitarse a aquellos factores sobre los que la misma Administración Tributaria puede influir, incluyendo la manera en que ha organizado y manejado el proceso involucrado, donde el monto total de ingresos por impuestos será el resultado de un número mayor de factores, incluyendo entre otros:

- Legislación tributaria;
- Estado y desarrollo de la economía;
- Organización de funciones públicas;
- Comportamiento de los contribuyentes; y
- Organización de los procesos primarios y de apoyo por parte de la Administración Tributaria.

La gestión superior de la Administración Tributaria puede ser sólo considerada directamente responsable de la organización y gestión de los procesos implementados por la Administración Tributaria para hacer cumplir las leyes tributarias, sin perjuicio del hecho que la gestión también tiene una influencia sobre el comportamiento del contribuyente y la legislación tributaria. Un ciclo de planificación estratégica apropiada requiere un análisis detallado que identifique y explique en qué medida los diferentes factores han contribuido al ulterior resultado y cuáles de estos factores han estado dentro de la esfera inmediata de influencia de la Administración Tributaria, así como cuáles factores no han estado y deberían ser aceptados como el resultado de un proceso autónomo en la sociedad.

### 2.3.3. Cumplimiento voluntario

El elemento más dominante en las Declaraciones de Misión es probablemente el alcance de un alto nivel de cumplimiento voluntario.<sup>62</sup> Muchas Administraciones Tributarias han adoptado esta misión de cumplimiento voluntario que se basa en estos tres principios:

---

62. La Comisión Europea también considera promover el cumplimiento voluntario como parte de un modelo de cumplimiento estratégico del contribuyente como requisito clave de una administración tributaria eficiente (*Anteproyecto fiscal*, 2007).

- (1) En el desempeño de sus tareas, la Administración Tributaria busca mejorar el cumplimiento con las leyes impositivas. Las Administraciones Tributarias buscan mantener y mejorar el cumplimiento por parte de los contribuyentes o la voluntad de los contribuyentes de observar sus obligaciones tributarias tan voluntariamente como sea posible.
- (2) El cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes con sus obligaciones tributarias tiene un efecto dual. Las leyes tributarias serán mejor observadas, lo que significa mayor efectividad y la Administración Tributaria puede trabajar más eficientemente. Como resultado, el total del impuesto gravado y recaudado aumentará en el largo plazo, mientras que al mismo tiempo los costos de recaudo bajarán.
- (3) El cumplimiento une dos elementos de la misión de la Administración Tributaria. El tratamiento justo y apropiado de los contribuyentes es esencial para alcanzar el cumplimiento. El aumento en el cumplimiento lleva a mejores declaraciones juradas de los contribuyentes y, por lo tanto, resultados óptimos.

Se puede cuestionar si la mayoría de las Declaraciones de Misión actuales de Administraciones Tributarias son lo suficientemente específicas para identificar, por ellas mismas, la manera óptima de administrar las leyes tributarias. La mayoría describe los objetivos generales y valores solamente, lo que es, en realidad, la naturaleza de las Declaraciones de Misión. Sin embargo, Plumley defiende que la IRS adopte una Declaración de Misión más precisa.<sup>63</sup> Cree que la administración tributaria óptima puede ser modelada como un problema obligado de optimización (con autorizaciones para juicios fuera del modelo cuando sea necesario). En su opinión, la administración de leyes tributarias puede ser guiada por un único objetivo explícito, sujeto a obligaciones específicas. Este objetivo es maximizar los beneficios netos ponderados (beneficios ponderados menos costos ponderados), sujeto a las obligaciones relevantes. Estos beneficios incluyen: Ingresos tributarios pagados a tiempo; Ingresos de exigencia pagados preferentemente antes y no más tarde, otros pagos tardíos; pagos en exceso con ingresos protegidos reembolsados a través de un eficiente

---

63. Plumley, A. H., *Un marco para una administración tributaria óptima*, Internal Revenue Service (Servicio de Rentas Internas), 2008.

procesamiento y exigencia de cumplimiento de declaraciones juradas; y pagos de impuestos más cercanamente alineados con las obligaciones verdaderas. Los costos incluyen los costos del IRS y los costos de los contribuyentes y otros de cumplimiento privado. Aunque el enfoque de Plumley contiene algunos aspectos interesantes, el objetivo general que propone que se refleje en la Declaración de Misión del IRS todavía no parece claro, incluye muchos elementos subjetivos, es incompleto y, sobre todo, no tiene una fácil atracción hacia el público.

#### 2.3.4. Efectividad y eficiencia en las declaraciones de misión

Las Declaraciones de Misión y documentos de visión a menudo mencionan el cobro efectivo y eficiente de impuestos o el uso efectivo y eficiente de recursos para alcanzar los objetivos de la organización. Aunque estos términos se usan a veces como si fueran intercambiables, efectividad y eficiencia tienen claramente significados diferentes y deberían, por lo tanto, ser claramente diferenciados. La efectividad mide el resultado de los esfuerzos de la Administración Tributaria e indica la medida en que los objetivos de la organización han sido alcanzados. La efectividad se describe a menudo como “hacer las cosas correctas”. La eficiencia mide los costos relacionados con el alcance de estos objetivos. Se refiere a la relación entre lo que ingresa y los resultados. A menudo la eficiencia se describe como “hacer las cosas de la manera correcta”. La eficiencia considerada en forma asilada puede causar malos resultados. Al hacer las cosas equivocadas de manera correcta, las organizaciones pueden ser muy eficientes pero no efectivas. La efectividad y la eficiencia están relacionadas. Hay una compensación entre las dos pero la conexión puede ser más bien compleja. Algunas medidas pueden mejorar tanto la eficiencia como la efectividad mientras que otras medidas pueden sólo mejorar uno de los dos objetivos y tienen un efecto contrario sobre el otro. Por ejemplo, la racionalización de procesos en grandes masas puede generar grandes ganancias de eficiencia pero también mejorar la efectividad y si estas ganancias de eficiencia se usaran para invertir en actividades de exigencia de cumplimiento, se alcanzarían aún más ganancias de efectividad. Sin embargo, las medidas para extender el número de auditorías conjuntas muy complejas en un contexto internacional puede mejorar la efectividad pero probablemente reducirá la eficiencia general de la organización. Por lo tanto, cuando se usan estos términos en las Declaraciones de Misión, es importante tener una comprensión apropiada de su significado.

## 2.4. Valores, integridad y anti corrupción

### 2.4.1. Introducción

El público general demanda y espera que los funcionarios tributarios realicen sus funciones con justicia y profesionalismo. Para mantener la confianza del público en la equidad del sistema tributario y su administración, los funcionarios tributarios necesitan demostrar los estándares más altos de integridad en su tratamiento con los ciudadanos y la comunidad de negocios. Es, por lo tanto, fundamental que las Administraciones Tributarias desarrollen y mantengan una política y práctica comprensiva y sustentable.

La ética es la piedra fundamental de la integridad. Pero, ¿cómo definir lo que es realmente correcto o no? El área gris es más bien grande en la mayoría de los casos; por lo tanto, la integridad o falta de integridad tiene que juzgarse según el caso. Algunos gobiernos controlan de manera activa la falta de integridad como una cuestión inexistente; otros lo usan como una herramienta de trabajo. La falta de integridad cuesta dinero, tiempo y, sobre todo, debilita la reputación y credibilidad del gobierno. Y ¿cuál es el efecto sobre los contribuyentes? El efecto de un bajo nivel de integridad en una Administración Tributaria socava la confianza y respeto del contribuyente hacia la Administración Tributaria y afecta de manera adversa la premisa fundamental detrás del concepto de cumplimiento voluntario. Lo mismo se puede decir de las Administraciones Tributarias que se concentran demasiado en el cobro eficiente en términos de costos de dinero de acuerdo al libro, al costo de la confianza de los contribuyentes.

La corrupción claramente distorsiona la integridad. La corrupción puede definirse como el abuso de la gestión pública para ganancias privadas. Las acciones corruptas incluyen robo unilateral de propiedad pública, pero se asociarían usualmente con las transacciones partes múltiples en las que los beneficiarios coimean a los servidores civiles. Sin embargo, la integridad es un concepto más amplio que la simple corrupción. La falta de integridad no necesariamente significa corrupción. Los valores tales como la equidad, cuidado y consistencia pueden violarse sin corrupción. Es, por lo tanto, importante entender que el área de integridad es mucho más amplia y diversa que el campo de corrupción. Además, la lucha contra la corrupción no puede ganarse sin considerar el espectro completo de los aspectos de no integridad relacionados con la gestión de una organización.

Luchar contra la corrupción es difícil, si no imposible, a menos que se base en un análisis general de cuestiones de no integridad. Aunque la corrupción

es a menudo asociada principalmente con los países en desarrollo y las economías en transición, basadas en la evidencia de que la corrupción existe en estos países, asegurar la integridad del sistema tributario y la administración debería ser una cuestión principal en todas las sociedades porque las violaciones de valores y las normas relacionadas pueden ocurrir fácilmente en todas las comunidades.

#### 2.4.2. Ética e integridad

Cuando se discute la complicada cuestión de integridad, el rol de la ética en la sociedad debería ser tratada. Una dificultad importante de la discusión sobre ética en un sentido general es que tal discusión tiene muchas raíces diferentes que van hacia atrás en la historia a varios filósofos de la antigua Grecia, las eras europeas del Renacimiento y el Iluminismo y los antiguos imperios Indio y Chino, lo que implica que los aspectos culturales y elementos históricos tienen un papel en esta discusión. Una discusión más profunda de la interferencia y ajuste mutuo entre la religión, tradición, cultura legal y ética formulada en la sociedad está más allá del alcance de este Manual. Todos estos están interrelacionados y no se puede acentuar suficientemente que las cuestiones de integridad no se pueden comprender apropiadamente sin reconocer las dimensiones sociales y culturales y cómo estas juegan un rol decisivo respecto de si las soluciones para tratar las cuestiones de integridad serían efectivas o no en un determinado contexto. La ética y los valores occidentales no pueden ser directamente exportados a países sin una tradición alineada con estándares éticos desarrollados por eruditos tales como Maquiavelo, Descartes y Rousseau. Nosotros, como autores, surgimos del continente europeo donde varias guerras han torturado la población durante siglos. Estas guerras básicamente resultaron de religiones o ideologías conflictivas. Los estándares continentales y anglosajones son resultado de estas dolorosas masacres y reflejan las lecciones aprendidas para proteger la sociedad de abusos de poder por parte de las autoridades. Pero estos estándares, el sistema legal, los valores aceptados y la ética formulada también reflejan el desarrollo de una clase media de ciudadanos que peleaban por sus derechos y emancipación. La correlación entre ética, democracia, derechos civiles y la clase media es significativa. Los que gobiernan y los pobres poco han contribuido a la discusión sobre la ética en la sociedad. Esta es también la razón por la que los líderes (la mayoría de las veces, chicos de clase media) de los movimientos socialistas y de trabajadores en los siglos XVIII y XIX peleaban por educación para los trabajadores, porque sabían que un fortalecimiento económico debía ir de la mano de la emancipación cultural.

El otro aspecto que tenemos que considerar es la larga tradición de individualismo en el mundo occidental que influenció la discusión sobre la ética. El concepto de individualismo casi no existe en muchas sociedades en el mundo en vías de desarrollo. Los conceptos tales como responsabilidad podría entenderse y ser reconocido pero meramente dentro de un contexto de grupo (lo que eres, tu pueblo, grupo, familia o clan); estos conceptos difícilmente tendrían un significado en un contexto individual (por ejemplo relación entre un trabajador individual respecto de su empleador). Las autoridades tenderán a iniciar discusiones sobre la lucha contra la corrupción adoptando estándares occidentales introducidos por expertos occidentales que no tienen una tradición local en la administración pública y el servicio público. Es importante entender, sin embargo, que por ejemplo los estándares desarrollados para una perfecta burocracia (formulada por Max Weber y otros) explican más sobre la sociedad alemana y la doble monarquía húngaro- austríaca que ninguna otra cosa.

Los consejos y recomendaciones dados en esta sección deberían, por lo tanto, leerse con la precaución en mente de que la integridad sólo puede establecerse y mejorarse (y sólo se puede combatir con éxito la corrupción) si se reconocen las dimensiones sociales y culturales y se tienen en cuenta cuando se desarrollan e implementan estrategias y soluciones.

### 2.4.3. Ética y Administraciones Tributarias

Nosotros vemos la ética<sup>64</sup> como un estándar de conducta que instruye a los seres humanos sobre sus acciones en diferentes situaciones. Estos estándares son de importancia significativa para las relaciones entre el individuo y la sociedad en su extensión así como sus instituciones, tales como la familia, cuerpos religiosos, comunidades comerciales y servicios públicos y autoridades.

Ética no debería confundirse con el sistema legal. Las leyes no siempre están basadas en principios éticos. Aunque los sistemas democráticos son una precondition para las leyes apropiadas basadas en estándares éticos, no hay garantía de que todas las leyes enteramente cumplen los más altos estándares éticos y se requiere, por lo tanto, que los gobiernos creen

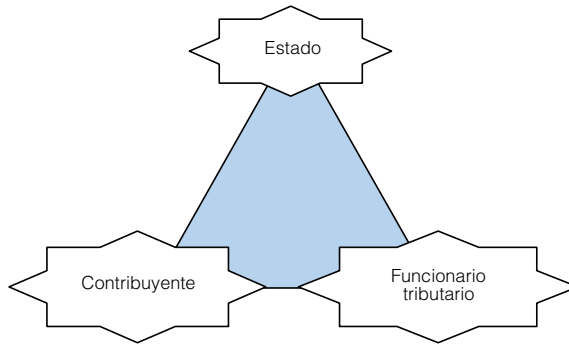
---

64. Algunas de las ideas presentadas en esta subsección se basan en una presentación dada por James Charles de Santa Lucía durante la 20<sup>o</sup> Asamblea General de COTA, Belice, julio de 2008.

disposiciones para proteger a sus ciudadanos frente al abuso de poder y la mala interpretación de las leyes.

Una manera de caracterizar el campo de juego en el que las Administraciones Tributarias operan es un campo marcado por tres actores principales: (1) El gobierno (estado) que necesita ingresos tributarios para financiar sus gastos; (2) los contribuyentes que quieren ser protegidos por un sistema legal razonable y transparente; y (3) los funcionarios tributarios que quieren recibir un pago justo, buenas condiciones de trabajo y una posibilidad de desarrollo.

Fig. 10



Este campo de juego es un área donde pueden fácilmente ocurrir situaciones de no integridad, incumplimiento y corrupción. Las Administraciones Tributarias y sus funcionarios poseen una posición poderosa y privilegiada hacia los contribuyentes. Las leyes tributarias y particularmente las regulaciones sobre los procedimientos administrativos tributarios brindan importantes y extensas facultades a las autoridades tributarias. Estas incluyen, entre otras:

- Requerir información de los contribuyentes;
- Calcular las obligaciones tributarias;
- Recaudar ingresos;
- Auditar declaraciones juradas tributarias;
- Recalcular declaraciones impositivas;
- Imponer multas e intereses;
- Embargo de inmuebles;
- Pagos (y mora) sobre las declaraciones juradas impositivas;
- Embargo de cuentas bancarias (y sueldos);



- Cierre de actividades comerciales;
- Inicio de procedimientos civiles o penales; e
- Intercambio de información con otras autoridades.

La ejecución de estas facultades puede causar que los contribuyentes pierdan su negocio, propiedades o ingresos y podría, en algunos casos, incluso conducirlos a prisión. No hay dudas de que un abuso de estas facultades puede causar serios daños a los derechos civiles de los contribuyentes.

Un equilibrio apropiado de poder requiere que la Administración Tributaria utilice estas facultades de manera cuidadosa y transparente.

### 2.4.4. Diseño e implementación de un programa de integridad

Muchas Administraciones Tributarias tendrán una política y práctica para luchar contra la corrupción en su organización. Sin embargo, se defiende aquí con firmeza que se necesita una visión más amplia que aquella que exija a las Administraciones Tributarias que diseñen e implementen un integrado programa de integridad para la organización. La gerencia *senior* de las Administraciones Tributarias debería poner la cuestión de la integridad en lo más alto de su agenda de gestión, ocupándose de preguntas tales como ¿cuál debería ser el foco de ese programa de integridad? ¿Qué elementos deberían incluirse para que un programa de integridad sea exitoso?

La integridad es un valor fundamental que debería guiar la Administración Tributaria. La confianza de los ciudadanos en el gobierno se determina en gran parte por la integridad de servidores civiles individuales. En un estado constitucional democrático, el elemento de la integridad está implícito. Un gobierno no puede ser un estado constitucional sin demostrar integridad. Un gobierno deshonesto no podrá mantener la ley y el orden. Un gobierno es honesto o deshonesto. La Administración depende de la integridad del gobierno; los comentarios que desacreditan la integridad del gobierno inevitablemente llevarán a la pérdida de fe de parte del público y una democracia no sobrevivirá si la gente pierde la fe en el gobierno. La fe en el gobierno se basa, entonces, en la credibilidad de sus funcionarios y administradores. Si el público pierde la fe en la integridad del gobierno, esto golpeará las mismas raíces de un estado constitucional.

Para las Administraciones Tributarias en particular, la falta de integridad socava las bases de la premisa fundamental del cumplimiento voluntario y sistemas de auto-evaluación sobre las que dependen las Administraciones Tributarias.

La integridad no es un tema nuevo. En la Administración Tributaria holandesa, por ejemplo, todos los nuevos miembros del personal en los años 60 recibieron una copia del manual titulado “Poner los puntos sobre las ies de la administración”. Entre otras cosas, este manual tenía comentarios y sugerencias respecto de los sujetos, tales como no aceptar regalos y observar la confidencialidad. Aunque las cosas han cambiado mucho desde ese entonces, la preocupación por la integridad se ha mantenido; en efecto, acapara cada vez más atención.

Es claro que no es sólo una cuestión de formular un Código de Conducta. No es sólo una cuestión de introducir más reglas y regulaciones. Por supuesto que se necesitan reglas. Las reglas son importantes, pero también es necesario crear un clima de responsabilidad en el que el personal haga sus propios juicios y se ajuste al compromiso y la participación de la gestión junto con el personal. La integridad es una responsabilidad compartida.

Un ejemplo interesante de un programa integrado sobre integridad es el enfoque holandés. La Administración Tributaria y de Aduanas holandesa ha adoptado un enfoque de cuatro patas para intensificar sus esfuerzos para mantener los niveles de integridad. Las cuatro líneas separadas son:

- (1) Atención permanente: La integridad requiere la atención permanente del personal y los gerentes. Pasar un mensaje simplemente no es suficiente para influenciar la conducta de la gente, tampoco lo es colgar una lámina sobre integridad o entregar un folleto. El personal debería ser estimulado para desarrollar antenas para los aspectos usuales de la integridad en el trabajo así como los inusuales. Deberían ser alentados para prestar seria atención a la integridad regularmente.

En algunos casos, habrá una falta de claridad y a veces habrá diferentes opiniones. Estos son los momentos “naturales” para traer el tema de la integridad o, en otras palabras, para decir abiertamente que en ciertas situaciones en el trabajo, uno debe confiar en la integridad personal y que el curso apropiado de acción no es siempre claro para todos. La integridad no es un buen tema para discutir durante recesos de café.

Al mismo tiempo, es importante que los gerentes creen oportunidades formales para que el personal exprese sus opiniones sobre un estado particular de cuestiones. Más importante, nadie debería mirar hacia otro lado, o silenciosamente tomar sus decisiones, seguir su propio curso de acción escogido o ventilar sus quejas en los pasillos. Esta clase de conducta hace que la gente sienta que no pueden confiar uno en el otro y que los contribuyentes no pueden confiar en la Administración Tributaria.

- (2) Estímulo de la responsabilidad personal: Esto implica estimular a los empleados a desarrollar su propio sentido de responsabilidad. Cada miembro del personal tiene que tomar sus propias decisiones. Uno no puede siempre basarse simplemente en órdenes, reglas y regulaciones. Una importante característica de responsabilidad es la voluntad de explicar porqué actuó, cómo lo hizo. Responder a las preguntas y discutir las opciones que sintió que tuvo en el momento. Puede llevar tiempo, pero no hay dudas de que esto ahorrará tiempo a largo plazo.
- (3) Formulación de regulaciones: Las reglas deben ser creadas para situaciones que surjan regularmente. La ventaja principal de estas reglas es que brindan directrices y seguridad a los empleados individuales. Las reglas aseguran que todos lidiarán con situaciones comparables de la misma manera, asegurando también de esta forma que los contribuyentes saben exactamente dónde están parados con la Administración Tributaria. Para estar alineados con las prácticas diarias, es importante que la Administración Tributaria mantenga las reglas actualizadas.
- (4) Hacer cumplir las regulaciones: El hecho de que las reglas no duran para siempre no significa que se deberían tomar ligeramente. Instigar regulaciones sin asegurar que las observamos tendrá un efecto adverso sobre nuestra credibilidad. Por eso, todos tenemos un deber de confrontar a aquellos que no cumplen con las reglas de integridad. La organización también tiene una clara responsabilidad al respecto; antes que nada debería promover una cultura en la que sea normal cuestionar las acciones y conductas de los otros. En segundo lugar, la organización debería prestar explícita atención al cumplimiento. Los gerentes tienen la tarea de promover la integridad. Esto puede, a veces, significar reprender al personal o incluso imponer sanciones.

Hacer cumplir es una nota final esencial para cualquier política sobre la integridad, nada más ni nada menos.

A menudo, se refieren a estas cuatro líneas como verbos: *Declarar, discutir, acordar y abordar*. Los cuatro son igualmente importantes; son interdependientes y se refuerzan unos a otros. La Administración Tributaria y de Aduanas holandesa no tiene causa de preocupación respecto de la integridad de su organización o su personal. La organización debería apreciar esto y debe continuar invirtiendo en mantener el nivel actual de integridad. Las cuatro líneas de este enfoque deben ser buscadas ya que están forzosamente conectadas una respecto de la otra.

La evaluación es esencial para ver si el programa ha alcanzado el resultado deseado. Cada miembro del equipo es responsable, en primer lugar, de asegurar que desempeña sus tareas de manera creíble, cuidadosa y responsable. Se espera que hagan evaluaciones regulares de su propio desempeño. La discusión con los pares ayudará en este proceso. El objetivo es permitir que el personal se mantenga sobre sus pies y se apoyen unos a otros con respecto de cuestionar si sus métodos están alineados con los valores básicos de la organización. Los gerentes tienen la tarea de reconocer las prácticas buenas y menos buenas de integridad en su persona y llamar a su personal a rendir cuando sea necesario.

#### 2.4.5. Valores básicos

Los valores básicos expresan las principales responsabilidades de la Administración Tributaria. Son la tarjeta de llamada de la organización y muestran al mundo exterior lo que significa la organización y lo que quiere alcanzar. Los valores básicos son los principios que expresan lo que significa la gente. A veces pueden parecer obvios. Sin embargo, al establecer estos valores básicos las Administraciones Tributarias hacen una elección y brindan claridad y franqueza sobre el punto de vista de la Administración Tributaria como una organización y la gente que trabaja allí. Un punto de vista que abraza la *credibilidad, responsabilidad* y el *debido cuidado*. Estos no son simplemente valores al azar; son valores básicos apropiados para las tareas y responsabilidades de la Administración Tributaria. Se pueden ver como un resumen de todo lo que significa la Administración Tributaria.

La credibilidad significa que debemos continuar cumpliendo con la confianza que los ciudadanos y empresas pusieron en nosotros. La voluntad de los contribuyentes de cumplir con la ley depende en gran medida de la confianza invertida en nosotros por los ciudadanos y empresas. Esta confianza depende de la credibilidad de cada miembro del personal. Todo lo que hacemos tiene implicaciones para esta confianza. Otros nos juzgan por nuestras transacciones.

La responsabilidad significa que deberíamos tomar nuestras tareas con seriedad, realizarlas basándonos en la legitimidad, seguridad legal e igualdad de derechos y que deberíamos tener la voluntad de rendir cuentas por nuestras decisiones. Asumir responsabilidad y hacerse responsable van de la mano; debemos siempre poder explicar y rendir cuentas de nuestras acciones y decisiones, tanto a nuestros pares como a los ciudadanos y empresas. El valor básico de responsabilidad implica métodos de trabajo confiables y transparentes, así como una comunicación respetuosa con los ciudadanos y pares respecto de nuestras decisiones.

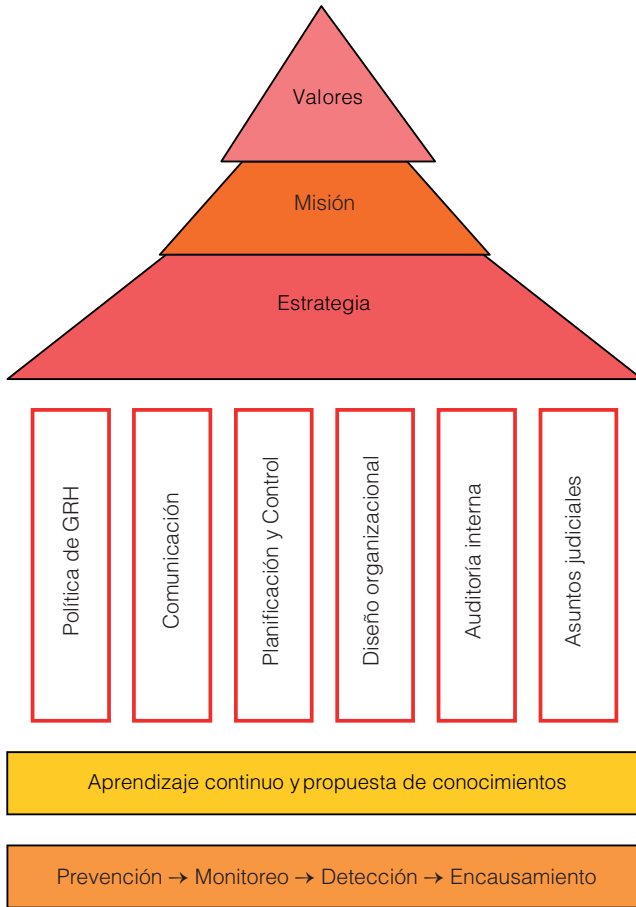
El debido cuidado significa que deberíamos tratar a los contribuyentes y unos a otros con el respeto debido, siempre recordando que estamos aquí para brindar un servicio. La Administración Tributaria es una organización pública. Nuestras decisiones y métodos de trabajo afectan a grandes cantidades de personas. Estas personas tienen un derecho a esperar que mostremos el respeto debido por sus expectativas, sus derechos y sus intereses.

### 2.4.6. Estándares de integridad

Antes que las evaluaciones tengan lugar, se deben establecer criterios estándares. Estos criterios deberían ser muy claros, particularmente respecto de un número de aspectos cruciales, que incluyen asegurar la protección de la información y la integridad de los sistemas de información. Los criterios se pueden poner en un manual que especifique los criterios estándar requeridos para todos los procedimientos y medidas que apuntan a la protección de la información y la integridad. Los criterios se pueden categorizar en áreas de atención, tales como “Planificación y control”, “edificios e instalaciones” y “personal y organización”.

Utilizando una imagen parecida a un templo chino o japonés, la Figura 11 ilustra los diferentes aspectos que deberían incluirse para que la organización sea más repelente a los intentos de no integridad.

Fig. 11



Las Administraciones Tributarias necesitan autonomía organizacional<sup>65</sup> y deberían enfocarse en lo siguiente:

- (1) ¿Qué necesita la gestión de RRHH para establecer las *condiciones* (por ejemplo, un sistema de auditoría interna, descripciones claras de trabajo, pago base competitivo, sistema de remuneración transparente, política de reclutamiento transparente, abstenerse de designaciones políticas, reclutamiento y promoción basados en el

65. La autonomía se discute en el punto 2.5 anterior.

mérito, compensación relacionada con el desempeño, segregación de tareas, rotación de personal, programa de entrenamiento continuo, etc.?

- (2) ¿Qué necesita la política de gestión de RRHH para *facilitar un ambiente abierto* para hablar con libertad sobre la ética dentro de la organización (por ejemplo, capacitación clave, creación de un defensor, garantía de proteger a los empleados que reportan casos de no integridad, cuestiones estándar durante reuniones de gerencia y de equipo, etc), que incluyan el desarrollo de un plan de comunicación interno?
- (3) La importancia de involucrar la ética en todos los planes de comunicación externa: Más específicamente, se incluye la imagen, manejo de la reputación y *participación proactiva* de los medios.
- (4) *Programa del soplón*: Los empleados que reportan casos de no integridad, etc., que incluyen el desarrollo de un plan de comunicación interna y medidas para garantizar la protección.
- (5) Desarrollar un plan de comunicación externa sobre ética, que incluya el manejo de la reputación y la *participación proactiva* de los medios. Integrar los procesos como auditoría interna y adquisiciones en el mejoramiento de la integridad y cuidar que una división coordine estos procesos y tome la responsabilidad de toda la integridad/programa de ética (por ejemplo, gestión de RRHH es la división más obvia para esta coordinación).
- (6) Establecer estándares de desempeño para los equipos y funcionarios individuales a nivel de cantidad (producción e ingresos) y calidad (satisfacción del contribuyente, cuidado, corrección, etc) y usar estos estándares en un programa continuo de *planificación y control*.
- (7) El departamento de planificación y control tiene un rol importante en informar e influenciar a los políticos y legisladores de los departamentos legales respecto de que toda reforma tributaria; debería introducir reglas simples y claras con limitados números de exenciones y debería evitar y/o eliminar ambigüedades y lagunas en la medida que sea posible.
- (8) Desarrollar una *Estrategia de Capacitación y Comunicación* general para implementar los programas de ética.

- (9) Ver como último recurso la *investigación y persecución* de casos de no integridad. El último eslabón en la cadena es llevar a los que incumplen a los tribunales y tratar de recibir el mejor resultado (castigo, atención en los medios, ejemplarización, y lecciones aprendidas de cómo perseguir).
- (10) Volcar todas las acciones y políticas a un programa que permita la *alineación de estrategia* en la organización (las acciones aisladas nunca son efectivas).
- (11) Diseñar (de ser necesario) un Código de Conducta para los empleados como recordatorio y herramienta de soporte respecto de la estrategia de integridad.
- (12) Considerar los elementos para un diseño organizacional que apoye la política de integridad (función independiente del Defensor, función de auditoría interna, departamento anti corrupción y de no integridad, función de supervisión para auditorías respecto de aspectos de integridad, departamento de derechos de los contribuyentes, etc.).
- (13) Sanciones efectivas para los que pagan coimas, garantías institucionales que protejan a los contribuyentes de abusos y extorsión, y uso efectivo de la publicidad.

La estrategia de integridad se basa en la presunción de que la organización quiere aprender de las cuestiones de no integridad. Por esta razón, es importante que la proposición de conocimiento se vea como uno de los pilares fundamentales. Recolectar y discutir casos permite a los gerentes y funcionarios aprender de ejemplos prácticos. Los casos más interesantes e instructivos para descubrir los límites entre la buena y la mala conducta en términos de integridad serán los casos que están en el área gris de lo que es o no aceptable más que los casos en los que esto está bien claro.

Los casos de corrupción y no integridad que ocurren, proveen de información y recomendaciones respecto de las debilidades de la organización, ilustrando cómo el funcionario vulnerable y el contribuyente que coimea se aprovechan de las oportunidades que la misma ofrece. Después de detectar una conducta corrupta, se deberían tomar medidas para perseguir a los delincuentes, demostrando que este tipo de conducta no es aceptable. Sin embargo, infligir castigo al individuo que delinque no es suficiente. Es más importante detectar los riesgos y debilidades sistemáticos de la



organización y tomar medidas para fortalecer estas debilidades y minimizar los riesgos y oportunidades de futuros abusos.

Esta estrategia se enfoca fuertemente en la prevención, basada en la percepción de que la prevención es más barata y más efectiva que los costosos y dañinos procesos de persecución. Una estrategia exitosa también requiere un fuerte sentido de monitoreo y evaluación, no sólo por los departamentos de adquisiciones, auditoría interna o anti corrupción pero también por parte de todo el personal de gerencia. El monitoreo también debería incluir encuestar a la comunidad contribuyente e involucrar entidades de control. Los gerentes, y en particular los gerentes medios, tienen una responsabilidad principal en el monitoreo de la conducta de los miembros de su equipo y en estar abiertos a las preguntas y discusiones sobre potenciales situaciones conflictivas. Los gerentes también tienen que apoyar y facilitar a sus empleados y, en este sentido, monitorear en esta área en un concepto más amplio que la clásica forma represiva de controlar y verificar para supervisar y chequear las decisiones de un empleado; un concepto que también implica estimular positivamente la conducta correcta deseada.

### 2.4.7. La función de un Código de Conducta<sup>66</sup>

Un Código de Conducta se puede presentar como un texto legal único y comprensivo de los estándares de conducta esperados, o como un documento no prescriptivo que incluye los estándares de conducta deseados para los que se podría sancionar el incumplimiento a través de otras medidas. El Código también brinda guía a los empleados ya que tienen que tomar decisiones personales y profesionales. En otras palabras, un Código de Conducta es una herramienta para evitar que cualquier actividad comercial o profesional pueda crear un conflicto entre los intereses personales y las obligaciones de las autoridades tributarias.

Cada Administración Tributaria puede o debería establecer una estrategia para el desarrollo de su propio Código de Conducta y asegurar su divulgación, implementación y promoción a través de un programa de integridad comprensivo y sustentable.

El desarrollo e implementación de un Código de Conducta debería considerar:

---

66. CIAT ha formulado y puesto a disposición un Modelo de Código de Conducta; ver Apéndice V.

- La misión y valores de la organización;
- La participación y compromiso de la gerencia en el proceso;
- La participación del personal, grupos de enfoque clave y sindicatos en el proceso;
- La adopción y promoción de medidas preventivas que brinden incentivos para el profesionalismo y altos estándares de conducta;
- La importancia de establecer una oficina de investigación interna;
- La necesidad de establecer una estrategia de comunicación interna para la divulgación del Código de Conducta;
- La necesidad de desarrollar programas de entrenamiento sobre el Código de Conducta;
- El establecimiento de mecanismos para que los empleados hagan surgir y resuelvan dilemas éticos y preguntas relacionados con los estándares de conducta esperados; y
- El desarrollo y adopción de políticas que tratan con cuestiones específicas de ética tales como la disciplina, conflictos de intereses, abuso, hospitalidad y otros beneficios, el uso de redes electrónicas, etc.

Establecer un Código de Conducta se basa principalmente en los siguientes principios:

- Justicia y equidad;
- Transparencia;
- Integridad; y
- Responsabilidad.

Estos principios deberían guiar y brindar los estándares éticos que la Administración Tributaria requiere en su relación con los contribuyentes y otras autoridades. En este sentido, estos principios se pueden describir más precisamente como:

- La *justicia y la equidad* requieren que las leyes sean consistentemente aplicadas sin vicios o prejuicios desarrollando el marco de un programa o política bajo los cuales no se involucre discriminación intencional contra ningún contribuyente o empleado. Esto también significa que los contribuyentes y empleados deberían tratarse de manera igualitaria y justa en la medida en que estén en las mismas circunstancias.
- La *transparencia* significa que los derechos y obligaciones de los contribuyentes deben ser delineados y que la Administración Tributaria debe funcionar internamente de la misma manera en que se muestra al exterior. La transparencia connota el incentivo de equilibrio de poderes externo basados en un programa de auditoría interna por el que

los resultados deberían comunicarse a los terceros interesados internos y externos. La transparencia también significa la revelación de todo interés privado de los gerentes y empleados y la comunicación de aceptación de todo regalo. Además, la transparencia es relevante en los sistemas de reclutamiento y promoción de la organización en la medida que están basados sólo en el mérito.

- *La integridad* puede considerarse una adherencia rotunda a un estricto código moral o ético. Una definición más aceptable es que el poder de la ley debería usarse para conducir los negocios del estado.
- *La responsabilidad* requiere que la Administración Tributaria y sus funcionarios sean responsables de sus acciones y den informes completos y honestos sobre sus acciones y conducta. La responsabilidad también significa que la autoridad no puede simplemente pasar la cuestión a otros pares o instituciones sin mencionar su propia parte en el proceso.

Un Código de Conducta puede contemplar las siguientes reglas (basadas en la Asociación de Louisiana de Administradores Tributarios):

- (1) Obedecer todas las reglas relacionadas con el sistema tributario y no otorgar exenciones, créditos o ventajas a ningún contribuyente que no estén incluidas en la ley;
- (2) Ser dedicado al más alto ideal de honestidad e integridad en todas las cuestiones para mantener el respeto y confianza del gobierno y de los contribuyentes;
- (3) Abstenerse de participar activamente en actividades políticas partidarias;
- (4) Luchar por ser imparcial, justo, neutral y consistente en la administración de la ley sin importar la raza o las circunstancias económicas o sociales;
- (5) Brindar servicio de calidad, eficiente y rápido para todos los terceros interesados, esforzándose por exceder sus expectativas;
- (6) Registrar los procedimientos de manera precisa y mantener la información del contribuyente en la más estricta confidencialidad y el más alto nivel de seguridad;
- (7) Abstenerse de pedir regalos por las acciones e inacciones;
- (8) Hacer un esfuerzo razonable por recaudar la cantidad apropiada de los ingresos fiscales debidos al menor costo posible para el estado y en una manera que garantice el más alto grado de confianza en la integridad, eficiencia, efectividad y justicia de la Administración Tributaria;
- (9) Responder a las solicitudes válidas de devolución de los contribuyentes con la misma diligencia que se emplea en el recaudo de los impuestos; y

- (10) Educar a los contribuyentes sobre sus derechos y responsabilidades para asegurar los niveles más altos de cumplimiento voluntario de las leyes.

## 2.5. Autonomía

### 2.5.1. Introducción

Las Administraciones Tributarias en muchos países democráticos desarrollados han evolucionado durante los pasados 20 años o más para llegar a ser organizaciones más o menos independientes, es decir independientes en el sentido de que sus operaciones son una extensión del Ministerio de Finanzas. Se debe notar aquí que sólo el trabajo operativo está sujeto a este cambio organizacional, no la legislación; la legislación sigue siendo principalmente una tarea de los políticos.

Una Administración Tributaria tiene un componente altamente técnico que debe ser mantenido independientemente de los cambios políticos que puedan tener lugar en el gobierno. La autonomía es básica para el buen desempeño de una Administración Tributaria, principalmente por razones de efectividad y eficiencia en su operación y en la distribución de recursos. Otra razón para casarse con la autonomía es descartar la influencia política (particularmente en casos específicos e individuales).

La autonomía a menudo tiene una base estatutaria pero hay algunos ejemplos en los que este no es el caso. El grado en que las operaciones tributarias se ponen como extensión varía según el país. Algunos han ido tan lejos que la Administración Tributaria se ha vuelto una entidad con su propia personalidad legal; otros han optado por el llamado “modelo agencia”.

OCDE ha identificado cuatro amplias categorías de arreglos institucionales para las Administraciones Tributarias:<sup>67</sup>

- Directorio único dentro del Ministerio de Finanzas (MOF, por sus siglas en inglés);
- Múltiples directorios en el MOF;
- Cuerpo unificado semiautónomo, cuya cabeza reporta al ministro; y

---

67. *La Administración Tributaria en OCDE y países que no pertenecen a OCDE seleccionados, serie de información comparativa (2008)*, preparado por el Foro sobre Administración Tributaria, 28 de enero de 2009, página 12.

- Cuerpo unificado semiautónomo con un directorio cuya cabeza reporta al ministro de gobierno y un directorio de control de la gerencia compuesto por funcionarios externos.

No hay evidencia de que establecer cuerpos semiautónomos traería una mayor eficiencia y efectividad de la Administración Tributaria. Sin embargo, independiente de la solución institucional elegida, parece obvio que una efectiva administración tributaria requiera un cierto grado de autonomía para que las Administraciones Tributarias tomen sus propias decisiones, basadas en consideraciones de profesionalismo y efectividad y no principalmente en consideraciones políticas.

### 2.5.2. Razones para la autonomía

Como regla, se puede decir que la autonomía de la Administración Tributaria se basa en los siguientes conceptos subyacentes:

#### (1) *Autonomía para definir los objetivos*

Las Administraciones Tributarias deben tener la posibilidad de definir sus propios objetivos: Para alcanzar resultados una Administración Tributaria autónoma necesita definir un horizonte de desempeño. Las Administraciones Tributarias deberían tener total responsabilidad para formular sus planes estratégicos y operativos, lo que les permite responder rápidamente a circunstancias cambiantes. Esto debería incluir también la discreción de fijar sus propios estándares de desempeño. De acuerdo con este criterio, la preocupación de cómo administrar debe llevar a la pregunta de “por qué” o “para qué” esta hecha la administración. Por este motivo, la Administración Tributaria debe buscar la aprobación de su programa de objetivos dentro del contexto de un proceso de discusión y análisis en la que las partes responsables (gobierno central, regional y local) toman parte.

#### (2) *Autonomía en el diseño e implementación de su estructura organizacional*

Las Administraciones Tributarias deben tener la posibilidad de adaptar la estructura organizacional a las necesidades de la organización para poder organizar sus actividades de manera efectiva y eficiente. Esto incluye decisiones sobre el número, tamaño y ubicación geográfica de las oficinas tributarias de acuerdo con las necesidades de la organización.

### (3) *Autonomía presupuestaria*

Una Administración Tributaria debería ser responsable de manejar su propio presupuesto para poder llevar a cabo sus programas. La autonomía presupuestaria también debería incluir la posibilidad de generación de crédito presupuestario según el cumplimiento de objetivos, uniendo esto, directa o indirectamente con el creciente cobro global y cobro gracias al desempeño de la Administración Tributaria (evaluación, auditoría y exigencia de cumplimiento con los impuestos). Junto con los esfuerzos para alcanzar mayor flexibilidad en la gestión de recursos internos, el concepto de distribuir un porcentaje fijo de ingresos tributarios a la Administración Tributaria para financiar sus requisitos, está cobrando aceptación.

Mientras que la distribución de un porcentaje fijo de recaudo para financiar a las Administraciones Tributarias puede ser un instrumento efectivo para el corto plazo, hay un número de argumentos válidos contra su uso como una medida a mediano o largo plazo. Como una medida interina, para el corto plazo, puede justificarse por el hecho de que se está realizando una profunda reforma de la administración que generalmente involucra una considerable inversión en infraestructura. Mantener esta distribución de porcentaje por un período más largo de tiempo significa introducir una rigidez indeseada en la distribución de recursos a la Administración Tributaria. Los ingresos pueden fluctuar por razones que se encuentran totalmente fuera del alcance de la administración; por ejemplo, debido a períodos de desarrollo económico sostenido o crisis cíclicas. ¿Debería una Administración Tributaria estar sujeta a las altas y bajas cíclicas? Esta es la razón por la que, después que la etapa de una fuerte inversión en infraestructura ha sido completada y una vez que las cantidades que se necesitan para cubrir los requisitos reales de la Administración Tributaria se han determinado, debería restablecerse un sistema presupuestario más tradicional.

En esta conexión, se debería mencionar el tema del ciclo presupuestario. Los presupuestos, por supuesto, se preparan anualmente. Sin embargo, la Administración Tributaria planea generalmente cubrir un número de años. Para reducir la incertidumbre en cuanto al financiamiento, es recomendable para las autoridades (por ejemplo, el ministro de finanzas) acordar respecto al financiamiento de tales planes para períodos de al menos 2 años. También sería recomendable para la presentación anual del presupuesto al cuerpo de representantes (por ejemplo, el parlamento) incluir una explicación sobre los requisitos de financiamiento para el plan de reforma a través de este cumplimiento. Estas medidas darían un cierto nivel de seguridad a la Administración Tributaria en la ejecución de sus planes de reforma.

### (4) *Autonomía en el manejo de recursos humanos*

Las Administraciones deben tener la capacidad de diseñar una política flexible de recursos humanos y materiales, adaptado a las necesidades funcionales de la organización.

Esto se relaciona con el reclutamiento de personal, desarrollo y remuneración del personal (lo que incluye política de incentivos); la capacidad de fijar estándares de calificación académicos y técnicos para diferentes categorías de personal y reclutar, promover y despedir personal; la capacidad de establecer y operar programas de capacitación/desarrollo de personal; y la capacidad de pagar paquetes remunerativos, que incluyan incentivos, de acuerdo con el desempeño del personal.

### (5) *Autonomía en el manejo de recursos materiales*

Las Administraciones Tributarias deberían tener la capacidad de manejar sus recursos materiales. Esto incluye la procuración de bienes materiales y la gestión de sistemas de IT en el lugar o la tercerización de la provisión de dichos servicios con contratistas privados.

### (6) *Autonomía en el manejo del caso individual y la interpretación de la ley tributaria*

Las Administraciones Tributarias deben tener el poder de tomar sus propias decisiones en el manejo del caso individual. Estas decisiones deberían basarse en la ley, jurisprudencia y reglas de política tributaria (publicada) y deberían tomarse de acuerdo con los principios de integridad y trato igualitario o consistente con los contribuyentes sin ninguna influencia política.

## 2.5.3. ¿Por qué es beneficiosa la autonomía?

¿Cuáles son los beneficios de la autonomía? Una organización autónoma, con adecuada supervisión en los niveles más altos, permite un mayor grado de profesionalismo en los servidores civiles y una mayor medida de eficiencia en la gestión y recaudo de impuestos.

En sí misma, la autonomía no resuelve ninguno de los problemas que rodean la aplicación del sistema tributario, pero permite la introducción

de nuevos instrumentos y una estructura organizacional más racional para lidiar con ellos, tan pronto como la Administración Tributaria pueda tomar sus propias decisiones y asumir sus propias responsabilidades.

¿Cuáles son los límites de la autonomía? La autonomía de la Administración Tributaria no está en conflicto con la necesidad del ministro de finanzas de definir la política tributaria. También es compatible con la cooperación entre el ministro y la gestión de la Administración Tributaria.

Como organización autónoma necesita implementar mecanismos de control adecuados, que sirvan como herramientas esenciales para asegurar la eficiencia en la gestión de recursos mientras brindan la información (necesaria para tomar decisiones y, así, dar seguridad a la organización en tanto las reglas de la organización han sido examinadas y probadas). El principal objetivo de la autonomía es alcanzar una mayor adaptabilidad y flexibilidad en la gestión de recursos humanos y materiales y, como resultado, una Administración Tributaria más eficiente. Sin embargo, esta mayor autonomía conlleva riesgos propios y debe estar acompañada de un mecanismo de control retrospectivo para asegurar que la flexibilidad no signifique gastos innecesarios así como garantizar que el interés público sea protegido en todo momento.

La mayor autonomía per se no garantiza un aumento automático en la eficiencia o efectividad de la organización. La autonomía es sólo un componente que, combinado con objetivos claros para la organización y una adecuada estrategia para efectuar el cambio, puede ayudar a hacer que la Administración Tributaria sea más eficiente. Sin objetivos claros y una estrategia adecuada, la mayor autonomía no mejorará la efectividad de la administración tributaria. La autonomía no es, por lo tanto, un fin, sino una herramienta o un medio para alcanzar un fin.

El deseo de alcanzar mayor flexibilidad en la gestión de recursos ha inspirado el presente movimiento hacia Administraciones Tributarias más autónomas. Como se indicó, una gestión de recursos más flexible puede ayudar a mejorar la eficiencia de la Administración.

#### 2.5.4. Delegación y descentralización funcional

Antes de ir en más profundidad en este asunto, es importante distinguir entre los términos *delegación* y *devolución*.



En esencia, *delegación* es un medio para conferir la autoridad para la toma de decisiones sobre cuestiones específicas de una gestión departamental a otros funcionarios dentro del departamento. Estos “otros” funcionarios pueden ser responsables de gestionar unidades específicas o entidades que están dentro de la jerarquía del departamento.

En contraste, la descentralización funcional se refiere al cambio o traslado de funciones de un departamento (o nuevas funciones públicas) a una entidad con personalidad jurídica separada y que no es, por lo tanto, parte de la jerarquía del departamento.

Es fundamental remarcar que las *delegaciones* siempre escalonan la autoridad para la toma de decisiones *dentro* de un departamento. Las líneas de responsabilidad son, por lo tanto, directas y en última instancia el funcionario de contabilidad del departamento es responsable de todo lo que sucede.

Las delegaciones bien estructuradas son excepcionalmente importantes para asegurar el exitoso funcionamiento de cualquier departamento ya que se utilizan para facultar a los gerentes a tomar decisiones de gestión sin tener que referirse a una “autoridad superior” para obtener permiso cada vez que sea necesario. Como se indicó, las delegaciones se escalonan hacia abajo en la estructura organizacional; el objetivo es dar a cada nivel de gestión autoridad apropiada para llevar a cabo sus funciones de manera eficiente y efectiva. Las delegaciones generalmente llevan consigo una responsabilidad de informar para que el gerente que creó la delegación pueda monitorear las decisiones tomadas en términos de tales delegaciones. Estas responsabilidades de informar se describen mejor como informe de gestión.

A menudo la delegación dentro de un departamento toma una de las siguientes formas organizacionales:

### (1) *Centro de Costos*

El gerente de un centro de costos debería haber delegado responsabilidad por:

- Una porción específica del mandato del departamento y la entrega de resultados asociados; y
- Gestión de desempeño del personal (pero no puede designar o sacar personal directamente).

(2) *Programa*

El gerente de un programa debería haber delegado responsabilidad por:

- Un conjunto específico de proyectos departamentales a ser desarrollados en un período de tiempo limitado y la entrega de resultados asociados;
- Una porción del presupuesto del departamento (pero no restringidos);
- Programa de adquisiciones:entradas relacionadas (hasta un límite establecido); y
- Gestión de desempeño del personal (pero no puede designar o sacar personal directamente).

El gerente de un programa sería directamente responsable frente al jefe del departamento.

(3) *Unidad de entrega*

El gerente de una unidad de entrega debería haber delegado responsabilidad por:

- El desempeño de una función específica o la entrega de bienes específicos o servicios que no están relacionados con ninguna institución en particular;
- Una porción del presupuesto del departamento (pero no restringidos);
- Programa de adquisiciones:entradas relacionadas (hasta un límite establecido);
- Designar y sacar personal operativo dentro de la unidad; y
- Gestión de desempeño del personal.

Una división de entrega debe utilizar servicios corporativos centrales. El gerente de una división de entrega sería directamente responsable frente al jefe del departamento.

Un ejemplo de un país que ha organizado su Administración Tributaria de forma delegada pero dentro del departamento es Sudáfrica.

Como se dijo antes, la descentralización funcional se refiere al cambio de funciones departamentales a una “entidad descentralizada” con personería jurídica separada, tal como una entidad pública o empresa comercial del gobierno. El término también se utiliza para referirse a la creación de entidades descentralizadas para dar nuevas funciones dentro del gobierno más que ubicar estas nuevas funciones dentro de un departamento.

El presidente y el directorio (o autoridad contable) de una entidad descentralizada derivan su autoridad de toma de decisiones del establecimiento del acta o documentos de creación de la entidad. Por lo tanto, su autoridad está separada de la de su “departamento controlante”. Esto significa que la autoridad de una entidad descentralizada no está, de ninguna manera, relacionada con el sistema de delegaciones de su departamento controlante. Cuando una entidad descentralizada tiene que reportar a su departamento controlante, esto se describe mejor como reporte de información. Este reporte difiere en naturaleza del reporte de gestión en que:

- *Las líneas de comunicaciones difieren:* Dentro de un departamento, el reporte de gestión es usualmente jerárquico, mientras que cuando una entidad descentralizada se reporta a su departamento controlante, la relación es par- par, es decir que el presidente o autoridad contable de la entidad comunica la información al funcionario contable del departamento controlante.
- *Los tipos de respuestas y remedios disponibles:* Dado que un funcionario contable retiene responsabilidad general por el departamento, puede lidiar directamente con los problemas dentro del departamento identificado a través del sistema de reporte de gestión. El funcionario contable no tiene autoridad directa sobre una entidad descentralizada y, en la mayoría de las instancias, puede sólo hacer recomendaciones sobre acciones a realizarse al ministro responsable por la entidad particular. El ministro decidiría si comunica estas recomendaciones a la gestión o al directorio de la entidad. Efectivamente, en circunstancias normales, sería inapropiado que un funcionario contable intervenga directamente en las cuestiones de una entidad descentralizada.

Nótese que las entidades descentralizadas tienen sus propias estructuras organizacionales con sistemas complementarios de delegaciones y líneas jerárquicas de reporte.

Un ejemplo de un país donde su Administración Tributaria se organiza como una entidad descentralizada fuera de la organización departamental es el Reino Unido.

Los sistemas de delegación estructurados apropiadamente pueden dar al gobierno un alcance importante para crear estructuras internas de los departamentos que pueden ofrecer muchas de las ventajas de gestión que actualmente se buscan a través del uso de la descentralización funcional, a la vez que evitan ciertas desventajas asociadas con las entidades descentralizadas.

---

Algunas de las ventajas de utilizar la delegación sobre la descentralización funcional incluyen:

- (1) *Costos de transacción reducidos*: Es más fácil y menos costoso crear estructuras basadas en delegaciones que establecer entidades descentralizadas dado que las primeras pueden establecerse por procesos administrativos mientras que las últimas requieren registro externo y, en muchas instancias, legislación.
- (2) *Las delegaciones pueden ser más fácilmente revocadas*: Dado que las estructuras delegadas se establecen por acción administrativa, pueden también ser revocadas por la misma vía. Por el contrario, revocar estructuras descentralizadas puede ser muy pesado y comprometedor.
- (3) *Proceso descentralizado* que a menudo requiere legislación que suprima el establecimiento.
- (4) *Mantenimiento de líneas directas de responsabilidad*. Las estructuras delegadas siguen siendo parte del departamento y, así, las líneas de responsabilidad entre los gerentes de dichas estructuras y el funcionario contable del departamento permanecen intactos y directos. Por el contrario, la autoridad contable de una entidad descentralizada no es directamente responsable frente al funcionario contable del departamento controlante. Como se dijo antes, la relación es par-par, lo que reduce drásticamente el rango de remedios disponibles para un funcionario contable para tratar los problemas dentro de una entidad descentralizada.
- (5) *Siguen siendo parte del sistema de control departamental*: Las estructuras delegadas siguen siendo parte del departamento y, por lo tanto, parte del sistema de control normal, estados contables, memorias y control legislativo. Este sistema está bien desarrollado y asegura un alto grado de responsabilidad para la gerencia y uso de recursos públicos. Por el contrario, el sistema de control para las entidades descentralizadas no está tan bien desarrollado.
- (6) *El sistema de gobierno es menos pesado y menos costoso*: Las entidades invariablemente tienen un consejo de gobierno. Este es una estructura de gobierno pesada y costosa comparada con aquella de las delegadas que, esencialmente, tienen un sólo gerente que se reporta directamente al funcionario contable del departamento.
- (7) *Reduce el riesgo político y de prestación del servicio*: El ministro y el funcionario contable son directamente responsables de las estructuras

delegadas; por lo tanto, hay mayor alcance para que ellos gestionen la prestación del servicio y el riesgo político que en el caso de entidades descentralizadas, donde usualmente hay un consejo de gobierno autónomo entre el ministro y el jefe ejecutivo de la entidad descentralizada.

### 2.5.5. Modelo agencia

Como el principio de delegación meramente no brinda, a veces, a la Administración Tributaria suficiente posibilidad de actuar adecuadamente y libre de influencias políticas, mientras que por otro lado, la descentralización a una entidad con personalidad jurídica separada puede ser un paso demasiado grande para una organización en desarrollo, muchos países han optado por un tipo intermedio de organización: el modelo agencia.

Una agencia departamental es una unidad autónoma, organizacional dentro de un departamento con la responsabilidad de desempeñar una función medible específica, normalmente involucrando una implementación de política de rutina, por ejemplo, emitir documentos de identidad o pagar pensiones. Una agencia departamental también puede establecerse para administrar una única institución de entrega (tal como un gran hospital) o un número de instituciones similares (tales como una red de hospitales o cárceles).

Un gerente de agencia, responsable frente al ministro que está o representa a los usuarios de los servicios o productos de la agencia, es quien encabeza la agencia departamental. Esta responsabilidad de desempeño se describe en un Acuerdo de Entrega de Servicios periódico (anual). La gerencia de la agencia es responsable de su funcionamiento y continuidad frente al jefe de departamento en términos de un Acuerdo de Establecimiento. Este acuerdo entre el jefe de departamento y el gerente de la agencia departamental debe describir las funciones de ésta y detallar las delegaciones al gerente de agencia. Normalmente al gerente de agencia se le debería delegar total responsabilidad por las operaciones, asuntos de recursos humanos y materiales y compras para la agencia, con sujeción y alineada a las reglas y procedimientos del servicio público.

El ingreso de una agencia departamental puede derivarse de un número de fuentes, que incluyen una porción restringida del presupuesto del departamento que se “paga” a la agencia sobre la base de un Acuerdo de Entrega de Servicios anual celebrado con el ministro, ingresos de actividades comerciales o recuperación de costos e ingresos de impuestos destinados a ésta. La agencia departamental debe tener sistemas de gestión financiera separados

y debe preparar sus cuentas en base a lo devengado. Sin embargo, a los efectos de informar al parlamento, sus cuentas deben ser consolidadas con las del departamento contable.

Las agencias departamentales deben preparar sus propias memorias y estados contables anuales para informar al departamento controlante, al ministro y a otros interesados. No obstante ello, cuando se trata de informar al parlamento, la información financiera y de desarrollo de la agencia departamental se consolida con la del departamento controlante.

### 2.5.6. Diferentes modelos de autonomía

La delegación de autoridad dentro de un departamento ministerial, descentralización funcional a, por ejemplo, una entidad pública o establecer una agencia dentro del departamento ofrece tres maneras de organizar una función para permitir una mayor autonomía de gestión y, por lo tanto, una orientación de resultados más explícita. En esencia, son diferentes modelos de entrega que brindan varias mezclas de autonomía gerencial y control/supervisión política y, por lo tanto, diferentes maneras de gestionar la tensión inherente entre estos dos imperativos.

La siguiente tabla brinda una descripción de los modelos organizacionales descritos; el programa se ha dejado de lado ya que, por definición, no es apropiado para una Administración Tributaria.

	Entidades departamentales			Entidades no departamentales
	Centro de costos	Unidad de entrega	Agencia	Entidad pública
Estatus legal	Sin personería jurídica, parte del estado	Sin personería jurídica, parte del estado	Sin personería jurídica, parte del estado Creada por el ministerio	A menudo tiene personería jurídica. Creada por ley
Responsabilidad.	Ministro responsable ante el parlamento; gerente responsable dentro de la jerarquía departamental	Ministro responsable ante el parlamento; gerente responsable dentro de la jerarquía departamental	Ministro responsable ante el parlamento; gerente de agencia firma acuerdo* con ministro	Ministro responsable ante el parlamento por el funcionamiento, no por operaciones individuales

## Capítulo 2 - La actividad principal de una Administración Tributaria

	Entidades departamentales			Entidades no departamentales
	Centro de costos	Unidad de entrega	Agencia	Entidad pública
Gobierno	Gerente con delegación limitada	Gerente con autoridad delegada	Gerente con responsabilidad delegada, formalizada en acuerdo de establecimiento	Presidente designado por el directorio; directorio nombrado por el ministro
Finanzas	Parte integral de presupuesto de departamento	Porción restringida del presupuesto de departamento	Porción restringida del presupuesto de departamento, contabilidad según lo devengado	Presupuesto otorgado, subsidios, tarifas de usuarios, etc.
Recursos humanos	Servidores civiles	Servidores civiles	Servidores civiles; la agencia tiene flexibilidad dentro de los límites del presupuesto de RRHH	Régimen propio o servidores civiles según la ley de establecimiento
Facultades	Facultades delegadas dentro del marco departamental	Facultades delegadas dentro del marco departamental	Especificado en el acuerdo de establecimiento	Especificado en la ley de establecimiento
Apropiado para	Actividades principales políticamente sensibles	Entrega de bienes y servicios muy específicos dentro de un contexto políticamente sensible	Función políticamente sensible; sin influencia política en las transacciones individuales queridas	Actividades políticamente no sensibles

\* Acuerdo de nivel de servicio.

Para aplicar las alternativas arriba descritas a una situación específica, se puede armar un árbol de decisiones que de manera simplificada muestra lo siguiente:

- (1) ¿Busca el gobierno un estilo de gerencia basado en la delegación, responsabilidad resultante y profesionalismo?

- (a) Si la respuesta es no, elija la función principal departamental;
  - (b) Si la respuesta es sí, vaya a (2).
- (2) ¿Es el producto/servicio un típico bien público?
- (a) Si la respuesta es no, privatizar o crear una empresa comercial del gobierno;
  - (b) Si la respuesta es sí, vaya a (3).
- (3) ¿Es posible definir un marco político através del cual las actividades operativas puedan ejecutarse?
- (a) Si la respuesta es no, dejar que la función se realice en una unidad departamental principal;
  - (b) Si la respuesta es sí, vaya a (4).
- (4) ¿Incentiva la confianza pública en la legitimidad de las decisiones para aislar las actividades operativas desde el control político directo?
- (a) Si la respuesta es no, dejar que la función se realice en una unidad de entrega o centro de costos;
  - (b) Si la respuesta es sí, vaya a (5).
- (5) Permitir que la función se realice en una agencia departamental.

Para una descripción general de la autonomía de las Administraciones Tributarias miembros del CIAT, ver Apéndice XI.

## **2.6. Facultades administrativas de una Administración Tributaria**

Una administración tributaria efectiva y eficiente requiere facultades administrativas adecuadas para las Administraciones Tributarias. Estas facultades administrativas incluyen poder obtener información relevante de los contribuyentes y terceras partes, tales como empleadores, bancos, contribuyentes comerciales e instituciones y organizaciones del gobierno y acceder a las instalaciones comerciales y viviendas de los contribuyentes. Las Administraciones Tributarias deberían tener el poder de fijar marcos de tiempo razonables para la presentación de la información requerida. Para poder examinar de manera efectiva las obligaciones tributarias de un contribuyente, la Administración Tributaria debería tener acceso a todos los registros y libros en la medida en que esos libros y registros contienen información relevante en términos tributarios. Esto aplica tanto a la información que se tiene en el país como la que se encuentra en el exterior.



La capacidad de recibir información que se encuentra en el exterior puede requerir disposiciones sobre el intercambio de información que se incluyen en los acuerdos de doble imposición. Para poder evaluar la autenticidad e integridad de los documentos, las Administraciones Tributarias deberían tener el poder de recibir la documentación original y llevarla a la oficina tributaria para analizarla.

La auditoría efectiva requiere el conocimiento y comprensión de la actividad del contribuyente que sólo puede ser obtenida yendo personalmente a inspeccionar las instalaciones. Por lo tanto, se deberían realizar auditorías en las instalaciones. Las Administraciones Tributarias deberían tener la facultad de hacer eso. Las facultades de examinar y auditar la declaración jurada deben ser apoyadas por la facultad de ajustar la declaración jurada original. En los casos en que no se hayan presentado declaraciones juradas o que los ingresos se hayan reportado en menor cantidad o donde los libros y registros no están disponibles, la Administración Tributaria debería tener la facultad de evaluar la obligación tributaria por estimaciones utilizando herramientas y técnicas de auditoría, que incluyen los métodos indirectos de medida del ingreso y pasar la carga de la prueba de la Administración Tributaria al contribuyente.

La efectiva exigencia de cumplimiento de las leyes tributarias también requiere la facultad legal de las Administraciones Tributarias de imponer sanciones a los contribuyentes que no cumplen. Básicamente, hay dos categorías de sanciones:

- Sanciones para el incumplimiento de requisitos de procedimientos, incluso la obligación de los contribuyentes de presentar la declaración jurada a tiempo y brindar información frente al pedido o cooperar con un examen o auditoría; y
- Sanciones por presentar detalles incorrectos de las declaraciones juradas. Las multas por este tipo de incumplimiento dependerán de las intenciones del contribuyente, que varían entre errores involuntarios y la mala interpretación de los hechos y/o la ley, al descuido o imprudencia, a casos de registro incorrecto de libros o brindar menos información en los informes con la intención de engañar, inducir a error, obstruir o violar la ley.

Las Administraciones Tributarias deberían tener la facultad dada por principios de anti evasión para ignorar las actividades o transacciones realizadas por los contribuyentes con el único o principal propósito de reducir la obligación tributaria. Tal facultad brinda una herramienta efectiva para contrarrestar que se eviten los esquemas adoptados por los contribuyentes pero, además, tiene un fuerte efecto disuasivo.

Las Administraciones Tributarias deberían tener la facultad de transferir los casos de incumplimiento donde existe una sospecha de fraude fiscal a la oficina de investigación penal para perseguir al contribuyente según la ley penal y llevarlo posiblemente a prisión o hacerlo pasible de importantes multas.

Las Administraciones Tributarias deberían tener la facultad de imponer intereses sobre los impuestos no pagados para la fecha prescrita y también la obligación de pagar intereses en caso de presentación tardía de declaraciones juradas o en caso de remitir impuestos cobrados injustificados; por ejemplo a través de un recálculo basado en una auditoría. La tasa de interés se basaría en las tasas de interés de mercado/bancos y factores de inflación.

La eficiencia y efectividad de las actividades de cobro de deuda exigida de una Administración Tributaria dependen fundamentalmente del marco legal vigente, lo que incluye la provisión de un régimen de intereses y sanciones apropiado (multas) para disuadir y penalizar el incumplimiento. La mayoría de las facultades comunes disponibles para las Administraciones Tributarias<sup>68</sup> incluyen la competencia para:

- Permitir extensiones de tiempo para pagar;
- Fijar acuerdos de pago;
- Cobrar deudas tributarias a través de terceros específicos que deben dinero a un contribuyente o retener dinero de sus cuentas;
- Compensar las deudas tributarias de los contribuyentes contra los créditos que surgen de otros impuestos;
- Iniciar (o arreglar que se haga) una acción de embargo; e
- Iniciar acciones de quiebra/liquidación.

Otras facultades se encuentran disponibles con menos frecuencia (y en algunos países requieren una orden judicial); estas incluyen:

- Imponer restricciones a los viajes fuera de la frontera para los contribuyentes deudores;
- Efectuar el cierre de un negocio o retiro de una licencia de comercio;
- Obtener un embargo sobre los bienes de un contribuyente;
- Retirar pagos que no sean de impuestos debidos por el gobierno a contribuyentes deudores;
- Descalificar a los contribuyentes deudores para licitaciones para contratos con el gobierno;
- Imponer responsabilidad sobre los directores de la empresas para ciertas deudas tributarias de la empresa; y

---

68. Prácticas de países FTA OCDE en cobro de deudas y exigencia de cumplimiento de declaraciones juradas vencidas (París, 2006).

- Requerir un certificado de autorización tributaria para los contribuyentes (en algunos casos, sujeto a límites) que licitan contratos con el gobierno.

En muy pocos países, las Administraciones Tributarias tienen prioridad sobre los acreedores asegurados para el cobro de deudas tributarias.

Un instrumento importante para un efectivo cobro de la deuda tributaria es también la facultad de imponer intereses sobre deudas no pagadas o que se cancelan en forma tardía. La tasa debería ser uniforme para todos los impuestos y estar alineada con las tasas de intereses de los bancos así como ser revisada regularmente en conjunto con los movimientos en las tasas de interés oficial de los bancos.

Además de los regímenes de interés, las leyes deberían brindar sanciones pecuniarias separadas para las deudas impagas o canceladas en forma tardía. Algunos países brindan una sanción única (que refleja los elementos de “interés” y “multa”). Esto es menos recomendable debido al carácter diferente del interés (que no es una multa o sanción sino una compensación por pago tardío) y multas.

### 2.7. Derechos de los contribuyentes y carta

Para encontrar el equilibrio apropiado entre soberanía fiscal del estado y el respeto por los derechos de los individuos, es importante que la Administración Tributaria opere de manera transparente, apoyando y respetando todos los derechos de los contribuyentes. Los derechos y obligaciones de los contribuyentes deberían ser, preferentemente, establecidos en la legislación nacional y deberían ser comprensivos, claros y fácilmente accesibles para los contribuyentes. En la práctica, puede ser difícil identificar los derechos y obligaciones de los contribuyentes en un país en particular. Antes que nada, los países utilizan diferentes prácticas para ubicar las disposiciones de la administración tributaria, las cuales incluyen derechos y obligaciones de los contribuyentes en sus leyes tributarias. Los modelos posibles incluyen:

- Leyes tributarias separadas para cada impuesto; cada ley tributaria sustantiva contiene todas las disposiciones necesarias para su administración;
- Todas las leyes tributarias en un único código, que incluya uno o más títulos sobre las disposiciones de la administración tributaria; y

- Una ley general separada sobre sistema tributario o ley de administración tributaria, que incluya todas las disposiciones administrativas de todos los impuestos.

Además, en muchos países las disposiciones sobre los derechos y obligaciones de los contribuyentes se establecen en lugares diferentes que varían entre la legislación y la guía administrativa. Dado que las disposiciones no están siempre en un único lugar, no son a menudo fácilmente accesibles y transparentes.

Según el *Anteproyecto Fiscal* de la UE,<sup>69</sup> las Administraciones Tributarias deberían apuntar a “definir y publicar los derechos y obligaciones de los contribuyentes para que éstos tengan confianza en la equidad y justicia del sistema tributario pero estén también conscientes de las consecuencias del incumplimiento”. La transparencia óptima requiere que las Administraciones Tributarias publiquen sus disposiciones, preferentemente en un lugar que sea fácilmente accesible, sea codificado en la legislación o en una “Carta del Contribuyente”. Las disposiciones administrativas son, generalmente, más flexibles y fáciles de implementar y ajustar, mientras que las disposiciones legales son más estables y brindan mayor seguridad a los contribuyentes respecto del compromiso de la Administración Tributaria y su personal.

Por lo tanto, se recomienda incluir los derechos y obligaciones de los contribuyentes en la legislación nacional.

La descripción de los derechos de los contribuyentes en la legislación o las cartas de contribuyentes demuestran que se puede hacer una distinción entre los derechos básicos y los estándares de prestación del servicio indicados por las Administraciones Tributarias. Los derechos básicos están usualmente establecidos en documentos formales, tales como las cartas de contribuyentes o incluso en la legislación de los países. En la prácticas, muchas Administraciones Tributarias establecen los derechos de los contribuyentes en cartas formales/declaraciones que se hacen públicas. Las Cartas pueden también reflejar la visión de una Administración Tributaria respecto de la prestación de servicios (por ejemplo, los servicios son comprensivos, accesibles, justos y a tiempo) y su visión sobre los estándares de desempeño en general. Muchas Administraciones Tributarias establecen

---

69. *Anteproyecto Fiscal* de la UE, 2007.

estándares de prestación del servicio con objetivos de tiempo limitado que se publican.

Los derechos de los contribuyentes suelen dividirse en seis categorías:

- (1) El derecho a ser informado, asistido y escuchado.
- (2) Derecho de apelación.
- (3) Derecho a no pagar más que el monto correcto del impuesto.
- (4) Derecho a la seguridad.
- (5) Derecho a la privacidad.
- (6) Derecho a la confidencialidad y al secreto.

OCDE brindó un ejemplo de detalles que pueden incluirse en las cartas de los contribuyentes de la siguiente manera:<sup>70</sup>

### *Sus derechos*

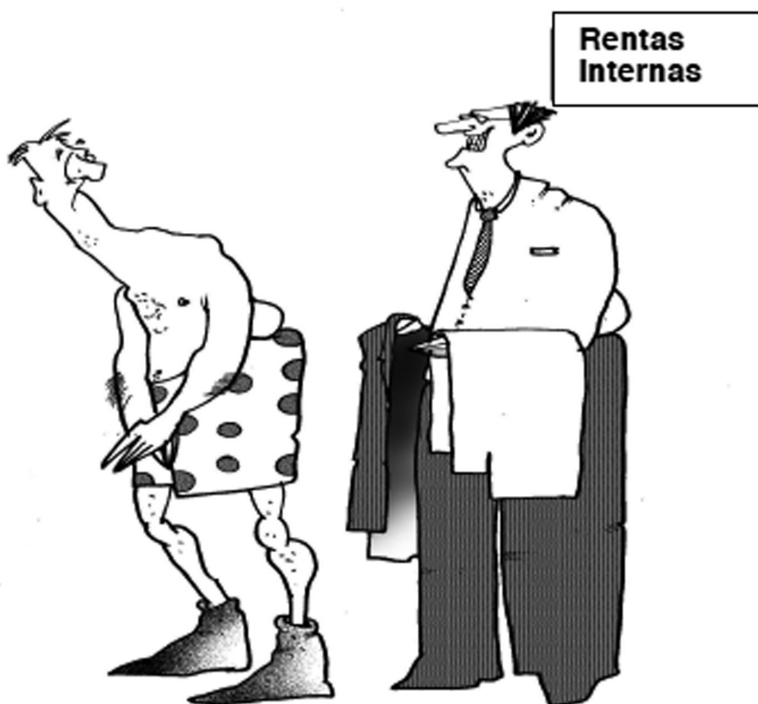
1. *Su derecho a ser informado, asistido y escuchado:* Lo trataremos con cortesía y consideración en todo momento y, en circunstancias normales, trataremos de:
  - Ayudarlo a entender y cumplir sus obligaciones tributarias;
  - Explicarle las razones por las que tomamos decisiones que tienen que ver con sus cuestiones;
  - Completar una solicitud de reembolso dentro de ... días [tan rápido como sea posible] y, donde la ley lo permite, pagarle intereses sobre ese monto;
  - Responder consultas escritas dentro de ... días/[tan rápido como sea posible];
  - Lidiar con pedidos urgentes tan rápido como sea posible;
  - Contestar su llamado telefónico rápidamente y sin transferencias innecesarias;
  - Devolver su llamado telefónico tan rápido como sea posible;
  - Mantener sus costos al mínimo cuando se trate de cumplir con la ley;
  - Darle la oportunidad de tener a su asesor impositivo o legal público presentes durante una investigación; y

---

70. OCDE, “Nota de práctica: Derechos y obligaciones de los contribuyentes”, 2003.

- Enviarle dentro de ... días/[tan rápido como sea posible] de la finalización de una investigación, una notificación por escrito del resultado de esa investigación que incluya las razones de tal decisión y, si se ha emitido un cálculo, los detalles de cómo se realizó.
2. *Su derecho a apelar:* En circunstancias normales, trataremos de:
- Explicarle todos sus derechos de revisión, objeción y apelación si usted no está seguro de ellos o necesita clarificación;
  - Revisar su caso si cree que se malinterpretaron los hechos, se aplicó la ley de manera incorrecta o sus cuestiones no se manejaron apropiadamente;
  - Asegurar que la revisión sea realizada de manera comprensiva, profesional e imparcial por un representante que no haya estado involucrado en la decisión original;
  - Determinar su objeción dentro de ... días/[tan pronto como sea posible], a menos que necesitemos más información para hacerlo o que las cuestiones son inusualmente complejas;
  - Darle razones si su objeción ha sido o no ha sido admitida total o parcialmente; y
  - Solicitarle más información sólo cuando sea necesaria para resolver las cuestiones en disputa.
3. *Su derecho a no pagar más que el monto correcto del impuesto:* Nosotros:
- Actuaremos con integridad e imparcialidad en todos nuestros tratos con usted para que sólo pague el impuesto legalmente debido y se apliquen apropiadamente todos los créditos, beneficios, reembolsos y otros derechos.
4. *Su derecho a la seguridad:* En circunstancias normales, trataremos de:
- Brindarle asesoría respecto de las consecuencias tributarias de sus acciones;
  - Hacerle saber al menos ... días/[tan rápido como sea posible] antes de realizar la entrevista;
  - Asesorarle respecto del alcance de la entrevista y nuestros requisitos; y
  - Arreglar un horario y lugar conveniente para la entrevista y permitirle preparar sus registros.
5. *Su derecho a la privacidad:* Nosotros:
- Sólo haremos preguntas sobre cuándo se le requirió chequear que ha cumplido con sus obligaciones tributarias;

- Sólo buscaremos acceso a información relevante para nuestras preguntas; y
  - Trataremos toda la información obtenida, recibida o mantenida por nosotros en carácter privado.
6. *Su derecho a la confidencialidad y al secreto:* Nosotros:
- No usaremos ni divulgaremos ninguna información personal o financiera sobre usted a menos que nos haya autorizado por escrito para hacerlo o en situaciones en que la ley lo permita; y
  - Sólo permitiremos a aquellos empleados dentro de la administración que están autorizados por ley y requeriremos su información personal o financiera para administrar nuestros programas y legislación para acceder a su información.



*Como parte de nuestra directriz de atención al cliente, hemos decidido que no tiene que entregarnos sus pantalones hasta mañana.*

---

## Capítulo 3

### Desarrollos en la Sociedad y la Comunidad Tributaria

#### 3.1. Tendencias en los factores externos

Se puede identificar un número de factores económicos, políticos, tecnológicos, demográficos y sociales que han afectado profundamente a las Administraciones Tributarias y lo harán aún más en los próximos años. Estos factores incluyen la creciente globalización de la economía, lo cual implica un cambio importante en las actividades económicas y los poderes económicos, el continuo incremento en las tasas de crecimiento en los mercados emergentes y, paralelo a eso, la creación de una cada vez más rica clase media en los países en vías de desarrollo, un crecimiento considerable en la provisión de bienes y servicios “desmaterializados”, tendencias de desigualdad<sup>71</sup> y crecientes fluctuaciones en los ingresos debido a los cambios del empleo permanente al trabajo autónomo o contrato de trabajo a tiempo parcial. Los desarrollos tecnológicos permiten el rediseño de los procesos y sistemas que requieren estandarización y tratar las posibilidades y necesidades de comunicación intensificadas.

Las tendencias hacia autoridades fiscales más autónomas creadas para formar Administraciones Tributarias que operen de manera efectiva y eficiente y que sean independientes, transparentes y responsables son aparentes, pero encuentran limitaciones causadas por las iniciativas que establecen enfoques más amplios en el gobierno que apuntan a mejores servicios a las empresas y a los ciudadanos.

Los importantes cambios demográficos desafían los sistemas de bienestar social basados en la solidaridad, tales como los sistemas de salud y esquemas de pensión y también causarán cambios importantes en la composición de la fuerza de trabajo y el mercado laboral. Las cuestiones ambientales y las fuentes limitadas de energía pueden influir sobre los

---

71. Por ejemplo, en las cuatro décadas posteriores a la Segunda Guerra Mundial, el 1% más acaudalado de los americanos recibieron sólo el 10% del ingreso nacional, pero desde los años 80 hasta el 2007, su porción aumentó significativamente a casi el 25%. La reciente crisis financiera ha revertido levemente esta tendencia, pero muy probablemente una caída temporal. Tendencias similares se hacen visibles en algunos otros países.



sistemas tributarios y la administración tributaria. Los ciudadanos y las empresas se están acostumbrando a herramientas de comunicación más sofisticadas que los convierten en contribuyentes más demandantes que esperan servicios de primera calidad. Las crisis financieras han causado una importante caída de la confianza de los ciudadanos en las instituciones financieras pero también en los cuerpos gubernamentales responsables de la supervisión de estas instituciones financieras. Esto muy probablemente ha causado una caída de la confianza en los gobiernos y las percepciones de justicia de políticas y prácticas de gasto público, la justicia de los sistemas tributarios y de la administración tributaria, lo cual conduce a un menor cumplimiento de las leyes en general. Al menos, la crisis financiera ha llevado a un mayor pedido de transparencia y responsabilidad en las sociedades.

Las dudas en los países en vías de desarrollo sobre la efectividad de la ayuda de otros países y, relacionado con esto, la atención sobre la relación entre la ayuda externa y los impuestos está creciendo de manera significativa. Existe una necesidad para los países en vías de desarrollo de ser menos dependientes de la ayuda y, en su lugar, construir su capacidad de cobrar impuestos, lo cual les permitirá reducir la pobreza al atraer inversión extranjera directa (FDI, por sus siglas en inglés) a través de la administración tributaria y sistemas tributarios mejorados que incluyen la lucha contra la corrupción.

Esta sección trata los siguientes principales factores externos:

- Globalización y cambios del poder económico;
- Evolución tecnológica;
- Medio ambiente, calentamiento global y contaminación;
- Tendencias demográficas;
- Tendencias organizacionales;
- Tendencias de descentralización;
- Armonización de cuestiones tributarias requeridas por los procesos de integración económica;
- La tendencia a combinar la administración de impuestos internos, impuestos aduaneros y contribuciones a la seguridad social;
- Mayor interdependencia entre la política fiscal, legislación y administración;
- Crecientes demandas por parte de los contribuyentes para que las Administraciones Tributarias brinden servicios de primera clase, mejorar el cumplimiento de los contribuyentes y su relación con los contribuyentes; y
- Creciente presión para aumentar los ingresos.

### 3.1.1. La globalización y los cambios en el poder económico

La persistente tendencia hacia la globalización implica un significativo aumento en la magnitud y complejidad de las inversiones y las transacciones de servicio y comercio internacional. La globalización se está acelerando a ritmos sin precedentes. Las empresas alrededor del mundo están operando cada vez más en un desafiante mercado global competitivo. Esto no sólo aplica a las grandes empresas multinacionales pero, cada vez más, a empresas pequeñas y medianas también. Los flujos de capital cambiaron significativamente de occidente a oriente, lo que implica cambios de influencia económica y poderes y la creación de nuevas clases medias económicamente importantes con riqueza e ingresos en aumento. Las empresas en todo el mundo han pasado de procesos de toma de decisiones principalmente orientados a lo local a un enfoque más global, buscando oportunidades ofrecidas por mercados emergentes para producir más eficientemente en términos de costos y vender sus productos así como brindar sus servicios a las nuevas clases medias. Hasta hace poco, los mercados emergentes fueron considerados principalmente fuentes de *commodities* (bienes de consumo) y fuerza laboral de bajo costo, pero esta visión ya no es precisa. Cada vez más, las empresas ubicadas en los países emergentes tienen su propio rol en la economía global y adquieren marcas y empresas occidentales y compiten con empresas occidentales, a veces beneficiándose del creciente tamaño y riqueza de las clases medias en sus países formando mercados de consumidores atractivos. Como resultado de esto, las estructuras comerciales se están volviendo más complejas y difíciles de entender para las Administraciones Tributarias. Además, los individuos se están volviendo cada vez más globales. Vivir en un país, trabajar en otro y jubilarse en un tercero ya no es una rareza.

El paraíso fiscal se ha vuelto una cuestión mundial. En mayo de 2007, Jeffrey Owens, director del Centro de Política Fiscal y Administración en OCDE, testificó ante la Comisión de finanzas sobre evasión fiscal offshore del Senado de los Estados Unidos. Al mirar el tamaño del sector offshore y su tremendo crecimiento durante la última década basado en la información del Banco de Pagos Internacionales (BIS, por sus siglas en inglés), FMI y OCDE, estimó que un total de entre US\$5 y US\$7 billones se mantenían offshore.

La evasión fiscal internacional no es nada en sí misma sino que se relaciona usualmente con fenómenos sociales generalizados. Al ocultar esos delitos, se hace uso de prácticas tales como “lavado de dinero” que se rige por leyes

que disponen el secreto de la información bancaria y, así, evita que las Administraciones Tributarias desempeñen efectivamente sus funciones de control en un sentido amplio, mientras que, en particular, facilitan los flujos financieros que generan tales actividades ilegales.

Combatir la evasión fiscal y el fraude de manera efectiva requiere que los gobiernos adopten reglas y regulaciones que brindarán a las Administraciones Tributarias competencias suficientes para llevar a cabo sus funciones de verificación. Al mismo tiempo, es necesario encontrar maneras de disuadir prácticas socialmente inaceptables tales como la corrupción y tráfico de drogas.

Las Administraciones Tributarias han respondido a la globalización con una mejorada exigencia de cumplimiento, que incluye un intercambio de información mejorado e intensificado, un examen intensificado de casos de precios de transferencia y una aumentada cooperación internacional y colaboración junto con el uso de auditorías combinadas y simultáneas. La dificultad de controlar los precios de transferencia es ampliamente conocida. A menos que una organización se establezca a nivel mundial para brindar lineamientos sobre cómo tratar éste y otros problemas que resultan de la globalización de la economía, el futuro del sistema tributario del ingreso de las empresas se ve bastante incierto, aún si se implementaran formas más transparentes de contabilidad, tales como el informe de país por país. Las nuevas oportunidades de comercio electrónico fuerzan a las Administraciones Tributarias a lidiar con las preguntas de qué debería ser gravado y dónde debería ubicarse la carga del sistema tributario.

Hay dudas respecto de la viabilidad política de una organización tributaria mundial y, por esta razón, será más difícil administrar los impuestos a las ganancias de las empresas. Cada vez más, las Administraciones Tributarias deberán dedicar tiempo y recursos a monitorear estos impuestos, mientras que su rendimiento tenderá a estancarse o bajar. Al desviar recursos de otras áreas, potencialmente más productivas, tales como el impuesto al valor agregado y la auditoría, la crecientemente compleja administración de los impuestos sobre las ganancias afectará de manera adversa la total eficiencia de la Administración Tributaria.

¿Qué tipo de impuestos podrían ofrecer compensación, aunque parcialmente, para una reducción de los ingresos por impuestos a las ganancias que resultan de la globalización de la economía? los estudios en esta área tienden a distinguir los impuestos a las transacciones que incluyen los

impuestos al consumo y los impuestos a los jornales y salarios, cobrarán importancia porque son relativamente fáciles de administrar. Sin embargo, la administración de estos impuestos será más difícil también. La auditoría al impuesto al consumo será complicada por el aumento en los bienes “desmaterializados” que resultan del progreso tecnológico. Además, los impuestos sobre el ingreso ganado serán más difíciles de administrar ya que aumenta el número de trabajadores independientes, lo que también se debe en gran parte al progreso tecnológico. Los impuestos al medio ambiente fueron introducidos relativamente hace poco y la contribución de estos impuestos es todavía relativamente baja, pero estos impuestos probablemente cobrarán importancia en el futuro cercano.

### 3.1.2. Evolución tecnológica

El rápidamente creciente ritmo de cambio tecnológico tendrá un importante impacto (positivo y negativo, directo e indirecto) sobre las Administraciones Tributarias. La tecnología de la información, que incluye las telecomunicaciones y sistemas computarizados, parece dispuesta a aumentar la productividad significativamente con ahorros de tiempo y dinero a la vez que brinda/ ofrece a los consumidores un mejor servicio. Por otro lado, el elemento humano se ve afectado por los cambios tecnológicos de diferentes maneras, creando trabajos más importantes para algunos mientras que representan una amenaza para otros.

Los desarrollos tecnológicos permiten el procesamiento de la información que es mucho más rápido y preciso. Las actividades manuales se están automatizando, las oportunidades de almacenamiento de datos se han expandido de manera significativa reduciendo muchísimo los costos de recolección y procesamiento de la información. Las opciones de comunicaciones inalámbricas fortalecen la tendencia hacia una fuerza de trabajo móvil, lo que probablemente resulte en importantes reducciones en costos de infraestructura e instalaciones. Los teléfonos inteligentes se están volviendo herramientas cada vez más estándar para los trabajadores comerciales y los empleados están utilizando sus propias laptops para tareas del trabajo utilizando las conexiones a Internet disponibles sin costo. Esto puede mejorar de manera significativa la efectividad y eficiencia de los procesos de trabajo pero también crea problemas de seguridad de la información.

Las oportunidades tecnológicas afectarán muchísimo la naturaleza del trabajo no sólo dentro de las empresas privadas sino también dentro de

las agencias gubernamentales, que incluyen las Administraciones Tributarias. Las tareas manuales se reducirán de manera significativa o serán eliminadas, lo que permitirá a los empleados concentrarse más en tareas complejas que requerirán distintos tipos de empleados con diferentes habilidades y actitudes.

### 3.1.3. Medio ambiente, calentamiento global y contaminación

El calentamiento global, la creciente contaminación y el agotamiento de los recursos naturales son desarrollos manifiestos. El cambio climático en nuestro planeta, la creciente contaminación y el desgaste de los recursos naturales cambiará nuestro estilo de vida y los cambios esperados en las sociedades probablemente también cambien el mundo de los impuestos. Hoy en día, gravamos impuestos sobre el trabajo y el capital; en un futuro cercano, los sistemas tributarios probablemente tendrán un enfoque más fuerte en los impuestos al uso de recursos naturales (energéticos). La riqueza de las naciones estará más allá del indicador de PBI, pero también rendiremos cuentas del acceso a los recursos naturales y nuestra contribución a la contaminación ambiental.

Los sistemas para evitar la contaminación incluirán cada vez más elementos impositivos, aunque sólo imponer impuestos sobre la contaminación no es suficiente y se requerirán soluciones más sofisticadas que las que el contaminante tiene que pagar, lo que le permite continuar con su comportamiento contaminador. Los impuestos se están volviendo, inevitablemente, más “verdes”. Esto ya es una tendencia en los países de Europa del norte, tales como los Países Bajos, Alemania, Estonia, Suecia y cada vez más en los estados y municipalidades de Estados Unidos.

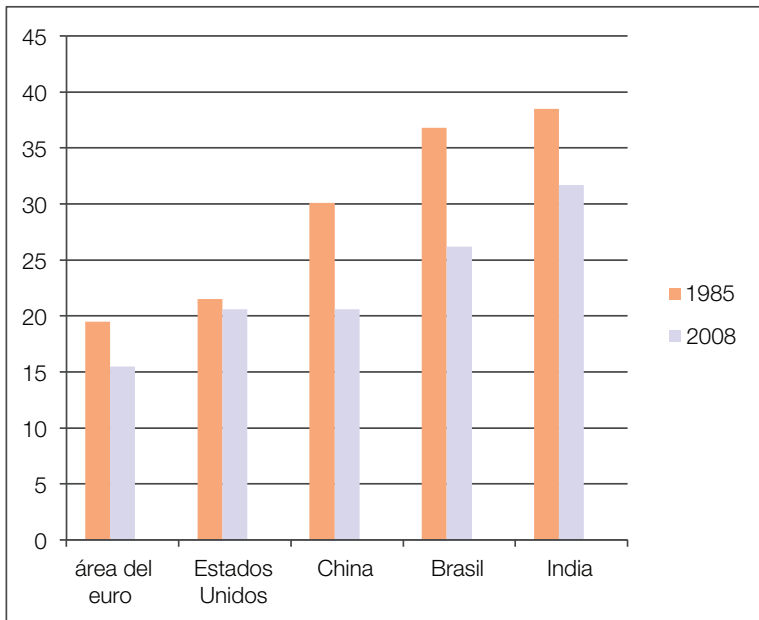
La Administración Tributaria requerirá otras habilidades. Nuestros métodos tradicionales para auditar los ingresos y los activos pueden perder importancia y necesitarán ser reemplazados por otros métodos en el futuro.

### 3.1.4. Tendencias demográficas

Las tendencias demográficas en el desarrollo del tamaño y la composición de la población influyen los factores económicos, sociales y políticos

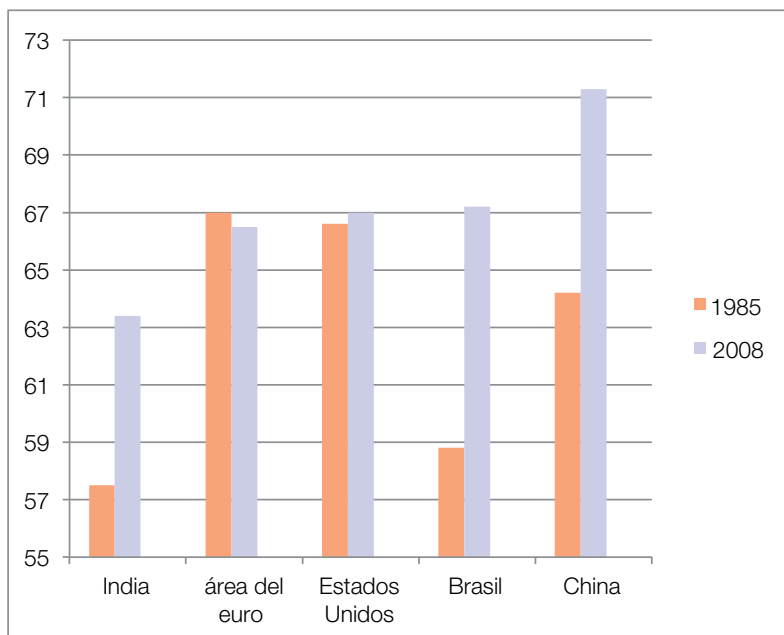
tales como el crecimiento económico, los ingresos fiscales y el tamaño y la composición de los programas de gasto público. Los desarrollos demográficos en las últimas décadas han hecho contribuciones significativas al crecimiento en las economías de mercados emergentes, mientras que esta contribución fue mucho menor o incluso negativa en economías avanzadas. En muchas economías emergentes, el porcentaje de jóvenes en relación a la población total es mucho más alta que en el occidente y en otros países avanzados, pero también el porcentaje de población trabajadora (entre 15 y 64 años) ha aumentado significativamente en muchas economías de mercados emergentes, donde éste porcentaje ha bajado o, mejor, se ha mantenido estable en otras economías. Las edades promedio de las poblaciones de grandes economías emergentes tales como Brasil, China e India se han reducido mientras que muchos países industrializados están teniendo poblaciones que envejecen.

Fig. 12: Tendencias en la población joven – porcentaje de población de 14 años o menor



Fuente: Banco Mundial.

Fig. 13: Tendencias en la población en edad laboral – porcentaje de edad entre 15 y 64 años



Fuente: Banco Mundial.

De acuerdo con la teoría de transición demográfica desarrollada por Warren Thompson, las sociedades pasan por un número de etapas, desde una sociedad pre industrial caracterizada por altas tasas de nacimiento y altas tasas de mortalidad que están casi en equilibrio, pasando por una segunda etapa de tasas de mortalidad más bajas como resultado de un mejorado suministro de alimentos y cuidado de la salud pero todavía con una alta tasa de nacimiento que llevan a un gran aumento de la población, seguido de una tercera etapa en la que las tasas de nacimiento también caen debido a factores tales como la disponibilidad de facilidades de control de natalidad, urbanización, educación y creciente riqueza y otros factores y una etapa final en la que tanto las tasas de nacimiento como de mortalidad son bajas o de igual nivel, o en las que las tasas de nacimiento son incluso más bajas que las de mortalidad, lo cual hace que las sociedades dependan mucho de la inmigración para mantener los niveles de población. A los países desarrollados les llevó muchos años pasar por estas etapas pero se visualizan tendencias similares en los países en vías de desarrollo, algunos de los cuales parecen evolucionar a través de las diferentes etapas más

rápidamente. Durante la segunda mitad del siglo XX, muchos países menos desarrollados alcanzaron la etapa 2, lo que ha llevado a una explosión de la población mundial. Se espera que la población mundial permanezca en crecimiento, al menos, hasta el año 2075 y la edad promedio de la población probablemente crezca también.

En muchos países occidentales, las últimas décadas del siglo XX estuvieron dominadas por lo que se llamó “generación del baby boom”, nacidos inmediatamente después de la Segunda Guerra Mundial. El baby boom tuvo un impacto significativo sobre el desarrollo de sus sociedades, comenzando en los años 60 con su fuerte demanda de mayor transparencia y participación y continuó en los 70 cuando comenzaron a participar en el mercado del trabajo y en los 80 y 90 cuando tomaron muchos de los cargos gerenciales y políticos tanto en el sector público como en el privado. Debido a las crecientes expectativas de vida y disminuida suma de los fondos de pensiones producto de la crisis financiera, la “generación del baby boom” deberá permanecer más tiempo en sus cargos.

En pocos países occidentales durante el período entre 2008 y 2012, muchas organizaciones gubernamentales han estado casi cerradas por completo en el sentido de que no ha habido casi contrataciones y los empleados senior han estado ocupando la mayoría de los puestos claves en sus organizaciones, dejando así pocas oportunidades para las generaciones más jóvenes. La forma en que este fenómeno ha ocurrido en un país específico y una organización depende de muchos factores diferentes, los cuales incluyen las reglas y las culturas relacionadas con la edad para jubilarse en la sociedad y el conjunto de los que son parte del *baby boom* en la pirámide demográfica, las políticas y prácticas de género y el grado de movilidad laboral en la sociedad junto con la interrelación entre el gobierno y el sector privado.

Otro fenómeno relacionado con la demografía es la difícil integración de las minorías en las sociedades occidentales. El hecho de que el llamado “techo blanco” se haya abierto parece estar lejos de ser fácil y si los cargos están vacantes, puede haber una fuerte competencia entre las fuerzas de trabajo femeninas (quienes ya han estado participando por muchos años pero que en muchos países todavía no se encuentran igualmente representadas en el nivel superior) y también los hombres de generaciones más jóvenes que esperan estas oportunidades. El dominio de los hombres de mediana edad en organizaciones gubernamentales en los países occidentales también se puede ver en las Administraciones Tributarias, donde las generaciones más jóvenes y las minorías no están



bien representadas. Sin embargo, en el período que viene (digamos, 2012- 2020), la generación del *baby boom* se va a jubilar. Esto conducirá a porcentajes mucho mayores de personas jubiladas en la sociedad, lo que causará desafíos financieros considerables, en particular en los países donde las jubilaciones son financiadas con los ingresos por impuestos y donde no se han hecho ahorros para anticipar mayores porcentajes de gente jubilada para asegurar el pago de jubilaciones futuras. Estos desafíos son incluso mayores dado que el total de la fuerza de trabajo en numerosos países disminuirá en el período que viene. La creciente proporción de gente mayor en la sociedad también acelera las crecientes demandas de servicios de salud y otras áreas, lo que lleva a futuros cambios en las demandas de productos a servicios. El cuidado y la atención son los puntos de venta para las organizaciones. Y la gente mayor pedirá más seguridad.

Las Administraciones Tributarias que emplean altos niveles de empleados de mediana edad a casi jubilados tienen mucha experiencia, pero el inconveniente de esto es que estas organizaciones son relativamente costosas debido a que muchos de sus empleados están casi en lo más alto de la escala salarial. La jubilación del personal mayor con más experiencia en el futuro cercano, de alguna manera, llevará a una pérdida de experiencia pero también permitirá a las Administraciones Tributarias contratar personal nuevo con niveles más altos de personas más jóvenes, mujeres y minorías, lo que conducirá a costos generales más bajos, y muy probablemente a un cambio en la cultura de la organización. En un número de países en el occidente, los gobiernos han anunciado recortes draconianos en el presupuesto en las funciones civiles, lo que requiere importantes reducciones de personal. Esto puede limitar las oportunidades de que las Administraciones Tributarias contraten personas más jóvenes y establezcan una fuerza de trabajo más equilibrada.

La significativamente más alta expectativa de vida requiere que la gente trabaje más que lo que muchos habían anticipado. La jubilación anticipada se hace menos posible que en el pasado e incluso la edad de retiro completo se ha aumentado en algunos países, entre los que se incluye Japón, Estados Unidos y muchos países europeos.

Aunque la calidad, en general, de muchos arreglos de jubilaciones tiende a disminuir, esto no implica que la gente mayor estaría sin medios financieros. Los ahorros privados de muchos jubilados y aquellos que están próximos a jubilarse son importantes (aunque como resultado de la crisis financiera, muchos perdieron una parte importante de sus ahorros); por ejemplo, las

inversiones en bienes raíces y en la bolsa, los ahorros en fondos de pensión, hipotecas de refinanciamiento, inversiones en condominios para personas mayores y ahorros en productos bancarios y de seguros de vida. Para las Administraciones Tributarias, los futuros contribuyentes mayores también representarán un más amplio espectro de niveles de ingreso y riqueza, entre los cuales están aquellos que participan de la economía global.

Los sistemas de jubilaciones ofrecerán más variedad en los paquetes jubilatorios. Las personas trabajarán por más tiempo pero los arreglos pre-jubilatorios más flexibles incluirán trabajo a tiempo parcial, lo que brindará a los esquemas de trabajo menos días de trabajo en la semana o menos horas de trabajo por día, eventualmente combinados con más días de vacaciones. El desarrollo de la tecnología de la información permite y facilita esta tendencia posterior hacia más flexibilidad. El resultado de un proceso que estimula este tipo de participación laboral puede resultar en organizaciones con mayor personal pero menos horas de trabajo por empleado.

#### 3.1.4.1. Tendencias en los mercados de trabajo

La crisis financiera ha causado una importante caída del empleo en muchas regiones del mundo. El índice de desempleo mundial para 2009 se estima en 6,6%, lo que representa un aumento sin precedentes en el número de desempleados. El desempleo creciente ha sido manifiesto particularmente en economías más industrializadas. Otros efectos incluyen el deterioro de las condiciones de trabajo y la calidad del empleo, un aumento en el trabajo a tiempo parcial y la reducida participación en general. De acuerdo con la OIT,<sup>72</sup> los aumentos potenciales en el empleo vulnerable y la pobreza trabajadora son incluso más alarmantes ya que probablemente afecten a un gran número de trabajadores. La OIT estima el aumento del empleo vulnerable por encima de los 100 millones de trabajadores entre 2008 y 2009. Aunque la crisis ha afectado a todos los grupos de trabajadores, el efecto ha sido un posterior deterioro de la posición del mercado laboral de mujeres y jóvenes que ya eran vulnerables antes de la crisis.

La tendencia general de participación femenina en el trabajo estaba claramente en ascenso y las diferencias de género en los índices de participación en la fuerza de trabajo han disminuido durante las tres últimas décadas de

---

72. OIT, “Tendencias de empleo global”, enero de 2010.

32 a 26 puntos,<sup>73</sup> pero todavía existe una disparidad de género en términos de oportunidades y calidad del empleo.

Los índices de desempleo joven global tuvieron una tendencia descendente antes de la crisis económica, pero estaban, a nivel global, todavía cerca de tres veces más que los de adultos.<sup>74</sup> Las tendencias demográficas y de educación están facilitando la presión sobre los jóvenes en la mayoría de los mercados de trabajo regionales pero la fuerza laboral joven continúa creciendo en las regiones más pobres. La crisis económica se refleja en el conjunto más grande de jóvenes desempleados. Los índices de desempleo joven son aparentemente más sensibles a los shocks económicos que los de los adultos y las mujeres jóvenes tienen más dificultades que los hombres jóvenes para encontrar trabajo. Hay diferencias regionales en este aspecto. En los lugares donde los jóvenes de economías desarrolladas, que incluyen la UE, fueron golpeados fuertemente en general, a las mujeres les iba relativamente bien en estas regiones. En la UE, el trabajo a tiempo parcial aumentó y en algunos países hubo también un aumento en el desaliento, lo que resultó en que las personas jóvenes dejen de buscar trabajo. En los países en vías de desarrollo, que incluyen a América Latina, la crisis agrega a los rangos de empleo vulnerable y empleo sectorial vulnerable. Las proyecciones indican caídas más significantes en los índices de desempleo para los jóvenes comparados con los de adultos pero también una mayor sensibilidad de los índices de jóvenes al ciclo comercial.

El desempleo joven representa costos para la economía, la sociedad, el individuo y su familia y puede amenazar las futuras posibilidades de empleo de una persona y la carrera laboral de toda la vida. Esto también puede conducir a exclusión social. Para la sociedad como un todo, perder el potencial de gente joven motivada que contribuye al mercado laboral y a la economía es una pérdida económica. Las Administraciones Tributarias pueden perder potencial personal motivado que necesiten en el futuro y pueden enfrentar futuros contribuyentes que han perdido la confianza en la sociedad, lo cual lleva a actitudes y comportamientos de bajo cumplimiento.

Gracias a Internet, la nueva generación de profesionales altamente educados pueden hacer su trabajo desde cualquier lugar del mundo y los miembros de esta generación se vuelven cada vez más conscientes de su valor en el mercado del trabajo internacional, moldeando así las necesidades de su vida

---

73. OIT, "Las mujeres en el mercado del trabajo: Medir el progreso e identificar desafíos", marzo de 2009.

74. OIT, "Tendencias de empleo global para la juventud", agosto de 2010.

personal y el consecuente paquete financiero requerido. Este cambio en las actitudes profesionales comenzó en la cima del mercado profesional donde los consultores y asesores dominan el lado de la oferta. Sin embargo, a lo largo de los años, el número de trabajadores con conocimientos que pueden trabajar independientemente del tiempo y el lugar ha aumentado significativamente. Muchos de estos profesionales funcionan en un rol más facilitador y ven sus oportunidades donde las autoridades públicas comienzan a tercerizar ciertas instalaciones o procesos de soporte. Otro factor que ha simulado este desarrollo hacia los crecientes números de profesionales autónomos contratados según asignaciones financieramente lucrativas fue la orientación por parte de los gobiernos para ser más flexibles en su fuerza de trabajo y reducir el número de personal con contratos fijos de servidores civiles. El desafío de las Administraciones Tributarias será seguir siendo atractivas para el próximo grupo de profesionales jóvenes y esto puede bien requerir un enfoque que es el opuesto a ofrecerles una línea garantizada de carrera y estructura salarial relacionada, en el sentido de que su participación se basará meramente en contratos a corto plazo que incluyan definiciones claras de productos y tareas relacionadas a entregar, objetivos y resultados requeridos. El desafío será entonces cómo unir esta categoría de altos profesionales con los objetivos a largo plazo de la Administración Tributaria. Los desarrollos en la tecnología significan que las Administraciones Tributarias se volverán cada vez más dependientes de jóvenes profesionales que entienden y aceptan los cambios que las Administraciones Tributarias deberán implementar y que son capaces de encontrar soluciones apropiadas.

### 3.1.5. Tendencias organizacionales

Las Administraciones Tributarias tienden a una mayor autonomía para comandar los recursos adecuados a sus necesidades y protegerse de la interferencia política directa. Para alcanzar una mejor distribución de sus recursos limitados, están realizando un amplio uso de la tercerización de ciertas responsabilidades específicas.

La evaluación y análisis de las experiencias de los países miembros del CIAT con la autonomía y la tercerización son importantes para otros países, tanto si ya se han involucrado en estas acciones o pretenden trabajar con esto en el futuro, por lo que los procedimientos, mecanismos y limitaciones pueden formularse.

Una tendencia más reciente es un creciente llamado para más cooperación entre gobiernos con el objeto de reducir las cargas administrativas de la

comunidad comercial y servir mejor a los ciudadanos. Esta tendencia puede afectar la autonomía de las Administraciones Tributarias de otras maneras.

Otra tendencia organizacional es la introducción de arreglos especiales de gobierno en la forma de directorios asesores o de gerencia compuestos sólo por miembros de fuera de la Administración Tributaria. El rol de estos directorios no es operativo ni ejecutivo, sino más bien hacia un control y un rol en el proceso de planificación estratégica.

#### 3.1.6. Tendencias de descentralización

Al margen de los desafíos antes mencionados, las operaciones de las Administraciones Tributarias también estarán afectadas por las tendencias actuales en la privatización y descentralización estatal. Al ganar más autonomía fiscal los gobiernos sub-nacionales, surgen preguntas respecto de qué entidad debería administrar los impuestos de las entidades sub-nacionales y cómo deberían las Administraciones Tributarias coordinar sus actividades a nivel central y sub-nacional.

¿Cómo afectará la tendencia de privatizar las actividades del gobierno a las Administraciones Tributarias? El recibo de pagos y declaraciones por el sistema bancario han sido un paso principal en esta dirección. En algunos países, se han hecho arreglos con el sector privado para diseñar nuevos sistemas y procedimientos. Hay discusión respecto de si privatizar el cobro de impuestos adeudados con morosidad y, en menor medida, si se podrían contratar empresas auditoras para manejar la auditoría de las declaraciones de los contribuyentes. Por supuesto, el nivel de privatización influenciará el nivel de recursos asignados a una Administración Tributaria.

La privatización de las funciones de la Administración Tributaria es un tema altamente complejo. Puede existir una amplia variedad de razones para privatizar ciertas actividades. La motivación puede ser de naturaleza política o ideológica, lo cual crea un sector de servicio social que es plano y económico.<sup>75</sup> La motivación puede ser también que una Administración Tributaria existente no opere de manera efectiva o eficiente o no pueda

---

75. En los Estados Unidos, el Servicio de Rentas Internas (IRS, por sus siglas en inglés), debe identificar, según establece la ley y al igual que otras agencias federales de los EEUU, las actividades realizadas por los empleados federales que pueden ser realizadas por empresas en el sector privado y contratar esas actividades. La idea es evitar que el gobierno federal compita injustamente con las empresas privadas que están en el negocio de los mismos servicios.

atraer recursos o personal calificado suficiente para permitirle llevar a cabo sus responsabilidades dentro de un marco más amplio de limitaciones de personal y presupuesto del gobierno nacional. Una visión común es que aunque muchas actividades de la Administración Tributaria podrían ser privatizadas, una función (la facultad de determinar la obligación tributaria) debe permanecer como prerrogativa exclusiva de la Administración Tributaria. Aunque un número de funciones de soporte pueden ser privatizadas sin muchos riesgos, esto no es así para la verdadera actividad principal. Sin embargo, para estos tipos de actividades, se pueden aprender lecciones a partir de las experiencias del sector privado a través de puntos de referencia.

### 3.1.7. Armonización de cuestiones tributarias requeridas por los procesos de integración económica

Dentro del marco de la globalización de la economía, se está poniendo cada vez más énfasis en la constitución o consolidación de los procesos de integración económica entre los grupos de países, con vistas a aumentar la competitividad a través del acceso a mercados expandidos y mayor disponibilidad de los factores de producción.

Para alcanzar la libre circulación de bienes, servicios y factores de producción, los procesos de integración económica demandan una armonización impositiva entre los países participantes. Esto incluirá hacer que los sistemas tributarios sean compatibles para evitar que los impuestos generen distorsiones en los procesos económicos mientras que, al mismo tiempo, les permite ser utilizados como un instrumento para alcanzar los objetivos regionales cuando sea útil.

Si la exigencia de cumplimiento de la legislación tributaria armonizada tiene que ser efectiva, las Administraciones Tributarias de los países participantes necesitarán tener niveles equivalentes de efectividad.

Al mismo tiempo, se debe notar que los procesos de integración económica afectarán a las Administraciones Tributarias en dos direcciones. Por un lado, existirá la necesidad de mayor control fiscal de las transacciones internacionales, en vista del aumento de tales transacciones como resultado de la integración económica. Por otro lado, las relaciones fortalecidas entre los países que participan de un proceso de integración económica también deberían reflejarse por las respectivas Administraciones Tributarias, promoviendo así condiciones más favorables para la cooperación entre ellas.

### 3.1.8. La tendencia a combinar la administración de los impuestos internos, tarifas aduaneras y contribuciones a la seguridad social

Hay una tendencia en algunos países hacia la integración de la gestión de impuestos al comercio interno e internacional y las contribuciones a la seguridad social. Existen varias formas para tal integración. Algunas veces, implica dar autoridad a una única organización para administrar los tres tipos de impuestos; otras, puede implicar coordinar las funciones de varias organizaciones o hacer compatibles, por ejemplo, los sistemas de información utilizados por la Administración en cuestión. Más recientemente, algunos países han revertido la integración entre la administración tributaria y la de aduanas juntando toda la función de protección de fronteras, incluso la gestión del acceso de las personas y mercaderías en una única agencia de servicios de frontera

### 3.1.9. Mayor independencia entre la política fiscal, la legislación y la administración

Existe una tendencia en las Administraciones Tributarias hacia la simplificación impositiva para mejorar el cumplimiento y reducir los costos. En el esfuerzo por simplificar el sistema tributario, muchos países están usando sistemas para la estimación presunta de los impuestos, mientras que otros recurren a la introducción de nuevos impuestos sobre el consumo o la reducción de las tasas tributarias directas e indirectas para las personas físicas y pequeñas empresas.

Además de simplificar a través de cambios en la legislación tributaria y políticas, la simplificación se está alcanzando a nivel administrativo por medio de formularios que son fáciles de leer y entender, la reducción del número de formularios y la introducción de reglas, regulaciones y procedimientos internos más simples.

En este sentido, existe la necesidad de coordinar entre las personas que toman parte en la formulación y elaboración de políticas y legislación fiscales y las personas que se encargan de la Administración Tributaria. Cuando se diseñan medidas fiscales, los primeros tienen que tomar en cuenta el nivel de desarrollo de la Administración Tributaria. La coordinación también ayudará a evitar medidas legislativas tales como amnistías generales que derrotan los esfuerzos de la Administración Tributaria en su lucha contra la evasión impositiva, así como ayudar a crear respeto mutuo.

Aunque en muchos países, crear la legislación tributaria no es responsabilidad de la Administración Tributaria, es importante que la Administración Tributaria participe activamente o tenga un rol consultivo en el proceso de legislación, que incluye identificar las necesidades y registrar los problemas, evaluar la viabilidad y posibilidad de exigir el cumplimiento de la legislación, sugiriendo opciones para minimizar los costos de cumplimiento para los contribuyentes y los costos administrativos para la Administración Tributaria y establecer la estrategia de implementación y evaluación.

Al preparar nuevas leyes tributarias, se deben realizar esfuerzos para asegurar que la Administración Tributaria podrá implementar y hacer cumplir la nueva legislación. Además, hay una creciente atención al gasto administrativo que implican las regulaciones tributarias, en particular para el comercio y la industria. Una de las prioridades del comercio y la industria es reducir los gastos administrativos involucrados en la implementación de la legislación tributaria.

### 3.1.10. Crecientes demandas de los contribuyentes para que se brinden servicios de primera clase, mejorar el cumplimiento por parte de los contribuyentes y mejorar las relaciones con éstos

La actitud de muchos contribuyentes ha cambiado en las décadas pasadas. Los ciudadanos se han vuelto más demandantes frente al gobierno. El gobierno y los servicios públicos ya no están en un nivel solemne y supremo en la sociedad. Más y más ciudadanos esperan ser asistidos por los servicios públicos y su personal civil en un nivel de igualdad, comprensión y respeto. Esto significa que las Administraciones Tributarias necesitan hacer un esfuerzo mayor para establecer una relación con los contribuyentes. La filosofía del cumplimiento voluntario es resultado del enfoque contemporáneo a los contribuyentes.

La presión social contra todas las formas de corrupción está aumentando. El público quiere tratar con una Administración Tributaria transparente, donde los derechos y obligaciones de los contribuyentes estén establecidos y no dependan de negociaciones sin controlar o que no se vuelcan por escrito.

Los contribuyentes cada vez más demandantes requieren conciencia comercial, imparcialidad y proporcionalidad por parte de las Administraciones Tributarias. Esto alentaría a los contribuyentes a ser más abiertos y



transparentes en sus relaciones con las Administraciones Tributarias y establecería una mejor relación entre los contribuyentes y las Administraciones Tributarias.

### 3.1.11. Creciente necesidad de aumentar los ingresos

Los déficits presupuestarios de los gobiernos han aumentado notablemente en muchos países como resultado directo de la crisis financiera. Aunque algunos gobiernos todavía aumentan su deuda para estimular la economía, muchos necesitarán reducir sus déficits presupuestarios disminuyendo el gasto público, aumentando los impuestos o ambos. Esto puede incrementar el enfoque unilateral de las Administraciones Tributarias sobre el aumento de los ingresos en el corto plazo mediante fuertes medidas de exigencia de cumplimiento que ponen en riesgo una pérdida de cumplimiento voluntario a largo plazo y la confianza de la comunidad.

## 3.2. Cumplimiento

### 3.2.1. Introducción

En el capítulo 2 (2.3.) hablamos sobre las declaraciones de misión de las Administraciones Tributarias y concluimos que promover el cumplimiento voluntario era un elemento dominante en estas declaraciones de las Administraciones Tributarias.

Se espera que las Administraciones Tributarias alcancen un buen resultado de cumplimiento asumiendo esfuerzos continuos para maximizar el nivel general de cumplimiento con las leyes tributarias. Por lo tanto, las Administraciones Tributarias deben mantener y reforzar la voluntad y la capacidad de los contribuyentes de cumplir con sus obligaciones fiscales. Las personas y las empresas cumplen tales obligaciones al entregar los hechos relevantes requeridos con precisión, completos y a tiempo y, además, si pagan el monto correcto del impuesto en su totalidad y a tiempo. Los contribuyentes que no cumplen se arriesgan a ser controlados y castigados. Podría esperarse que si la probabilidad de ser encontrado es alta y las sanciones posibles son lo suficientemente severas, los contribuyentes evitarán el incumplimiento. Sin embargo, las actividades de cumplimiento son costosas y actividades de exigencia de cumplimiento demasiado intensas pueden frustrar la actividad comercial y poner cargas de cumplimiento demasiado onerosas en la sociedad. Por otro lado, los castigos tienen efectos negativos y positivos

y hay serias dudas respecto de si imponer sanciones sobre los contribuyentes que no cumplen tendría, en última instancia, un efecto positivo sobre su futuro comportamiento de cumplimiento. Las Administraciones Tributarias deberían, entonces, buscar otras estrategias para mejorar el cumplimiento de los contribuyentes, además de auditoría y otras actividades de cumplimiento y castigo. Estas estrategias deberían tener un efecto preventivo sobre el comportamiento de los contribuyentes y limitar la capacidad y voluntad de los contribuyentes de no cumplir.

### 3.2.2. ¿Por qué cumplen los contribuyentes?

Benjamin Franklin dijo una vez: “Lo único certero en este mundo son la muerte y los impuestos”. Podría fácilmente agregar que “mientras existan los impuestos, habrá incumplimiento también”. El incumplimiento con los impuestos es tan viejo como el mundo y sucede en todas las sociedades del mundo que tienen un sistema tributario. Al mismo tiempo, es más probable que en muchas sociedades, la gran mayoría de la población tributaria no cumpla con sus obligaciones fiscales. Porqué la mayoría de la gente cumple pero algunos no, es una cuestión muy complicada e interesante. Hasta hace poco, había muy poca investigación sobre el fenómeno del comportamiento cumplidor e incumplidor de los contribuyentes; sin embargo, durante las últimas décadas, la cuestión ha recibido más atención por parte de los investigadores académicos. Si fuera posible tener un mejor entendimiento de porqué los contribuyentes cumplen o no con sus obligaciones fiscales, los legisladores y administradores tributarios estarían mejor equipados para obtener mayores niveles de cumplimiento.

Los esfuerzos de investigación sobre el comportamiento de los contribuyentes han identificado un gran número de posibles determinantes de cumplimiento e incumplimiento. Los pioneros Allingham y Sandmo<sup>76</sup> simplemente expresaron que el incumplimiento era producto del riesgo de detección y castigo en la forma de multas tributarias y otras sanciones. Su modelo se basaba en puros cálculos racionales de riesgo económico. Aunque puede haber algo de valor en su enfoque, no explica porque la mayoría de los contribuyentes cumple incluso en situaciones en las que casi

---

76. Allingham, M. G. y Sandmo, A., “Evasión del impuesto a las ganancias: un análisis teórico”, *Revista de Economía pública* (1972).

no hay chance de detección (James y otros).<sup>77</sup> Los métodos para mejorar el cumplimiento se basan principalmente en el examen y las sanciones claramente no son efectivas (Kirchler;<sup>78</sup> Tyler<sup>79</sup>) e incluso pueden resultar contraproducentes (Blumenthal y Slemrod).<sup>80</sup> El uso de la amenaza y la coerción por parte de las Administraciones Tributarias puede fácilmente conducir a la conducta contraria a la recomendada (Brehm y Brehm).<sup>81</sup> Las personas reaccionan contra el uso del poder, especialmente cuando no está garantizado y no es legítimo (Biner).<sup>82</sup>

Webley<sup>83</sup> encontró un número de aspectos que influyen sobre el incumplimiento, entre los que se incluyen:

- La oportunidad es un importante factor de explicación;
- Percepción de tratamiento igualitario y justo;
- Diferencias individuales en la personalidad de las personas;
- Normas sociales (creencias sobre el comportamiento de otros); y
- Conocimiento del sistema tributario y los requisitos involucrados.

La investigación sobre la moral tributaria (definida como la motivación intrínseca de pagar los impuestos)<sup>84</sup> y sobre la ética tributaria (definida como las normas de comportamiento que gobiernan a los ciudadanos como contribuyentes en su relación con la Administración Tributaria) muestra que las sociedades con mayores niveles de moral y ética tributaria tienen menores índices de evasión fiscal. Las buenas cualidades de las relaciones entre los ciudadanos y sus gobiernos dan forma a una alta moral tributaria. Por lo tanto, se requiere confianza en el gobierno y percepciones de justicia en el sistema tributario. Además, los contribuyentes que apoyan las políticas del gobierno y el sistema tributario desarrollarán una moral

---

77. James, S. J., Hasseldine J., Hite, P. y Toumi, M., *Desarrollar una estrategia de cumplimiento tributario para los servicios de ingresos*, *Boletín para la documentación fiscal internacional* (2001).

78. Kirchler, E., “Representaciones diferenciales de los impuestos: análisis de las asociaciones libres y juicios de los cinco grupos de empleo”, *Revista de Socio- economía* (1998).

79. Tyler, T. R., “Por qué la gente obedece la ley: justicia de procedimiento, legitimación y cumplimiento” (1990).

80. Blumenthal, M. C. y Slemrod, J., “Los determinantes del cumplimiento del impuesto a las ganancias: Pruebas de una experiencia controlada en Minnesota” (1998).

81. Brehm, S. S. y Brehm, J. W., “Reactancia psicológica: una teoría de la libertad y el control” (1981).

82. Biner, P. M., “Efectos de apelación de carta de presentación e incentivos monetarios sobre respuesta a las encuestas” (1988).

83. Webley, P., “Cumplimiento de los impuestos” en *Delito económico*, 2002.

84. Frey, B. S. y Feld, L. P., “Disuasión y moral en los impuestos: Un análisis empírico” (2002).

tributaria más alta que los contribuyentes que tienen una visión más cínica de los beneficios para la sociedad de sus contribuciones fiscales.

Algunos investigadores indican que las normas y valores tienen un rol muy importante y podrían tener un efecto considerablemente mayor sobre la decisión de cumplir con las obligaciones fiscales que el mero interés económico propio (Taylor).<sup>85</sup> Ambas normas personales como normas sociales pueden verse como los valores de un determinado grupo social que influye sobre la conducta de los individuos que se identifican con el grupo (Wenzel).<sup>86</sup> Se hace una distinción en la literatura entre moral o prescripción, las normas indican qué está haciendo la gente usualmente en determinadas situaciones, poniendo un estándar al generar conducta de grupo (si todos pagan sus impuestos, debe ser, entonces, razonable hacerlo) (Cialdini).<sup>87</sup>

Las normas sociales son importantes porque la mayoría de las personas tienden a seguir la corriente, pensar y hacer lo que otras personas hacen, especialmente esas personas con quienes se identifican principalmente porque son similares a ellos. Las Administraciones Tributarias podrían aprovecharse de este conocimiento sobre la conducta humana, por ejemplo promoviendo el cumplimiento a través de la información acerca de las normas que se espera que el público siga, combinado con la información que indica cuántos contribuyentes realmente cumplen.

Las actitudes hacia el impuesto no están simplemente motivadas por las variables de auto-interés individual sino que están también afectadas por cómo los contribuyentes se perciben a sí mismos, a otros contribuyentes y a las autoridades fiscales. La forma en que los contribuyentes se categorizan a sí mismos, a otros contribuyentes y a las autoridades fiscales relevantes afecta el grado en que el propio interés determina las actitudes y la conducta. Cuando la membresía de categoría social es saliente, el interés propio se transforma en un “interés de nosotros como grupo colectivo” (Turner y Haslam).<sup>88</sup> Esto significa que las preocupaciones sobre lo que es

85. Taylor, N., “Comprender las actitudes de los contribuyentes a través de la comprensión de las identidades del contribuyente” (2001).

86. Wenzel, M., “El impacto de la orientación del resultado y las preocupaciones judiciales sobre el cumplimiento con los impuestos: El rol de la identidad de los contribuyentes” (2002).

87. Cialdini, R. B., “Activar y alinear dos clases de normas en las comunicaciones persuasivas”, *Revista de investigación de interpretación* (1996).

88. Turner, J. C. y Haslam, S. A., “Identidad social, organizaciones y liderazgo” en Turner, M. E. (ed) *Grupos de trabajo: Avances en la teoría y la investigación*, Hillsdale: Erlbaum, 2001.

correcto/ justo/ bueno para todos los miembros del grupo se vuelve el foco dominante. Este concepto de “virtud cívica” es un interés de grupo colectivo, lo cual resulta de la membresía de categoría social (Taylor 2001).<sup>89</sup>

Las investigaciones indican generalmente que las personas mayores cumplen más con el pago de impuestos que los más jóvenes. Los mayores son probablemente más reacios al riesgo que los más jóvenes. La investigación canadiense indica más específicamente que los contribuyentes de mediana edad cumplen menos con los impuestos en comparación con los contribuyentes jóvenes y mayores.<sup>90</sup> En términos generales, las mujeres cumplen más que los hombres. La investigación sobre los delitos y corrupción sugieren que los hombres cumplen menos que las mujeres (en promedio).<sup>91</sup> Los hombres tienden a evadir más que las mujeres.<sup>92</sup> Las personas del sexo femenino cumplen más que los hombres (presentación de declaraciones juradas, informes y pago). Existen indicaciones de que las personas casadas cumplen más que las personas que no están casadas.<sup>93</sup> La educación de las personas puede jugar un rol pero una educación superior puede influir el cumplimiento en ambas direcciones: la mejor comprensión puede aumentar el cumplimiento o disminuirlo.

La investigación indica que las personas desempleadas están subrepresentadas en el sector informal.<sup>94</sup> Aquellos que son exitosos en la economía formal también se desempeñan mejor en el sector informal.

Es más probable que los contribuyentes con bajos ingresos paguen sus impuestos en comparación con los contribuyentes de ingreso medio y alto. La probabilidad de que los asalariados presenten declaraciones juradas, informes y paguen impuestos debidos es mejor que el caso de los contribuyentes que reciben inversiones e ingresos de renta y ganancias de capital y

---

89. Taylor, N., “Comprender las actitudes del contribuyente entendiendo las identidades de los contribuyentes”, Centro de integridad del sistema tributario, Universidad Nacional de Australia, ensayo de trabajo 14, 2001.

90. Boame, A. K., “Análisis de panel de cambio de conducta en el cumplimiento individual del impuesto a las ganancias”, ensayo presentado en la Conferencia de Investigación de IRS de 2009, *Boletín de Investigación de IRS* (2009).

91. Torgler, B. y F. Schneider, “Actitudes frente al pago de impuestos en Austria: Un análisis empírico”, *Ensayo de trabajo de CREMA*, N° 2004-27, Basel.

92. Baldry, J. C., “Evasión al impuesto a las ganancias y cronograma de impuestos: Algunos resultados experimentales”, 42 *Finanzas públicas* 3 (1987).

93. Boame, nota supra 90; Torgler y Schneider, nota supra 91.

94. Pahl, R. E., “¿Desempleado significa sin trabajo?”, *Anales de la Academia norteamericana de ciencia política y sociales* (1987); Oficina de Auditoría Nacional de Suecia, “Desempleo y trabajo informal” (1998).

pérdidas, así como el de los empleados autónomos.<sup>95</sup> La disponibilidad de la información de terceras partes sobre salarios y la falta de información de terceros sobre muchas otras fuentes de ingreso será un factor importante para explicar esta diferencia en el cumplimiento. Otro resultado interesante de la investigación canadiense es que los contribuyentes utilizan métodos electrónicos para presentar declaraciones juradas y pagar, lo que demuestra más cumplimiento en comparación con los contribuyentes que utilizan soluciones en papel. Esta investigación también indicó que es menos probable que los contribuyentes que reclaman varias deducciones informen que aquellos contribuyentes que no reclaman dichas deducciones.<sup>96</sup>

Las circunstancias económicas también pueden influenciar el comportamiento de los contribuyentes. Las personas están preparadas para asumir riesgos importantes para evitar pérdidas mientras que no asumirían riesgos para ganar la misma cantidad. Como consecuencia, el incumplimiento ocurrirá más frecuentemente en los casos donde los contribuyentes tienen que pagar una cuenta en comparación con los casos en que los contribuyentes reciben un reintegro.<sup>97</sup> Las personas están dispuestas a asumir riesgos importantes para evitar grandes pérdidas o fracasos. Cuando el comercio de alguien o su existencia están siendo amenazados, la persona se puede sentir motivada a no cumplir para salvaguardar su posición de liquidez. Una vez que un contribuyente ha dado ese paso, va a tender a continuar con esta conducta.

El rol de las autoridades también es muy importante para afectar las actitudes relacionadas con los impuestos (Taylor 2001).<sup>98</sup> Las decisiones tomadas por las autoridades que se perciben como representantes de los contribuyentes serán aceptadas más fácilmente que las decisiones tomadas por las autoridades que se perciben como menos representativas de los contribuyentes. Las autoridades no representativas se perciben como ilegítimas porque no “nos” representan de manera apropiada (Haslam).<sup>99</sup> Las decisiones tomadas por dichas autoridades se pueden ver como inválidas y como que no es necesario cumplirlas (Taylor 2001).<sup>100</sup>

95. Boame, nota supra 90.

96. Id.

97. Drenth, P. J. D., Thierry, H. y de Wolff, C. J., *Psicología de trabajo*, Psychology Press, 1998.

98. Taylor, N., “Contribuyentes que se quejan del pago de impuestos: Qué diferencia a aquellos que se quejan de los que no”, Centro de Integridad del Sistema Tributario, Universidad Nacional de Australia, Ensayo de trabajo 9, 2001.

99. Haslam, S. A., *Psicología de las organizaciones: El enfoque de la identidad social*, Londres: Sage, 2001).

100. Taylor, N., supra 98.

Kirchler y Hoelzl<sup>101</sup> hicieron un listado de las diferentes variables que determinan el cumplimiento del pago de impuestos y los categorizaron en aquellos respecto de la representación social, respecto de toma de decisiones y aquellos que están en estilo de interacción entre las autoridades fiscales y los contribuyentes (ver tabla). Concluyeron que la creciente corriente literaria sobre comportamiento tributario no ha dado todavía un modelo comprensivo.

**Clasificación de determinantes de cumplimiento tributario**

<p><i>Perspectiva política (política fiscal)</i>                  Sistema tributario (complejidad, tasas tributarias, etc)</p>
<p><i>Perspectiva psicológica social</i>                  Representaciones mentales (sociales)                  Conocimiento tributario y conceptos mentales                  Actitudes: creencias y evaluaciones                  Normas:                      Normas personales; ética tributaria                      Normas sociales e identidad                      Normas de la sociedad                  Oportunidad percibida para evadir                  Percepciones de justicia:                      Justicia distributiva                      Justicia en el procedimiento                      Justicia retributiva                  Motivación para cumplir                      Posturas motivadoras                      Moral tributaria</p>
<p><i>Perspectiva de toma de decisiones</i>                  Toma de decisiones racional                      Probabilidad de auditoría, multas, tasas tributarias e ingresos                  Aspectos psicológicos de la toma de decisiones                      Secuencia de auditoría: procesos de aprendizaje                      Heurística, vicios, marcos                      Fenómenos de retención</p>
<p><i>Empleo autónomo (pagar del bolsillo)</i></p>
<p><i>Interacción entre las autoridades fiscales y los contribuyentes</i>                  (“La policía contra los ladrones” vs. Perspectiva de “servicio para los clientes”)</p>

Resumir las diferentes investigaciones realizadas, Kirchner y Hoelzl indican que el comportamiento tributario ha sido investigado desde una

101. Kirchler, E. y Hoelzl, E. I., “Formando la conducta de los contribuyentes como función de interacción entre las autoridades fiscales y los contribuyentes” en Elffers, H., Verboon, P. y Huisman, W. (eds), *Manejar y mantener el cumplimiento*, 2006.

perspectiva política, principalmente enfocado en la complejidad de la ley tributaria y la economía de sombra, desde una perspectiva económica con un foco en la toma de decisiones racional relacionado con las tasas tributarias, auditorías y sanciones y desde una perspectiva psicológica y económica de comportamiento que incluye actitudes, normas y percepciones sobre la justicia. Su investigación puede clasificarse en dos categorías principales: representaciones sociales de impuestos y toma de decisiones para cumplir. Ellos asumen que las variables identificadas como determinantes del cumplimiento tributario operan de manera diferente, según el clima fiscal. Se asume que la variable crucial que determina el clima fiscal es la manera en que las Administraciones Tributarias interactúan con los contribuyentes. Es probable que las Administraciones Tributarias que perciben a los contribuyentes como “ladrones” establezcan un comando y clima de control con los contribuyentes que quieren escapar de las autoridades tomando decisiones extensivas (rationales). Las Administraciones Tributarias que perciben a los contribuyentes como “clientes” son más propensas a crear un clima de cooperación y confianza. Un clima de “policías contra ladrones” favorece la toma de decisiones egoísta y racional y, en un clima de cooperación, el cumplimiento voluntario dependerá de las manifestaciones sociales de los contribuyentes respecto de los impuestos. Las percepciones de conocimiento subjetivo, actitudes, normas y justicia determinarán considerablemente la conducta de cumplimiento.

Si bien debería realizarse más investigación para mejorar la total comprensión de la conducta del contribuyente, muchas Administraciones Tributarias han adoptado una estrategia hacia los contribuyentes que está basada en percibirlos como clientes. Una precondition necesaria para introducir exitosamente un enfoque basado en el cliente es la existencia de confianza pública y la confianza en la Administración Tributaria.<sup>102</sup>

### 3.2.3. Obstáculos al cumplimiento voluntario desde la perspectiva del contribuyente

En los informes de EEUU de la Sociedad Nacional de Profesionales de los Impuestos (NSTP, por sus siglas en inglés), realizado por B. J. Whitlock (basado en una investigación realizada en 2007 que revisa datos específicos

---

102. Otra publicación interesante es un informe de la investigación de la Agencia Tributaria sueca, “Justo desde el comienzo”, 2005.



de casos de contribuyentes),<sup>103</sup> se hace claro que no existe ninguna cuestión que se considere un obstáculo al cumplimiento voluntario sino más bien un conjunto complejo de factores que lleva a los contribuyentes a no cumplir. Muchos contribuyentes luchan desesperadamente para encontrar un camino de vuelta pero nunca lo logran.

Esta investigación indica que los contribuyentes incurren en obstáculos para el cumplimiento voluntario bajo las siguientes categorías generales:

- Complejidad de la legislación tributaria;
- Dificultad de procedimiento con el IRS, incluso en la comunicación;
- Presentación de declaraciones juradas e informes onerosos;
- Evaluaciones de interés y multas no razonables
- Motivación insuficiente para presentar declaraciones juradas y pagar a tiempo;
- Falta de importancia o prioridad percibida; y
- Factores varios (falta de confianza en el gobierno).

La forma en que la prensa informa sobre la conducta de la Administración Tributaria también contribuye a las creencias y percepciones del público. Rosotti da algunos ejemplos de cómo la prensa puede destruir la confianza en el gobierno. Estos incluyen historias de páginas principales que aparecieron en el New York Times:

“IRS reduce auditorías a ricos y pone el ojo en la clase trabajadora pobre” (15 de diciembre de 1999)

“IRS podría auditar a los pobres y no a los ricos” (16 de abril de 2000)

“Los acomodados evitan el escrutinio de impuestos incluso con la advertencia del IRS sobre engaños” (7 de abril de 2002)

Como se mencionó antes, la confianza en el gobierno en general y en la justicia del sistema tributario, que incluye las creencias de los ciudadanos respecto de que los diferentes grupos en la sociedad pagan su parte justa, se considera un factor principal del cumplimiento voluntario. La investigación realizada por V. Braithwaite sugiere que en Australia, la percepción es amplia respecto de que los ricos y poderosos no están pagando su cuota justa del impuesto.<sup>104</sup> Las conclusiones de su investigación indican que las aumentadas percepciones y preocupaciones sobre la inequidad vertical están relacionadas con la pérdida de confianza en el gobierno y la oficina fiscal como se refleja en los sentimientos de desilusión con la

---

103. Whitlock, B. J., La Sociedad Nacional de Profesionales Tributarios, “Los obstáculos al cumplimiento voluntario desde la perspectiva del contribuyente”, 2007.

104. Braithwaite, V., “Percepciones de quiénes no están pagando su cuota justa”, 2004.

democracia, insatisfacción con el gobierno y percepciones de injusticia de procedimiento en las operaciones de la oficina fiscal. La parte principal de estas preocupaciones es la observación de que los procesos democráticos y la justicia son, efectivamente, el dominio de los ricos y los poderosos. La desilusión y la pérdida de compromiso frente al sistema tributario claramente socavaría los esfuerzos por establecer una cultura de pago voluntario de impuestos. Aunque su investigación se limitó a Australia, no es improbable que haya habido desarrollos similares en otros países también.

### **3.3. Gerencia corporativa y cumplimiento tributario**

#### **3.3.1. Introducción**

La dirección de empresas establece la relación entre la gerencia de la empresa, su directorio, sus accionistas y otras partes interesadas. La dirección de empresas provee el marco para las reglas sobre los objetivos de la empresa y cómo alcanzarlos, y determina la forma en que se va a medir el rendimiento de ésta. Una buena dirección debe alentar a las empresas a perseguir objetivos no solo en interés de ella y sus accionistas sino también en interés de otras partes interesadas y, de manera más general, de toda la sociedad. La dirección de empresas no está sola, sino que es parte de un contexto económico y social más grande, que incluye elementos como políticas macroeconómicas, competencia económica, factores legales e institucionales, y los intereses medioambientales y sociales de las comunidades que influyen normas y valores de negocios y las cuestiones de la reputación.

Luego de varios escándalos como los casos de Enron y WorldCom en Estados Unidos, el caso Ahold en Los Países Bajos y el asunto Parmalat en Italia, los gobiernos han respondido con legislación. En Estados Unidos, se sancionó la ley Sarbanes-Oxley, así como leyes similares en otros países.

Recientemente, la atención puesta sobre cuestiones de la dirección de empresas ha hecho surgir puntos importantes sobre la interacción de ésta con las cuestiones impositivas. La mayor parte de la discusión se ha centrado en el marco regulatorio apropiado para establecer principios de administración de empresas. Se consideraron, por consiguiente, cuestiones de ley de sociedades, prácticas regulatorias y de divulgación, principios de conducta éticos, etc.

En una encuesta de UK FTSE 350 realizada por Henderson Global Investors, se enviaron cuestionarios a 335 empresas del FTSE 350 Index, que

fueron respondidos por 162 de ellas, o el 48%<sup>105</sup> Las respuestas mostraron que:

- Muchos directorios no prestan suficiente atención estratégica a los temas tributarios;
- Menos de la mitad de los directorios de las empresas que respondieron el cuestionario revisaron estratégicamente la cuestión impositiva en 2004 o adoptaron una política impositiva formal;
- Una proporción menor de empresas FTSE100 (36%), comparadas con las empresas FTSE250 (39%), han llevado a cabo una revisión, si bien una mayor proporción de las FTSE100 (40%) que las FTSE250 (29%) poseen una política formal;
- Un número de empresas reportaron que el directorio adoptó una política o que están en proceso de adopción de una para someter a la aprobación del directorio;
- Las empresas confirmaron que es cada vez mayor la posibilidad de ser cuestionadas por las autoridades impositivas en cuanto a sus precios de transferencia, uso de paraísos fiscales o actividades llevadas a cabo principal o exclusivamente con el propósito de reducir impuestos.

Henderson también publicó un informe titulado “Impuestos Responsables” sobre como los profesionales encargados de los impuestos elaboran criterios día a día.<sup>106</sup> Este informe muestra que algunas empresas tienen estrategias claras, establecidas formalmente y aprobadas por el directorio que unen su gerencia impositiva con todos los principios de negocios y valores y toda la cultura de la empresa. En algunos casos, el directorio explícitamente aprobó estrategias o estándares tributarios más específicos.

Ernst & Young publicó un informe que muestra los desafíos y las oportunidades que el nuevo ambiente crea para los directores impositivos.<sup>107</sup> También apareció en este informe mayor consciencia de la importancia de la dirección de empresas. Según este informe, la mayoría de los directores tributarios (79%) creen que el riesgo gerencial es crucial para preservar el desempeño total de sus empresas.

Entonces, hay evidencia de que la política impositiva en empresas multinacionales ya no es una cuestión secundaria; es una parte fundamental de

---

105. Henderson Global Investors, “Impuestos, riesgo y administración de empresas, Resultados de una encuesta de FTSE350”, 2005.

106. Henderson Global Investors, “Impuestos Responsables”, 2005.

107. Ernst & Young, “Manejo de riesgo tributario: la evolución del rol de los directores tributarios”, 2004.

una buena dirección de empresas. Los impuestos están claramente pasando a tener una presencia más importante en el orden del día de los accionistas e inversores, como así también de las autoridades impositivas.

Esto fue también el resultado de una encuesta KPMG de 2006, que una vez más dejó en claro que la tendencia global entre las empresas multinacionales de cambiar sus operaciones de impuestos altos a impuestos bajos se ha acelerado en los últimos años.

El porcentaje de multinacionales que reportaron que planeaban cambiar bienes u operaciones a impuestos bajos ha aumentado significativamente en un año. Un grupo considerable dijo que ya habían cambiado parte de sus operaciones a un régimen de impuestos bajos, en respuesta a cuestionamientos de planeamiento tributario más agresivos de parte de las autoridades.

En su análisis de la encuesta, KPMG entendió el mensaje de las empresas de que las tasas impositivas son importantes, pero que no son todo cuando se trata de decidir la ubicación para las operaciones de la empresa. Las empresas pueden aceptar una tasa de impuestos más alta y más contacto con las autoridades como un costo razonable de hacer negocios en países donde las relaciones con las autoridades impositivas se llevan a cabo de una forma constructiva y predecible. Esto, sin embargo, no significa que van a dejar de planear cómo reducir su tasa impositiva efectiva. Más del 70% de los encuestados KPMG dijeron que habían reaccionado a cuestionamientos más agresivos por parte de las autoridades volviéndose más sofisticados en sus procesos de planeamiento tributario y gerencial.

Al mismo tiempo, la encuesta KPMG mostró un rápido aumento en el nivel de interés en los asuntos tributarios de la empresa entre inversores y accionistas. Además del proceso normal de informes, cada vez más empresas tienen regularmente reuniones orientadas a los impuestos con accionistas e inversores.

Según los resultados de esta encuesta, parece haber una significativa mejora en la dirección de empresas en relación a los impuestos, incluida una mayor conciencia de los riesgos tributarios a nivel del directorio, límite de los riesgos tributarios al crear más transparencia a nivel de sala de directorio y en comunicación con accionistas e inversores, como así también la mejora de procesos de planeamiento tributario y gerenciales más sofisticados y diseñados e implementados de manera más explícita. Estos esquemas de planeamiento más sofisticados van a ser menos riesgosos, y por lo tanto van

a cumplir más con la ley, pero al mismo tiempo van a ser más efectivos en su impacto sobre la reducción de las tasas impositivas efectivas.

#### 3.3.2. Manejo del riesgo tributario

Si los impuestos se están convirtiendo en una parte fundamental de la administración de empresas, y la política tributaria es cada vez un asunto más importante en el orden del día de los directorios (principalmente el manejo del riesgo tributario y la transparencia), y si los esquemas de planeamiento tributario cumplen cada vez más con la ley, los Administradores Tributarios se van a ver beneficiados por estos desarrollos, incluso si la administración del riesgo tributario en el directorio no implica automáticamente menos planeamiento, sino tal vez lo contrario. El hecho de que los directorios van a demandar esquemas de planeamiento menos riesgosos pero más efectivos en pos del interés de los accionistas puede aliviar la tarea de los administradores tributarios. Al mismo tiempo, las rentas públicas tenderán a disminuir. Este efecto puede mitigarse si otras partes interesadas demandan un comportamiento más responsable socialmente y la empresa paga la cantidad adecuada de impuestos en el país. Algunos administradores tributarios también tienden a que los contribuyentes soliciten estándares morales y éticos en el régimen tributario, lo que parece sobrepasar las obligaciones legales para terminar siendo un concepto difícil de aplicar tanto para los contribuyentes como para los administradores tributarios.

Las claves para un gerente tributario incluirían las siguientes obligaciones:

- Para la dirección (y los accionistas): no pagar más impuestos que los que la ley requiera;
- Mantenerse competitivo con relación a otras empresas responsables; y
- Comportarse de manera honesta, legal, ética, abierta, cortés, puntal y según estándares profesionales.

Los gerentes tributarios de las empresas no deberían sentir la obligación de utilizar valores éticos o morales en las *cuestiones técnicas* o de filosofar sobre la intención del congreso cuando la ley es clara en cuanto a su aplicación.

El manejo de riesgo tributario de la empresa posiblemente será parte de la política general de manejo de riesgo de toda la empresa, pero también parte de una estrategia tributaria general. La estrategia tributaria general de una empresa incluirá el manejo del riesgo tributario. Otros elementos de la

estrategia general tributaria incluyen la carga efectiva tributaria y el costo del manejo de los asuntos tributarios.

PricewaterhouseCoopers distingue siete categorías distintas de riesgo asociado con impuestos.<sup>108</sup> Estas incluyen cuatro áreas de riesgo específicas (riesgos transaccionales, riesgos operacionales, riesgos de cumplimiento y riesgos de contabilidad financiera) y otras tres áreas de riesgo genérico (riesgos de portfolio, riesgos de administración y riesgos de reputación).

Riesgos específicos	Descripción
Transaccional	Se ocupa de los riesgos y las exposiciones asociadas con transacciones específicas llevadas a cabo por la empresa. Eventos típicos que dan lugar a riesgo tributario son adquisiciones entre otros, disposiciones, fusiones y reorganizaciones internas.
Operacional	Se ocupa de los riesgos de la aplicación de leyes tributarias, regulaciones y decisiones a las operaciones diarias de la empresa. Eventos tributarios típicos que dan lugar a riesgos tributarios incluyen nuevos negocios y nuevos modelos operativos.
Cumplimiento	Se ocupa de los riesgos asociados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la empresa.
Contabilidad financiera	Los riesgos incluyen las cifras en los informes contables (éstos se estiman al momento de la emisión de los estados contables) y los cambios de legislación o sistemas contables. Desde una perspectiva tributaria, el riesgo financiero puede relacionarse con: <ul style="list-style-type: none"> <li>– provisiones tributarias inadecuadas en los estados contables;</li> <li>– divulgación tributaria identificada pero no cuantificada de manera razonable;</li> <li>– falta de postura discutible para mantener posiciones tributarias agresivas;</li> <li>– riesgos tributarios no detectados; y</li> <li>– penalidades e intereses como resultado de pago tardío de impuestos o ubicación incorrecta en la declaración de impuestos.</li> </ul>

108. PricewaterhouseCoopers, “El mundo ha cambiado: Manejo de riesgo tributario y cumplimiento”, 2004. Ver también PwC, “Manejo de riesgo tributario”, 2004 y 2006.

Riesgos genéricos	Descripción
Portfolio	Se ocupa del nivel total de riesgo cuando se mira a los riesgos transaccionales, operacionales y de cumplimiento como un todo y considera la interacción de estas tres áreas diferentes específicas de riesgo. Una organización corre un riesgo a través de la combinación de cualquiera de los ítems mencionados arriba.
Administración	Este es el riesgo de no administrar los varios riesgos establecidos arriba. Los eventos que implican riesgos tributarios son cambios en el personal o personas relacionadas con los impuestos que dejan la información sin estar debidamente documentada.
Reputación	El mayor impacto en la organización que puede surgir de sus acciones si se vuelven una cuestión de conocimiento público. Los eventos que pueden dar lugar a un riesgo tributario son investigaciones llevadas a cabo por las autoridades tributarias, audiencias o comentarios en la prensa.

PWC identificó tres objetivos de control interno relacionados con el manejo de riesgo. Primero, la efectividad y eficiencia de las operaciones, entre las que se incluyen los objetivos financieros y operacionales sobre los impuestos en toda la organización; segundo, la fiabilidad de los reportes financieros; y por último, el cumplimiento de las leyes y regulaciones tributarias y otras leyes y regulaciones relevantes como los estándares contables relacionados con los impuestos.

PWC y otras firmas contables han desarrollado listas de manejo de riesgo con las cuestiones claves para los directorios, como por ejemplo si hay una política documentada de manejo de riesgo tributario, la existencia de procedimientos de control y el conocimiento por parte del directorio de los riesgos tributarios clave.

#### 3.3.3. Mayor foco en la dirección de empresas por parte de los Administradores Tributarios

Los Administradores Tributarios cada ven prestan más atención a la cuestión de la dirección de las empresas. Lo que esperan muchas autoridades de recaudación es que llevar la política tributaria al nivel del directorio generará un planeamiento tributario menos agresivo. Se aplican diferentes acercamientos; también se utiliza diferente lenguaje. Las autoridades

tributarias hablan no solo de dirección de empresas sino también de responsabilidad empresarial y social, estándares morales y éticos. Todos estos términos, además de tener diferentes significados, se utilizan de maneras distintas.

### *HM Ingreso & Aduanas*

En el Reino Unido, el HMRC está buscando un diálogo con las empresas sobre la dimensión tributaria de la responsabilidad empresarial, entre lo que se incluyen elementos como la claridad, el diálogo, el alineamiento de impuestos con negocios subyacentes, y el reconocimiento del riesgo de reputación y la adhesión al espíritu de la ley.

La responsabilidad empresarial implicaría que todos los documentos preparados por un grupo empresarial deben ser exactos y completos y conservados para una posible inspección por parte de autoridades tributarias, aduaneras u otras. También incluiría el compromiso a cumplir con el espíritu y la letra de todas las leyes y regulaciones en donde la empresa lleve a cabo negocios.

Según HMRC, el objetivo de la reducción de la carga tributaria se debe alcanzar de manera consistente con los objetivos comerciales, las obligaciones legales y los estándares éticos. No deben llevarse a cabo transacciones artificiales con el solo propósito de reducir impuestos, particularmente aquellas que no tienen un efecto económico más allá de ahorrar dinero en impuestos.

HMRC también reconoce que las empresas no deben ser presionadas para cambiar su comportamiento a través de amenazas y que nueva legislación puede ser necesaria para hacer que las empresas cumplan con sus obligaciones.

Según la opinión de HMRC, lo que las empresas quieren de HMRC es:

- Dureza para la falta de cumplimiento;
- consistencia;
- apoyo y guía;
- claridad en los roles y la responsabilidad;
- mayor claridad;
- pronta solución de cuestiones;
- evaluaciones compartidas de riesgo tributario; y
- mayor trabajo conjunto.



HMRC abarca la responsabilidad empresarial:

- respondiendo a la demanda de los consumidores por servicios accesibles;
- demostrando prácticas de negocios responsables;
- construyendo y manteniendo su reputación como una organización ética; y
- apareciendo en el índice de responsabilidad social empresarial.

La responsabilidad empresarial es vista comúnmente como un elemento de la dirección de empresas; sin embargo, el acercamiento de HMRC puede ir más allá del ámbito de lo que regularmente se entiende como dirección de empresas.

Pagar impuestos basándose en estándares éticos sin una (clara) base legal parece ser un concepto muy difícil, tanto para los contribuyentes como para los administradores tributarios.

#### *Australia*

Según la Oficina Tributaria Australiana (ATO, en su acrónimo en inglés), los procesos de manejo de riesgo tributario deberían incluirse en el programa de administración de empresas. Los directores de las empresas y los gerentes más importantes deberían:

- tener un entendimiento amplio, por lo menos desde una perspectiva financiera y de negocios, de las principales cuestiones tributarias relacionadas con las operaciones en curso;
- poder identificar los riesgos materiales para estar seguros de que los procesos empresariales promuevan cumplimiento tributario;
- considerar, por lo menos desde una perspectiva financiera y de negocios, las implicancias tributarias de las principales transacciones, estructuras de negocios y estrategias;
- supervisar los montos generales de diferentes impuestos pagados y conocer las razones donde hay cambios materiales en estos montos;
- entender las tendencias para los indicadores clave, como las tasas tributarias efectivas, y hasta dónde pueden o no pagarse los dividendos;
- conocer la relación de la empresa con la ATO y el nivel de escrutinio de la ATO de los asuntos de negocios; y
- entender la posición que adoptan el negocio y sus consejeros en relación al cumplimiento y planeamiento tributario.

Más, generalmente, los directores deberían conocer todos los factores que tienen incidencia sobre si el negocio tiene un nivel de riesgo alto, moderado o

bajo, y los directores y los gerentes más importantes deberían estar en posición de conocer los riesgos y asegurar que sean manejados adecuadamente.

ATO ha publicado sus estándares de rendimiento esperado para la dimensión tributaria de administración de empresas y ha provisto indicadores de resultados tributarios que atraen su atención. El objetivo de ATO es la auto regulación; los directores pueden utilizar estándares de rendimiento publicados para auto evaluar la naturaleza y el alcance de los riesgos tributarios en relación con el rendimiento general. Los contribuyentes deberían poder monitorear y defender los resultados tributarios, especialmente si varían significativamente de los resultados financieros, económicos o contables.

Los estándares de rendimiento de ATO le dan a las empresas la oportunidad de evaluar su propio perfil de riesgo y marcarlo como referencia contra las poblaciones de grandes negocios y sectores específicos industriales. Esto les brinda a las empresas un entendimiento de la contribución tributaria total y de las tendencias en impuestos relacionadas con las cifras económicas y contables.

ATO también está empezando a firmar acuerdos con grandes empresas. Estos acuerdos incluyen un chequeo inicial de los sistemas de la empresa, el marco de la administración y los controles para manejar efectivamente el riesgo tributario. Una empresa grande que firma un acuerdo de cumplimiento puede reducir su riesgo de auditoría demostrando cuidados razonables, remisiones de acceso a penalidades administrativas y cargos de intereses en caso de deficiencias tributarias.

### *Chile*

El *Servicio de Impuestos Internos* (SII) desarrolló una propuesta en Chile para promover la responsabilidad social para las empresas multinacionales a través de un certificado de “buenos contribuyentes”.

La responsabilidad social se está convirtiendo en una medida de calidad para las empresas multinacionales. Los consumidores no solo demandan buenos productos sino que también prestan atención a las condiciones laborales y a las prácticas medioambientales de la empresa en los países donde ésta opera. También cada vez se es más consciente y se reconoce que las actividades globales de las empresas multinacionales requieren que éstas paguen un monto justo de impuestos en los países donde operan. Cada vez es más importante que el comportamiento global de la empresa sea saludable. Aquellas que no se desempeñan como buenos ciudadanos globales

tendrán que enfrentar sanciones de parte de los consumidores y de los mercados de capitales.

Las empresas se enfrentan al problema de cómo probarle al público que su comportamiento cumple con las normativas medioambientales, laborales y tributarias. Primero, no hay estándares internacionales aceptados sobre los diferentes aspectos de la responsabilidad social de la empresa (CSR según el acrónimo en inglés). Y segundo, no hay una autoridad (internacional) competente que verifique que la empresa cumple con los estándares.

En el ámbito tributario, las empresas generalmente dependen de la opinión de sus auditores externos quienes, como parte de su trabajo de auditoría regular emiten opiniones sobre si hay o no obligaciones tributarias pendientes.

Chile está considerando un procedimiento para que el SII le dé a las empresas un “certificado de Buenos contribuyentes”. Los estándares de éste serían dados a conocer al público. El sistema abarcaría no solo a las empresas sino también a sus proveedores.

Bajo este concepto, se desarrollarían normativas con principios y estándares de comportamiento empresarial en cuanto a los impuestos. Las empresas que aplicaran estas normativas podrían obtener un certificado del SII luego de un cierto período durante el cual SII verificaría el comportamiento de la empresa. La certificación continua se obtendría luego de un seguimiento anual. De hecho, el concepto chileno para el certificado de “buenos contribuyentes” tiene dos objetivos: la mejora en el comportamiento de los contribuyentes al ser responsables socialmente y el uso de IT tanto por parte de los contribuyentes y del SII.

El concepto puede implementarse en Chile; sin embargo, según el punto de vista de Chile, sería más efectivo implementar el concepto en más países para completar la cadena entera o por lo menos para que haya más partes en la cadena de proveedores de una empresa en particular. Esto significa desarrollo de estándares internacionales de certificación, reconocimiento internacional de estándares y desarrollo de mecanismos (automáticos) de intercambio de información.

El atractivo del método chileno es el elemento de auto regulación, es decir, que las empresas se obligan entre ellas a cumplir con los estándares. Una desventaja es la burocracia extra que el sistema generaría y también las complicaciones judiciales de un sistema de certificación (apelaciones, etc.).

Cuanto más beneficios le de la Administración Tributaria a las empresas certificadas, más sólido tiene que ser el marco judicial para garantizar que las empresas que califican obtengan el certificado de manera oportuna. Esto sería aún más importante en un contexto internacional. Otra cuestión es si realmente vale la pena desarrollar un sistema de certificación para alentar a las empresas a accionar electrónicamente, cuando la tendencia parece ser que el accionar electrónicamente es obligatorio para las empresas (por ejemplo, los Países Bajos y Estados Unidos).

### *Países Bajos*

En los Países Bajos se ha introducido el concepto de monitoreo horizontal...<sup>109</sup> El monitoreo horizontal se auto regula. Sigue la tendencia actual de la importancia de la dirección de empresas para restablecer la confianza en las empresas grandes. Los ejecutivos necesitan certificar y demostrar que han establecido y mantienen una estructura adecuada de control interno y procedimientos para los informes financieros. La gerencia ejecutiva y los directorios están en un “lugar candente” a través de provisiones importantes dentro de la ley Sarbanes-Oxley en Estados Unidos y otras regulaciones, incluidas penalidades criminales y sanciones civiles. La Administración Tributaria y de Aduanas de Holanda está sintonizándose con los controles de contabilidad interna y externa de las grandes empresas.

La Administración Tributaria holandesa ha comenzado a firmar cláusulas con empresas individuales y también con organizaciones de comercio. En una cláusula, se hacen acuerdos mutuos sobre el comportamiento de cada parte, sus obligaciones y sobre la forma como se maneja su pasado. Se generan acuerdos sobre cómo cada parte informaría a la otra. De esta forma, las cláusulas mejoran la seguridad legal. Las empresas y la Administración Tributaria saben que esperar unas de las otras. Esto contribuye a un mejor clima para que se establezcan empresas en el país. Una relación de confianza entre las empresas y la Administración Tributaria es un elemento importante.

Los principios básicos de la supervisión de los acuerdos incluyen tres elementos: (1) los acuerdos se ocupan de los impuestos en cuanto a todos los impuestos y su recaudación; (2) los derechos legales y regulatorios y las obligaciones siguen siendo aplicables sin ninguna restricción; y (3) las

---

109. Alink, M. y Van Kommer, V., El método holandés: Descripción de la Administración tributaria y de aduanas holandesa, 2da edición, 2009.

partes expresan su intención de mantener una relación con transparencia, entendimiento y confianza.

Los acuerdos miran el pasado y el futuro. Abarcan arreglos sobre la manera y la intensidad de la supervisión como así también arreglos sobre formas de solucionar cuestiones del pasado. El punto de partida es que cada empresa informe los riesgos financieros actuales y que la autoridad de recaudación asuma una posición respecto de ellos lo antes posible. Luego se resuelven bajo la legislación tributaria actual, lo que significa que no se aplican posiciones más o menos favorables. Esto ayuda a satisfacer la necesidad de seguridad del sector empresarial.

El principal punto de partida es que los acuerdos de supervisión se finalizan únicamente con empresas cuyos “marcos de control tributario” están en orden. Esto también está establecido por los estándares de IFRS y la ley Sarbanes-Oxley de Estados Unidos.

Se han firmado cláusulas con las empresas más grandes al nivel gerencial más alto, es decir, no a nivel del director tributario sino por el CFO e incluso el CEO. La mayoría de las cláusulas apenas cubren dos páginas, pero tienen un impacto enorme. Expresan la voluntad de las empresas de estar en diálogo con la Administración Tributaria. Quieren que se les tengan confianza y quieren confiar en la agencia tributaria.

La experiencia holandesa es que la mayoría de las empresas están ansiosas por firmar una cláusula con la Administración Tributaria porque no quieren inseguridades. Quieren aparecer en las noticias en una manera positiva y no quieren problemas tributarios que puedan dañar su reputación. Quieren poder darle una señal a sus accionistas y a las otras partes interesadas y a la sociedad en general de que pueden confiar en ellas y de que están en control. Esto puede hacerse a través de la firma de una cláusula y de brindar la información relevante de manera abierta frente a la Administración Tributaria.

Las autoridades holandesas indican que su experiencia muestra que, a pesar de que los estudiosos del tema y los consultores de impuestos tienen serias preocupaciones, el entusiasmo de las empresas es muy fuerte. Estar en control es más importante que ahorrar dinero en impuestos. La confianza es muy importante para el valor de los accionistas. La confianza es de vital entendimiento.

No se hace referencia en las cláusulas holandesas a estándares morales o éticos. Tratan de crear una situación ventajosa por donde se la mire para las empresas y para la Administración Tributaria.

*Auto regulación.* El concepto de cláusula desarrollado por la Administración Tributaria y de Aduanas holandesa se basa no solo en la confianza sino también en la auto regulación. Esto está en sintonía con la premisa de permitirle a las empresas tener un mayor grado de responsabilidad. Está de acuerdo también con las reglas diseñadas para otros propósitos, es decir, dirección de empresas e informes financieros. A partir de los escándalos contables en la década del 90, que demostraron las fallas de los sistemas de control internos y externos, se implementaron un número considerable de códigos de administración de empresas y leyes. Un ejemplo famoso es la ley Sarbanes-Oxley (SOA) en los Estados Unidos. En los Países Bajos se desarrolló un código de administración de empresas, el llamado “Código Tabaksblat”. Hay, sin embargo, un enfoque diferente. Mientras que SOA establece reglas y sanciones estrictas, el Código Tabaksblat adopta una premisa de auto regulación. Ambas leyes requieren que las empresas monitoreen continuamente sus propios riesgos y que los directorios afirmen que tienen control de los procesos de sus empresas.

*Marco de control tributario holandés*<sup>110</sup> Para poder emitir un “declaración de en control”, una empresa necesita un marco de control interno (ICF). En Estados Unidos, el llamado modelo COSO (por el Comité de Patrocinio de Organizaciones de la Comisión Treadway) se ha vuelto estándar.

En los Países Bajos, se desarrolló el marco de control tributario (TCF). El TCF es parte del ICF general y se enfoca en el control interno de los procesos tributarios. Un TCF le brinda a la empresa una visión actualizada de su posición tributaria.

El TCF le da a la Administración Tributaria una indicación fuerte sobre el grado de control que tiene la empresa. Si el TCF es sólido y en línea con los acuerdos, el monitoreo por parte de la Administración Tributaria puede ser bastante limitada. La declaración de impuestos no tendrá información que requiera atención. Sin embargo, si la Administración Tributaria tiene serias dudas sobre la solidez del TCF, entonces intensificará su rol de monitoreo.

### *Otros países*

La dirección de empresas cada vez recibe más atención por parte de las autoridades tributarias en otros países. Se ocupan del tema discursos y presentaciones recientes de comisionados para las comunidades de negocios y/o de profesionales.

---

110. Administración de impuestos y aduanas holandesa, *Memorandum de marco de control tributario*, Marzo 2008.

*Tercera reunión del Foro OCDE sobre Administración Tributaria, Seúl 2006*

La tercera reunión del Foro sobre Administración Tributaria se utilizó para poner el foco en dos cuestiones claves que enfrentan los órganos recaudatorios: falta de cumplimiento internacional y reformas reorganizacionales para una administración tributaria más efectiva.

El cumplimiento de las leyes impositivas se ha vuelto más difícil ya que el comercio y la liberalización del capital y los avances en la tecnología de las comunicaciones han abierto el mercado global a un espectro más amplio de contribuyentes. Mientras que este ambiente económico más abierto es bueno para los negocios y el mercado y el crecimiento globales, puede llevar a estructuras que cuestionan las reglas tributarias, incluidos esquemas y arreglos por parte de contribuyentes nacionales y extranjeros para facilitar la falta de cumplimiento de las leyes tributarias nacionales. Se llegó a un acuerdo en la reunión para mejorar la cooperación práctica entre los órganos recaudatorios y otras agencias para el cumplimiento de la ley.

Además, se expresaron preocupaciones continuas sobre la dirección de empresas y el rol de los consultores impositivos y financieros y otras instituciones en relación con la falta de cumplimiento y la promoción de acuerdos inaceptables para la reducción de impuestos.

Se identificaron cuatro áreas en las cuales se identificará el trabajo existente o se iniciará un Nuevo trabajo:

- (1) Mayor desarrollo de la guía de esquemas de planeamiento tributario agresivo para identificar tendencias y medidas para contrarrestar dichos esquemas.
- (2) Examinar el rol de los intermediarios tributarios en relación con la falta de cumplimiento y la promoción de acuerdos inaceptables para la reducción de impuestos con miras a completar el estudio para finales de 2007.
- (3) Expandir las Directivas de Administración de Empresas OCDE 2004 para dar mayor atención al vínculo entre impuestos y buena dirección.
- (4) Mejorar el entrenamiento de los funcionarios tributarios en los temas de impuestos internacionales, incluso el traslado de funcionarios de una administración a otra.

### 3.3.4. Principios de OCDE para el gobierno corporativo<sup>111</sup>

La publicación de OCDE del año 1999 “Principios de OCDE para el gobierno corporativo” fue revisada en 2004 para tomar en cuenta los recientes desarrollos y experiencias en los países miembros y no miembros de OCDE. Los legisladores están ahora más conscientes de la contribución que el buen gobierno hace a la estabilidad financiera del mercado, inversión y crecimiento económico. En las economías de ahora, el interés en el gobierno corporativo va más allá del de los accionistas en el desempeño que las empresas individuales. El buen gobierno es importante para los segmentos de población más amplios y en crecimiento.

En el prólogo de los Principios revisados, se menciona que se esperaba que estos esfuerzos también ayudaran a desarrollar una cultura de valores para la conducta profesional y ética de la que dependen los mercados que funcionan correctamente. La confianza y la integridad juegan un rol esencial en la vida económica y por el bien del negocio y la prosperidad futura, tenemos que asegurarnos de que sean recompensados apropiadamente.

La gestión corporativa implica un conjunto de relaciones entre la gerencia de una empresa, su directorio, sus accionistas y otros interesados. Aunque el elemento central del gobierno corporativo es claramente la relación entre los accionistas y la gerencia que resulta de la separación de propiedad y control, algunos de los otros asuntos relevantes para los procesos de toma de decisiones de una empresa, tales como los temas de medio ambiente, anti corrupción o preocupaciones éticas, son tenidos en cuenta. “Principios de OCDE para el Gobierno Corporativo” enfatiza el importante rol de los terceros interesados, tales como acreedores y empleados, en los sistemas de gobierno. No obstante esto, las Administraciones Tributarias no se mencionan en este aspecto.

Los principios más relevantes a tener en cuenta desde el ángulo tributario son el principio V sobre revelación de información y transparencia y el principio VI sobre las responsabilidades del directorio.

#### V. Revelación de información y transparencia

El marco de gobierno corporativo debería asegurar que se realice una revelación de información precisa y a tiempo sobre todas las cuestiones materiales

---

111. Principios de OCDE para el Gobierno Corporativo, 2004; ver también OCDE: Usar los Principios de OECD para el Gobierno Corporativo, una perspectiva del salón del directorio, 2008.



que conciernen a la empresa, entre las que se incluyen la situación financiera, desempeño, propiedad y gobierno de la empresa.

#### VI. Las responsabilidades del Directorio

El marco de gobierno corporativo debería asegurar la guía estratégica de la empresa, el monitoreo efectivo de la gestión por parte del directorio y la responsabilidad del directorio frente a la empresa y los accionistas.

Aparte de guiar la estrategia corporativa, el directorio es principalmente responsable de monitorear el desempeño gerencial y alcanzar un retorno adecuado para los accionistas, además de evitar conflictos de intereses y equilibrar las demandas sobre la empresa que compiten. Otra responsabilidad importante del directorio es controlar los sistemas diseñados para asegurar que la empresa cumple con las leyes aplicables, entre las que se incluyen leyes tributarias, de competencia, de ambiente de trabajo, de iguales oportunidades, salud y seguridad.

El directorio no sólo es responsable frente a la empresa y sus accionistas, sino que también se espera que tenga debido cuidado (y trate justamente) con los intereses de otros terceros interesados, entre los que se incluyen los de los empleados, acreedores, consumidores, proveedores y comunidades locales. El cumplimiento de los estándares sociales y ambientales es relevante en este contexto.

En algunos países, legalmente se requiere al directorio que actúe según los intereses de la empresa, teniendo en cuenta los intereses de los accionistas, empleados y el bien público. Actuar según el mejor interés de la empresa no debería permitir a la gerencia que se afiance.

*El directorio debería aplicar altos estándares éticos. También debería tomar en cuenta los intereses de los terceros interesados.*

El directorio tiene un rol clave en el establecimiento del tono ético de una empresa.

*Asegurar la integridad de los sistemas de informes financiero y contable, que incluyen la auditoría independiente, y que los sistemas apropiados de control están en su lugar, en particular, los sistemas para manejo del riesgo, control operativo y financiero y cumplimiento con la ley y los estándares relevantes.*

Se aconseja a las empresas establecer programas y procedimientos internos para promover el cumplimiento de las leyes aplicables, regulaciones y estándares que incluyen formas de coimas y corrupción. Además, el

cumplimiento también debe relacionarse con otras leyes y regulaciones tales como las que cubren las condiciones de bonos, competencia, trabajo y seguridad. Para ser efectivo, la estructura de incentivo del comercio necesita estar alineado con sus estándares éticos y profesionales para que el ajuste a estos valores sea recompensado y que las consecuencias disuasivas o multas sean acordes a los incumplimientos de las leyes.

Al mirar la formulación de estos principios, se podría argumentar que la dimensión tributaria está incluida implícitamente, tanto el aspecto de la transparencia total sobre los riesgos tributarios para la empresa y sus accionistas y también el del comportamiento cumplidor de la empresa con las leyes tributarias. Sin embargo, para una mejor comprensión de la importancia de la dimensión tributaria, recomendaríamos que se ponga más atención explícita a las dimensiones tributarias expuestas en “Principios de OCDE para el gobierno corporativo” y sus notas explicativas.

*El estudio del rol de los intermediarios tributarios presentado en la Cuarta Reunión del Foro sobre Administración Tributaria llevado a cabo en Ciudad del Cabo en enero de 2008<sup>112</sup>*

Como un seguimiento de la Declaración de Seúl, OCDE ha realizado un estudio del rol de los intermediarios tributarios. Los amplios objetivos de este estudio fueron aumentar la comprensión del rol que los intermediarios tributarios tienen en la administración tributaria e identificar estrategias para fortalecer la relación entre los intermediarios tributarios y las Administraciones Tributarias.

Los principales conductores del estudio fueron las preocupaciones de las Administraciones Tributarias respecto de determinados arreglos de minimización de impuestos en los que el contribuyente toma una posición que puede ser un tanto defendible aunque tiene consecuencias de ingresos fiscales inesperados y sin intención desde la perspectiva de la Administración Tributaria, o bien es favorable para el contribuyente sin revelar abiertamente que no hay seguridad respecto de si algunas cuestiones importantes en la declaración jurada están de acuerdo con la ley y una creencia de que tales preocupaciones sólo pueden ser resueltas si se mejora la comprensión y colaboración entre las tres partes del ambiente tributario: Administraciones Tributarias, contribuyentes e intermediarios tributarios.

---

112. OECD, Estudio del rol de los intermediarios tributarios, 2008.

El informe establece que el impacto que los asesores tributarios tienen es muy importante y positivo. De muchas maneras, el impacto es aumentar el cumplimiento de sus clientes con sus obligaciones tributarias:

- ayudar a sus clientes a buscar fallos/ autorizaciones avanzados;
- ayudar a sus clientes a mantener registros contables apropiados según se requiere a los efectos tributarios;
- ayudar a asegurar que las declaraciones juradas sean revisadas en detalle antes de presentarlas;
- informar a sus clientes sobre sus obligaciones tributarias en su país y en el exterior; y
- asistir en las negociaciones con los organismos de ingresos.

Las acciones de los asesores tributarios también pueden influir sobre sus clientes de manera que aumenten los riesgos que los organismos de ingresos perciben en sus clientes, especialmente en:

- diseñar, identificar o brindar opiniones favorables sobre las opciones de planificación tributaria que llevan a consecuencias inesperadas y sin intención sobre los ingresos fiscales; y/o
- actuar como defensores de sus clientes donde no hay acuerdo sobre la interpretación de la ley.

Las Administraciones Tributarias quieren que los contribuyentes y sus asesores sean totalmente transparentes en sus comunicaciones y trato y que informen todos los riesgos significativos en el momento apropiado. Esto incluye brindar información sobre las posiciones de declaraciones juradas donde vean potencial para una diferencia importante de interpretación y brindar respuestas comprensivas para que el organismo de ingresos pueda comprender la importancia de las cuestiones, desplegar el nivel apropiado de recursos y alcanzar las conclusiones correctas respecto de los impuestos.

Los contribuyentes esperan de los funcionarios fiscales:

- comprensión basada en la conciencia comercial;
- un enfoque imparcial;
- proporcionalidad;
- revelación de información y transparencia (apertura); y
- respuesta.

Estos atributos son vistos como esenciales para cualquier Administración Tributaria en su trato con los contribuyentes. Si las Administraciones Tributarias demuestran estos atributos, los grandes contribuyentes empresarios podrían más probablemente crear una relación con las Administraciones Tributarias basada en la cooperación y la confianza. Esta relación mejorada

ofrece beneficios tanto para los contribuyentes como para las Administraciones Tributarias.

### 3.3.5. Rol de los intermediarios tributarios en las relaciones mejoradas

Los intermediarios tributarios no son partes directas de la relación mejorada, pero serán, a menudo, los facilitadores de la revelación de información y transparencia que tipifica la nueva relación. Los intermediarios quieren que las Administraciones Tributarias:

- Reconozcan el rol importante y constructivo que ellos tienen y respeten las responsabilidades profesionales que tienen respecto de sus clientes;
- Reconozcan que el interés del cliente es primordial y no puede comprometerse en ninguna solución de caso; y
- Alentar y facilitar la “guía” constructiva de parte de los intermediarios tributarios para llevar las consultas a una conclusión rápida y que brinde una respuesta.

Los intermediarios tributarios reconocen los cambios en los requisitos de la gestión del riesgo y el cambiante modelo de administración tributaria. Por ejemplo, Ernst & Young<sup>113</sup> trata el tema de la cambiante controversia fiscal global y el escenario de gestión del riesgo para las empresas en funcionamiento y recomendó que las empresas:

- Establezcan una visión global y una estrategia para la controversia fiscal y la gestión del riesgo;
- Mejoren las relaciones con los administradores tributarios en todo el mundo;
- Mejoren la comprensión de las políticas de cumplimiento del gobierno, prácticas tributarias y procedimientos;
- Comprendan los sistemas de calificación de riesgo de las autoridades fiscales y lo que es su perfil de riesgo tributario en las jurisdicciones relevantes;
- Comiencen un diálogo con las autoridades tributarias para explorar una “relación mejorada”; y
- Sigam un proceso para reducir su perfil de riesgo interactuando con las autoridades tributarias en una manera más transparente, de colaboración y respuesta.

---

113. Ernst & Young, “Administración tributaria sin fronteras. Navegación de la cambiante controversia fiscal global y el escenario de gestión del riesgo”, 2009.

E&Y señala que las Administraciones Tributarias cada vez más esperan que los directorios corporativos entiendan sus responsabilidades respecto a las estrategias de impuestos en los negocios y resultados para cumplir sus responsabilidades de gobierno corporativo; en otras palabras, incluir riesgos tributarios globales como una cuestión de gobierno corporativo. E&Y recomendó que las empresas adopten la siguiente agenda para el cambio:

- Educar al directorio sobre las implicancias fiscales de las decisiones comerciales así como de la estructura, procesos y políticas relacionadas con la controversia fiscal y gestión del riesgo dentro de la empresa;
- Prepararse para las preguntas a nivel directorio relacionadas con las estrategias de gestión del riesgo tributario;
- Prepararse para las preguntas a nivel directorio relacionadas con transacciones y cuestiones específicas; y
- Participar activamente de las discusiones de la gerencia de primer nivel relacionadas con la gestión del riesgo tributario.

### 3.4. Medición del cumplimiento

#### 3.4.1. Introducción

Las Administraciones Tributarias tienen la responsabilidad de informar sobre su desempeño y logros relacionados con los objetivos de la organización. Esto incluye la responsabilidad de controlar e informar sobre el cumplimiento del contribuyente y el impacto de los esfuerzos realizados para mejorar el comportamiento de cumplimiento por parte de los contribuyentes.

Comprender y controlar el cumplimiento del contribuyente es un desafío complejo. La necesidad de controlar el cumplimiento del contribuyente es obvia de cualquier manera. Es una consecuencia directa del objetivo principal de las Administraciones Tributarias de mejorar el cumplimiento general de las leyes tributarias.

Por lo tanto, las Administraciones Tributarias deberían desarrollar y aplicar herramientas e indicadores para medir niveles y tendencias de cumplimiento de los contribuyentes para poder informar a sus terceros interesados por el bien del sistema tributario desde un punto de vista de cumplimiento tributario y el impacto de las estrategias de mejora del cumplimiento en los niveles de cumplimiento de los contribuyentes y respecto de la evaluación del impacto de estrategias específicas sobre la conducta de los contribuyentes.

**Tendencias en la información de responsabilidad del sector público**

La necesidad de medir los resultados relacionados con el cumplimiento alcanzados por las Administraciones Tributarias está completamente alineada con las direcciones de la reforma del sector público que se está viendo en muchos países.

“Durante las dos últimas décadas, mejorar el desempeño del sector público ha tomado nueva urgencia en los países miembros de OCDE dado que el gobierno enfrenta crecientes demandas sobre el gasto público, llamados a servicios de mejor calidad y en algunos países, una creciente voluntad de no pagar impuestos más caros. Estas presiones han estado acompañadas de los pedidos de más responsabilidad del gobierno....

“La tendencia mas fuerte actual orientada al desempeño en todos los países miembros de OCDE es la gestión del desempeño y el presupuesto orientado al desempeño. Mientras que el presupuesto del desempeño y la gestión del desempeño se pueden ver como conceptos separados, en la practica muchos gobiernos han buscado adoptar un enfoque basado en los resultados tanto a la gestión como al presupuesto en los que, en teoría, los controles de aportes son relajados y se da a los gerentes/ organizaciones flexibilidad para mejorar el desempeño y ser responsables de los resultados medidos en la forma de rendimiento y resultados....

“El diseño de las medidas se hace difícil porque se encuentran medidas para actividades específicas y por la relación sobre lo que realmente contribuye una agencia o programa al logro de resultados específicos. Tanto las medidas de desempeño y resultado presentan un conjunto diferente de desafíos. Los resultados son técnicamente mas difíciles de medir; son complejos e implican la interacción de muchos factores, planeados o no. Además, hay problemas con las cuestiones de lapsos de tiempo y en algunos casos, los resultados no están dentro del control del gobierno. Sin embargo, los resultados tienen un fuerte atractivo para el público y los políticos. La mayoría de los países parecen haber adoptado una combinación de desempeño y resultados; esto es potencialmente mas beneficioso que un solo tipo de medida”.

Fuente: OCDE, Modernizar el gobierno, Comité de Gobierno Publico, marzo de 2005.

Controlar el comportamiento de cumplimiento de los contribuyentes y evaluar su nivel de cumplimiento puede incluir o estimar la brecha tributaria general. La brecha tributaria es la diferencia entre el impuesto que hubiera sido estimado y pagado si todos los ciudadanos y empresas que pueden ser sujetos al impuesto se hubieran registrado en la autoridad tributaria, hubieran reportado todas sus actividades, operaciones, activo y pasivo correctamente y hubieran pagado todos los impuestos debidos y el impuesto estimado y pagado en la practica. En teoría, medir los cambios en el tamaño

y la naturaleza de la brecha tributaria durante el tiempo es la medida mas apropiada de efectividad de la administración tributaria; sin embargo, medir la brecha tributaria es bastante controversial y raramente hecho en la práctica por las Administraciones Tributarias. La brecha tributaria es frecuentemente asociada con el fenómeno de economía de efectivo, pero la brecha tributaria general es evidentemente un concepto mucho mas amplio, que incluye la suma del monto total del impuesto cobrado no debido de acuerdo con la ley que resulta de todas las formas de exceso de cumplimiento.

### 3.4.2. Economía de efectivo

La economía de efectivo es un problema importante y complejo para las Administraciones Tributarias en muchos países. La economía de efectivo o el mercado negro son actividades económicas por los que no se rinde cuenta como requiere la ley. Durante muchos años, los legisladores, académicos y Administraciones Tributarias han estado tratando de estimar el tamaño de la economía de efectivo. Las estimaciones realizadas por los académicos muestran una consistente tendencia alcista. Sin embargo, hay serias dudas respecto de si se pueden realizar estimaciones precisas del mercado negro de manera realista.

Una creciente economía de efectivo desafía al gobierno de varias maneras. Reduce los ingresos por impuestos y requiere que los contribuyentes honestos paguen más impuestos, aumenta el déficit nacional (que hace que aumenten más los impuestos), reduce el nivel y calidad de los servicios públicos y, en general, reduce la legitimidad del sistema tributario. Además, distorsiona la política macroeconómica y amenaza el contrato social entre el gobierno y su comunidad.

Aunque se han realizado muchos esfuerzos para medir el tamaño de la economía de efectivo, los investigadores y los gobiernos enfrentan importantes dificultades para realizar este trabajo. Las diferentes definiciones, diferentes presunciones y distintos métodos de cálculo producen resultados diferentes en el tamaño de la economía de efectivo. Por lo tanto, es altamente cuestionable en que medida se puede alcanzar de manera realista una medición precisa de toda la brecha tributaria.

### 3.4.3. Definición de economía de efectivo

No existe una definición acordada comúnmente para el mercado negro o economía de efectivo. Los términos tales como economía “sumergida”,

“gris”, “escondida”, “en las sombras” y “de efectivo” se utilizan a menudo como si representaran la misma cosa; sin embargo, sus definiciones generalmente incluyen o excluyen actividades diferentes.

Schneider y Enste definen a la economía de mercado como “todas las actividades económicas que contribuyen al producto bruto nacional oficialmente calculados (u observados) pero que no están actualmente registrados”.<sup>114</sup> Schneider también brindó una descripción más detallada de la economía en las sombras:<sup>115</sup>

[T]oda la producción legal basada en el mercado de bienes y servicios que son deliberadamente escondidas de las autoridades públicas por las siguientes razones: i) evitar pagar renta, valor agregado y otros impuestos; ii) evitar el pago de contribuciones a la seguridad social; iii) evitar tener que cumplir ciertos estándares legales del mercado de trabajo, tales como salarios mínimos, límites a la cantidad de horas de trabajo, estándares de seguridad, etc. y iv) evitar cumplir con determinados procedimientos administrativos tales como completar cuestionarios de estadísticas u otros formularios administrativos.

Lafleche utiliza la definición “toda la producción, tanto legal como ilegal, que se esconde del impuesto a las ganancias”.<sup>116</sup> Restringir el concepto de producción excluye actividades tales como el robo y la extorsión que no producen valor agregado y pueden considerarse transferencias.

Bajada y Tanzi brindan una definición más acotada desde la perspectiva de la evasión fiscal.<sup>117</sup> En su opinión, el mercado negro consiste en actividades que serían normalmente medidas en las cuentas nacionales pero, dado que no se declaran los ingresos total ni parcialmente, no son medidos ni gravados. Su definición excluye todas las formas de actividades delictivas, tales como el robo, el tráfico de drogas y la prostitución, y también todos los tipos de actividades que puede hacer uno mismo, tales como

114. Schneider, F. y Enste, D. H. , “Economías en las sombras: Tamaño, causas y consecuencias”, *Revista de literatura económica*, Vol. XXXVIII (2000) y *La economía en las sombras: Una encuesta internacional*, Cambridge: Cambridge University Press, 2002.

115. Schneider, F. (2007), “Economías en las sombras y corrupción en todo el mundo, nuevas estimaciones para 145 países”.

116. Lafleche, T., “La demanda de moneda y el mercado negro”, *Revisión del Banco de Canadá* (1994).

117. Bajada, C., *Economía de efectivo de Australia: Una cuestión que causa problemas a los legisladores*, Aldershot: Ashgate Publishing Limited, 2003;

Tanzi, V., “El mercado negro en los Estados Unidos: estimaciones anuales, 1930 – 1980”, *Trabajos del FMI*, Vol. 30, 1983 y “Usos y abusos de las estimaciones del mercado negro”, 109 *La revista económica* (1999).



reparaciones en el hogar y mantenimiento por parte del dueño de casa, así como las actividades que no son de mercado.

Los investigadores académicos utilizan terminología diferente para referirse al mercado negro. Sin embargo, estos términos a menudo tienen un significado distinto. Algunos ejemplos de los diferentes términos son:

- *Economía no declarada* refiere a la evasión fiscal y al fraude en beneficio;
- *Economía no registrada* representa las actividades que generan ingresos y se esconden; estas actividades no se incluyen en las cuentas de ingresos nacionales; se incumplen las convenciones contables;
- *Economía ilegal* incluye la corrupción, extorsión, trabajo ilegal (sin permiso), fraude financiero, contrabando, crimen (organizado) y robo; y
- *Economía informal* es el término utilizado para actividades que no son reconocidas, reguladas o protegidas por el marco legal existente o regulatorio, las regulaciones del gobierno burladas, impuestos y su observación y se excluyen de los beneficios y derechos incorporados en las leyes y regulaciones que cubren las relaciones de propiedad, licencia comercial, contratos de trabajo, crédito financiero y sistemas de seguridad social.

Desde la perspectiva del administrador tributario, la terminología más práctica es la “brecha tributaria general”. Este es el monto total de impuestos no cobrados que resulta de todas las formas de incumplimiento para todos los ingresos administrados por una Administración Tributaria o, más precisamente, la diferencia entre el monto del impuesto que en teoría debe cobrarse y el monto real del impuesto cobrado, que también incluye elementos de sobre cumplimiento.

#### 3.4.4. Medir la brecha tributaria

Los investigadores utilizan un número de metodologías diferentes para medir el tamaño de la economía de efectivo. Básicamente, existen tres métodos principales para calcular la brecha tributaria:

- (1) *Enfoques micro o directos* tales como métodos de auditoría o encuestas al azar.
- (2) *Enfoques macro o indirectos*. Estos métodos se basan en las cuentas nacionales (medir la discrepancia entre el ingreso legítimo y los gastos, la relación entre el volumen de transacciones y el PIB oficial,

evaluar el índice de participación en el mercado del trabajo) y (el más popular entre los académicos) métodos monetarios que controlan las variaciones en la demanda de dinero.

(3) *Enfoques de modelo* con múltiples indicadores.

En teoría, medir la brecha tributaria y, en particular, los cambios en el tamaño y naturaleza de la brecha tributaria durante el tiempo es la medición más apropiada de la efectividad de la administración tributaria. Los análisis detallados y la comprensión de los diferentes elementos que componen la brecha tributaria son altamente instrumentales para mejorar la efectividad de las operaciones de la Administración Tributaria, que le permiten mejorar la calidad de las estrategias de tratamiento y gestión del riesgo. Sólo unas pocas Administraciones Tributarias han publicado estimaciones de su brecha tributaria o nivel de incumplimiento. Las metodologías utilizadas por estas Administraciones Tributarias varían desde los análisis macroeconómicos puros hasta los usos de técnicas de auditoría al azar, mientras que unas pocas Administraciones Tributarias combinan análisis micro y macro. Las Administraciones Tributarias, que en realidad miden la brecha tributaria, reconocen que sus métodos son imperfectos y que los resultados son incompletos, pero consideran que las conclusiones de las investigaciones son información útil que les ayuda a mejorar los niveles de cumplimiento en general. Muchas Administraciones Tributarias cuestionan fuertemente la medida en que las mediciones precisas de la brecha tributaria total son alcanzables realísticamente, dado que una cantidad sustancial del ingreso no se registra y permanece sin ser declarado y es muy difícil de cuantificar a través de procesos tradicionales de verificación de impuestos.

Las cifras integrales globales sobre el tamaño de la brecha tributaria no ayudan realmente a las Administraciones Tributarias a identificar las principales áreas de riesgo de cumplimiento que éstas deben tratar. Otro factor es que las Administraciones Tributarias que realizan investigación para calcular el índice de incumplimiento también son bastante reticentes a publicar sus resultados.

*Programas de auditoría al azar*

Siempre que se realicen de manera apropiada, los programas de auditoría al azar pueden identificar elementos importantes de incumplimiento. Sin embargo, la ejecución de programas de auditoría al azar en una escala amplia, es muy costosa en términos de uso de recursos (humanos). Los programas de auditoría al azar también colocan cargas extra de cumplimiento sobre

los contribuyentes, muchos de los cuales son contribuyentes que cumplen. Aunque estos programas pueden identificar elementos importantes de incumplimiento, no miden la brecha tributaria en su totalidad con precisión. Por otro lado, tampoco lo podrá hacer ningún otro método de medición de la brecha tributaria.

#### Estimaciones de la brecha tributaria publicadas por las Administraciones Tributarias

- Suecia ha publicado una estimación general de su brecha tributaria de alrededor del 9% de la base de ingresos teórica (que es: 60% el sector informal, 15% transacciones internacionales, 15% grandes empresas y 10% otros).
- El Reino Unido ha medido y publicado su índice de cumplimiento de IVA (87%). HMRC también ha realizado investigación sobre la brecha del impuesto a las ganancias pero no ha publicado los resultados de su investigación.
- Los EEUU también han publicado estimaciones de niveles de cumplimiento. Las estimaciones más recientes sugieren un índice de cumplimiento inicial del 84% (86% después que se incluyeron los resultados de varios esfuerzos de exigencia de cumplimiento).

Se hace una distinción en la investigación de EEUU entre la "brecha tributaria bruta" y la "brecha tributaria neta". La brecha tributaria bruta se define como la diferencia entre los impuestos que los contribuyentes deberían pagar y los impuestos que en realidad pagan antes que IRS tome medidas de exigencia de cumplimiento. La brecha tributaria neta es la diferencia entre los impuestos que deberían pagar los contribuyentes y los impuestos que en realidad pagan después que IRS toma medidas de exigencia de cumplimiento.

La brecha tributaria bruta incluye tres componentes diferentes:

- (1) La no presentación (de declaraciones juradas) representa el 8% de la brecha tributaria total;
- (2) Las declaraciones de menor cantidad (declarar menos ingresos, o declarar más deducciones) representa el 82% de la brecha tributaria bruta; y
- (3) Los pagos de menores montos (no pagar el monto total debido del impuesto declarado) representa el 10% restante de la brecha tributaria bruta.

La investigación de Suecia en forma de un análisis profundo de las auditorías tributarias indica que:

- Los propietarios comerciales autónomos establecidos, comparados con los empleados en el mismo sector tienen un considerable menor ingreso declarado;

- Otros indicadores del estándar de vida, que incluyen el tamaño del hogar y el valor y propiedad de vehículo, muestran que los emprendedores autónomos tienen un estándar de vida que es proporcional a un ingreso mayor del que declaran; y
- Una estimación del ingreso real en una vivienda comercial, comparado con el de un asalariado basada en el consumo, brinda fuertes indicaciones de declaraciones de menor monto entre los propietarios comerciales.



**¡Me están auditando! ¡Corran! ¡Todos al refugio fiscal!**

Dibujo de Marty Bucella (stock de dibujo No mbcn 1541)

Controlar el cumplimiento tributario midiendo la brecha tributaria total es muy complejo, probablemente imposible y aparentemente muy controvertido. Los métodos de monitoreo de los contribuyentes desarrollados y presentados por las Administraciones Tributarias generalmente sufren de

pruebas empíricas satisfactorias sobre la responsabilidad de los métodos de investigación aplicados y, por lo tanto, sobre los beneficios de estos métodos.

En la actualidad, parece bastante irresponsable recomendar sin más, que las Administraciones Tributarias implementen un método de control de cumplimiento tributario en la forma de medición de la brecha tributaria. Se necesita más investigación para evaluar los métodos de investigación aplicados así como los resultados y beneficios percibidos de tales métodos.

Uno de los instrumentos utilizados para medir el incumplimiento es el uso de programas de auditoría al azar. Este método claramente tiene valor. Sin embargo, la percepción frecuentemente expresada de que el uso de programas de auditoría extensivos al azar produciría la imagen más adecuada y comprensiva del cumplimiento general de los contribuyentes es difícilmente justificada. Sin dudas, los programas de auditoría al azar (como otros instrumentos) pueden formar una herramienta útil para detectar elementos de incumplimiento. Por esta razón, el uso de programas de auditoría al azar podría justificarse incluso cuando los costos de dichos programas son muy altos y la carga extra que se pone sobre los contribuyentes que cumplen puede causar un efecto negativo muy serio sobre el futuro comportamiento de los mismos. Sin embargo, es probablemente una ilusión creer que los programas de auditoría al azar brindarían una imagen completa del cumplimiento; al menos no hay evidencia de eso y tampoco hay pruebas de que un método sea superior a otros para detectar riesgos de cumplimiento. Las expresiones sobre el valor comparativo de los diferentes métodos de medición del cumplimiento no se pueden hacer sin una evaluación comparativa apropiada (a largo plazo).

A los propósitos del control, la brecha tributaria se define usualmente de manera simple y esquemática. La brecha tributaria general es, entonces, el monto total del impuesto no cobrado que resulta de todas las formas de incumplimiento para todos los impuestos administrados por una Administración Tributaria. Esta definición es entendible y atractiva a los efectos de la medición, pero no representa totalmente la diferencia entre el ingreso tributario teórico y real. Por lo tanto, es importante cuando se utiliza esta definición, ser conscientes de que la realidad es mucho más compleja.

Antes que nada, es bastante obvio que la brecha tributaria no es completamente conocible. El potencial tributario total no se conoce por naturaleza por varias razones. Las obligaciones fiscales no son absolutas ni constantes pero están sujetas a cambios continuos en la interpretación de la ley tributaria

y la jurisdicción. Además, las leyes tributarias incluyen grandes números de elementos subjetivos (valoraciones, depreciaciones, etc.) con la consecuencia de una variedad de resultados posibles diferentes y defendibles. Los valores y principios de mayor rango, tales como el trato igualitario de los contribuyentes pueden requerir que las Administraciones Tributarias acepten una interpretación de la ley contraria a su propia interpretación. Sin embargo, la barrera más seria en la obtención del conocimiento total de las obligaciones fiscales es, por supuesto, la imposibilidad que tiene una Administración Tributaria o un investigador científico de detectar todos los hechos relevantes y evaluar, en su totalidad, el significado de estos hechos.

En segundo lugar, se debe destacar que la brecha tributaria total tiene elementos positivos y negativos. Algunos contribuyentes declaran y pagan mucho menos y otros declaran y pagan mucho más, incluso dentro de la obligación tributaria de un único contribuyente puede haber elementos positivos y negativos al mismo tiempo. La tarea de la Administración Tributaria no es cobrar tantos impuestos como pueda. No es tan simple. La tarea de la Administración Tributaria es cobrar el monto correcto del impuesto, ni más ni menos. Las Administraciones Tributarias deberían estar igualmente preocupadas sobre los elementos positivos y negativos de la brecha tributaria. Como ejemplo de los elementos negativos de la brecha tributaria, de acuerdo con un informe de la Oficina Nacional de Auditoría (NAO, por sus siglas en inglés), 15,5 millones de personas mayores en el Reino Unido a marzo de 2009 habían pagado impuestos de más como resultado de las discrepancias entre los registros de HMRC y el impuesto deducido por los empleadores y proveedores de jubilaciones. Además, NAO estima que 3,2 millones de personas mayores en el Reino Unido no reclaman las provisiones adicionales principalmente porque no se dan cuenta de que tienen derecho a ellas.<sup>118</sup>

Un enfoque y presentación cuidadosos y equilibrados sobre la cuestión de la naturaleza de la brecha tributaria y su medición no sólo es deseable por razones conceptuales y lógicas, sino también por razones estratégicas y políticas. Deberíamos estar claramente conscientes de que enfocarse estrictamente en métodos de medición de la brecha tributaria/ exigencia de cumplimiento podría alentar a las Administraciones Tributarias y sus principios políticos, especialmente en los países en vías de desarrollo que enfrentan niveles de cumplimiento relativamente bajos, a salir en busca de estrategias de maximización de los ingresos, dejando de lado los matices

---

118. Oficina Nacional de Auditoría (NAO, por sus siglas en inglés), Reino Unido, 2009.

e incluyendo el respeto por los derechos de los contribuyentes, lo cual es poco deseable en general y definitivamente contradictorio con los desarrollos tales como el llamado a mejorar las relaciones con los contribuyentes.

Otra preocupación sobre los métodos de medición de la brecha tributaria actualmente utilizados se relaciona con el concepto usado por las Administraciones Tributarias de brecha tributaria bruta y neta en relación con el control de los resultados de las actividades de exigencia de cumplimiento de las Administraciones Tributarias. La distinción entre programas de cumplimiento o actividades de exigencia de cumplimiento, por un lado y los programas de provisión de servicios, por otro es altamente artificial. La realidad es más compleja. Se supone que las continuas acciones de exigencia de cumplimiento tienen una fuerte función de prevención e incluyen elementos de provisión de servicios e interpretación de la ley. El valor de evaluar el resultado de las actividades de exigencia de cumplimiento simplemente midiendo la diferencia entre la brecha tributaria bruta y neta parece ser limitada y es poco convincente.

Una seria preocupación relacionada con la metodología, donde se compara la brecha tributaria neta con la bruta para medir la efectividad de los esfuerzos de exigencia de cumplimiento es que este método también estimula fuertemente a las Administraciones Tributarias a poner sus recursos principalmente en actividades de exigencia de cumplimiento que apunten a aquellos contribuyentes que son significativamente responsables de la brecha tributaria; en otras palabras, distribuir los recursos de acuerdo con la distribución de la brecha tributaria. Estas actividades de exigencia de cumplimiento que apuntan a los incumplidores más serios necesitan recursos muy sustanciales y la efectividad en términos de mejora general del cumplimiento de los contribuyentes es probablemente limitada y podría no ser proporcional a los esfuerzos realizados.

Además, hay otras preocupaciones metodológicas. Un ejemplo de control de cumplimiento por parte de los contribuyentes a menudo utilizado por los investigadores es un método que compara los datos de la Administración Tributaria con los del organismo de estadísticas. Es importante estar conscientes del hecho de que en muchos países, las estadísticas en bruto sobre datos económicos son recolectadas por la misma Administración Tributaria y luego enviadas al organismo de estadísticas.

La comparación de tales datos no tendría sentido entonces. Es probable que este fenómeno se vuelva más importante donde los gobiernos más

avanzados tienden a crear portales únicos para recibir información de los ciudadanos y reutilizar esta información para reducir la carga administrativa para las empresas y ciudadanos. Pero incluso en países donde los datos se juntan de manera separada por los organismos de estadísticas, debería haber conciencia de que no siempre hay evidencia de que tales datos son totalmente confiables.

### 3.4.5. Práctica actual

Como se mencionó antes, la mayoría de las Administraciones Tributarias no miden o estiman la brecha tributaria total y, si lo hacen, no publican los resultados de su investigación. Un enfoque más útil, recomendado por OCDE, incluye los siguientes elementos:

- Procesos de gestión del riesgo de cumplimiento bien desarrollados para la identificación, evaluación y tratamiento de los principales riesgos de cumplimiento para cada uno de los principales grupos de contribuyentes;
- El enfoque de evaluación del riesgo implica un elemento de estimación del potencial ingreso de un riesgo particular (por ejemplo, ingresos comerciales no declarados de trabajadores autónomos y gastos de empleados relacionados con el trabajo declarados en exceso; y
- Una vez que las principales áreas de riesgo sean evaluadas y priorizadas, se desarrollan estrategias de tratamiento.

Al utilizar esta metodología, también debería resultar claro desde el principio hasta la conclusión que el fin último de la gestión de riesgo de cumplimiento no es sólo seleccionar casos individuales de contribuyentes para las actividades de exigencia de cumplimiento para recalculer las obligaciones fiscales del contribuyente con el propósito de reducir la brecha tributaria, sino que el objetivo de la gestión de riesgo de cumplimiento debería servir al objetivo general de la Administración Tributaria, es decir, mejorar el cumplimiento tributario general de los contribuyentes.

Las Administraciones Tributarias deberían desarrollar instrumentos y métodos que les permitan informar más sobre los resultados de sus actividades de cumplimiento que informar sobre las actividades mismas. Un resultado clave de los programas de cumplimiento debería ser la mejora del comportamiento de los contribuyentes. Los programas de control de cumplimiento deberían, entonces, enfocarse principalmente en este factor importante. Varias Administraciones Tributarias están haciendo esto al controlar las tendencias en las normas y valores relacionados con el cumplimiento tributario.



## 3.5. Costos administrativos y de cumplimiento<sup>119</sup>

### 3.5.1. Introducción

Los costos totales para administrar el sistema tributario en un país se pueden dividir en dos categorías diferentes. Estos incluyen los costos de administración (incurridos por la Administración Tributaria para implementar y hacer funcionar el sistema tributario) y los costos de cumplimiento (incurridos por el contribuyente para cumplir las obligaciones requeridas para observar las leyes tributarias, tales como presentar las declaraciones juradas exigidas y pagar los impuestos e incluso tanto los costos administrativos propios del contribuyente como los costos financieros que cubren la contratación de servicios administrativos brindados por intermediarios tributarios profesionales). En su conjunto, nos referimos a estos costos como costos de exigencia de cumplimiento tributario.

Existe una percepción general de que el nivel de cumplimiento general (la definición amplia del cumplimiento voluntario de la obligación fiscal hasta la más exigente forma de persuadir a los contribuyentes a actuar de conformidad con las leyes tributarias) está correlacionado con los costos de exigencia de cumplimiento totales. Sin embargo, esta es una relación compleja.

Pronk brinda un “Modelo funcional de regulación tributaria” (pirámide de regulaciones). Este modelo sugiere que se pueden distinguir cinco factores diferentes que están interrelacionados y se influyen uno al otro. Estos factores incluyen:

- *Objetivos públicos*: El conjunto total de objetivos políticamente aceptados que pueden tener una diversidad de cobro de ingresos, competencia justa, aliento a la inversión, mejorar del empleo, baja inflación, etc.
- *Obligaciones administrativas*: El marco de actividades que permite al ciudadano obedecer los objetivos públicos.
- *Cumplimiento*: La medida en que los ciudadanos (en nuestro caso, contribuyentes) tienen intenciones de cumplir sus obligaciones.

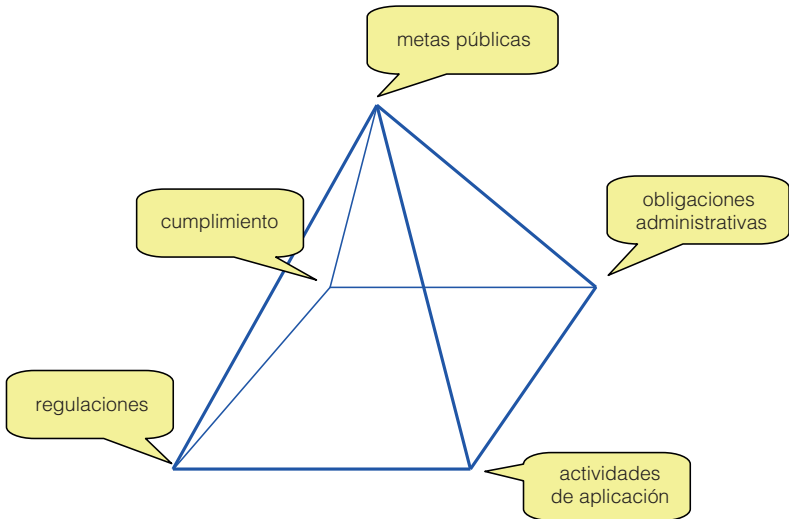
---

119. Muchas de las notas en esta sección se basan en las ideas de Peter Pronk y su tesis doctoral, *De verborgen Belastingdienst* (La Administración Tributaria escondida), 7 de mayo de 2004, PhD Erasmus University, Rotterdam.

- *Regulaciones*: La traducción de los objetivos públicos en un grupo de regulaciones para implementar y ejecutar la política determinada.
- *Actividades de exigencia de cumplimiento*: La instrumentación legal que permite a los poderes administrativos ejecutar sus regulaciones.

Esta relación puede presentarse gráficamente como se muestra en la Fig. 14.

Fig. 14

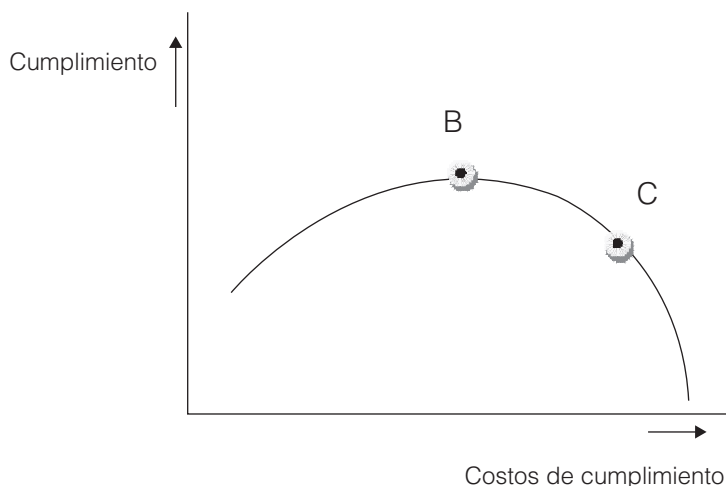


Visto desde la perspectiva de los costos totales de exigencia de cumplimiento tributario, esta pirámide brinda una descripción general de los diferentes factores que influyen en la naturaleza y el nivel de los costos de exigencia de cumplimiento tributario. La Fig. 15 representa la correlación entre los costos de cumplimiento (todos los costos relacionados con la exigencia de cumplimiento de las leyes tributarias) y el nivel de cumplimiento (la medida en que los contribuyentes pagan sus impuestos obligatorios). El gráfico sugiere que hasta un determinado óptimo (punto B), el nivel de cumplimiento podría incrementarse aumentando el nivel total de los costos de cumplimiento (que pueden ser costos administrativos preventivos por parte del gobierno en forma de publicidad, soporte técnico, folletos, servicio telefónico gratuito y costos represivos en forma

de auditoría y multas como costos incurridos por los contribuyentes en la forma de provisión de información o uso de los servicios brindados por los asesores tributarios). Pero el gráfico también sugiere que en un determinado punto, otro aumento de los costos de cumplimiento causaría una reducción en el nivel de cumplimiento (punto C). Los contribuyentes encontrarán maneras alternativas de evitar pagar impuestos y la carga administrativa relacionada. En muchos países, la falta de control y la sensación de incertidumbre respecto de las obligaciones tributarias (altos costos teóricos para el futuro) llevan a los contribuyentes a la economía gris.

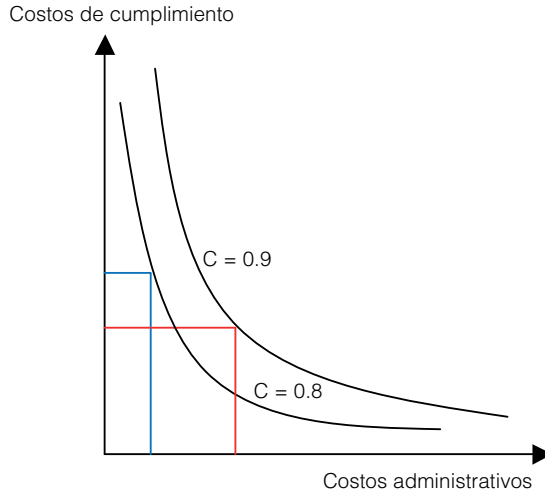
Para las Administraciones Tributarias y los legisladores en el ministerio, este gráfico representa una señal temprana de advertencia para estar conscientes de que no se debería cruzar el óptimo.

Fig. 15



Otra relación que vale la pena investigar, y es de significativa importancia, es la relación entre los costos de cumplimiento para los contribuyentes y los costos administrativos para las Administraciones Tributarias. Un monto total fijo determinado de costos se puede dividir entre los contribuyentes y la Administración Tributaria de muchas maneras diferentes. La carga de costos se podría poner completamente sobre la Administración Tributaria o principalmente sobre los contribuyentes, como alternativa o, en un enfoque más equilibrado, en algún lugar entre estos. Esta correlación se describe en la Fig. 16.

Fig. 16



Este enfoque brinda el entendimiento para ver que no es suficiente considerar el valor absoluto del monto total de costos originados por la exigencia de cumplimiento de la ley tributaria pero que la división de los costos entre la Administración Tributaria y el contribuyente es también significativamente importante. Se muestran dos funciones diferentes de relaciones de costos en el gráfico: La Línea C 0.8 da un nivel menor de costos totales que la línea C 0.9, pero cada posición marca otra división de costos entre las autoridades y los contribuyentes. Los legisladores deberían estimar por adelantado el monto total de costos de exigencia de cumplimiento originados por sus iniciativas de políticas y cómo los costos totales se dividirían entre costos de cumplimiento y administrativos. Aunque la relación presentada es teóricamente correcta, la relación será más compleja en la realidad que lo que indica el gráfico. Las medidas tomadas para cambiar la división entre los costos de cumplimiento y los administrativos muy probablemente influirán sobre el monto total de costos.

Pope ha descrito seis fases de conciencia del impacto de los costos de cumplimiento sobre el nivel general de cumplimiento:<sup>120</sup>

120. Pope, J., "Los costos de cumplimiento de los impuestos en Australia: Una perspectiva económica y política", ensayo de trabajo 92.07, Facultad de Economía y Finanzas, 1992, Perth.

- (1) Negación de la cuestión de los costos de cumplimiento. Quienes toman las decisiones son reticentes (debido a la falta de información o conocimiento) o indiferentes (negación de la correlación) respecto de este factor.
- (2) En una segunda etapa, aparecerá un determinado nivel de conciencia entre los expertos (por ejemplo, profesionales dentro de la Administración Tributaria o de la legislación tributaria y firmas de contadores públicos y académicos).
- (3) Los expertos tratarán la cuestión de costos de cumplimiento en publicaciones, informes, ensayos doctorales, etc.
- (4) En un momento determinado, los legisladores reconocerán la importancia de los costos de cumplimiento (pero todavía no están conscientes de cómo tratarla).
- (5) Los legisladores comenzarán a formular políticas, acciones y estrategias para conducir el factor de los costos de cumplimiento (principalmente quieren reducir estos costos) y reconocen que un nivel menor de costos puede influir positivamente sobre el cumplimiento (y sus ingresos relacionados).
- (6) Después de la política determinada, habrá una necesidad de medidas y los políticos y altos gerentes de las autoridades tributarias quieren estar informados regularmente sobre el desarrollo de estos costos.

#### 3.5.2. Costos de cumplimiento

Los costos de cumplimiento se definen usualmente como todos los costos en que incurren las empresas o contribuyentes privados para cumplir con sus obligaciones fiscales. Los costos de cumplimiento conciernen a los costos que se derivan de las actividades que los contribuyentes tienen que realizar para ser registrados por la Administración Tributaria, la presentación de formularios impositivos, los estándares implicados para la presentación, contaduría y facturación, las obligaciones de pagar los impuestos, las limitaciones administrativas para poder presentar información de terceros, la eventualmente necesaria resolución de disputas, etc.

En términos generales, los costos de cumplimiento para los contribuyentes incluyen dos componentes. El primero es el tiempo del contribuyente o sus empleados; el segundo es el pago de servicios brindados por las firmas

contables, los asesores impositivos y otros intermediarios tributarios. En general, el segundo componente es de mayor importancia para los contribuyentes comerciales que para los individuos privados, aunque en particular en los países con sistemas de cálculo propio para el impuesto personal a la renta, un porcentaje muy importante de contribuyentes individuales privados utilizan los servicios de un intermediario tributario profesional. Para los contribuyentes que preparan sus propias declaraciones juradas, los costos de cumplimiento se limitarán al tiempo que les tomó y es necesario calcularlo en horas en lugar de en dinero.

Las características de los costos de cumplimiento son:

- Por su naturaleza, los costos de cumplimiento son costos escondidos, lo cual significa que no es obvio cuál es el costo exacto.
- Los costos de cumplimiento no se registran por separado en la administración del comercio, sino que son una parte integrada de ésta. En consecuencia, no es fácil (y sólo se hace por presunciones) dividir al personal administrativo de un contribuyente comercial en los costos que son directamente causados por las regulaciones fiscales (o más de gobierno general) y los costos en que incurren para hacer funcionar la empresa.
- Los costos de cumplimiento son decrecientes por naturaleza. Las pequeñas empresas tendrán costos de cumplimiento similares como las empresas medianas (no hay mucha diferencia en la administración del salario de 10 o 20 empleados), lo cual significa que tendrán cargas de cumplimiento relativamente altas.
- Los emprendedores pueden ser reticentes a procurar tener los servicios administrativos de los proveedores que hay en el mercado, aunque esto podría describir la conocida expresión inglesa “tacaño en lo pequeño, derrochador en lo grande”. El tiempo que le lleva al personal administrativo interno (y la ineficiencia debido a la falta de experiencia y habilidades requeridas” puede ser fácilmente subestimado y los costos potenciales relacionados con la contratación de expertos externos puede ser sobreestimada.
- El impacto de los costos de cumplimiento es importante y los contribuyentes lo experimentarán como un pseudo- impuesto. La investigación indica que muchos contribuyentes (particularmente los contribuyentes comerciales) se quejan más sobre la carga administrativa (raramente reconocida por los legisladores) que sobre la tasa tributaria misma.

- Otro componente de los costos de cumplimiento para los contribuyentes comerciales es la obligación de brindar información de terceros respecto de otros contribuyentes (clientes y proveedores en transacciones de IVA, empleados para los impuestos a los salarios y las contribuciones a la seguridad social y alianzas estratégicas en el área de inversiones en el campo del impuesto a la renta de la empresa).

Medir el monto total de los costos de cumplimiento es un trabajo muy complejo y difícil. Existen dos aspectos en particular que complican el cálculo apropiado de los costos de cumplimiento. El primero es el tema de los efectos físicos. Factores tales como la irritación, la desilusión, el cansancio y la evasión son muy difíciles de medir (si es que se puede hacer) o de expresar como valor. El segundo es que sólo aquellos costos que son resultado de la legislación pueden considerarse costos de cumplimiento. Los costos comerciales administrativos que se requieren para hacer funcionar un negocio deberían ser excluidos al calcular el monto total de los costos de cumplimiento para asegurar que se incluyan sólo los costos administrativos originados en la legislación. El resultado teórico de los costos de cumplimiento tributario puede, entonces, ser muy arbitrario.

Existen dos métodos principales para medir los costos de cumplimiento:

- *Enfoque marginal*: Este método accede a los costos de manera que determina cuáles serían las ganancias en costos de cumplimiento si la regulación relevante no existiera. Sin embargo, un problema importante es que los emprendedores tienen que ser entrevistados y sus respuestas estarán basadas en criterios subjetivos. Además, la situación de que no existe regulación es hipotética.
- *Enfoque integral*: Este método analiza las obligaciones administrativas según las leyes y regulaciones tributarias, o más en general por las reglas gubernamentales, con la presunción de que un nivel mínimo de costos de administración comercial es necesario para hacer funcionar un negocio. El análisis se enfoca en los costos adicionales originados por las regulaciones gubernamentales, presumiendo que la empresa es bastante eficiente y calcula los costos de cumplimiento administrativos (adicionales) totales en términos de tiempo y dinero. Los temas subjetivos se relacionan con la discusión entre la empresa y los expertos de la Administración Tributaria con el objetivo de alcanzar acuerdos intersubjetivos.

El enfoque integral es visto por los expertos como el método preferido y será aceptado por la comunidad empresarial, especialmente cuando el enfoque sería normalizado utilizando una metodología tal como la desarrollada para

el *modelo estándar de costos*,<sup>121</sup> por el que todas las presunciones se llevan a un solo sistema. En este sistema, los costos de cumplimiento se categorizan de acuerdo a los diferentes impuestos y obligaciones. Con un modelo estándar de costos ampliamente aceptado, será más fácil calcular los efectos sobre los costos de cumplimiento de cada cambio en la regulación. La ventaja es que el modelo estándar de costos será el fundamento sobre el que se realizan regularmente todos los cálculos. El modelo estándar de costos puede ser diseñado y mantenido por los representantes del sector comercial. Sin embargo, es preferible que la Administración Tributaria vea esto como una responsabilidad principal porque la Administración Tributaria ya tiene la obligación de analizar sus propios costos administrativos y la obligación de informar a quienes toman las decisiones políticas respecto de los efectos de sus propuestas de políticas sobre los costos para los contribuyentes y ella misma. La Administración Tributaria debería liderar la discusión y mostrar una actitud proactiva. Sin embargo, es de importancia decisiva insistir para que la comunidad empresarial participe de esta discusión.

La metodología utilizada para el modelo estándar de costos tiene tres pasos consecutivos. El primero es dividir la regulación relevante en componentes manejables que se puedan medir. Estos incluyen obligaciones de información, requisitos de datos y actividades administrativas. En el segundo paso, se miden los costos administrativos impuestos sobre la empresa por las regulaciones del gobierno central. Se realiza un cálculo para cada actividad que se basa en los siguientes tres parámetros de costos:

- *precio* – una tarifa basada en los costos salariales, más gastos generales por costos internos y precio horario pagado por servicios externos;
- *tiempo* – la cantidad de tiempo que se necesita para completar la actividad; y
- *cantidad* – el número de empresas afectadas y la frecuencia de la actividad requerida por año.

El paso 3 del método del modelo estándar de costos es encontrar maneras de simplificar la regulación identificando legislación onerosa o procedimientos administrativos y requisitos en particular y tomar medidas para reducir los costos involucrados.<sup>122</sup>

---

121. El modelo estándar de costos fue inicialmente desarrollado en los Países Bajos por la Administración Tributaria y el Ministerio de Economía. El concepto ha sido adoptado por la Comisión Europea e implementado en muchos países europeos.

*Meten is weten, handleiding voor het bedrijfsleven*, Interdepartementale Projectdirectie Administratieve Lasten, La Haya, diciembre de 2003. SCM Network, *Cómo reducir las cargas administrativas*, disponible en <http://www.administratieburdens.com>.

122. En los Países Bajos, el enfoque de modelo estándar de costos dio lugar a planes de reducción que generaron hasta 4,1 mil millones de euros (25%) de reducción de las cargas administrativas en 2007.

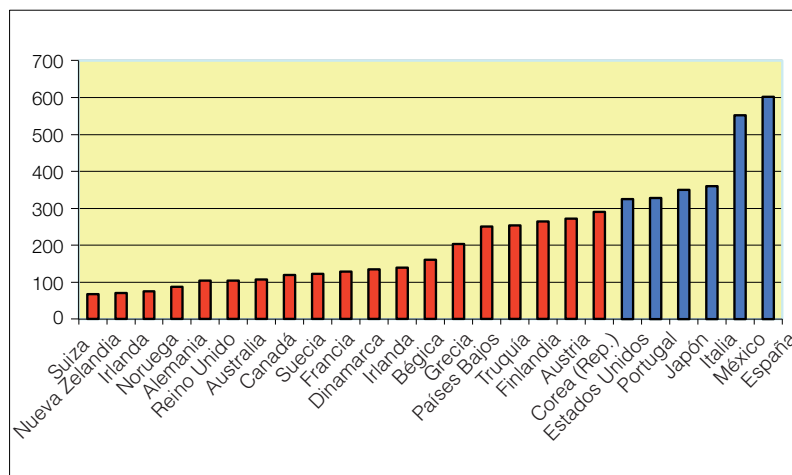


No obstante, el método estándar de costos tiene algunas limitaciones. Es difícil obtener una respuesta exacta e incluso debería ser evitada. La discusión y consideración de los efectos son más importantes que la pregunta detallada relacionada con la justificación de todas las cifras. Analizar la tendencia es más ilustrativo que el resultado para un año en particular. La limitación recae sobre los desarrollos independientes del precio y efectos de volumen en el sector comercial y los cambios en otras regulaciones (seguridad social, trabajo, derecho civil, etc.) que también afectan los costos de exigencia de cumplimiento tributario.

Algunos ejemplos de costos de cumplimiento se basan en diferentes encuestas entre los contribuyentes. En la siguiente gráfica, utilizamos un ensayo de investigación realizado por Robert McGee.<sup>123</sup> Él comparaba la cantidad de horas anuales que se necesitan para cumplir con el régimen tributario (por ejemplo, impuesto a las ganancias, IVA, impuesto al salario, etc.) para los países miembros de OCDE y las economías en transición.

Los resultados para los países miembros de OCDE fueron los que se representan en la Fig. 17.

Fig. 17: Horas anuales para cumplir la legislación tributaria 2006



123. McGee, R. W., "Costos de la Administración Tributaria en las economías de transición y OECD", ensayo de trabajo, Barry University, Andreas School of Business, Miami Shores, octubre de 2007.

Sin embargo, estos tipos de resultados deberían ser considerados con cuidado. Debería ponerse una advertencia de que la confiabilidad de este tipo de estimaciones como una base para la comparación y puntos de referencia es probablemente más limitada donde la recolección de estos datos se basa en diferentes presunciones y datos no comparables.

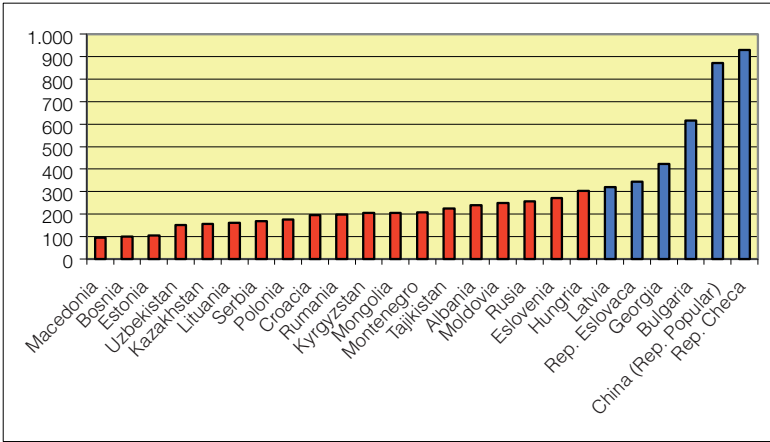
En lo que respecta a las sociedades, puede ser útil considerar el nivel de los costos de cumplimiento en el contexto de la imagen completa de los costos para que la sociedad haga funcionar su sistema tributario, lo cual incluye tanto costos administrativos de la Administración Tributaria como los costos de cumplimiento de los contribuyentes y terceros.

Por ejemplo, en los EEUU, a pesar de su extensa y compleja legislación tributaria, IRS tiene un muy bajo porcentaje ( $< 0.5\%$ ) de costos administrativos a nivel federal (los costos administrativos a nivel estatal difieren significativamente según el estado) pero tiene un mucho mayor puntaje que el promedio en los costos de cumplimiento (bajo la presunción de que las horas que llevó cumplir con las obligaciones fiscales serían una medición válida del nivel de los costos de cumplimiento). Esto puede ser causado por el hecho de que IRS está operando un sistema de cálculo propio que pone la principal carga administrativa sobre el contribuyente; sin embargo, una conclusión tal como esta necesita una cuidadosa consideración, dado que, de acuerdo con el gráfico, otros países que operan sistemas de cálculo propio tendrían niveles significativamente menores de costos de cumplimiento.

Como se mencionó antes, los resultados de estos tipos de puntos de referencia deberían interpretarse con cuidado. Sin embargo, se pueden usar como un punto de partida para mirar más cerca lo que podrían ser los factores importantes que explican las diferencias en los resultados. Por ejemplo, cómo explicar el hecho de que países tales como Alemania y Francia, ambos con legislaciones tributarias relativamente complejas y Administraciones Tributarias con costos altos e inversiones relativamente bajas en tecnología de la información, tienen generalmente cargas de cumplimiento bajas para sus contribuyentes promedio.

El cuadro siguiente brinda una comparación de un número de países con una economía en transición, varias de las cuales se han convertido en estados miembros de la UE.

Fig. 18: Horas anuales para cumplir (economías en transición) 2006

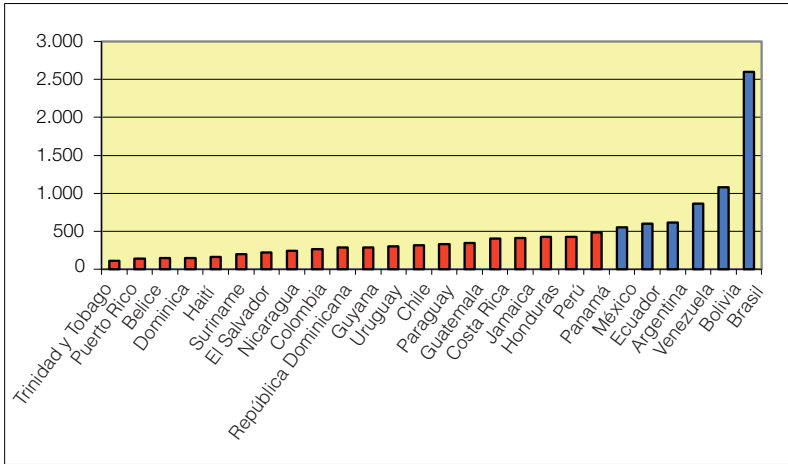


En ambas tablas, los países con un índice mayor a 300 horas que necesitaban los contribuyentes para cumplir con toda la legislación tributaria están resaltados en azul. En ambas tablas, seis países representan regímenes tributarios que requieren más de 300 horas para que los contribuyentes cumplan sus obligaciones fiscales. Estos países (que incluyen a China, EEUU, Latvia, México, República Checa, España y algunos otros) varían ampliamente en términos de sistemas tributarios, etapas de desarrollo, uso de tecnología de la información y otros factores. Esto limita el valor de este tipo de comparación significativamente. Las tablas brindan información más o menos confiable sobre el nivel comparativo de horas para ciertos requisitos relacionados con los impuestos pero no clarifican las diferencias de manera suficiente.

La serie del informe “Haciendo negocios” del Banco Mundial<sup>124</sup> brinda otra fuente de estudios comparativos. Una encuesta para 2008 dio los siguientes resultados para América Latina:

124. Banco Mundial, “Haciendo negocios”, 2008.

Fig. 19: Tiempo de pago de impuestos (horas)



Una vez más, es importante remarcar que estos tipos de comparaciones deberían entenderse en contexto. Si no hay impuestos, el tiempo que se necesita para pagar los impuestos será cero. Al observar este gráfico, vemos, al igual que en los otros dos gráficos anteriores, algunas personas de afuera están muy por fuera del rango del promedio. Sin embargo, como hemos mencionado antes, tenemos que ser cuidadosos al sacar conclusiones demasiado fáciles. El sistema tributario y especialmente la ejecución en grandes países tales como Brasil, no puede ser fácilmente comparado con estructuras tributarias más simples y relaciones y estructuras económicas más homogéneas como en el Caribe. No obstante, estos tipos de estudios de puntos de referencia pueden apoyar a los países en la comparación de su propio desempeño con países en similares circunstancias como punto de partida para analizar lo que se encuentra detrás y debajo de estas cifras.

### 3.5.3. Costos administrativos

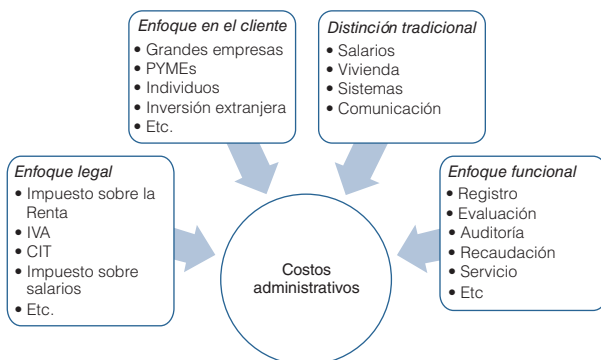
Los costos incurridos por las autoridades tributarias se definen como costos administrativos y toman en consideración los gastos sobre los recursos utilizados para estimar, cobrar y exigir los impuestos. Los costos se pueden dividir en:

- *Costos estructurales* – costos que tienen un patrón regular en ejecución; y

- *Costos incidentales* – costos que ocurren sólo por introducción de regulación nueva (relevante), es decir publicaciones, soporte telefónico, cambios en los sistemas de tecnología de la información, campaña de conciencia pública, personal de capacitación, etc.

El modelo que se describe en la Fig. 20 brinda una descripción general que indica cómo se pueden distinguir los costos administrativos utilizando diferentes enfoques posibles. Las autoridades tributarias tienen que decidir cuál sería la manera más adecuada de presentar y distinguir los costos administrativos totales según la estructura organizacional y la gestión de la Administración Tributaria en particular.

Fig. 20



Otra distinción importante en las categorías de costos administrativos es la diferencia entre factores endógenos y exógenos que pueden influir sobre el nivel de costos. Los costos endógenos están dentro de la esfera de influencia por la Administración Tributaria misma y están relacionados con la clásica pregunta del “qué y cómo” de las autoridades tributarias.

Ejemplos clásicos de costos endógenos son:

- Número de casos (número de contribuyentes en programas de gastos tributarios);
- Diseño operativo de la política de exigencia de cumplimiento tributario;
- Complejidad de las leyes tributarias;
- Disponibilidad, uso y progreso en la tecnología;

- Decisiones de gestión respecto de qué tipo de empleados estarán en la nómina (cuestiones de habilidades y educación); y
- Escala de producción.

Lo que tiene que tenerse en cuenta es el hecho de que incluso los costos exógenos pueden volverse endógenos debido a la influencia de la Administración Tributaria, siempre que sea consultado en el proceso de política tributaria.

Toda comparación entre las Administraciones Tributarias es siempre difícil de hacer. Tenemos que tener presente que las Administraciones Tributarias difieren en ciertas maneras unas de otras. Para dar algunos ejemplos:

- Tareas asignadas por el gobierno (por ejemplo, cobro de contribuciones a la seguridad social, se incluye la aduana, unidad de investigación propia, etc);
- Calificación del personal;
- Edad promedio;
- Simplicidad o complejidad de las leyes tributarias;
- Avance tecnológico de automatización y tecnología de la información (por ejemplo, cuántos procesos son automatizados, el ciclo de vida de los sistemas de tecnología de la información, diseño propio o tercerización, etc.);
- Participación de terceros en el proceso de política tributaria (compromiso del sector empresarial);
- Imagen de las autoridades tributarias;
- Calidad de los servicios públicos en general; y
- Cooperación entre las entidades públicas.

OCDE brinda un número de tablas comparativas entre sus países miembros.<sup>125</sup> Un ejemplo es una descripción general de los costos administrativos y, en particular, de la división entre costos laborales y de tecnología de la información. En los años 2003 y 2004, Francia gastó 2,8% de su presupuesto total en costos de tecnología de la información, lo que lo convierte en uno de los países con la menor proporción de tecnología de la información en sus costos totales. Países Bajos fue el país que tuvo la mayor proporción de costos de tecnología de la información como porcentaje de los costos totales de la Administración Tributaria con 24,9%. Si presu- mimos que los costos salariales serían comparables en ambos países (aunque

---

125. OCDE, *La administración tributaria en los países de la OCDE y en países seleccionados no miembros de la OCDE*, Serie de Información Comparativa, 2008, publicado en el año 2009.

podría haber diferencias causadas por una distribución del ingreso más llana en los Países Bajos en comparación con Francia), podemos concluir que en los Países Bajos, la proporción relativa de costos de tecnología de la información es diez veces mayor que en Francia. Sin embargo, debemos tener cuidado de no hacer conclusiones demasiado aproximadas ni fáciles. Se debe tener presente que los costos de inversiones en tecnología de la información son siempre sólo una pequeña proporción de los costos totales de los sistemas operativos de tecnología de la información al observar el tiempo de vida total de estos sistemas. Los estudios en los Países Bajos mostraron que la mayoría de los sistemas tienen, en el largo plazo, un ratio de 85-15% entre el mantenimiento y la compra/ innovación. Los países como los Países Bajos y Dinamarca en particular pagaron un alto precio por tecnología de la información en la última década dado que eran los favoritos en los años 60 del siglo pasado. Los nuevos como España y los más recientes miembros de la UE han tenido la ventaja de que podían aprender de los “viejos miembros” y también podrían comprar más soluciones de tecnología de la información en el mercado a proveedores en lugar de desarrollar todo por ellos mismos. Además, se podrían beneficiar de la disponibilidad de tecnología más avanzada y más barata.

---

## Capítulo 4

### **Estructuras Organizacionales – Características de Diseño de una Administración Tributaria**

Se puede dar forma a una Administración Tributaria de varias maneras, para las cuales se tendrán en cuenta un número de consideraciones. Éstas pueden incluir diferentes mecanismos de coordinación, filosofías de gestión y modelos organizacionales. Se debería también poner atención en las consideraciones instrumentales (por ejemplo, alcance del control) y las tendencias organizacionales.

#### **4.1. Coordinación, división e integración**

La estructura involucra dos requisitos fundamentales: la división del trabajo en diferentes tareas y el logro de la coordinación entre estas tareas.

Mintzberg mencionó cinco mecanismos de coordinación que parecen explicar las maneras fundamentales en que las organizaciones coordinan su trabajo.<sup>126</sup> Estos deberían considerarse los elementos más básicos de la estructura, el pegamento que mantiene la unión de las organizaciones. Los cinco mecanismos son:

- (1) El ajuste mutuo alcanza la coordinación de trabajo por el simple proceso de comunicación informal.
- (2) La supervisión directa alcanza la coordinación teniendo una persona que tome responsabilidad por el trabajo de otros, emitiendo instrucciones a ellos y monitoreando sus acciones.
- (3) Los procesos de trabajo son estandarizados cuando los contenidos del trabajo se especifican o se programan.
- (4) Los resultados se estandarizan cuando, por ejemplo las dimensiones del producto o el desempeño son especificados.

---

126. Mintzberg, H., *Estructura en cinco: Diseñar organizaciones efectivas*, 1983.



- (5) Las habilidades (y el conocimiento) se estandarizan cuando se especifica el tipo de entrenamiento requerido para desempeñar la tarea.

Cuando el trabajo organizacional se vuelve más complicado, los medios favorecidos de coordinación parecen desplazarse del ajuste mutuo hacia la supervisión directa a la estandarización, preferiblemente los procesos de trabajo, de otra manera los resultados u otras habilidades, finalmente se revierten al ajuste mutuo.

La integración es el acto o actos que sistemáticamente juntan un conjunto de operaciones. La integración existe en muchas formas y en muchos niveles. La integración es lo opuesto a la división del trabajo. Cada organización se basa en el principio de esta división.

Hay dos dimensiones:

- (1) *División horizontal*: La manera en que varias tareas diferentes se combinan en cada persona o función y cuán amplia o estrecha es cada una de estas tareas.
- *Especialización del trabajo horizontal*: Las organizaciones dividen su labor para aumentar la productividad. La especialización horizontal aumenta la repetición de trabajo, con lo cual facilita su estandarización. Los resultados se pueden producir con más uniformidad y eficiencia. La especialización horizontal también enfoca su atención en el trabajador, lo cual facilita el aprendizaje. Una razón final para la especialización es que permite que el individuo esté unido a la tarea.
  - *Ampliación del trabajo horizontal*: El empleado se involucra en una amplia variedad de tareas asociadas con la producción de productos y servicios. Puede hacer más tareas en secuencia o hacerlas al mismo tiempo, como antes, pero también intercambiar tareas con los compañeros de trabajo en forma periódica para que su trabajo se vuelva más variado.
- (2) *Especialización del trabajo vertical*: Esta separa el desempeño del trabajo de su administración. Las organizaciones especializan los trabajos en dimensión vertical en la creencia de que se requiere una perspectiva diferente para determinar cómo se debería hacer el trabajo. En particular, cuando un trabajo es altamente especializado en

la dimensión horizontal, la perspectiva del trabajador se vuelve estrecha, lo cual hace difícil para él relacionar su trabajo con el de otros. Por lo tanto, se pasa el control del trabajo a un gerente con la idea general que es necesario para coordinar el trabajo por supervisión directa o a un analista que puede hacerlo por estandarización.

La integración es lo opuesto a la división. Hay diferentes métodos y alcances para la integración. Entre los que podemos mencionar se encuentran:

- *Integración sustancial.* Esto ocurre cuando dos o más bases de impuestos se integran en una; por ejemplo, la definición de salario como base para las contribuciones a la seguridad social es la misma que la del impuesto a la renta personal y sólo se cobrará un impuesto.
- *Integración funcional.* Esto ocurre cuando se integran las acciones; por ejemplo, las declaraciones de la seguridad social y las declaraciones de impuesto a la renta personal se presentan en la misma forma o se pagan en forma conjunta, o ambos; hay una única auditoría para todos los impuestos por los que los contribuyentes son responsables.
- *Integración de datos.* Esto ocurre cuando dos unidades acceden a los datos de la otra.
- *Integración de infraestructura.* Esto ocurre cuando se comparte el equipo de dos o más socios.

## 4.2. Filosofía de gestión

Cada vez más se espera que las Administraciones Tributarias brinden respuestas rápidas y apropiadas, de manera efectiva en cuanto a los costos, al alcance y la complejidad cambiantes del gobierno y las expectativas de los ciudadanos.

Como organizaciones progresivas que responden al cambio, las Administraciones Tributarias necesitan ser guiadas e influidas por:

- Un conjunto de valores comunes, es decir, integridad, profesionalismo, respeto y cooperación;
- Una cultura corporativa fundada en servicio de alta calidad, exigencia de cumplimiento responsable, eficiencia y trabajo en equipo; y
- Provisión de servicios visible, accesible, abierta y que dé respuestas a los clientes.

Las organizaciones que funcionan bien alcanzan el éxito al brindar servicio de alta calidad y exigencia de cumplimiento responsable al:

- Brindar servicio responsable y efectivo en los puntos de entrega;
- Comprometerse a la consulta y comunicación con los clientes;
- Ser abiertas a los conceptos emergentes y cambios tecnológicos;
- Promover el profesionalismo y la integridad; y
- Desarrollar empleados profesionales y comprometidos:
  - En un ambiente de continuo aprendizaje;
  - A través de la comunicación entre empleados, consulta y retroalimentación; y
  - Brindando oportunidades para el desarrollo.

Las organizaciones modernas – entre las que se incluyen las Administraciones Tributarias – a menudo utilizan el trabajo en equipo como un principio guía de gestión, tanto en el frente como en el centro de la organización. El trabajo en equipo tiene su base en el liderazgo que promueve el coaching, la información compartida, la comunicación, participación y delegación de autoridad. El trabajo en equipo crea una organización donde las personas revisan, consultan unos con otros en una sociedad para mejorar continuamente y alcanzar los objetivos de la organización.

El trabajo en equipo se basa en los equipos que tienen un mandato claro, la autoridad para tomar decisiones, la capacidad de diseñar sus operaciones para alcanzar el éxito y una responsabilidad compartida por los resultados.

El trabajo en equipo significa:

- Crear una estructura en la organización en la que los equipos puedan brindar un servicio completo a los clientes; en muchos casos, esto requiere la integración de tareas antes dispersas en otras unidades en un único equipo;
- Facultar a los miembros del equipo para que puedan brindar servicios que se orienten a los resultados y den respuesta;
- Reforzar el rol de liderazgo de los gerentes, yendo más allá del rol de orden y control a un rol de coaching que facilite y coordine;
- Utilizar un asesor técnico, cuando sea necesario para asistir al equipo; y
- Pasar a tamaños de equipos más grandes a medida que evoluciona la organización.

En un equipo efectivo, cada miembro:

- Tiene un rol;
- Participa en el establecimiento y logro de los objetivos; y
- Entiende el rol de los demás y cómo todos se interrelacionan.

Dentro del marco del equipo de trabajo, el líder de equipo es responsable de las acciones y resultados del equipo y cada uno de los miembros. El líder de equipo coordina, facilita, guía y desarrolla el equipo y los miembros del equipo para que sean innovadores y den respuestas a las necesidades de los clientes.

Mientras que el líder de equipo facilita el logro general de objetivos por parte del equipo, el asesor técnico apoya al equipo de manera específica. El asesor técnico asiste a los miembros del equipo para desarrollar sus tareas facilitando la adquisición y aplicación de conocimiento técnico. Dentro del concepto de trabajo en equipo, el personal está facultado para brindar servicios en respuesta a los clientes de manera eficiente y efectiva. En una organización altamente técnica, el personal necesita conocimiento especializado, capacidades, herramientas y recursos para responder a las necesidades de los clientes. Uno de los recursos es el asesor técnico del equipo, cuyo trabajo es facilitar el aprendizaje técnico de otros en el equipo.

La organización apoya el trabajo en equipo al desarrollar una clara visión corporativa anclada por la excelencia del servicio y la mejora organizacional continua. Lo logra alentando un ambiente de trabajo que dé respuestas, promoviendo el liderazgo participativo (por ejemplo, aumentando la delegación) y promoviendo el desarrollo de eficiencia de programa y efectividad en las mejoras, junto con el soporte instrumental de la capacitación centralizada.

El equipo de alta gerencia de la organización, que incluye al jefe de la organización y todos los que se reportan directamente al jefe son responsables de establecer la visión estratégica, objetivos, indicadores de desempeño y estándares. También promueve valores corporativos, demuestra liderazgo y asegura las comunicaciones internas efectivas. Además de esto, deben desarrollar una política para la administración de programas y la administración de recursos humanos y financieros. También son responsables de la distribución de recursos y la aprobación de planes corporativos para el desempeño y la responsabilidad. Por último, pero no menos importante, tienen que resolver cuestiones importantes.

Los equipos de gerencia trabajan juntos para asegurar que se cumplan los objetivos fundamentales de la organización. Dirigen los programas y la provisión de servicios y desempeñan tareas de administración, que incluyen la administración de recursos humanos y financieros y comunicación. Además, aseguran que la autoridad se delegue dentro de mandatos aprobados y comunican y consultan con los empleados sobre cuestiones

que afectan su trabajo, lo cual incluye expectativas de desempeño y evalúan los resultados alcanzados. Para completar su tarea, presentan asuntos locales, innovaciones y otras cuestiones importantes al equipo de alta gerencia.

Todos los equipos de empleados, tanto si se crean para entregar un programa, resolver un problema en particular o trabajar juntos respecto de cuestiones que atraviesan las unidades organizacionales, son responsables de cooperar en el desempeño del trabajo asignado al equipo y se enfocan en los resultados.

Los equipos son responsables de:

- Planificar y organizar el equipo;
- Identificar los recursos necesarios;
- Identificar necesidades del cliente;
- Establecer objetivos de desempeño;
- Resolver problemas; y
- Desarrollar estrategias para mejorar.

### **4.3. Roles, tareas y responsabilidad en una Administración Tributaria**

La organización moderna de la Administración Tributaria es responsable del recaudo de impuestos de acuerdo con las leyes en una forma que promueva el cumplimiento, sea justa para todos los contribuyentes y libre de corrupción.

Una visión tradicional de los roles, tareas y responsabilidades para alcanzar los objetivos generales de la Administración Tributaria se basa en los siguientes principios de organización:

- Los altos ejecutivos de la Administración Tributaria desarrollan la visión y política de la organización y brindan el liderazgo que necesita la organización;
- Los gerentes medios traducen las políticas en programas liderando e instruyendo a los gerentes de nivel medio y controlando la implementación de dichos programas;
- Los gerentes de nivel inferior y los empleados implementan y mantienen esos programas basándose en las instrucciones de la gerencia superior; y
- La responsabilidad en todos los niveles se alcanza mediante reportes de información y medidas de desempeño.

Hoy en día, está emergiendo una sensación de que cada empleado de la Administración tributaria debe compartir roles, tareas y responsabilidad por cada uno de los elementos antes mencionados. Además, cada gerente y empleado deben verse como terceros en los resultados de los programas de administración tributaria.

En el modelo tradicional de roles, las tareas y responsabilidad, la comunicación que tuvo lugar fue usualmente en una única dirección y de arriba hacia abajo. Para ser exitosa, la organización moderna, debe tener una cultura de comunicación bidireccional con gerentes medios y de nivel inferior que sean responsables de comunicar la retroalimentación necesaria hasta el nivel ejecutivo, de ser necesario.

La tarea va de la mano de la responsabilidad. Los siguientes principios brindan una comprensión básica de la tarea y la responsabilidad:

- (1) Entender el punto de vista del cliente y utilizar su comprensión para evitar y solucionar problemas así como brindar servicio de calidad. El cliente es toda persona que recibe un servicio o producto, lo que significa que también hay clientes internos en la Administración Tributaria.
- (2) Permitir a los miembros del personal (que incluye a los gerentes en todos los niveles) ser responsables, con el conocimiento, responsabilidad y autoridad para llevar a cabo acciones para resolver los problemas y alcanzar objetivos estratégicos.
- (3) Alinear la organización y el desempeño de cada empleado para apoyar los objetivos estratégicos generales, lo cual significa que el valor agregado de cada uno tiene que estar relacionado y tener un rol de apoyo en la estrategia general.
- (4) Promover la comunicación abierta y honesta. Reconocer y tratar los problemas y utilizarlos como herramientas de aprendizaje.
- (5) Insistir sobre la integridad total. La Administración Tributaria debe desempeñar sus tareas de acuerdo con el interés público.

#### **4.4. Existencia de un órgano central y sus deberes**

Un número de actividades de la Administración Tributaria puede clasificarse como funciones de nivel central. En general, estas actividades son

desempeñadas por un órgano central, usualmente ubicado en la capital del país, a veces como oficina independiente, a veces como parte del Ministerio de Finanzas. El órgano central de la Administración Tributaria actúa como una interfaz entre las oficinas donde se toman las decisiones políticas y las operativas. En general, es responsabilidad del órgano central diseñar la estrategia de la Administración Tributaria. En la práctica, puede haber grandes diferencias en el tipo y número de actividades realizadas por el órgano central, que van desde un enfoque amplio (que incluye las funciones típicas de nivel central y actividades más operativas) hasta un enfoque estrecho (que incluye únicamente las funciones de nivel central, total o parcialmente).



*“Aquí tenemos un nuevo organigrama ... Hunter puede comerse a Spanky o a Fido, Spanky puede comerse a Spot o a Duke, Duke se puede comer a Corky o a Preclous y Rollo puede comerse a cualquiera de ustedes...”*

Dibujo realizado por Bruce Bolinger (Stock de dibujos No. bbon 138)

Las típicas funciones de nivel central incluyen:

- Definir la orientación estratégica y la misión de la organización;
- Definir los valores principales de la organización;
- Desarrollar métodos y procedimientos de trabajo;
- Identificar, evaluar y atacar riesgos a nivel estratégico;

- Distribuir recursos;
- Medir y controlar resultados;
- Relaciones públicas;
- Tratar demandas políticas; y
- Asesorar al nivel administrativo superior y a los políticos responsables respecto de la implementación de nueva legislación.

OCDE identificó cuatro amplias categorías de arreglos institucionales para las Administraciones Tributarias:<sup>127</sup>

- Directorio único dentro del Ministerio de Finanzas;
- Directorios múltiples en el Ministerio de Finanzas;
- Órgano unificado semiautónomo; y
- Órgano unificado semiautónomo con directorio de gerentes de control compuesto por funcionarios externos.

La introducción de estos tipos de directorios de gerentes de control es una tendencia reciente en pocos países. Estos directorios se ubican usualmente entre el ministerio y la Administración Tributaria para mejorar la responsabilidad de la Administración Tributaria con la sociedad. Los directorios brindan control y juegan un rol en la planificación estratégica y los ciclos de control. Los miembros del directorio no se involucrarían en asuntos operativos de la Administración Tributaria.

#### **4.5. Niveles de gerencia y espacio de control**

El número de niveles de gerencia y el espacio de control resulta de los desarrollos dentro de una organización, algunos de los cuales se exponen en esta sección.

La cantidad de trabajo, sea en una Administración Tributaria o en alguna otra organización recibe la influencia de muchas características organizacionales, que van desde aspectos amplios tales como el ambiente organizacional (o cultura corporativa) hasta la definición del trabajo dentro de una unidad y el rol y funciones de cada uno de sus miembros. La siguiente tabla enumera los efectos de cada una de estas características sobre el espacio de control.

---

127. OCDE, *Administración Tributaria en países de OCDE y fuera de OCDE*, Serie de información comparativa, 2010, publicado en 2011.



**Capítulo 4 - Estructuras organizacionales – Características de diseño de una Administración Tributaria**

<i>Ambiente organizacional</i>	
Cultura corporativa (ambiente)	En las organizaciones que promueven la participación del empleado y la toma de riesgos, los equipos pueden ser más grandes. Una mayor comprensión de los valores corporativos y el compromiso con ellos, la filosofía y visión de parte de los miembros de los equipos pueden hacer crecer el tamaño del equipo.
Asistencia organizacional	Si las funciones de apoyo organizacional (por ejemplo, los sistemas de información y comunicación) reducen la carga de trabajo del líder, entonces una unidad de trabajo puede ser más grande.
Roles y responsabilidades	Cuanto más actúa un supervisor como coach o preparador en contraposición a policía, más facultados están los miembros del equipo y menos asesoramiento técnico se necesita de parte del líder, más grande es el equipo.
Grado de facultades	Cuanto más puedan actuar los miembros del equipo sin buscar aprobación, más grande puede ser el equipo.
<i>Aspectos de tarea y trabajo</i>	
Similitud de tareas realizadas	Cuanto más similares o repetitivas sean las tareas, más grande puede ser la unidad de trabajo.
Complejidad de las tareas	Las tareas más sencillas usualmente requieren menos supervisión. Los problemas son menos demandantes para el líder, las soluciones llegan más rápidamente por parte del equipo y el tamaño del equipo puede ser mayor. Cuanto más difíciles sean las tareas, más pequeño es el equipo.
Tareas nuevas	Las tareas bien definidas permiten que el equipo sea más grande, las responsabilidades definidas o asignadas recientemente sugieren un tamaño menor.
Coordinación	Cuanta más relación se requiera, más pequeño es el equipo. Cuanta más coordinación y comunicación se requiera dentro del equipo, más chico debería ser el equipo.

## Niveles de gerencia y espacio de control

Tareas críticas	Cuando existe poco impacto hacia abajo de las operaciones del equipo, el equipo puede ser más grande.
Tiempo para planificar	Cuanto más tiempo se requiera para planificar, más pequeña debería ser la unidad.
<i>Los miembros del equipo</i>	
Dirección y control	Cuanta más dirección y control demanden los miembros al líder del equipo, más pequeño debería ser el equipo.
	Las funciones bien establecidas, con necesidad fuertemente reconocida, pueden apoyar un espacio de control más amplio.
Capacidad de delegar autoridad	Los equipos deberían ser más pequeños para un líder de equipo que no puede o no tiene intención de delegar.
Capacidad de aceptar la autoridad	Los equipos compuestos de miembros que no pueden o no quieren aceptar la delegación deben ser de tamaño más pequeño.
Capacitación y experiencia	Cuanto más calificados son los miembros del equipo, más grande puede ser éste. Un nuevo tamaño de equipo necesita ser más pequeño que un equipo maduro.
Grado de profesionalismo	Con profesionales altamente educados, la necesidad de dirección y control es muy pequeña. En algunas áreas profesionales (e incluso en algunas partes de las Administraciones Tributarias) hay equipos autodireccionales sin un líder formal.
Rotación de los miembros del equipo	Cuanto más frecuentemente se necesiten integrar nuevos miembros, más pequeño debería ser el equipo.
Proximidad geográfica	Si todos los miembros del equipo están juntos (o no tienen un hogar base común), el equipo debería ser más pequeño.

En general, el trabajo altamente calificado que no es repetitivo y es bastante complejo será realizado en equipos más pequeños (10-20 empleados) que los del trabajo simple, que está sujeto a un marco de regulaciones. Este trabajo podría ser realizado en departamentos con 25-50 empleados. El trabajo menos calificado es un área potencial de trabajo automatizado.

**Capítulo 4 - Estructuras organizacionales – Características de diseño de una Administración Tributaria**

	Más niveles de administración Control Intenso	Menos niveles de administración Control menos intenso
Tipo de productos	Productos homogéneos y proceso repetitivo	Productos hechos a medida y un proceso con demandas individuales específicas por parte de los clientes
Tipo de capacidad	Trabajo simple o de baja calificación	Trabajo de especialista y profesional
Tipo de organización	Burocracia de máquinas; soporte telefónico	Burocracia profesional; atención al público
Tipo de división del trabajo	Enfoque funcional (tarea); tareas claras y regulaciones	Enfoque en el cliente; libertad en las decisiones
Tipo de relaciones	Fuerte relación entre el gerente y los empleados	Relación de contactos con otros profesionales y comprensión mutua con los clientes
Tipo de administración	El gerente de jerarquía es instructor y supervisor	El gerente de delegación es facilitador y brinda inspiración
Tipo de fidelidad	Los empleados son fieles a la organización	Los empleados son fieles a su red de contactos profesionales
Tipo de objetivo	Evitar los errores; ritmo de proceso y mejora de logística	Satisfacción del cliente; realizar acuerdos de avance
Tipo de control	Verificación, instrucciones	Ajuste mutuo

En conclusión, se puede decir que el tamaño del grupo, la cantidad de responsabilidad y el grado de profesionalismo determinan el espacio de control dentro de una organización. Lo que es importante es que la organización se debe adaptar a la actividad y al ambiente y, por este motivo, debe continuar desarrollándose a sí misma en vistas al ambiente dinámico de una Administración Tributaria.

## 4.6. Tendencias modernas y redes de contactos

La tendencia hacia las organizaciones modernas basadas en las redes de contactos ha sido bien descrita por Gareth Morgan.<sup>128</sup> En este párrafo haremos un resumen.

La mayoría de nosotros conoce la organización burocrática que se especifica en casi cada detalle en una manera fuertemente controlada por los ejecutivos que están en el rango superior. Muchas organizaciones gubernamentales con sus divisiones rígidas y roles y reglas claramente definidos, movilizados a través de una cadena jerárquica de comando, brindan ejemplos obvios.

Mientras que este tipo de organización una vez dominó muchos aspectos de la sociedad, la mayoría de las burocracias están en proceso de ser reformadas a medida que cambian las demandas y desafíos del mundo que las rodea. Muchas organizaciones a menudo resisten el cambio fundamental, dado que la gente, por una u otra razón, desean aferrarse a un modelo jerárquico. Pero en algunos casos, las transformaciones importantes se pueden alcanzar en las organizaciones.

Conceptualmente, el rango de formas organizacionales a ser analizado puede representarse por un continuo que va desde la burocracia rígida (Modelo 1), por un lado, a la forma de red de organización laxamente unida (Modelo 6), por otro lado. El objetivo de la discusión es doble. En primer lugar, para ilustrar cómo una burocracia puede, en principio, empezar a transformarse con el tiempo y pasar de una forma de organización a la otra (pero probablemente no desde el Modelo 1 al Modelo 5 ó 6) y, en segundo lugar, comparar los principios de las organizaciones en los diferentes extremos del continuo.

Modelo 1	Modelo 2	Modelo 3	Modelo 4	Modelo 5	Modelo 6
Burocracia rígidamente organizada	Burocracia dirigida por un grupo de altos ejecutivos	Burocracia que ha creado equipos inter departamentales y fuerzas de tareas	Organización de matriz	Organización basada en el proyecto	Red orgánica laxamente unida
mecánico / burocrático			Red de contactos orgánica		
Organizado para dar estabilidad			Organizada para dar flexibilidad y cambio		

128. Morgan, G., *Teoría de organización creativa, De la burocracia a las redes de contactos*, 1990.

*Modelo 1*

Esta es la burocracia clásica de Weber. Representa la pirámide tradicional bajo el estricto control del jefe ejecutivo. La organización ha intentado codificar todos los principios operativos importantes y funciona según esos principios. Las reuniones son vistas como una pérdida de tiempo y son raramente necesarias porque se entienden bien casi todas las contingencias. La organización opera en un ambiente ultra estable.

*Modelo 2*

Esta organización encuentra que el ambiente genera problemas novedosos, cuestiones y preocupaciones constantemente. Es imposible codificar todas las respuestas apropiadas. El jefe ejecutivo ha decidido entonces crear un “equipo de gerencia”, compuesto por él y los jefes de los departamentos principales, que se reúne semanalmente. Este equipo toma todas las decisiones sobre políticas y resuelve los problemas que no pueden ser manejados a través de las rutinas normales de la organización. Cada jefe de departamento tiene autoridad claramente definida respecto de su área de influencia. Los estilos de gerencia varían según el departamento, son moldeados por la personalidad del jefe de departamento y la clase de tarea que se realiza. Algunos departamentos son altamente autoritarios y otros son más participativos.

*Modelo 3*

Esta organización ha encontrado que el equipo de alta gerencia no puede manejar todas las cuestiones que requieren una perspectiva interdepartamental y ha creado un número de equipos de proyectos y fuerzas de tarea que involucran al personal que está en niveles más bajos de la organización. Sin embargo, la estructura departamental y la sensación de jerarquía organizacional son muy fuertes. Los miembros de los equipos y fuerzas de trabajo tienden a ver su fidelidad primaria hacia el jefe de departamento más que al equipo al que pertenecen. Se dan cuenta de que promoción es, en gran parte, un affaire departamental. Van a las reuniones de equipo como representantes de su departamento. Los líderes de equipo sienten que tienen relativamente poco poder y les resulta difícil desarrollar el compromiso y empuje respecto de las actividades que se les encarga que gestionen. La organización *parece* moverse hacia una “matriz” o estructura de equipo de proyecto, pero en realidad opera como una organización burocrática estructurada donde la información va hacia arriba en la jerarquía y las decisiones van hacia abajo.

*Modelo 4*

Esta organización ha decidido organizarse en forma de matriz. Su carácter especial descansa en el hecho de que ha decidido dar más o menos igual

prioridad a los departamentos funcionales tales como finanzas, administración, mercadeo, ventas, producción e investigación y desarrollo y a varios negocios o áreas de productos. Por lo tanto, las personas que trabajan en los diferentes equipos de productos o negocios que atraviesan las áreas funcionales tienen que trabajar con dos perspectivas en mente, la funcional y el producto final. En la situación ideal, este enfoque dual, permite a los diferentes equipos combinar habilidades funcionales y recursos con una orientación dada por las tareas clave y los desafíos del ambiente de la organización, tales como aquellos que se relacionan con la necesidad de afinar los productos para segmentos de mercado específicos o las necesidades de áreas geográficas específicas.

#### *Modelo 5*

Esta organización ha decidido atacar la mayoría de sus actividades principales a través de equipos de proyecto. Nacionalmente, puede haber departamentos funcionales, pero sólo tienen un rol de apoyo. Los especialistas clave pertenecen a los equipos y hacen sus contribuciones principales a través de su equipo. La organización reconoce que su futuro está en el dinamismo y la innovación de estos equipos e intenta darles libertad dentro de los parámetros y valores que los altos gerentes han utilizado para definir la dirección estratégica de la organización. Los equipos son entidades poderosas, excitantes y dinámicas. La coordinación es informal. Hay una fertilización frecuente de las ideas y un intercambio regular de información, especialmente entre los líderes de equipo y el grupo de alta gerencia. Se dedica mucho esfuerzo a crear apreciaciones compartidas y entendimiento sobre la naturaleza e identidad de la organización y su misión, pero siempre dentro de un contexto que promueve un enfoque orientado al aprendizaje. La organización está constantemente intentando encontrar nuevas iniciativas, ideas, sistemas y procesos que contribuirán a su éxito.

#### *Modelo 6*

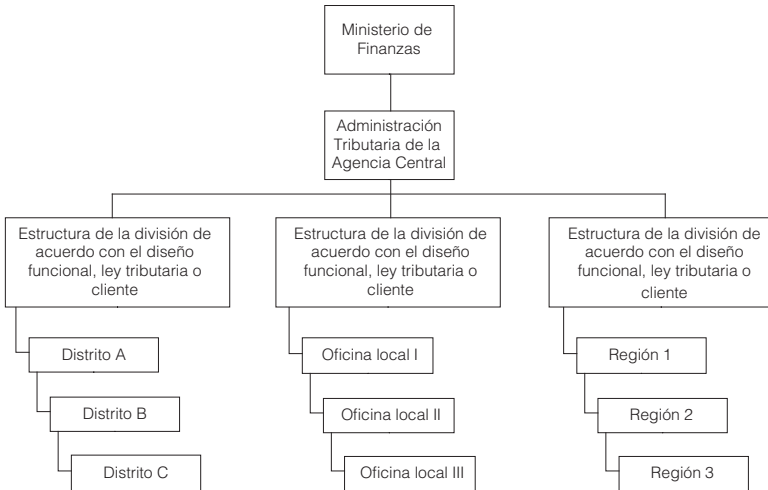
Esta organización ha decidido convertirse y seguir siendo una red de contactos laxamente unidas. En lugar de emplear gran cantidad de personas, ha decidido operar con la subcontratación. Tiene un pequeño núcleo de personal que establece una dirección estratégica y brinda el apoyo operativo necesario para llevar a cabo las actividades operativas clave. Su red, en algún momento dado, hace operativas las “ideas” que el grupo central desea desarrollar. Cambia mes a mes a medida que aparecen diferentes ideas y productos y que la organización principal experimenta con diferentes socios. La empresa es realmente un sistema de firmas, un sistema de ideas y actividades con final abierto más que una entidad con una clara estructura y límites que se pueden definir.

En realidad, el proceso de transformación de un extremo al otro, es extremadamente difícil de realizar y el cambio requerido es más que estructural, es también cultural y político. La cultura y política de muchas organizaciones limitan el grado de cambio y transformación en los que se pueden involucrar exitosamente; aunque ese cambio pueda ser altamente deseable para cumplir los desafíos y demandas de un ambiente más amplio.

### **4.7. Enfoque geográfico**

Las Administraciones Tributarias pueden tener diferentes estructuras organizacionales. Las estructuras de las organizaciones no son usualmente constantes pero están sujetas a cambios continuos tomando los desafíos que enfrentan, tales como la necesidad de mayor eficiencia y efectividad o el requisito de brindar mejor servicio a los contribuyentes. Sin embargo, la mayoría de las Administraciones Tributarias usualmente organizan ciertas partes de las organizaciones de acuerdo con un enfoque geográfico. Un enfoque geográfico se caracteriza por una red de contactos (local o regional) de oficinas y/o agentes con funciones similares o idénticas que cubren un área determinada. Es la forma de organización más común utilizada por los diferentes tipos de organizaciones y será usualmente combinada con otros enfoques. Un ejemplo de estructura con influencias geográficas se muestra en la Fig. 21.

Fig. 21



## 4.8. Enfoque de volumen y escala

Las Administraciones Tributarias son libres, hasta cierto punto, de elegir su propia forma de organización y experimentar con diferentes tipos de estructuras organizacionales y diseños de procesos. Sin embargo, hay ciertas limitaciones según las circunstancias particulares del país en el que opera la Administración Tributaria.

Las Administraciones Tributarias deben tratar la situación geográfica particular de su país cuando se trata de elegir una estructura apropiada para su organización. La combinación de tamaño del país, población y distribución de la población dentro del país también tendrá una fuerte influencia sobre el número requerido de oficinas tributarias en un determinado país. Debido a su tamaño, países tales como Brasil, México, Argentina, Canadá y Estados Unidos están obligados a estructurar sus Administraciones Tributarias de acuerdo con su geografía. Los países grandes usualmente tendrán más oficinas del mismo tipo que los países más pequeños y los países grandes con pequeñas poblaciones tendrán usualmente más oficinas del mismo tipo que los países más pequeños con poblaciones similares. Aparte de esto, en general, la cantidad de oficinas tributarias varían ampliamente en los diferentes países. Esto depende de muchos factores, tales como los factores institucionales tradicionales y las diferencias en las filosofías de gestión y las culturas, pero también de las diferencias en la cantidad y tipos de tareas. Además, las razones políticas, que están más allá del alcance de la misma Administración Tributaria, pueden tener algo que ver.

Respecto de cuántas diferencias puede haber, hay una tendencia clara a reducir la cantidad de oficinas tributarias creando entidades más grandes. Quienes están liderando esta tendencia incluyen la necesidad de mayor eficiencia, la introducción de programas de gobierno para reducir el presupuesto público, centralización de funciones de procesos masivos y la menor necesidad de contacto físico con el cliente debido a la introducción de soluciones de tecnología de la información modernas, tales como la presentación electrónica de declaraciones juradas, tecnología dedicada al centro de llamadas y el uso de la tecnología de Internet.

Algunos de los factores que se mencionan a continuación pueden ser útiles como indicadores de una cantidad apropiada de oficinas tributarias en un determinado país y más en general, como un indicador de la cantidad apropiada de personal para que la administración tributaria sea efectiva y eficiente.



Por ejemplo, para las Aduanas, los indicadores útiles podrían incluir:

- Límites en kilómetros/cantidad de personal de Aduanas;
- Valor total de la importación y exportación/cantidad de personal de Aduanas; y
- Complejidad (economía abierta o cerrada) y número de socios/personal de Aduanas.

Para las Administraciones Tributarias, los indicadores útiles podrían incluir:

- Área/cantidad de personal;
- Población/cantidad de personal;
- Cantidad de contribuyentes/cantidad de personal;
- Cantidad y tamaño de las empresas/cantidad de personal;
- Cantidad de evaluaciones/cantidad de personal;
- Cantidad de auditorías (y su duración)/cantidad de personal;
- Ingresos nacionales (PIB)/cantidad de personal;
- Ingresos tributarios/cantidad de personal;
- Presupuesto para la Administración Tributaria/ingresos tributarios; y
- Cantidad total de servidores civiles/cantidad de personal.

Aunque estos ratios no darán una respuesta a la pregunta de cuál debería ser el tamaño perfecto de una Administración Tributaria o cuál sería la cantidad óptima de oficinas tributarias, utilizar estos indicadores y comparar los resultados con otros países puede brindar una idea de los márgenes dentro de los cuales debería oscilar el tamaño de la Administración Tributaria y su cantidad de oficinas.

#### **4.9. Enfoque funcional y de proceso**

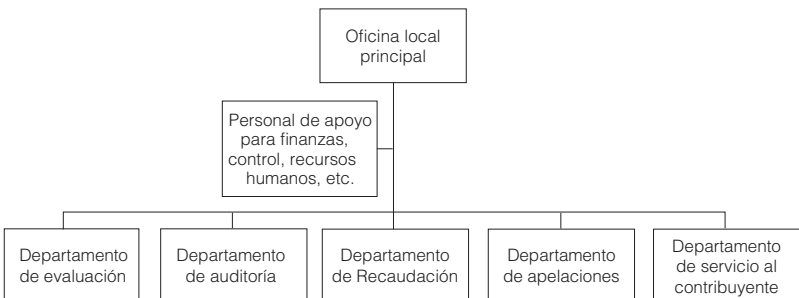
Las Administraciones Tributarias tienen a cargo una variedad de funciones que surgen de su responsabilidad general. Estas funciones incluyen el registro e identificación del contribuyente, estimación, auditoría, recaudo, apelaciones y servicios al contribuyente para el sistema tributario que administran. La integración de todas estas funciones y procesos relacionados en una amplia organización facilita la coordinación y cooperación entre los funcionarios que son responsables de estas funciones diferentes, asegurando una determinada cohesión interna entre estas actividades, dado que todas estas operaciones tienen lugar en una única Administración Tributaria, desde la identificación inicial del contribuyente al último

recaudo de impuestos. Sin embargo, el mero hecho de que todas estas funciones serán realizadas dentro de la misma organización no significa que cada funcionario pueda o se espera que pueda desempeñar todas estas funciones diferentes.

Un modelo organizacional que sigue un enfoque funcional hará que su personal se organice según grupos funcionales que están tratando funciones o procesos particulares, tales como el registro, procesamiento de la información, estimación, auditoría, manejo de apelaciones, recaudo de deudas y provisión de servicios. Este personal especializado trabajará usualmente en todos los impuestos.

Las unidades operativas pueden ser relativamente especializadas; sin embargo, todas las funciones necesarias recaerán en última instancia sobre un único centro de comando, como se muestra en la Fig. 22.

Fig. 22



A nivel de gerencia (operativo) habrá usualmente un control completo de las diferentes funciones realizadas por la unidad organizacional de la Administración Tributaria. Sin embargo, ciertas funciones podrían ser manejadas por administraciones especializadas, ejemplos de las cuales pueden incluir el recaudo de la deuda tributaria, investigación financiera y fiscal y el manejo de apelaciones.

### *Especialización en recaudo de deuda tributaria*

El recaudo del monto de dinero que una persona física o empresa adeuda generalmente recae sobre un conjunto de técnicas y procedimientos relativamente indiferentes a la naturaleza de los reclamos, por ejemplo,

autenticación del reclamo, recordatorios en el caso de falta de pago, aplicación de multas por mora, acción por recaudo con o sin intervención judicial y planes de pago.

Esta ausencia de especificidad técnica (es decir falta de todo tipo de relación con la naturaleza de los impuestos) permite que el recaudo de impuestos se concentre en un único departamento para todos los tipos de impuestos, incluso si son estimados y auditados por otros departamentos.

Los beneficios de esta especialización funcional concentrando el recaudo de la deuda tributaria están en el mayor profesionalismo, más efectividad y eficiencia en cuanto a los costos. La concentración de la función de recaudo hace rentable el uso de medios de pago modernos (reconocimiento óptico de caracteres, transferencias bancarias, etc). Además, brinda a la oficina de recaudo una visión general de la situación del contribuyente respecto de todas sus deudas tributarias y, por lo tanto, hace más fácil defender los intereses financieros del estado. También puede autorizar la compensación de diferentes impuestos para un determinado contribuyente.

También existen limitaciones a esta función de especialización. Una función de recaudo que está estrictamente separada de otras funciones tributarias puede llevar a una falta de intercambio de información entre las diferentes funciones dentro de la Administración Tributaria y, como resultado, a una falta de cooperación y coordinación entre la estimación, auditoría y otras funciones, por un lado y la función de recaudo, por otro.

#### *Especialización de investigación*

Las funciones de inteligencia y combate de las formas más serias de evasión tributaria y casos de fraude son, a veces, encargadas a un departamento especializado en investigaciones tributarias y financieras.

Un departamento de investigaciones podría tener funciones en las siguientes áreas:

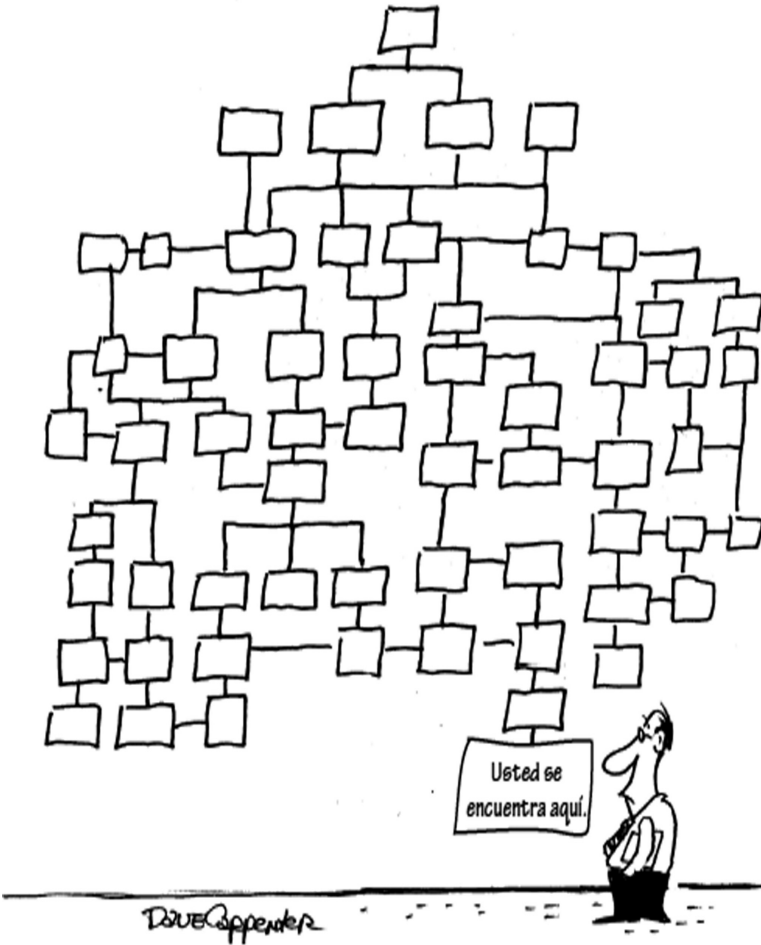
- Investigación tributaria (evasión tributaria);
- Investigación financiera (lavado de dinero, tráfico de influencias, etc.);
- Investigación económica (importación o exportación de bienes prohibidos, abuso de marcas de mercancías, etc.), e
- Investigación criminal.

El departamento de investigaciones trabaja junto con varias otras organizaciones; aduanas, policía, fiscal público, unidades en la Administración Tributaria (recaudo, auditoría) y departamentos de investigaciones extranjeras.

¿Cuáles son los beneficios de esta especialización? Una unidad que está a cargo de la evasión tributaria debe, por definición, tratar con contribuyentes muy difíciles que deliberadamente tratan de evitar sus obligaciones legales. Los métodos de intervención utilizados por las Administraciones Tributarias tradicionales, especialmente si son implementados por funcionarios que están acostumbrados a trabajar con contribuyentes menos difíciles, puede rápidamente alcanzar los límites de su eficiencia. Una unidad de investigaciones financieras hace que sea posible ensamblar los equipos que se especializan en combatir a los incobrables tributarios y económicos, donde todas las habilidades y capacidades necesarias se combinan en la misma unidad.

Existen ciertos límites a este tipo de especialización. La unidad de investigaciones financieras se impone sobre las estructuras administrativas normales, inevitablemente causando rivalidades con los departamentos tributarios tradicionales que tienen su propia función de auditoría. Además, para ser verdaderamente eficiente, esto exigirá mantener intercambios de información bilaterales muy grandes entre los diferentes socios. Debido a estas dificultades metodológicas, esto parecería ser una solución sólo en algunas situaciones específicas, particularmente cuando las actividades ilegales o en negro representan una gran parte del PIB.

De ser posible, la unidad tributaria o de investigaciones debería estar bajo la responsabilidad de la Administración Tributaria para encontrar un equilibrio adecuado en sus actividades. Si no lo es, algunos ejemplos muestran que hay un riesgo de que esas unidades pronto concentren sus esfuerzos en combatir el crimen organizado en lugar de manejar la evasión tributaria y el fraude. Aunque la cooperación cercana con la policía es posible cuando están tratando delitos financieros, la Administración Tributaria debería retener control de las diferentes actividades de sus investigadores tributarios.



Dibujo de Dave Carpenter (Stock de dibujos No. dcm 136)

### *Especialización en auditoría*

Muchos países tienen unidades especiales, departamentos u oficinas para auditoría. La razón es clara: la Administración Tributaria quiere que su estructura organizacional apoye uno de los principales aspectos de su actividad principal. El proceso de auditoría es menos vulnerable si los especialistas en auditoría se juntan en un único equipo. Por otro lado, un equipo de auditoría tiene el riesgo de que los auditores no tienen información de los departamentos para el servicio al contribuyente y estimación y recaudo, lo cual crea un problema de coordinación en la organización.

*Especialización en el manejo de apelaciones*

Para garantizar un tratamiento imparcial e independiente de las apelaciones administrativas, algunas administraciones tributarias tendrán equipos especiales manejados por separado que se ocupen de las apelaciones administrativas.

La Administración Tributaria de Bolivia ha dividido la organización en seis niveles. Cada nivel tiene su propio campo de tareas. Dentro de esos niveles, se podrían dividir más subniveles.	
Nivel	Ejemplos de funciones
Nivel de decisión	Directorio general
Nivel de asesoría	Auditoría interna Control de gestión
Nivel de coordinación superior	Subdirectorío general
Nivel estratégico normativo	Desarrollo de sistema de operaciones externas Programación y supervisión
Nivel de apoyo normativo	Recursos humanos Comunicación Capacitación Presupuesto y contabilidad
Nivel operativo descentralizado	Administración regional

**4.10. Ley tributaria o tipo de enfoque tributario**

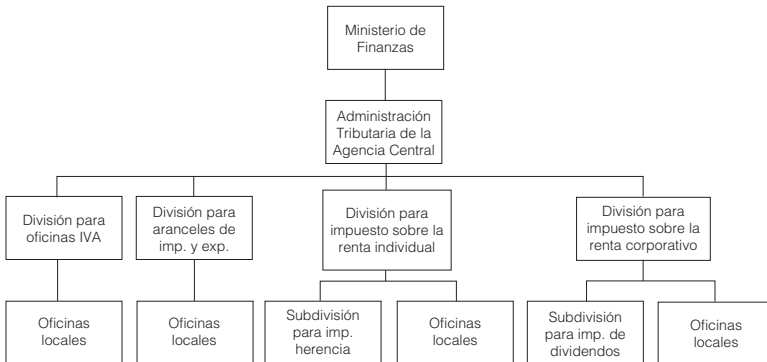
La ley tributaria o tipo de enfoque tributario es el primer modelo organizacional utilizado por las Administraciones Tributarias. Según este modelo, las unidades organizacionales independientes o departamentos están a cargo de la administración y recaudo de cada impuesto. Estos departamentos son multifuncionales y, en cierta medida, autosuficientes.

La configuración organizacional basada en los tipos de impuestos tiene muchos beneficios. Estos incluyen la identificación específica con el grupo particular de contribuyentes involucrados (generalmente un grupo bastante homogéneo con características específicas), facilitan la comprensión del sistema tributario y permite la adaptación del posicionamiento geográfico de los departamentos locales a la tipología de riesgos. Las administraciones responsables de un tipo de impuesto pueden fácilmente integrar diferentes funciones tales como el registro, estimación, auditoría y recaudo relacionadas con este tipo particular de impuesto. La eficiencia y

efectividad de una integración cercana de estas funciones diferentes han sido demostradas para impuestos tales como el IVA.

Sin embargo, una configuración organizacional de acuerdo a los tipos de impuestos también tiene desventajas. En primer lugar, puede probar ser bastante ineficiente y costoso. La razón principal es la duplicación de funciones. Incluso en el propósito general de las diferentes Administraciones Tributarias o diferentes departamentos independientes, dentro de una Administración Tributaria es un objetivo común e idéntico (es decir, recaudo de impuestos), la separación y especialización basada en el tipo de impuestos requiere una gestión paralela y provisiones de apoyo en términos de recursos humanos y soporte de TI. Desde el punto de vista del contribuyente, quien en este modelo tendrá a menudo que tratar con varios departamentos diferentes, este modelo organizacional es evidentemente ineficiente e innecesariamente complejo. Los contribuyentes enfrentan contactos múltiples con diferentes tipos de departamentos con diferentes procedimientos y requisitos administrativos, lo que llevan a que se aumenten los costos administrativos. Además, hay un riesgo serio de tratamiento inconsistente de contribuyentes por diferentes tipos de departamentos. Usualmente, habrá diferencias culturales entre estos tipos diferentes de departamentos tributarios, relativamente fuerte identificación de personal con sus determinados departamentos tributarios y habilidades de conocimiento limitadas a ciertos tipos de impuestos, que usualmente limitan la capacidad de intercambiar personal y hace que la organización sea menos flexible y menos efectiva para alcanzar sus objetivos generales. Debido a estas desventajas de un modelo organizacional basado en los tipos de impuestos, muchas Administraciones Tributarias que han tenido este modelo desde el principio, han cambiado su modelo organizacional a un modelo funcional o enfoque en el cliente al introducir un modelo de segmento de contribuyente.

Fig. 23



*Impuestos provinciales, aduanas e impuestos internos y contribuciones a la seguridad social*

Aunque muchas Administraciones Tributarias han reestructurado sus organizaciones en un enfoque funcional o al cliente, todavía hay, en muchos países, administraciones basadas en los tipos de impuestos, en particular aquellos con organizaciones separadas para Aduanas e impuestos interiores, IVA, y/o recaudo de contribuciones a la seguridad social. Las Administraciones que se especializan en impuestos aduaneros pueden también cubrir impuestos internos y, más raramente, el IVA, mientras que las agencias a cargo del recaudo de las contribuciones a la seguridad social pueden recaudar diferentes tipos de contribuciones a la seguridad social; generalmente, estas administraciones operan multifuncionalmente, tomando responsabilidad por todas las funciones tributarias respecto de algún tipo de impuesto.

Aparte de esto, muchos países también tienen una o más administraciones separadas a cargo de recaudar los impuestos provinciales y/o impuestos locales.

*Impuestos locales*

Los gobiernos locales también necesitan ingresos tributarios para financiar sus gastos. Hay diferentes opciones para brindar estos recursos a los gobiernos locales. Una opción es dar al gobierno local el poder de recaudar sus propios impuestos. Otra opción es dar al gobierno local una parte de los ingresos totales recaudados a nivel central. Compartir los ingresos tributarios entre las entidades gubernamentales en los diferentes niveles (por ejemplo, compartir los ingresos por impuesto a la renta personal entre los gobiernos central y local), es ciertamente la manera más simple y efectiva respecto de los costos de brindar los recursos financieros necesarios a las autoridades locales.

El método de compartir los ingresos tributarios también puede utilizarse para financiar instituciones multilaterales. Un ejemplo es la financiación de la UE, que actualmente lo realiza un sistema por el cual la UE recibe una porción de los ingresos por IVA recaudados por los Estados Miembro.

En los casos en que las autoridades locales recaudan sus propios impuestos, existen diferentes modelos para administrar y recaudar estos impuestos locales. La administración y recaudo de tales impuestos son, a veces, encargados a la Administración Tributaria central, además de su tarea de recaudar impuestos a los fines del presupuesto central. Los beneficios de fusionar estos procesos son evidentes por sí mismos. En particular, cuando el tipo de impuestos recaudados por el gobierno central y el local son similares o



incluso idénticos, será más eficiente y efectivo confiar su administración a una única administración. Además, simplifica las cosas para los contribuyentes y reduce sus costos de cumplimiento si tienen que tratar con sólo una administración.

Sin embargo, la administración de los impuestos locales también puede ser realizada por las autoridades locales, que a menudo será el caso en los países federales. Esto tiene el beneficio de asegurar la autonomía de las autoridades locales, que ya no tiene que recurrir al gobierno central para recaudar sus recursos financieros. No obstante esto, se duplica el número de estructuras administrativas a cargo del recaudo de impuestos y se duplica la carga de trabajo tanto para los gobiernos como para los contribuyentes, por ello esta solución no es, obviamente, el modelo más eficiente respecto de los costos y causará gastos operativos significativos que no son menores. Por lo tanto, en general, esta solución sólo será adecuada para países más grandes con sistemas financieros locales que representan porciones importantes de presupuestos públicos.

#### **4.11. Enfoque en el cliente o tipo de contribuyente**

Las Administraciones Tributarias son usualmente grandes y complejas con muchas tareas y responsabilidades diferentes para muchos clientes de diferentes tipos. Dentro de una misma Administración Tributaria, se pueden utilizar muchos métodos organizacionales internos diferentes para coordinar sus actividades y manejar su relación con sus clientes. Los grandes departamentos territoriales estarán a cargo del amplio espectro de funciones respecto de todos los contribuyentes en su distrito geográfico.

Las configuraciones organizacionales que siguen un enfoque en el cliente o tipo de contribuyente (otros términos utilizados para describir este modelo incluyen enfoque en el cliente, segmentación del contribuyente y enfoque en el grupo objetivo<sup>129</sup> se caracterizan por una especialización de algunos departamentos en una o más categorías específicas de contribuyentes. Dichas categorías pueden incluir, por ejemplo, diferentes tipos de contribuyentes (personas físicas privadas o empresas), diferentes tamaños del mismo tipo de contribuyentes (empresas pequeñas o micro, medianas o grandes) o diferentes tipos de actividades.

---

129. Alink, M. y Van Kommer, V., *El enfoque holandés: descripción de la Administración Tributaria y Aduanera de los Países Bajos*, 2009.

La idea detrás de cada tipo de especialización es siempre la misma: al especializar las oficinas y sus empleados, las organizaciones podrán construir un mejor conocimiento y experiencia en determinadas áreas de trabajo. Esto puede incluir el conocimiento sobre el comportamiento de cumplimiento de ciertos segmentos de contribuyentes, conocimiento sobre riesgos determinados de cumplimiento relacionados con ciertos tipos de contribuyentes, y conocimiento sobre los procesos y procedimientos que deben llegar a dominar. La presunción es que los departamentos especializados serán capaces de alcanzar un mayor nivel de eficiencia y efectividad para tratar con ciertos grupos de contribuyentes que representan tanto intereses presupuestarios importantes como tipos de riesgos específicos. Dos ejemplos comunes de especialización incluyen a los contribuyentes no residentes y las grandes empresas. Sin embargo, según las situaciones locales, el número de fórmulas de especialización es virtualmente ilimitado.

La estructura organizacional de la Administración Tributaria en un número de países está diseñada alrededor de diferentes tipos de contribuyentes tales como las empresas pequeñas, medianas y grandes y las personas físicas privadas. Este modelo se introdujo en los Países Bajos a principio de 1990<sup>130</sup> y más tarde también en los Estados Unidos y otros países.

Aunque en los Países Bajos se ha cambiado recientemente la estructura hacia una organización principalmente basada en el proceso con grandes oficinas integradas, DTCA retiene una fuerte orientación en el grupo objetivo combinada con una gestión integrada de casos.

Según el enfoque holandés, las declaraciones juradas impositivas y los contribuyentes que muestran cierto grado de uniformidad se juntan y clasifican de acuerdo con dos líneas generales:

- (1) *Orientación al grupo objetivo.* Los contribuyentes se distinguen según sus características. Los contribuyentes con las mismas características relevantes constituyen un grupo objetivo. Con respecto a un grupo objetivo específico, DTCA aplica el método que más conviene a las características aplicables, más específicamente al interés (tributario) y riesgo (tributario) del grupo objetivo: contribuyentes privados, empresas pequeñas y medianas, empresas (muy) grandes y Aduanas.
- (2) *Gestión integral de casos.* En principio, se trata con un contribuyente respecto de toda su situación tributaria, es decir, todos los diferentes

---

130. Id.

impuestos en un lugar. La estructura administrativa debería brindar apoyo óptimo al método de integración de todas las actividades básicas. Este método concierne tanto a los diferentes impuestos como a los elementos del proceso con el que se enfrenta el contribuyente, que puede variar entre la información y gravamen hasta el control y recaudo.

El tratamiento integral posibilita, antes que nada, establecer relaciones entre los diferentes aspectos de la situación tributaria completa del contribuyente. Esto tiene ventajas significativas para el mismo contribuyente: puede dirigirse a un único funcionario para todos sus asuntos tributarios. El tratamiento integral de contribuyentes, sin dudas, tiene ventajas para la Administración Tributaria, lo que le permite mejorar la calidad de su servicio y actividades de exigibilidad y su capacidad de combatir el fraude. Debido a la introspección dada a la situación tributaria total, se puede inmediatamente brindar una claridad sobre los problemas tributarios y el fraude será más fácilmente visible. El último aspecto, en particular, contribuye a reforzar la prevención que es característica de este enfoque.

Un estudio de puntos de referencia de McKinsey sobre las Administraciones Tributarias confirmó la importancia de la segmentación sofisticada por contribuyente.<sup>131</sup> Las aptitudes de la Administración Tributaria en la segmentación del contribuyente serían un líder clave para el desempeño. Además, una Administración Tributaria debe implementar modelos operativos diferenciados para cada uno de los segmentos.

Otras Administraciones Tributarias no han introducido tal estructura por completo, pero han creado unidades organizacionales especiales que tratan con grandes empresas.<sup>132</sup> Para las Administraciones Tributarias, la gestión efectiva y eficiente de estas empresas es una cuestión de gran importancia estratégica. Hay muchas razones para esto. En primer lugar, el peso financiero en el presupuesto del estado que estas grandes empresas representan pero también la necesidad de ser capaz de brindar a estas grandes empresas, que son fundamentales para la salud económica de un país, el servicio que necesitan, por ejemplo, en forma de seguridad legal oportuna, necesitan desarrollar sus actividades en su totalidad.

---

131. Dohrmann, T. y Pinshaw, G., “El camino a un cumplimiento mejorado, un estudio de puntos de referencia para las administraciones tributarias por McKinsey – 2008-2009”, McKinsey y otros, 2009.

132. Ver capítulo 5, 5.3.

Esta especialización puede ser total. En ese caso, un único departamento tributario será responsable de todos los asuntos relacionados con el segmento de grandes contribuyentes, que incluyen el registro, estimación, auditoría, manejo de apelaciones, recaudo y servicio al contribuyente.

La especialización también puede ser sólo parcial. En Francia, por ejemplo, un departamento tributario nacional está a cargo de la auditoría fiscal de las empresas más grandes y sus subsidiarias.

Los beneficios de este enfoque son que las grandes empresas presentan características muy marcadas desde el punto de vista fiscal. No son numerosas y, por lo tanto, son fáciles de chequear. Representan una porción extremadamente importante de los ingresos estatales y están generalmente mejor organizadas que las empresas pequeñas (departamento contable, contador público, etc.) De manera similar, a menudo recurren a medidas fiscales más sofisticadas y pueden tener relaciones internacionales. En ese caso, puede ser interesante darle a la tesorería algo de seguridad sobre una importante parte de los ingresos presupuestarios concentrando un porcentaje relativamente pequeño de los recursos humanos y tecnológicos de la Administración Tributaria en el manejo de las empresas más grandes.

Esta estrategia de especialización ofrece muchos beneficios; sin embargo, puede también haber algunas desventajas. Usualmente, las grandes unidades de contribuyentes requerirán y atraerán los funcionarios más calificados y con más experiencia, ofreciéndoles el trabajo más atractivo. Esto podría ser a expensas de otras partes de la organización. Los funcionarios que trabajan para grandes unidades de contribuyentes se vuelven más demandantes en términos de remuneración y otras condiciones de trabajo, lo que puede causar tensiones con otras partes de la organización.

Además, se debe establecer un mecanismo para garantizar el tratamiento consistente de los contribuyentes, asegurando que no habrá tratamiento diferente entre los contribuyentes que son grandes empresas manejados por una unidad grande de contribuyentes y las empresas más pequeñas manejadas por otros funcionarios.

En países más pequeños, las Administraciones Tributarias podrían administrar sus grandes empresas desde una única oficina; en los países más grandes, puede existir la necesidad de dividir el departamento tributario para grandes empresas en unidades geográficas más pequeñas.

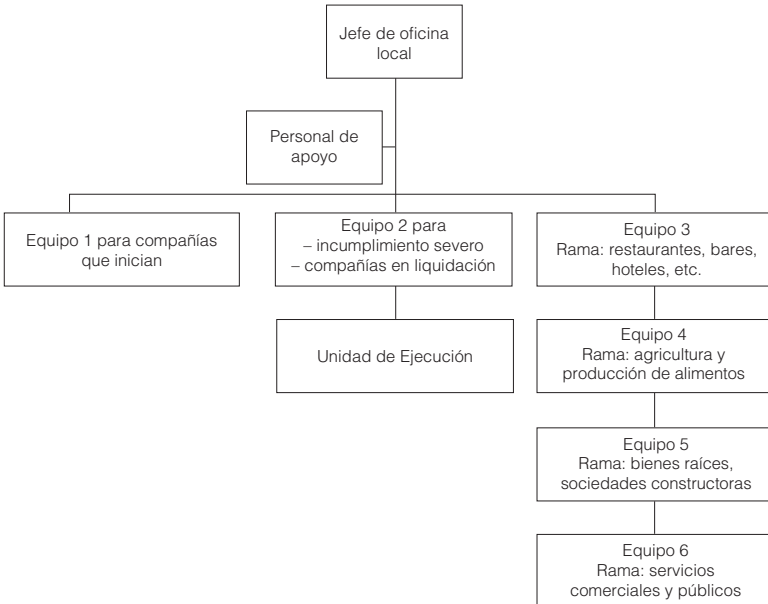
Las Figuras 24 y 25 ilustran las estructuras básicas de una organización con un diseño orientado al cliente, tanto a nivel central como de oficina local.

**Capítulo 4 - Estructuras organizacionales – Características de diseño de una Administración Tributaria**

Fig. 24



Fig. 25



#### 4.12. Enfoque de oficina sin contacto y oficina en contacto con el cliente

Las actividades de las Administraciones Tributarias pueden distinguirse en términos de actividades de soporte y de contacto con el cliente. Un modelo organizacional posible es, por lo tanto, un modelo en la línea de esta distinción. La oficina en contacto es la parte de la organización que trata directamente con los clientes de la organización. Para las Administraciones Tributarias, este es el lugar donde el contribuyente se encuentra con funcionarios de la Administración Tributaria. Es el punto donde se hacen contactos entre la organización y los clientes. El contacto no físico, tal como la información por teléfono, correo o internet, etc. puede ser tarea de atención al cliente también. Una organización con un fuerte enfoque en el cliente tendrá una estructura donde sus funciones de atención al cliente se vuelven claramente visibles. La oficina sin contacto, es aquella parte de la organización sin contacto con los contribuyentes. Los centros de automatización para procesos masivos, tales como las estimaciones producidas automáticamente, son un buen ejemplo de una función de soporte sin contacto directo.

	Pocos contactos	Contactos promedio	Contactos intensos
<i>Diseño funcional:</i> Departamento de estimaciones Departamento de auditoría Departamento de recaudo Departamento de apelaciones Departamento de servicio al contribuyente	x	x x	x x
<i>Diseño de la ley tributaria:</i> Impuesto a la renta personal Impuesto a la renta corporativa Impuesto al salario Impuestos a la seguridad social Impuesto al valor agregado Impuesto a la transferencia de propiedad Impuestos a la importación	x  x x x	  x x	 x     x
<i>Diseño de cliente:</i> Personas físicas Empresas Grandes empresas	x	x	x

## Capítulo 4 - Estructuras organizacionales – Características de diseño de una Administración Tributaria

	Pocos contactos	Contactos promedio	Contactos intensos
<i>Diseño de evaluación del riesgo:</i>			
Riesgos bajos	x		
Riesgos medios		x	
Riesgos altos			x

Estos ejemplos simplificados muestran los contornos del soporte y la atención directa al cliente. Otros casos prácticos:

- Una oficina de impuestos a la renta cuyos clientes son el 95% de contribuyentes individuales en un distrito suburbano (trabajadores de clase media o administrativos) necesita un diseño de oficina soporte;
- Una oficina para grandes empresas con un programa de auditoría intensivo necesita un diseño de atención directa al cliente;
- La mesa de ayuda para las empresas importadoras y exportadoras es una actividad de contacto directo con el cliente;
- Un centro de automatización que sea responsable de producir estimaciones automáticamente es 100% de soporte;
- El control por parte de la Aduana es una función de atención al cliente, a veces sin contactos con clientes; la parte física de la organización y sus empleados son lo primero para dar una buena impresión de la organización;
- Un departamento de investigaciones opera, la mayor parte del tiempo, en el área de análisis de investigación; sin embargo, es también responsable de la imagen de toda la administración tributaria, por esta razón es una actividad de atención al cliente.

Tanto el enfoque de no contacto como el contacto con el cliente tienen sus fortalezas y debilidades:

	Atención al cliente	Sin contacto
Factores críticos de éxito	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Satisfacción del cliente</li> <li>– Confidencialidad</li> <li>– Cuidado</li> <li>– Calidad del servicio y del producto</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Productividad</li> <li>– Eficiencia</li> <li>– Calidad de proceso</li> </ul>
Debilidad	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Calidad de producto para calidad de proceso</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Calidad de proceso para calidad de producto</li> </ul>
Riesgos	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Demasiada comprensión de las necesidades de los contribuyentes puede entrar en conflicto con otros objetivos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Falta de interés por las necesidades de los clientes</li> <li>– Conocimiento (y presupuesto) insuficiente para mejoras en automatización</li> </ul>

### 4.13. Tendencias en los países en desarrollo

De acuerdo con las publicaciones del Banco Mundial, los países en desarrollo tienden a dar alta prioridad a las reformas tributarias como medio para mejorar las infraestructuras económicas y sociales. Los principales conductores de estas reformas son la prevención de la evasión tributaria, una Administración Tributaria más eficiente y la reducción de la complejidad de las leyes sobre impuestos.

Los principales pilares de una Administración Tributaria más eficiente incluirían:

- El enfoque en los contribuyentes a través de una relación integral con el cliente; asegurando una información integrada sobre todos los impuestos y procesos en un lugar y mejorando los servicios para los contribuyentes;
- La especialización del personal de la Administración Tributaria en los sectores de la industria; y
- La selección de una forma de organización para la Administración Tributaria que garantice un alto grado de independencia respecto del Ministerio de Finanzas para excluir la influencia política sobre los casos de impuestos individuales y liberarse de todos los tipos de procedimientos funcionales respecto de recursos humanos, planificación de recursos y similares.

Los países en desarrollo que han atravesado el proceso de reformar su Administración Tributaria estuvieron generalmente enfrentando áreas con problemas similares. Estos incluyen:

- Bajos salarios del personal, comparados con otras profesiones relacionadas con los impuestos (consultores, expertos financieros) así como en comparación con otros trabajos dentro del gobierno;
- Leyes tributarias complejas y/o incomprensibles; regulaciones ejecutivas difusas o inexistentes; y
- Corrupción del personal como resultado de los bajos salarios antes mencionados y leyes tributarias pobres, combinadas con sistemas pobres de auditoría interna y planificación y control.

Al observar la práctica de muchos países en desarrollo que tratan de establecer Administraciones Tributarias modernas, el Banco Mundial identificó un número de cuestiones centrales para reformar:

- Estructuras organizacionales basadas en segmentos de procesos (estimación, recaudo, auditoría) en lugar de estructuras típicas funcionales o por tipo de impuestos;



- Desarrollo de unidades de servicio al cliente que brindan apoyo general a los contribuyentes; y
- Unidades separadas para grandes empresas que tratarían con todas las cuestiones tributarias de tales empresas.

Se observa que los países en desarrollo están eligiendo elementos de diferentes enfoques al momento de reformar sus sistemas tributarios y organizaciones. Estos enfoques parecen estar en conflicto unos con otros cuando surgen de diferentes culturas:

- Un enfoque es un énfasis estricto sobre la efectividad y eficiencia del sistema impositivo que sigue un enfoque de gestión para la Administración Tributaria similar al de la organización comercial. Nos podríamos referir a esto como el “estilo anglosajón” de reforma.
- Otro enfoque enfatiza los requisitos democráticos y sociales de un sistema tributario, tales como la imparcialidad, el tratamiento consistente y la justicia por encima de la eficiencia estricta. Nos podríamos referir a este enfoque como “el estilo europeo” de reforma.

Por supuesto, estas descripciones, en un sentido, son extremas dado que se enfocan en las diferencias más que en las similitudes. No hay necesidad de realizar una selección estricta entre los dos conceptos. El modelo ideal sería una combinación apropiada de elementos de acuerdo a las necesidades de un determinado país.

El Banco Mundial identificó dos características principales de las reformas a la administración tributaria en los países en desarrollo: en primer lugar, un alto grado de independencia respecto del Ministerio de Finanzas y, en segundo lugar, un movimiento para profesionalizar al personal de la Administración Tributaria. La estructura de la organización, a menudo, incluiría las siguientes funciones:

- Información e instrucción a los contribuyentes;
- Registro y procesamiento de declaraciones juradas impositivas;
- Recaudo (coactivo);
- Control y supervisión; y
- Servicios legales y reclamos.

El Banco Mundial aprendió las siguientes lecciones de las dificultades de la vida real:

- Tener cuidado con respecto al fuerte compromiso político en el esfuerzo de llevar a cabo la reforma tributaria;

- Reformar con ayuda profesional, la cual no debería, sin embargo, definir la reforma;
- Desarrollar una estrategia clara que está liderando la reforma y comunicarse con claridad esta estrategia; y
- Capacitar y educar a su personal para ser contrapartes profesionales de los contribuyentes.

#### **4.14. Experiencias del Fondo Monetario Internacional**

El Fondo Monetario Internacional (FMI) en Washington DC apoya a muchos países en todo el mundo en sus reformas fiscales y monetarias. Desde la experiencia real, ven los siguientes puntos como obstáculos al momento de realizar las reformas tributarias:

- Un sistema de registro de contribuyentes que funcione bien posible-mente en combinación con otros servicios (públicos) externos;
- Procesamiento de declaraciones juradas y pagos eficiente y posible-mente computarizado;
- En general, servicios de computación efectivos, alineados con las necesidades de la Administración Tributaria;
- El fenómeno de los no declarantes, contribuyentes que sólo cada tanto parecen ser responsables de pagar impuestos y que son, por lo tanto, difíciles de registrar;
- Contribuyentes que no desean cumplir voluntariamente y eligen la manera delictiva;
- Sistemas de auditoría bien organizados y enfocados;
- Un sistema equilibrado de sanciones;
- Servicios organizados profesionalmente para los contribuyentes; y
- Buena gestión de calidad en una organización efectiva.

Teniendo en cuenta sus propias experiencias, el FMI aconseja tener en cuenta algunas directrices al momento de modernizar el sistema tributario:

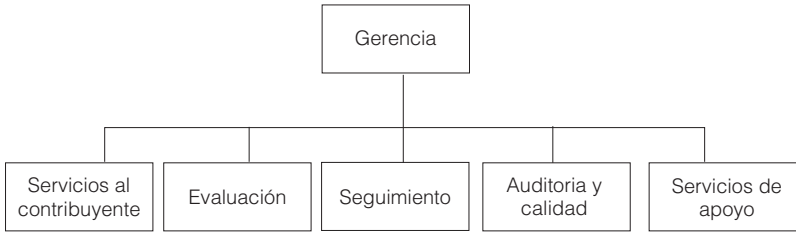
- Asegurarse de que exista un fuerte compromiso político con la modernización;
- Promover el cumplimiento voluntario, hace las cosas más fáciles para el contribuyente bien intencionado;
- Simplificar el sistema tributario como tal;
- Definir y comunicar una estrategia clara para la modernización;
- Identificar las reglas que necesitan un cambio;
- Gestionar el proceso de reforma con una fuerza de tarea poderosa y ayuda profesional;

- Establecer prioridades y un cronograma; y
- Comenzar la implementación de la modernización con proyectos piloto de reformas.

Para la organización de un sistema tributario modernizado, el FMI aconseja específicamente y de acuerdo con determinadas tendencias internacionales bien reconocidas así como sus propias experiencias, seguir este camino:

- Integrar los procesos operativos y de gestión en el área del impuesto a la renta y el IVA. El consejo se basa en el principio de los contribuyentes (especialmente las empresas) deberían preferentemente tener que tratar con una administración tributaria solamente e incluso con un departamento o gerente de cuentas para todos sus asuntos tributarios.
- Evitar la integración entre impuestos y Aduanas. La integración en una organización con el beneficio de recursos compartidos y la separación en diferentes organizaciones ocurre tanto en el mundo de la Administración Tributaria como Aduanera. Es difícil preferir una sobre la otra; la situación local tiene que ser el factor decisivo.
- Considerar cuánta independencia debería tener la Administración Tributaria respecto del Ministerio de Finanzas. Una Administración Tributaria independiente a menudo pierde influencia sobre cuestiones políticas, legislativas y de tesorería. Existen varias soluciones de “mitad de camino”, tales como la agencia departamental.
- Comenzar, tan pronto como sea posible, con un servicio y tratamiento al contribuyente grande. Los grandes contribuyentes en cada país tienen una tremenda influencia en las cuestiones legislativas y son muy importantes en el área de los ingresos tributarios y la integridad del mercado financiero.
- Optar por un enfoque segmentado cuando se estructura la Administración Tributaria. El principio detrás de este consejo es fortalecer la actividad principal y los procesos operativos relacionados. En general, el FMI aconseja la siguiente estructura para procesos operativos (Fig. 26):

Fig. 26



La distinción entre los procesos primarios es la principal idea detrás de esta estructura:

- *División de servicios al contribuyente:* Es responsable de reunir información sobre los contribuyentes y su registro y, por supuesto, brindar servicios a los contribuyentes.
- *División de seguimiento:* Es responsable del recaudo, compensaciones con los contribuyentes y, eventualmente, medidas de exigencia de cumplimiento.
- *División de auditoría:* El tratamiento de los contribuyentes debe basarse en un enfoque de evaluación del riesgo (clasificación y selección de contribuyentes basadas en diferentes criterios, tales como el comportamiento de cumplimiento, relevancia financiera, criterios económicos externos, obligación tributaria, etc.) Se puede estructurar más especialización dentro de la división de auditoría (distinción entre contribuyentes medianos y grandes, diferenciación según el tipo de industria).
- *Servicios de soporte:* Responsables de todo el apoyo operativo y administrativo, tal como recursos humanos, planificación y control, etc.

#### 4.15. Situación actual en los países miembros de CIAT

La siguiente tabla muestra una descripción general de las organizaciones actuales de los diferentes países miembro de CIAT.

**Capítulo 4 - Estructuras organizacionales – Características de diseño de una Administración Tributaria**

Miembros del CIAT	Nivel central			Nivel operativo			Fusión con Aduana	Unidad de empresa grande
	f	t	c	f	t	c		
Argentina	x			x			x	x
Aruba	x	x		x			x	
Barbados	x			x				
Bermuda				x				
Bolivia	x			x				x
Brasil	x			x			x	
Canadá	x			x				
Chile	x	x		x				
Colombia	x			x			x	
Costa Rica	x			x				x
República Dominicana	x			x				x
Ecuador	x			x				
El Salvador	x			x				x
Francia	x			x				x
Guatemala	x			x				
Haití	x			x				
Honduras	x			x			x	x
Italia	x			x				
Jamaica	x	x		x				
México	x			x				
Países Bajos	x		x	x		x	x	x
Antillas Holandesas		x			x		x	
Nicaragua	x			x				x
Panamá	x			x				
Paraguay	x			x			x	x
Perú	x			x				x
Portugal	x	x		x				
España	x			x				
Surinam				x				
Trinidad y Tobago	x			x				
Estados Unidos	x		x			x		x
Uruguay	x		x <sup>133</sup>	x				
Venezuela	x			x			x	

f = enfoque funcional; t = enfoque en la ley tributaria; c = enfoque en el cliente

133. La Dirección General Impositiva (DGI) de Uruguay tiene determinadas características del enfoque en el cliente a nivel central porque hay algunos departamentos para grupos objetivos específicos (por ejemplo, auditoría para los sectores de industria, comercio, agricultura y ganado).

Se pueden sacar algunas conclusiones de esta descripción general:

- La mayoría de los países tiene su propio y claro diseño organizacional basado en funciones. Las funciones reconocidas son usualmente la auditoría, el recaudo, asistencia y servicio al contribuyente, asuntos legales o jurídicos y registro. Existe usualmente el mismo tipo de división funcional a nivel central y operativo. La ventaja es que los especialistas pueden encontrarse unos a otros fácilmente en los diferentes niveles de la organización. Otra ventaja es la estructura transparente, que ayuda al nivel superior de la gerencia a motivar y alentar la organización (de arriba hacia abajo).
- Unos pocos países (particularmente en la región del Caribe) tienen directorios centrales para los impuestos directos e indirectos (incluso a veces directorios para el IVA o el impuesto a la renta personal). Estos directorios generalmente brindan directrices para los procesos de producción de estimaciones y auditoría.
- El enfoque en el cliente todavía es extraño. En 1990, Los Países Bajos fueron el primer país en introducir una estructura organizacional basada en la segmentación de contribuyentes. Sin embargo, desde el principio de este siglo, los Países Bajos tienen una estructura basada en la segmentación de contribuyentes dentro de una estructura de grandes oficinas tributarias, mientras que el IRS en los Estados Unidos introdujo una estructura para sus operaciones en el año 2000 que se basa en el tipo de contribuyente.
- En la mayoría de los casos, la realidad es más compleja que en los modelos escritos. Aparte de una estructura principal, se puede usualmente identificar una mezcla de tipos de mecanismos de organización en las organizaciones de la administración tributaria.

#### **4.16. Evolución de las estructuras organizacionales de las Administraciones Tributarias**

El desarrollo de una Administración Tributaria está estrechamente unido al desarrollo del estado, el comportamiento cultural y económico. Una economía inicial se basa principalmente en un concepto rural o de estructura mono-industrial. El nivel más alto es un país con un ingreso nacional que se base en servicios. A continuación se describe un modelo teórico de las varias etapas de desarrollo de las Administraciones Tributarias.

### **Etapa 1**

#### *Desarrollo de economía*

- Sociedad rural y algunos complejos simples mono-industriales (minería, industria textil, proyectos madereros, etc.).

#### *Desarrollo de sistema tributario y administración*

- Administración Tributaria dominada principalmente por la Aduana.
- Ingresos estatales basados en impuestos internos y aduaneros (de importación y exportación).

### **Etapa 2**

#### *Desarrollo de la economía*

- La urbanización y la necesidad de inversión en infraestructura están llevando a mayores deudas del estado.
- La necesidad de más ingresos para pagar la renta.

#### *Desarrollo del sistema tributario y administración*

- Introducción de algunas formas simples de legislación tributaria, impuestos a las ventas e IVA. El problema es que la Administración Tributaria no tiene un sistema de información confiable (contribuyentes, presentaciones, etc.). El creciente número de participantes en la economía gris (en regiones urbanas) es un problema particular para controlar y manejar por la Administración Tributaria.

### **Etapa 3**

#### *Desarrollo de la economía*

- La situación crítica de la cual la economía intenta volverse menos dependiente en ciertos países occidentales (que, a veces, fueron poderes coloniales).
- El alcance del gobierno es atraer la atención de inversores extranjeros (multinacionales).
- Las empresas estatales sólo pueden sobrevivir a través de joint ventures con estas multinacionales.
- Los inversores están interesados en la estabilidad y quieren garantías para sus programas de inversión a largo plazo.

#### *Desarrollo del sistema tributario y administración*

- El sistema tributario (y la Administración) están en una encrucijada para evitar altos impuestos de los inversores extranjeros y la necesidad de cobrar impuestos a los contribuyentes locales individuales para pagar su contribución a las necesidades financieras del gobierno nacional.
- En este punto, las primeras ideas son respecto de la introducción de un impuesto a la renta para la creciente clase media.
- En términos políticos, es un impedimento encontrar un equilibrio entre la presión sobre la clase media y su contribución a la sociedad.
- Está probado que una creciente clase media es importante para una democracia estable.

- Las personas tienen intención de pagar sus obligaciones tributarias si ven que reciben más derechos individuales y servicios públicos.

#### **Etapa 4**

##### *Desarrollo de la economía*

- La transformación de una economía industrial a una dominada por los servicios (financieros).
- Las industrias encuentran inversiones y mano de obra baratas en otros países y están exportando las líneas de producción.
- La importancia financiera y comercial cambian la economía más hacia un negocio de 24 horas.
- El enfoque del estado cambia de lo interno (nacional) hacia lo externo (internacional).

##### *Desarrollo del sistema tributario y administración*

- La Administración Tributaria tiene un rol importante respecto de cumplir los deseos de los contribuyentes. Las grandes empresas (holdings, bancos, etc.) particularmente quieren (y esperan) un enfoque individual.
- La presión tributaria no es sólo importante sino que aumenta y también sucede con la fiabilidad del sistema tributario (importante para las inversiones a largo plazo) y la administración (libre de corrupción o abuso de políticas). Además, la neutralidad es una prioridad principal de los grandes contribuyentes (ellos quieren tratamiento igualitario con otros contribuyentes).
- El sistema (particularmente la legislación) se confronta con la competencia internacional.
- La Administración Tributaria está perdiendo la sensación de ser un monopolio.

#### **Etapa 5**

##### *Desarrollo de la economía*

- Transformación de un centro regional de comercio a un centro de distribución global.
- La importancia de proyectos de infraestructura es enorme (aeropuertos internacionales, puertos, buen sistema de transporte). Además, la existencia de una fuerza de trabajo altamente calificada es importante.

##### *Desarrollo del sistema tributario y administración*

- En particular, la Aduana tiene que cambiar su enfoque. El gravamen de impuestos internos y aduaneros ya no es el principal proceso. La Aduana tiene la tarea de controlar la calidad de la sociedad.
- Para proteger a la sociedad de mercaderías no queridas (por motivos de salud nacional, programas de boicot político, seguridad o sociedad) y personas físicas que no tienen permiso para entrar al país.
- Esta política puede ser sólo exitosa con un enfoque basado en el análisis del riesgo y un depósito de datos razonable para guardar información sobre la conducta de los contribuyentes y las características de la distribución de mercaderías.



#### Capítulo 4 - Estructuras organizacionales – Características de diseño de una Administración Tributaria

---

- El otro lado de la Administración (sucursales para el IVA, impuesto a las partes e impuesto a la renta) tiene la misma filosofía.
- El enfoque en el cliente es la nueva filosofía.
- Los programas para estimular que casi todos los contribuyentes cumplan voluntariamente sus obligaciones se están volviendo populares.
- El contribuyente que está involucrado en la evasión tributaria se enfrenta a especialistas profesionales que basan sus estrategias de tratamiento en los programas de análisis de riesgos.
- El especialista profesional es un jugador clave en la organización y está apoyando por la gerencia y el personal.
- La Administración Tributaria se convierte de una simple organización con bajas habilidades administrativas en una organización altamente profesional con la tarea de operar y mantener una administración de alto nivel y un uso productivo de su información.

---

## Capítulo 5

### Gestión del Riesgo

#### 5.1. Introducción

La gestión del riesgo puede definirse como un proceso sistemático en el curso del cual personas y recursos son desplegados, en base a un análisis del riesgo con la finalidad de lograr un resultado óptimo. La gestión del riesgo es una herramienta que tiene una organización para alcanzar sus objetivos.

La gestión del riesgo es un proceso continuo, dinámico. Las Administraciones Tributarias operan en un entorno sujeto a cambios y estos cambios, en determinadas circunstancias y condiciones, afectan los riesgos que las Administraciones Tributarias enfrentan y la forma en que éstas evalúan y administran sus riesgos. Los cambios pueden ser de diferente naturaleza, tales como cambios en el mercado derivados de acontecimientos económicos, cambios demográficos, desarrollos tecnológicos (Internet, por ej.), cambios técnicos, cambios en los niveles de cumplimiento de los contribuyentes, etc. Estos acontecimientos que ocurren en la sociedad pueden crear nuevos riesgos o requerir que se reconsideren los riesgos actuales.

Deberán efectuarse análisis para minimizar cualquier riesgo y maximizar cualquier beneficio. Así, el proceso de gestión del riesgo implica no solamente decisiones operativas sino también decisiones a nivel estratégico que requieren el compromiso y la participación directa de la plana directiva superior. A nivel estratégico, las decisiones tendrán que ver con preguntas sobre cómo adaptar la organización a los campos principales de atención y cómo asignar recursos (tanto humanos como técnicos).

La retroalimentación continua que se obtiene del proceso de gestión del riesgo le facilita a la alta gerencia establecer fines y objetivos para el proceso general de control de impuestos, diseñar planes de control, asignar recursos presupuestarios y refinar los procesos de toma de decisiones en estas áreas. La retroalimentación también puede tener gran importancia a nivel político para la formulación de estrategias futuras.

Al utilizarse las técnicas de gestión del riesgo, los recursos humanos y otros pueden desplegarse de manera tal de lograr un equilibrio óptimo entre el cumplimiento de la ley y el apoyo a los contribuyentes.

La retroalimentación derivada de las evaluaciones también le permite a la gerencia y al nivel operativo ser más proactivos en el campo de los controles en lugar de adoptar una posición reactiva. Además, posibilita a las unidades de inteligencia mejorar la identificación de medidas anti-fraude y ponerlas en ejecución oportunamente.

La gestión del riesgo implica adoptar medidas deliberadas tendientes a mejorar las probabilidades de lograr un resultado positivo y reducir las probabilidades de un resultado negativo. Es una herramienta para la toma de decisiones que puede ayudar a una organización a alcanzar sus objetivos. Las organizaciones como las Administraciones Tributarias operan en un contexto compuesto por diferentes grupos de interés. Las Administraciones Tributarias deben satisfacer las expectativas de estos distintos grupos de interés. Esto se traduce en el objetivo general de crear valor para estos grupos interesados. Para crear valor, las organizaciones fijan objetivos a nivel estratégico, táctico y operativo y dirigen sus operaciones diarias. En este proceso se enfrentan a riesgos y oportunidades permanentes. No existen los entornos sin riesgos. Por ello es que las Administraciones Tributarias deben saber manejar estos riesgos.



**“Acuérdate, cuando entremos, deja que  
yo sea él que hable.”**

Historieta realizada por Marty Bucella (No. de historieta mbcn 917)

El riesgo puede ser definido como la amenaza o la probabilidad de que una acción o un acontecimiento afecten negativamente la capacidad de una organización de alcanzar sus objetivos. El riesgo se caracteriza por ser una combinación de incertidumbre y exposición a pérdidas. Los elementos clave característicos del riesgo son la vulnerabilidad, la importancia y la frecuencia.

Los riesgos se originan por acontecimientos y circunstancias que afectan adversamente la capacidad de la organización de cumplir sus objetivos, lo componen:

- *peligro* – la ocurrencia de algo malo
- *incertidumbre* – la no ocurrencia de lo que se espera que ocurra
- *oportunidad* – la no ocurrencia de algo positivo

La existencia de un gran número de riesgos diversos le genera incertidumbre a las organizaciones respecto de si podrán o no satisfacer las expectativas de sus grupos de interés y alcanzar sus objetivos. Por este motivo, organizaciones como las Administraciones Tributarias deben reducir la incertidumbre sobre el resultado de sus esfuerzos estableciendo y operando un sistema apropiado de gestión del riesgo.

Un sistema de gestión del riesgo apropiado debería cubrir todas las funciones y procesos críticos de la Administración Tributaria, que comprenden:

- la solidez de la legislación (ausencia de vacíos legales y conflictos de interpretación)
- la adecuación de la estructura organizativa
- la disponibilidad de un sistema eficaz de planificación y control (que incluya un monitoreo diario de la recaudación) que garantice la rendición de cuentas a los interesados
- la disponibilidad de gerentes profesionales que operen los diferentes sistemas y gestionen los diferentes procesos de la organización
- la disponibilidad de procesos comerciales apropiados que satisfagan las expectativas de usuarios internos y externos
- la disponibilidad de sistemas de TI eficaces y de última generación (comprobados) que apoyen adecuadamente los procesos comerciales
- la integridad de los sistemas informáticos en términos de protección de datos
- la disponibilidad de la cantidad y la calidad del personal requerido para satisfacer las necesidades actuales y futuras
- la disponibilidad de una política y una práctica adecuada de reclutamiento y selección, ascenso y capacitación de personal
- la disponibilidad de un programa de integridad adecuado para el personal, que incluya normas relativas a la conducta del personal

(anti-corrupción, normas profesionales de conducta, confidencialidad de la información, etc.)

- la disponibilidad de un mecanismo eficaz que asegure que la organización disponga de recursos en el futuro para cumplir sus objetivos
- la disponibilidad de un conjunto eficaz de normas que garanticen la cooperación y el intercambio de información eficaces con socios tanto locales como internacionales.

Los sistemas de planificación y control, incluso los sistemas de controles internos, deben incluir mecanismos capaces de proporcionar a las Administraciones Tributarias información para gestionar los riesgos mencionados anteriormente.

Operar un proceso de gestión del riesgo trae aparejado los siguientes beneficios:

- promueve un tratamiento equitativo y la confianza pública
- ofrece posibilidades para un establecimiento central de metas
- facilita la adecuación entre recursos y riesgos
- facilitan decisiones estratégicas eficaces
- libera a los contribuyentes cumplidores de la carga de someterse a una auditoría fiscal
- mejora el uso de los recursos, lo que lleva a mejores resultados
- permite que el trabajo se realice de forma más sistemática
- se crean mejores posibilidades de comunicación y cooperación
- las decisiones se fundan en un análisis que sigue un enfoque científico
- estudio de diversas medidas para influir en la conducta de cumplimiento
- alternativas para reducir riesgos y la relación entre las alternativas
- análisis del riesgo y el uso de recursos para lograr una implementación óptima de la ley

### 5.2. Gestión del riesgo de cumplimiento

La gestión del riesgo de cumplimiento puede definirse como un proceso sistemático para identificar, analizar, determinar, priorizar y tratar y evaluar los riesgos de incumplimiento de los contribuyentes de sus obligaciones fiscales, a fin de permitirles a las Administraciones Tributarias alcanzar la meta estratégica clave de la organización y así lograr el nivel más alto de cumplimiento (voluntario).

La gestión del riesgo de cumplimiento es una herramienta para la toma de decisiones que les permite a las Administraciones Tributarias elegir y

decidir apropiadamente sobre estrategias de tratamiento adecuadas para las diferentes categorías de contribuyentes y también a nivel de cada contribuyente, en función de información reunida de manera sistemática relativa a los contribuyentes y a su conducta de cumplimiento, a la par que se tiene en cuenta la disponibilidad de recursos humanos y de otra índole.

La gestión del riesgo de cumplimiento es un proceso proactivo y dinámico a través del cual los riesgos se identifican, analizan y evalúan sistemáticamente, a fin de contar con fundamentos para tomar decisiones respecto de acciones adicionales. También monitorea y revisa el desarrollo de riesgos midiendo el cumplimiento de los contribuyentes.

En un principio la gestión del riesgo fue incorporada por las Administraciones Tributarias para asignar eficazmente los recursos limitados de la organización a los contribuyentes y a los problemas tributarios de mayor riesgo, y en particular como una herramienta para seleccionar casos para auditoría. Más recientemente, la gestión del riesgo de cumplimiento ha evolucionado hacia un concepto más amplio con un fuerte énfasis en la comprensión de la conducta de los contribuyentes y en cómo influir en ella, lo que ha derivado en estrategias de tratamiento más equilibradas con una mayor atención dada a las estrategias de tratamiento proactivas y preventivas, además de las estrategias de tratamiento represivas tradicionales.

Este concepto ampliado de la gestión del riesgo de cumplimiento ofrece un abanico de posibles beneficios y logros, entre ellos:

- una base estructurada para la planificación estratégica
- diversidad de tratamientos de contribuyentes sobre la base de una mejor comprensión de su conducta de cumplimiento
- énfasis en promover el cumplimiento voluntario de los contribuyentes
- énfasis en las estrategias de tratamiento aplicadas a riesgos de alta prioridad y con alta probabilidad de éxito
- identificación de la estrategia apropiada en caso de incumplimiento
- optimización del uso de recursos humanos y de otra índole con mejores resultados en cuanto a eficiencia y eficacia
- colocar la carga de las actividades de cumplimiento, tales como las auditorías, sobre los contribuyentes incumplidores
- lograr un tratamiento equitativo o coherente de los contribuyentes
- medición del impacto de las actividades de cumplimiento y aplicación en función de la conducta de cumplimiento de los contribuyentes cumplidores
- medición de resultados y evaluación de programas en base a información obtenida de manera sistemática

- mayor rendición de cuentas y confianza en el sistema tributario y en su administración

La tarea central de una Administración Tributaria es recaudar los impuestos gravados de acuerdo con la ley. Para ello, éstas necesitan que los contribuyentes cumplan con ciertas obligaciones. Tienen un deber y un interés en que los contribuyentes conozcan y comprendan sus obligaciones y estén dispuestos a, y puedan, cumplir con ellas. Las obligaciones de los contribuyentes pueden clasificarse dentro de cuatro grupos diferentes:

- inscripción
- presentación de declaraciones juradas e información
- declaración de información completa y fidedigna
- pago puntual y correcto del impuesto adeudado

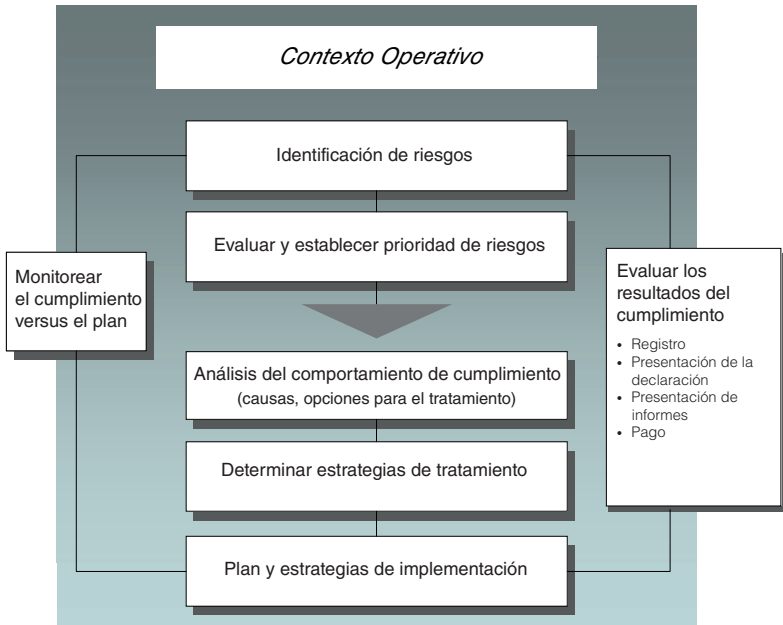
La falta de cumplimiento de una de estas obligaciones de parte del contribuyente debe calificarse como un incumplimiento. Sin embargo, el incumplimiento puede deberse a diferentes motivos y adoptar diversas formas, tales como la falta de conocimiento o comprensión de la obligación que deriva en errores involuntarios, una interpretación diferente de la ley, fraude intencional, así como sobrepagos de impuestos. Estas diferentes formas de incumplimiento representan diferentes formas de riesgo que deben ser abordadas por la Administración Tributaria de distintas maneras según las razones que motivan la forma específica de un incumplimiento. Esto requiere que la Administración Tributaria priorice, analice y determine el riesgo y elija una estrategia de tratamiento. Al analizar el contexto ambiental, las Administraciones Tributarias pueden determinar qué tipos de riesgos pueden influirse y considerar y priorizar aquellos riesgos donde su tratamiento puede resultar adecuado.

Organizaciones internacionales han creado modelos exhaustivos de gestión del riesgo, como por ejemplo la OCDE y la UE, y también las Administraciones Tributarias. La Figura 27 muestra el Modelo de Gestión del Riesgo de la OCDE creado por el Foro de Administración Tributaria (FTA, en inglés).<sup>134</sup>

---

134. FTA, OCDE, Gestión del Riesgo de Cumplimiento: Cómo gestionar y mejorar el cumplimiento tributario, 2004, y la “Nota informativa sobre Desarrollos Recientes en materia de Tratamientos del Riesgo de Cumplimiento”, 2009.

Fig. 27



El modelo ofrece una descripción exhaustiva y sistemática de los diferentes pasos del proceso de gestión del riesgo, que incluyen la identificación de riesgos, la determinación y la asignación de prioridades de riesgos, los análisis de las conductas de cumplimiento que originan riesgos, las opciones de tratamiento y la determinación de estrategias de tratamiento y la evaluación y monitoreo como paso final. La gestión del riesgo es un proceso continuo que requiere una evaluación y monitoreo constantes.

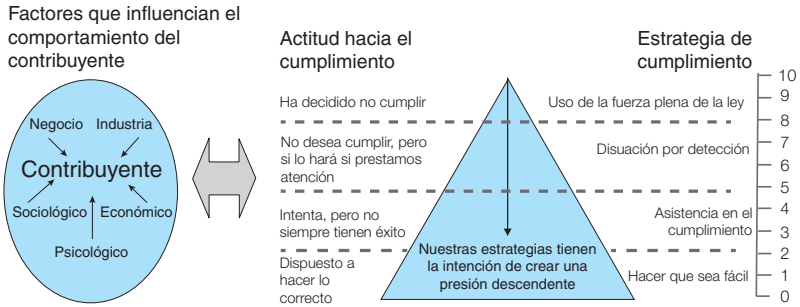
En base a la percepción de que la conducta de cumplimiento de los contribuyentes no puede entenderse únicamente en función de la racionalidad económica sino que se deben considerar cuestiones de conducta más amplias,<sup>135</sup> el llamado “Modelo BISEP” fue creado para describir la conexión entre los factores posibles que influyen en la conducta del contribuyente y las actitudes de éste respecto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias (véase la Figura 28).<sup>136</sup>

135. Véase el Capítulo 3.

136. FTA, CD, Gestión del Riesgo de Cumplimiento: Cómo gestionar y mejorar el cumplimiento tributario 2004, y la “Nota informativa sobre Desarrollos Recientes en materia de Tratamientos del Riesgo de Cumplimiento”, 2009.



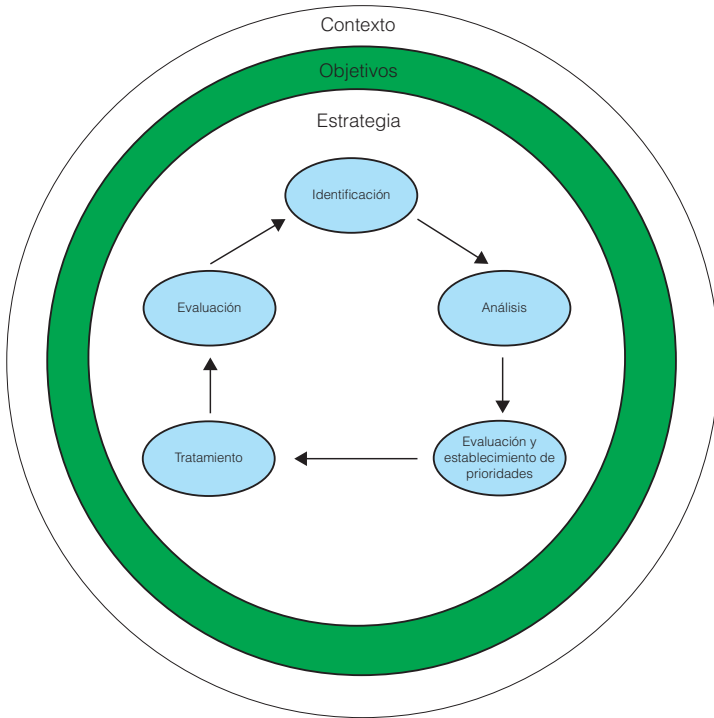
Fig. 28



El Modelo BISEP propone que la estrategia de cumplimiento por elegir debería abordar la actitud del contribuyente, formada e influida por los factores que han sido clasificados y enumerados con posterioridad al modelo. Este Modelo refleja varios factores que podrían influir en el comportamiento de los contribuyentes en términos del cumplimiento tributario. Estos factores comprenden el Negocio (*Business*, en inglés) al que se dedica el contribuyente, la Industria en la que el contribuyente opera, los factores Sociológicos, las circunstancias y desarrollos Económicos y los factores Psicológicos (de allí la sigla BISEP). Los contribuyentes que básicamente están dispuestos a cumplir en general no requieren de ninguna atención específica; no obstante, al facilitarles el cumplimiento, estos estarán predispuestos a seguir cumpliendo. Los contribuyentes que tratan de hacer lo correcto también se verán motivados al facilitárseles el cumplimiento; pero si ello no fuera suficiente, las Administraciones Tributarias deberán asistirlos en sus obligaciones. Más atención se requiere en el caso de los contribuyentes que no quieren cumplir pero que sí cumplen si se les presta atención, por ej., mediante programas de retención impositiva o presentación de información. También existe una categoría de contribuyentes que han decidido no cumplir. Si bien existen diferentes razones para adoptar esta actitud, el modelo propone el uso de toda la fuerza de la ley como estrategia de cumplimiento, que incluye auditorías, sanciones y penalidades. La estrategia de cumplimiento general consistiría entonces en colocar la presión hacia abajo en la pirámide para lograr que la mayor cantidad de contribuyentes cumplan.

Un modelo de gestión del riesgo similar fue ideado por la Unión Tributaria y Aduanera de la Comisión Europea en el marco de su "Programa Fiscalis". (Véase la Figura 29).

Fig. 29: Modelo de la UE,<sup>137</sup> “Guía sobre gestión del riesgo para Administraciones Tributarias”



La versión de la UE incorpora los mismos pasos del proceso de gestión del riesgo que el modelo de la OCDE, sólo que en un orden ligeramente distinto. El proceso en el modelo de la UE comienza con la identificación del riesgo, seguido de un análisis del riesgo, una determinación y una asignación de prioridades de riesgos, tratamiento del riesgo y evaluación del riesgo, lo que parece constituir un orden más lógico.

La conducta de cumplimiento requiere que los contribuyentes tengan la capacidad y la predisposición de cumplir con sus obligaciones tributarias. Las Administraciones Tributarias querrán entonces influir en la conducta de los contribuyentes mejorando tanto la capacidad como la predisposición de los contribuyentes a cumplir. En el Capítulo 3 incluimos una reseña sobre la investigación llevada a cabo en el área del cumplimiento tributario.

137. Disponible en [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/tax\\_cooperation/gen\\_overview/index\\_en](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/gen_overview/index_en).

Los resultados de esta investigación indican claramente que la pregunta de por qué las personas cumplen con sus obligaciones no es fácil de responder dada la complejidad de la conducta humana.

No obstante, para influir en la conducta de los contribuyentes, las Administraciones Tributarias pueden considerar una serie de factores. Estos pueden incluir la percepción que tienen los contribuyentes sobre la equidad del sistema tributario, las normas sociales de la sociedad y las normas personales de los contribuyentes a nivel individual. Pero también deberían considerarse elementos de un enfoque más tradicional basado en la suposición de que los contribuyentes calculan de manera racional la probabilidad de ser detectados y las consecuencias en términos de impuestos adicionales, incluidos los intereses y las sanciones.

Si los contribuyentes perciben al sistema tributario y a la política de gasto público como justos, y si perciben que la forma en que los impuestos se administran es justa, probablemente estén más dispuestos a cumplir. La igualdad de tratamiento puede clasificarse en tres categorías diferentes, a saber: la justicia distributiva (que se refiere al aporte de los contribuyentes a la recaudación tributaria y a la distribución de los beneficios del gasto público), la justicia procesal (que se refiere al tratamiento que dan las Administraciones Tributarias a los contribuyentes) y la justicia retributiva (que se refiere a las sanciones por incumplimiento). La justicia procesal es el factor clave en este caso. Si los contribuyentes están satisfechos con la forma en que han sido tratados por la Administración Tributaria, probablemente sean más receptivos a las decisiones de la Administración Tributaria.

Las normas y los valores también juegan un papel significativo. Las normas personales y las normas sociales se relacionan entre sí. Las personas poseen normas, valores y convicciones morales de índole personal; sin embargo, estas convicciones no son independientes. Las personas adoptan las normas de grupos de personas dentro de la sociedad con los cuales se identifican. Las normas sociales se transforman en normas personales. Los contribuyentes que siguen sus propias normas personales para cumplir con sus obligaciones tributarias por lo general no requieren de ningún incentivo adicional para hacerlo, y por cierto ningún tratamiento de sanciones si no cumplen. Un incentivo que se percibe como controlador probablemente socava la voluntad intrínseca de cumplir. Para lograr un efecto positivo sobre la conducta de cumplimiento, todo incentivo debe apoyar la predisposición intrínseca a cumplir permitiendo que los contribuyentes sepan que están haciendo lo correcto o que tienen la percepción correcta. Por lo tanto, los

incentivos externos, tales como sanciones y castigos, pueden aumentar o reducir la motivación interna de los contribuyentes a cumplir.<sup>138</sup> Las sanciones pueden ser muy eficaces si apoyan las normas personales de los contribuyentes o las normas sociales de la comunidad tributaria en su conjunto, respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias; pero las sanciones pueden ser contraproducentes si se perciben como injustificadas y minar de esta forma la actitud de cumplimiento del contribuyente y/o de la comunidad tributaria en su conjunto.

Las estrategias de cumplimiento tendrán mayor probabilidad de ser eficaces si el conocimiento proveniente de las investigaciones sobre los factores que motivan la conducta de los contribuyentes es utilizado por las Administraciones Tributarias.

La conducta de cumplimiento de las personas está condicionada por diversos factores, que incluyen el estímulo interno reflejado en la conciencia personal y las convicciones morales, los incentivos externos reflejados en las sanciones formales, como el caso de las penalidades, y las sanciones informales fundadas en las normas sociales. Muchos contribuyentes, al igual que las personas en general, cumplen con las normas sencillamente porque lo consideran una conducta normal y deseable. Estas personas que basan su conducta en sus normas y convicciones morales personales no necesitan ser convencidas mediante presión externa. Otras personas cumplen con las normas porque se sienten motivadas o presionadas a hacerlo debido a sanciones formales o informales. Según esta perspectiva de conducta de cumplimiento, que considera a la predisposición y a los incentivos como factores explicativos dominantes, la tabla siguiente ilustra cómo estos factores se relacionan entre sí.

	Incentivos	Sin incentivos
predisposición a cumplir	interés propio	convicción moral
falta de predisposición a cumplir	presión externa	Casualidad

El nivel más alto de conducta de cumplimiento se encuentra en la categoría de personas que están dispuestas a cumplir y que al mismo tiempo son apoyadas por incentivos. El segundo nivel más alto de conducta de cumplimiento suele observarse en aquellas personas dispuestas a cumplir pero que carecen de incentivos externos que las apoyen; por debajo de ellas

138. Frey, B.S. y Jegen, R., "Motivation Crowding Theory: A survey of empirical evidence", Institute for Empirical Research in Economics, Universidad de Zúrich, Documento de Trabajo No. 49, 2000.

se ubican las personas que tienen una convicción moral para cumplir y que además perciben una presión externa.

Las investigaciones también señalan que la forma en que el estímulo externo se percibe puede influir en las convicciones morales de las personas. Los incentivos que se consideran controladores pueden socavar las convicciones morales propias de las personas, mientras que los incentivos que se perciben como contenedores pueden aumentar sus convicciones morales. La eficacia de las sanciones formales, como el riesgo de que el incumplimiento sea detectado y el castigo resultante, se ve así limitada. En contraste, las sanciones sociales informales por lo general tienen un impacto mayor, generan intranquilidad de conciencia y sentimientos de culpa y exclusión social.

Las normas sociales representan los valores y las percepciones que el conjunto de la sociedad y los grupos de personas dentro de ella consideran una conducta deseable. Las normas sociales en general se clasifican en dos tipos diferentes: normas descriptivas y normas prescriptivas o precautorias.

Las normas descriptivas generan motivación instituyendo indicios de lo que se considera con mayor probabilidad una acción eficaz y adaptativa. También describen lo que otras personas hacen y brindan información sobre lo que comúnmente se hace; en otras palabras, lo que se considera una conducta normal. La influencia de las normas descriptivas puede definirse como una influencia social informativa.

La motivación de las normas prescriptivas, por otra parte, deriva de proporcionar información sobre lo que debe hacerse, refiriéndose a los valores morales del grupo, y representan lo que comúnmente se aprueba y lo que se sanciona a nivel social. La influencia de las normas prescriptivas puede definirse como una influencia social normativa.

Desde luego, lo que se hace comúnmente y lo que aprueba el grupo dentro de una sociedad suelen coincidir, aunque no siempre. Cuando la conducta habitual coincide con la percepción común de lo que debe hacerse, la influencia es fuerte, como se pone de manifiesto en la siguiente frase: “Si todos lo hacen, o lo piensan, o lo creen, lo sensato debe ser hacerlo, pensarlo o creerlo”.<sup>139</sup> Cuando la conducta habitual difiere de la percepción común de lo que debe hacerse, la influencia de lo que las personas hacen suele ser más fuerte que lo que las personas creen que debe hacerse. Que una norma en particular realmente influya en el comportamiento depende

---

139. Cialdini, R.B., “Influence” (influencia), 1988.

en gran medida del grado de información y concentración en esa norma que tengan las personas. Las normas sociales pueden tener un impacto mayor en sociedades poseedoras de una cultura colectivista que en países con una cultura individualista.<sup>140</sup>

En un contexto tributario, el conocimiento sobre la influencia que ejercen las normas en la conducta humana puede utilizarse de distintas maneras. Por ejemplo:

- Comunicando a la comunidad tributaria que la mayoría de los contribuyentes cumplen con sus obligaciones y pagan sus impuestos correctamente (aunque las autoridades tributarias algunas veces pueden tender a exagerar el grado de evasión y fraude tributarios por motivos internos a fin de obtener más recursos para su organización, no resulta eficaz comunicar estimaciones exageradas a la comunidad tributaria).
- Invitando a celebridades y personas famosas y respetadas para que ayuden a transmitir el mensaje de que el cumplimiento tributario es la conducta habitual y correcta.
- Actividades de cumplimiento que incluyan supervisión visible, auditorías, re-determinaciones, penalidades y otras sanciones; los procedimientos ejecutivos de cobro de deuda también influyen en las normas de cumplimiento. Cuando los contribuyentes comprenden que otros – contribuyentes incumplidores – son auditados para exigirles el cumplimiento de la normativa vigente, probablemente se verán más motivados a cumplir ellos mismos.
- Tratando a los contribuyentes de manera respetuosa correcta y justa. Si los contribuyentes perciben que son tratados correcta y justamente por la Administración Tributaria, serán más proclives a percibir las actividades de la entidad como de apoyo a los contribuyentes que cumplen; mientras que si perciben las actividades como injustificadas e injustas, probablemente perciban las actividades de la Administración Tributaria como controladoras en lugar de contenedoras, y la influencia sobre su futura conducta de cumplimiento probablemente sea muy limitada o incluso negativa.

---

140. Brauer, M. y Chaurand, N., “Descriptive norms, prescriptive norms, and social control: An intercultural comparison of people’s reactions of uncivil behaviours” (Normas descriptivas, normas prescriptivas y control social: una comparación intercultural de las reacciones de las personas sobre los comportamientos no civiles), *European Journal of Social Psychology* 40 (2010). Sobre las diferencias culturales en las sociedades, véase también el Capítulo 9.

El proceso básico de los modelos de gestión del riesgo de cumplimiento generalmente consiste en un ciclo de cinco pasos consecutivos diferenciados: identificación de riesgos, análisis de los riesgos, determinación y asignación de prioridades de los riesgos, tratamiento y evaluación de los riesgos. Los riesgos de cumplimiento pueden dividirse en cuatro categorías diferentes: riesgos de inscripción, riesgos de presentación, riesgos de presentación o declaración de información y riesgos de pago.

Los riesgos de inscripción ocurren no solamente cuando las personas obligadas a inscribirse no cumplen con este requisito (no inscritos) o cuando las personas proporcionan información inexacta ya sea intencional o no intencionalmente, sino también cuando las personas que no cumplen con los requisitos de inscripción se inscriben de manera excesiva, por ej., con el objetivo de reclamar reintegros (falsos inscritos).

Los riesgos de presentación ocurren cuando las personas omiten presentar (a tiempo) sus declaraciones juradas.

Los riesgos de presentación o declaración de información ocurren cuando los contribuyentes, por error (mala interpretación de la ley o deliberadamente) declaran ingresos menores a los reales, sobreestiman sus gastos deducibles u omiten de otro modo declarar el monto correcto del impuesto.

Los riesgos de pago ocurren cuando los contribuyentes no pagan (a tiempo) las obligaciones tributarias gravadas ya sea porque no pueden o no quieren.

Un proceso correcto de identificación de riesgos requiere la participación de actores de diferentes niveles de la Administración Tributaria. Los riesgos pueden identificarse en diferentes niveles. Algunos riesgos se dan en toda la comunidad tributaria o en toda la comunidad de negocios, mientras que el alcance de otros riesgos puede circunscribirse a ciertos segmentos o grupos de contribuyentes o a ciertas regiones. Otros riesgos están asociados principalmente a contribuyentes individuales que requieren una identificación de estos riesgos a nivel individual. Un enfoque lógico distingue diferentes niveles de identificación de riesgos. El enfoque más común consiste en formular la siguiente distinción:

- nivel de riesgo general
- nivel del segmento de contribuyentes, nivel de emisión de impuestos o nivel de otra área de riesgo
- nivel del contribuyente individual

Para que este enfoque sea fructífero se necesita contar con el aporte de los actores que operan en los distintos niveles de la organización. Se debe

intercambiar información a través de las líneas verticales, tanto de arriba hacia abajo como de abajo hacia arriba, y también a través de las líneas horizontales. Este enfoque se maneja principalmente de arriba hacia abajo.

La identificación de riesgos excede la mera identificación de riesgos existentes. Es de vital importancia identificar las tendencias y los desarrollos que pueden afectar los niveles de cumplimiento futuros de toda la comunidad tributaria, la comunidad de negocios o de ciertos grupos o tipos de contribuyentes. Para ello se deben realizar análisis de tendencias, crear escenarios y analizar entornos.

Entre las fuentes de información sobre riesgos futuros y actuales figuran:

- estudios realizados por investigadores locales e internacionales sobre tendencias y desarrollos en la sociedad
- investigaciones realizadas por las Administraciones Tributarias y otras organizaciones de aplicación de la ley (locales y de otros países)
- informes presentados por auditores externos, defensorías del pueblo y otros organismos gubernamentales que ejercen funciones supervisoras
- monitoreo del desarrollo de la jurisprudencia
- introducción de leyes nuevas
- cooperación con organizaciones de la sociedad y la comunidad de negocios
- información de terceros proporcionada por bancos, empleadores y otros
- patrones de excelencia tales como nuevos índices comerciales
- monitoreo del progreso de la recaudación tributaria para identificar tendencias y posibles irregularidades en los pagos
- investigaciones piloto
- monitoreo de investigaciones, apelaciones y quejas de contribuyentes
- auditorías aleatorias
- señales de funcionarios de primera línea
- señales de ciudadanos y empresas
- búsquedas en Internet y otras fuentes de información sobre nuevos desarrollos relacionados con empresas grandes y otros contribuyentes significativos

El primer paso dentro del proceso de la gestión del riesgo consiste en *identificar y clasificar los riesgos objeto teóricos* y los hechos y acontecimientos asociados de relevancia tributaria. Para cada acontecimiento y hecho de relevancia tributaria se debe establecer el tipo de riesgos objeto que crea. Un acontecimiento o hecho de relevancia tributaria puede crear riesgos objeto que afecten a varios impuestos distintos. El objetivo en esta etapa es lograr la máxima totalidad. No identificar y clasificar correctamente



los riesgos repercute negativamente en las etapas posteriores del proceso de gestión del riesgo y en última instancia deriva en una situación en la cual los riesgos no pueden ser cubiertos ni tratados debidamente.

*Detectar los riesgos* significa establecer si un riesgo *ha ocurrido* u *ocurrirá*, con un cierto grado de probabilidad. Posteriormente, para cada riesgo potencial deben determinarse las posibilidades de ser detectado.

La identificación o detección de riesgos puede efectuarse en varias instancias. La detección es *proactiva* si el acontecimiento de relevancia tributaria todavía no ha ocurrido. La detección activa o en tiempo real ocurre al momento en que tiene lugar, o tuvo lugar, el acontecimiento de relevancia tributaria y no se ha presentado todavía ninguna declaración de impuestos (por ej., al momento en que la empresa vende un activo de gran tamaño). La detección es *reactiva* cuando los procedimientos de detección se instituyen en función de una declaración de impuestos presentada (por ej., la señal de una reducción grande de activos).



Historieta realizada por Theresa McCracken (No. de historieta tmcn 1211)

Luego de identificar y enumerar los riesgos actuales y potenciales, el segundo paso en el proceso de gestión del riesgo es analizar los riesgos con el objeto de comprender plenamente su naturaleza y su impacto. El análisis del riesgo puede definirse como la recopilación de conocimientos sobre los riesgos identificados a fin de poder comprender sus implicaciones, quién los está causando y por qué. Las preguntas clave entonces serían:

- ¿Qué ocurre o puede ocurrir?
- ¿Quién lo está haciendo o quién puede querer hacerlo?
- ¿Por qué lo está haciendo?
- ¿Cuál es la razón de esta conducta de incumplimiento?

Pueden ser muchas las razones del incumplimiento de un contribuyente. Estas razones pueden clasificarse en errores no intencionales y errores intencionales.

Los errores no intencionales pueden ocurrir cuando un contribuyente:

- desconoce la existencia de una norma u obligación
- no comprende la norma o la obligación
- no puede cumplir con la norma debido a su complejidad y a la carga que ella implica
- no puede o no quiere cumplir debido al alto costo

El incumplimiento intencional puede ocurrir cuando:

- las oportunidades son muchas y sustanciales
- la ley es ambigua, sus obligaciones son poco claras y se prestan a diversas interpretaciones
- los contribuyentes perciben que la posibilidad de ser detectados es baja y las consecuencias no son muy severas
- los contribuyentes perciben que ciertos elementos de la ley son injustos
- los contribuyentes padecen apremios económicos o problemas personales y encuentran una salida en el incumplimiento
- los contribuyentes perciben que el tratamiento que brinda la autoridad tributaria es incorrecto, injusto y, por lo tanto, injustificado

El análisis del riesgo busca encontrar las causas de la conducta del contribuyente que constituyen un riesgo de cumplimiento. ¿Qué se esconde detrás de esta conducta? ¿Existe algún patrón identificable? ¿Se advierte alguna tendencia ascendente o el fenómeno decae? ¿Estamos frente a una

forma sistemática u organizada de evasión o fraude tributarios o a un caso que sólo representa la conducta de un único contribuyente?

El análisis del riesgo brinda información o conocimientos acerca de:

- la naturaleza de los riesgos y el impacto sobre la capacidad de la Administración Tributaria de alcanzar sus objetivos
- la probabilidad y frecuencia del riesgo
- las características de los contribuyentes involucrados
- las razones probables detrás de la conducta de los contribuyentes involucrados
- las consecuencias de que el riesgo se materialice
- la tendencia probable del riesgo
- las opciones posibles de tratamiento y los costos asociados
- indicadores para la selección de casos

El próximo paso en el proceso de gestión del riesgo es la determinación y la asignación de prioridades, vale decir, si un determinado riesgo debe o no tratarse y, en caso afirmativo, en qué medida deben evaluarse su alcance e importancia. La determinación del riesgo comprende los siguientes elementos:

- determinación de la probabilidad del riesgo
- determinación de la urgencia del riesgo
- determinación de la frecuencia del riesgo
- determinación del monto de la pérdida de ingresos
- determinación de las consecuencias posibles para la confianza pública en el sistema y la administración tributaria
- determinación de los posibles impactos sobre otras áreas de riesgo

Al “sopesar” el riesgo teórico (es decir, al determinar la urgencia y la necesidad de detectarse) se deben considerar dos elementos: el *alcance* (tasa) del riesgo y el *monto* del riesgo.

El *alcance* o la probabilidad del riesgo indican la probabilidad de que un riesgo efectivamente se materialice. Para cada riesgo identificado y clasificado se debe establecer o determinar el alcance (o la tasa). Esta determinación puede calificarse como “alta”, “media” o “baja”, o en términos porcentuales. Si un riesgo es “alto”, existe una probabilidad razonable de que el acontecimiento de relevancia tributaria no genere, o genere parcialmente, los fondos que deben pagarse conforme a la ley.

El *monto* o la consecuencia de cada riesgo también debe establecerse o determinarse. En este contexto, el “monto” se refiere principalmente a la

pérdida monetaria que sufrirá la Administración Tributaria si el riesgo en cuestión efectivamente tiene lugar. No obstante, otras consecuencias, tales como la pérdida de confianza en la comunidad tributaria y la afectación de otras áreas de riesgo, también deben ser tenidas en cuenta.

Una vez determinados, priorizados y clasificados en rangos los riesgos a la luz de las fuentes limitadas disponibles, se deben diseñar las estrategias de tratamiento. Hay diferentes alternativas para hacer frente a los riesgos:

- transferir los riesgos a otras partes
- abolir o eludir los riesgos
- disminuir los riesgos
- aceptar los riesgos (provisoriamente o totalmente)
- cubrir los riesgos

Las transferencias de riesgos pueden incluir informar al Ministerio de Finanzas y/o al gobierno en general sobre una tendencia decreciente en el cumplimiento tributario en la comunidad tributaria relacionada con el diseño del sistema tributario y sus consecuencias para la distribución de la carga tributaria, o relacionada con los gastos públicos del gobierno en su conjunto o de determinadas áreas en particular. Asimismo, las transferencias de riesgo pueden incluir la incorporación de sistemas de retención. A nivel operativo, los riesgos pueden ser transferidos a terceros, como por ej., a los bancos.

Los riesgos pueden ser abolidos o eludidos modificándose la legislación o el sistema tributario. Esto por lo general requiere la cooperación de los legisladores.

La disminución del riesgo puede comprender las siguientes actividades:

- limitar las oportunidades de incumplimiento (que cometer errores se torne imposible)
- reducir los errores no intencionales (que cometer errores se torne difícil)
- reducir los errores intencionales (que cometer errores se torne riesgoso)

La *disminución de riesgos* implica reducir o prevenir el riesgo. Puede verse como una forma especial de cubrir riesgos. Al reducirse los riesgos, la probabilidad de que un contribuyente escape a sus obligaciones y compromisos disminuye. En términos de la gestión del riesgo, la reducción de riesgos exige determinar en cada caso si el riesgo puede reducirse de antemano y, en caso afirmativo, de qué manera. Si la reducción del riesgo se utiliza adecuadamente, los riesgos pueden dejar de existir o se puede disminuir su alcance. Como consecuencia de ello, se pueden fijar parámetros más altos a fin de generar menos señales. Aunque el acontecimiento de relevancia

fiscal todavía ocurra, el riesgo de una recaudación tributaria incompleta se ve reducido por las medidas de reducción del riesgo. Esto hace que se necesiten menos acciones para cubrir los diversos riesgos.

Un riesgo puede reducirse mediante, entre otras, las siguientes medidas genéricas:

- Legislación: reemplazar normas de perfil de riesgo bajo por elementos de riesgo alto; las deducciones estándar y el uso de umbrales también puede restringir las oportunidades de incumplimiento, aunque pueden causar problemas también.
- Una legislación y procedimientos que sean fácilmente comprensibles y coherentes reducen los errores no intencionales.
- Los procesos y procedimientos que son fácilmente accesibles y comprensibles, como la presentación electrónica y las declaraciones de impuestos pre-llenadas, reducen los errores no intencionales.
- Educación: tanto general como para ciertas leyes (nuevas, por ej.), o dirigida a contribuyentes específicos (por ej., empresas incipientes)
- Acuerdos con organizaciones comerciales o industriales, por ejemplo, así como con contribuyentes individuales (para brindar claridad al contribuyente respecto de la interpretación de la ley fiscal en circunstancias específicas; también puede incluir certificaciones de terceros y lograr la participación y el compromiso del contribuyente utilizando los conceptos del monitoreo horizontal).
- Aumentar la probabilidad percibida de ser detectado. Una medida posible en este caso es la comunicación de cumplimiento mediante estrategias y planes de cumplimiento compartidos con la comunidad tributaria y la publicación de los resultados de las actividades de cumplimiento.

La reducción de riesgos trae como resultado que algunos riesgos sean eliminados y pasen a ser, por lo tanto, un riesgo “no potencial”. Si un riesgo no puede ser prevenido totalmente pero sí reducido, esto hará que los límites de parámetros se fijen a un nivel más alto y que se requiera, por lo tanto, una menor capacidad para cubrir el riesgo.

Si bien las autoridades tributarias pueden emprender muchas actividades en el área de la reducción de riesgos y así lograr una administración más eficaz

y eficiente, subsiste una categoría de riesgos que requieren ser cubiertos mediante actividades de cumplimiento, que comprenden fiscalización, pedidos de información, auditorías de escritorio y de campo e investigaciones penales.

Sin perjuicio de cuán sofisticado sea el modelo de riesgos de cumplimiento que utilice una Administración Tributaria, lo que cuenta en definitiva para la eficacia de la intervención son la correcta oportunidad y la calidad del tratamiento. Por consiguiente, cuando se trata del tratamiento que se les da a los contribuyentes, será necesario adoptar un enfoque estratégico. Los funcionarios tributarios deben ser conscientes de que los contribuyentes incumplidores son personas que evaden impuestos y no declaraciones de impuestos. La solución esencial no radica en la declaración del impuesto. Por eso se recomienda en gran medida centrarse principalmente en la persona del contribuyente y en sus motivos, en lugar de un error en particular dentro de la declaración de impuestos. En términos generales, se requieren muchos más esfuerzos y recursos para convencer a una persona para que modifique una conducta no deseada que para que mantenga una conducta favorable. La forma en que las Administraciones Tributarias tratan a los contribuyentes en todas sus actividades, desde la prestación de servicios hasta la investigación penal, influye de modo directo en el cumplimiento futuro de los contribuyentes. Así, el objetivo del tratamiento no es en absoluto detectar la mayor cantidad posible de errores en la declaración de impuestos, sino asegurar que estos errores no ocurran. Esto requiere una estrategia de tratamiento que se proponga abordar correctamente los motivos de los contribuyentes y las causas del incumplimiento. Para lograr buenos resultados en términos de alentar el cumplimiento futuro, es importante la forma en que la autoridad tributaria lleva a cabo su trabajo (es decir, correctamente, imparcialmente y profesionalmente) y cómo reacciona ante el incumplimiento. Las autoridades tributarias deben diseñar estrategias destinadas a ampliar el espectro de soluciones posibles para abordar las modalidades de incumplimiento, asistiendo a los contribuyentes a cumplir las normas, además de, o incluso en lugar de, penalizar a los contribuyentes de manera automática.

El último paso en el proceso de gestión del riesgo de cumplimiento es la evaluación. La evaluación debe brindar información acerca de si la Administración Tributaria ha alcanzado o no sus metas de mejorar la conducta de cumplimiento de los contribuyentes. Por eso la Administración Tributaria deberá medir y evaluar la confianza de los contribuyentes en el sistema tributario y en la Administración Tributaria, la creación de normas sociales relacionadas con el cumplimiento tributario en la sociedad, la percepción

de la comunidad tributaria sobre la carga administrativa ocasionada por el sistema tributario y la percepción de los contribuyentes sobre la probabilidad de ser detectados en caso de incumplimiento. Además, la Administración Tributaria deberá evaluar y medir las oportunidades de incumplimiento.

Las fuentes de información son:

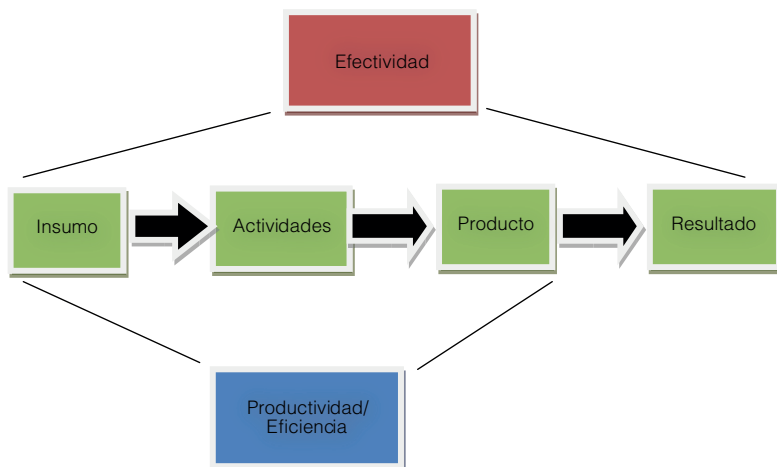
- encuestas a contribuyentes
- hallazgos de investigaciones
- informes de organismos supervisores
- encuestas de personal
- auditorías aleatorias
- cantidad y tipos de errores obvios
- índices comerciales

La medición del efecto que tienen las actividades emprendidas por la Administración Tributaria en las metas de cumplimiento generales es referida a menudo como una evaluación del resultado de sus esfuerzos.

Tradicionalmente la Administración Tributaria centraba sus actividades de evaluación en la medición de resultados, que incluían la eficacia y eficiencia de las diferentes actividades, como las verificaciones y las auditorías, y en los procesos que evaluaban el funcionamiento correcto de los procesos y sistemas operados por la Administración Tributaria.

La Figura 30 muestra una versión simplificada del modelo de evaluación.

Fig. 30



### 5.3. Grandes contribuyentes

Los principios generales de la gestión del riesgo se aplican a todos los tipos de contribuyentes, incluidas las empresas de gran tamaño. Los grandes contribuyentes poseen características y una conducta de cumplimiento particulares, y representan riesgos de cumplimiento específicos y significativos. Por consiguiente, una gestión del riesgo eficaz es un componente esencial de toda estrategia de cumplimiento general para grandes contribuyentes. Con relación a esta categoría específica de contribuyentes, es importante que cualquier estrategia del riesgo sea comprendida por las empresas y sus asesores.

Los factores que ponderan las Administraciones Tributarias al identificar y determinar los riesgos asociados a grandes empresas contribuyentes incluyen:

- potencial de ajuste
- impacto en la conducta de cumplimiento futura
- cuestiones específicas de la industria
- calidad de la organización administrativa y el control interno de los contribuyentes
- cambios repentinos en los resultados financieros
- sustancia económica de las transacciones
- transacciones con terceros
- propiedad, organización y gestión
- patrones de excelencia industriales
- rendimiento económico versus desempeño tributario
- pago efectivo del impuesto
- cultura corporativa y calidad y actitud de los miembros del directorio, el personal y los asesores

El incumplimiento internacional es un área de preocupación importante debido al aumento de las transacciones transfronterizas y al uso de estructuras internacionales complejas. La planificación tributaria se ha convertido cada vez más en un tema global, abocada a buscar formas de minimizar la tributación internacional.

Muchos países han destinado unidades de grandes contribuyentes (LTU, en inglés) o equipos dedicados dentro de entidades más grandes al manejo de los asuntos de los grandes contribuyentes.<sup>141</sup> Los países utilizan diferentes

---

141. Sobre este tema, para una descripción detallada de Australia, Canadá, Francia, Irlanda, Países Bajos, Noruega, el Reino Unido y los Estados Unidos, véase el *Foro de Administración Tributaria de la OCDE: Gestión de cumplimiento del Grupo de Trabajo para grandes contribuyentes, Nota Orientadora, Experiencias y Prácticas de Ocho Países de la OCDE*, julio de 2009.



definiciones de “grandes contribuyentes”. Los criterios utilizados son las utilidades totales, la facturación bruta total, la cotización en la bolsa de valores, el valor de los activos, el aporte tributario total, la cantidad de empleados y la estructura y la complejidad de la empresa.

Una buena práctica consiste en asegurar que todos los miembros de grandes grupos empresariales sean administrados conjuntamente, y garantizar también que los individuos asociados que poseen un “alto nivel patrimonial” y que controlan las empresas objetivo también sean administrados por sus unidades de grandes contribuyentes. En algunos países, los criterios utilizados para los grandes contribuyentes requieren modificaciones a la ley o aprobaciones ministeriales; no obstante, un enfoque más flexible utilizado en otros países les permite a las Administraciones Tributarias fijar los criterios sin cambiar la ley o requerir la aprobación ministerial. Por esta razón, la proporción de grandes contribuyentes administrados por las LTU varían ampliamente en cada país.

Las LTU son típicamente multifuncionales, cubren un rango de impuestos, tienen a su cargo un grupo designado de contribuyentes y suelen situarse en ciudades importantes cerca de los contribuyentes y asesores.

Los asuntos tributarios de los grandes contribuyentes son muy complejos por varios motivos:

- multiplicidad de entidades que operan
- diversidad de intereses comerciales
- gran volumen de transacciones comerciales
- operaciones internacionales (muchas con partes relacionadas)
- características industriales exclusivas
- ampliamente diseminadas geográficamente
- financiamiento y acuerdos de planificación tributaria complejos

La combinación del alto potencial de ingresos, la complejidad del negocio y de los asuntos tributarios y el uso de políticas y estrategias sofisticadas para minimizar el pasivo tributario merced al asesoramiento de profesionales tributarios de gran nivel hace que estos contribuyentes presenten un riesgo de cumplimiento significativo que, de no abordarse adecuadamente, puede tener consecuencias mayores para la recaudación tributaria. En muchos países, la gran cantidad de ajustes resultantes de auditorías fiscales es percibida como una preocupación por los grandes contribuyentes.

Esta sección describe los factores principales que deben considerarse cuando se introduce un sistema y una unidad responsable de administrar

a un grupo de grandes contribuyentes. Establecer un sistema y una unidad como las que se describen aquí representa un intento de aplicar un principio de administración general saludable, que responda a la utilidad última de abordar primero la cuestión más significativa.

Es de extrema importancia enfatizar desde el principio que si bien este grupo de grandes contribuyentes puede representar cerca del 80% de la recaudación tributaria, la Administración Tributaria no puede en ningún momento desatender la necesidad de adoptar medidas simultáneas para el manejo de otros contribuyentes. Debe tenerse en cuenta que la concentración de cobros en estos grandes contribuyentes refleja, por un lado, una estructura económica fuertemente condensada y, por el otro, una evasión mayor de parte de los contribuyentes medianos y pequeños, quienes deben ser entonces objeto de campañas específicas.

¿Por qué los grandes contribuyentes? Es indiscutible que las Administraciones Tributarias tienen la responsabilidad y la obligación de garantizar que todos los contribuyentes paguen sus impuestos en la máxima medida posible, sin importar cuál sea su importancia relativa para la Administración Tributaria. Sin embargo, la experiencia ha demostrado que administrar y controlar a todos los contribuyentes al mismo tiempo requiere un esfuerzo significativo y constante en todos los niveles de la Administración Tributaria, para lo cual esta última no siempre está en condiciones.

Abordar el problema de controlar la situación tributaria en su totalidad ha demostrado ser una empresa compleja, difícil y costosa, cuyos resultados tardan mucho más en lograrse. Esto es porque a menudo comporta, además de los ajustes legales necesarios, cambios profundos en la organización, los sistemas, los procedimientos, la educación y la capacitación, así como también cambios en la actitud de un número importante de funcionarios de la Administración y de los mismos contribuyentes.

En muchos países (incluida América Latina), los sistemas tributarios presentan una alta concentración de la recaudación proveniente de una cantidad limitada de contribuyentes que pagan cada uno montos muy grandes de impuestos. Esto, obviamente, refleja la fuerte dependencia de la recaudación en el cumplimiento de un número limitado de contribuyentes, sin importar cuán sustancial sea el impuesto en cuestión y el número de contribuyentes. De hecho, si algunos de estos contribuyentes dejaran de pagar impuestos o se atrasaran en sus pagos, la recaudación se vería gravemente afectada y el flujo de fondos del tesoro público estaría en riesgo.

Además, en vista de la importancia económica y fiscal de este grupo limitado de contribuyentes, y del hecho de que estos adopten a veces métodos operativos y modalidades especiales para eludir o evadir impuestos, así como también para interpretar las leyes tributarias, algunas de las actividades de cumplimiento y los servicios que este grupo requiere de la Administración Tributaria pueden diferir ampliamente de los requeridos por los contribuyentes pequeños o incluso medianos.

Debe tenerse en cuenta que los grandes contribuyentes son diferentes de otros grupos y, por lo tanto, merecen un tratamiento distinto. Sus operaciones son complejas y normalmente operan un volumen muy grande de transacciones. En general operan a través de empresas extranjeras o tienen sucursales en el exterior. Cuentan con contadores y abogados altamente calificados y algunas veces recurren a formas de evasión difíciles de detectar, como por ejemplo la precios de transferencia. Recurren a la elusión de impuestos más a menudo que otros contribuyentes y utilizan transacciones entre sucursales para dificultar el monitoreo. Estas características de los grandes contribuyentes tornan necesario establecer sistemas de monitoreo especiales y utilizar personal altamente calificado para ponerlos en ejecución.

En países en vías de desarrollo que requieren una reforma profunda de la administración tributaria, el primer paso debería ser el de fijar prioridades, ya que no todo puede reformarse simultáneamente. El motivo principal es que la incorporación de un nuevo sistema que cubra a todos los contribuyentes podría demandarle un gran esfuerzo a la Administración Tributaria. Si la cantidad de contribuyentes incorporados al nuevo sistema puede limitarse, las probabilidades de éxito son mucho mayores. Los ajustes a los sistemas operativos son más fáciles de hacer cuando el sistema supervisa sólo a algunos contribuyentes. Otro motivo es que los recursos humanos y materiales de la Administración Tributaria son limitados y el personal a menudo no está adecuadamente capacitado para llevar a cabo una reforma total de la administración. De esto se infiere que las reformas deberían ser graduales, comenzando por el monitoreo de un grupo pequeños de grandes contribuyentes. Al ser más manejable, las probabilidades de éxito aumentan.

La aplicación de sistemas adecuados para monitorear a grandes contribuyentes puede generar resultados efectivos de recaudación en el corto plazo. La incorporación de un nuevo sistema también busca provocar un cambio en la conducta de los contribuyentes. Un estudio llevado a cabo en un país de América Latina en 1992 analizó la conducta de los contribuyentes sujetos a

un sistema especial para el monitoreo de grandes contribuyentes. Se seleccionó una muestra de alrededor de 1.000 contribuyentes y los datos presentados el año anterior se compararon con los presentados al año siguiente de la incorporación de estos al sistema de monitoreo especial de grandes contribuyentes. El estudio mostró un aumento en el pago del impuesto al valor agregado (IVA) de más del 22%. El crecimiento económico durante el mismo período fue del 4%. El estudio se repitió en 1993 con otros contribuyentes incorporados al sistema y los resultados estuvieron en línea con los anteriores.

Por lo expuesto anteriormente, es aconsejable que al iniciar la modernización de las Administraciones Tributarias que así lo requieran se establezca un tratamiento especial para el grupo de contribuyentes que aporta una porción significativamente alta de ingresos y que concita un alto grado de interés de parte de la Administración Tributaria. Dada la cantidad limitada de personas y/o empresas dentro de este grupo, existe un potencial de tratamiento mucho más grande, ayudándolos a cumplir sus obligaciones, administrándolos y supervisándolos satisfactoriamente. Esto puede posibilitar obtener el control de una porción considerable de la recaudación utilizando pocos recursos y en el corto plazo.

La cantidad de grandes contribuyentes en general es limitada, lo que le permite a la Administración Tributaria establecer un sistema que sirva como proyecto piloto para personalizar la organización, los procedimientos administrativos, los sistemas informáticos, la capacitación de individuos, la educación tributaria, etc. Además, se puede obtener más fácilmente una excelente calidad en el procesamiento de la información que brindan estos contribuyentes (en sus pagos, declaraciones de impuestos y otros datos requeridos). Esto facilita la supervisión y brinda un fuerte apoyo al control, la administración y la auditoría de otros contribuyentes. Obtener información con excelencia de calidad y puntualidad facilita la verificación de incumplimientos y cobros ejecutivos. Esto posibilita seleccionar a grandes contribuyentes para auditoría. De la misma forma, es posible determinar a partir de los datos disponibles sobre grandes contribuyentes cuáles de ellos deben presentar información sobre ventas a los clientes y compras a proveedores, retención impositiva, etc. Esto ayudará a detectar la evasión de otros contribuyentes.

Los ajustes que deben hacerse a las operaciones, que son inevitables en este tipo de sistema, son más fáciles y causan menos dificultades y complicaciones cuando el sistema controla a un número pequeño de contribuyentes. La experiencia que pueden obtener de este esfuerzo los funcionarios

de la Administración Tributaria y el éxito que logren les dará confianza y será un factor clave para ampliar la aplicación del sistema a otro grupo de contribuyentes.

Las tendencias recientes en el tratamiento de grandes contribuyentes enfatizan la construcción de una mejor relación entre la Administración y los grandes contribuyentes, un aumento de la actividad de cumplimiento a través de enfoques no tradicionales (pasar de una presentación posterior de la fiscalización de la declaración de impuestos a una evaluación del riesgo en “tiempo real”) y resolución de problemas de incumplimiento. Una característica esencial de estos tipos de programas es la seguridad que brindan a los grandes contribuyentes y la identificación y resolución tempranas de problemas de cumplimiento. Construir mejores relaciones con los grandes contribuyentes fundadas en la transparencia, la confianza y el mutuo entendimiento se considera crítico para promover la transparencia y un enfoque cooperativo en pos del cumplimiento. Esto requiere comprender mejor a los contribuyentes y abordar mejor sus expectativas, lo que incluye concientización comercial, imparcialidad, apertura y diálogo, coherencia y certeza a través de la resolución temprana y expeditiva de los problemas. Las Administraciones Tributarias están respondiendo cada vez más a estas expectativas recurriendo a enfoques de gestión en tiempo real, pasando de una presentación posterior de la fiscalización de las declaraciones de impuestos a una fiscalización de riesgos y una resolución de problemas contemporáneas, y valiéndose de los principios del gobierno corporativo para mejorar el cumplimiento tributario.<sup>142</sup>

### 5.4. Pequeñas y medianas empresas (PyME)

Otro grupo de contribuyentes que merece la atención especial de las Administraciones Tributarias es el de las pequeñas y medianas empresas (PyME). Las PyME son el sector potencialmente más dinámico de la economía y la clave del crecimiento económico general. En la UE, las PyME representan el 99% de todas las empresas. Hay más de 40 millones de PyME en China, lo que representa más del 99% del total de empresas. Debido a su pequeño tamaño y sus magras estructuras, las PyME son potencialmente más dinámicas que las grandes empresas, lo que las torna de particular importancia para la creación de empleo. Sin embargo, son también más vulnerables, a menudo carecen de acceso a capital y fuentes de financiamiento.

---

142. Véase el capítulo 3.

Más que las grandes empresas, las PyME sufren de modo desproporcionado la carga administrativa, en particular aquellas dedicadas a negocios transfronterizos.

Según un Informe sobre Políticas de la OCDE publicado en enero de 2007:<sup>143</sup>

- eliminar la burocracia es una prioridad en la agenda política
- las empresas emplean demasiado tiempo en actividades tales como llenado de formularios, solicitudes de permisos y licencias, presentación de información comercial, notificaciones de cambios, etc., lo que es especialmente oneroso para las pequeñas empresas, y puede incluso desalentar a las personas a emprender un nuevo negocio.

Como se señaló anteriormente, el informe anual *Doing Business* del Banco Mundial incluye a las cargas administrativas como una variable clave de la competitividad de un país.<sup>144</sup>

La carga de cumplimiento creada por la complejidad de la legislación y la administración tributarias es una preocupación especial de las PyME y en particular de las empresas más pequeñas, como las microempresas. El componente fijo de los costos iniciales y de cumplimiento coloca a las PyME en una desventaja competitiva y puede también causar un impacto distributivo adverso. Los gobiernos deben esforzarse por encontrar medidas que reduzcan la carga de cumplimiento sin socavar la calidad de la información necesaria para exigir el cumplimiento.

Las tendencias tales como la globalización, los desarrollos tecnológicos (en especial informáticos), las normas y valores de los ciudadanos y los cambios demográficos también ejercen un impacto significativo en los asuntos de cumplimiento tributario en el segmento de los contribuyentes pequeños y medianos. Las empresas pequeñas son cada vez más globales. Las transacciones y las inversiones internacionales no se limitan ya a las grandes empresas sino que también son una práctica común de las PyME. En la actualidad, incluso las pequeñas empresas están en condiciones de competir y explotar los mercados de nichos globales. Un impulsor importante de esta tendencia es la comunicación a través de Internet. Pero aún así las empresas pequeñas se enfrentan al mismo entorno tributario regulador

---

143. OCDE, *Cutting Red Tape: National Strategies (El corte de la burocracia: Estrategias Nacionales)*, Informe sobre Políticas, enero de 2007.

144. Banco Mundial, *Doing Business (Hacer Negocios)*, 2007. Véase <http://www.doingbusiness.org/~media/FPDKM/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/Foreign/DB07-FullReport-Spanish.pdf>.

complejo de las grandes empresas, aunque con muchos menos recursos para cumplir con las normas tributarias internacionales. La existencia de intermediarios globales y jurisdicciones con baja tributación han aumentado la posibilidad del incumplimiento. El alcance de los riesgos de los regímenes tributarios no armonizados y los procedimientos administrativos no armonizados se amplía con rapidez. Esto también tendrá un mayor impacto en los riesgos de la tributación local.

Dentro del sector de las PyME, las pequeñas empresas forman un grupo de especial preocupación para la Administración Tributaria. Pese a que muchas empresas pequeñas cumplidoras operan en la economía formal, éstas son las contribuyentes principales de la economía monetaria. Los riesgos de cumplimiento en este segmento de la población tributaria difieren de los de las empresas grandes (y medianas) y los contribuyentes físicos (acaudalados). Las pequeñas empresas son más proclives a operar en la economía informal. Las características de este tipo de conducta de incumplimiento son:

- no inscripción como contribuyente
- falta de presentación de declaraciones de impuestos
- historial de pagos inexistente o insuficiente
- declaración insuficiente de facturación y ganancias
- registros contables inexistentes o insuficientes

Si bien existen otros factores que determinan el tamaño de la economía informal, los sistemas tributarios, la carga tributaria, los costos de cumplimiento y el funcionamiento de la Administración Tributaria se consideran aspectos importantes que impulsan la economía monetaria.

La competencia desleal de parte de empresas incumplidoras impone una carga tributaria desproporcionada al sector formal y puede limitar el crecimiento de esta economía. Esto puede aumentar el riesgo de un bajo cumplimiento tributario general.<sup>145</sup> La investigación da cuenta de que el cumplimiento tributario en el sector formal es menor en países que poseen un amplio sector informal en comparación con países que poseen un sector informal más reducido.<sup>146</sup>

---

145. Terkper, S.E., "Managing Small and Medium-Size Taxpayers in Developing Economies" (La Gestión de Contribuyentes Pequeños y Medianos en las Economías en Desarrollo), *Tax Notes International* (13 de enero de 2003).

146. Torgler, B., "La moral tributaria en América Latina", Documento de Debate de WWZ, WWZ, Basilea, 2003.

El desafío consiste en mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a la par que se fomentan nuevos emprendimientos comerciales, se favorece la expansión y se facilita la sucesión en las pequeñas empresas.

Un informe de la Dirección de Cooperación para el Desarrollo (DCD-DAC, en inglés) de la OCDE señala que las normativas tributarias complejas y la administración tributaria deficiente de muchos países en desarrollo constituyen barreras graves para la formalización de las empresas pequeñas.<sup>147</sup> Según el documento, las empresas informales están preocupadas por los niveles tributarios, no saben cómo cumplir con los regulaciones tributarias, desconfían de la conducta de los funcionarios tributarios o no creen que recibirán un servicio a cambio de pagar. El informe recomienda:

- evitar la tributación retroactiva de las empresas que se formalizan
- simplificar la administración tributaria (la administración tributaria es más frecuentemente citada como un problema que las tasas de impuestos)
- comunicar información sobre qué impuestos se utilizan para los servicios y cómo la empresa se beneficia de los servicios

Para encarar los temas asociados al cumplimiento de las pequeñas empresas, algunas veces se buscan soluciones en las disposiciones legales, a través de sistemas tributarios presuntos o aplicando umbrales de inscripción. En particular, el IVA es percibido como oneroso y costoso por muchas empresas pequeñas. Fijar un umbral de inscripción razonablemente alto podría ser un instrumento apropiado para reducir los costos de cumplimiento y administrativos sin reducir demasiado la recaudación del IVA.

Las medidas de las administraciones tributarias tendientes a mejorar el cumplimiento tributario de las PyME deberían incluir procesos rápidos y fácilmente accesibles de inscripción y emisión del número de identificación tributaria, disponibilidad de información clara y fácilmente accesible sobre inscripción de impuestos, presentaciones y obligaciones y procedimientos de pago. Se puede brindar información a la empresa en estrecha cooperación con las cámaras de comercio, las agencias del seguro social, el gobierno local y otras agencias gubernamentales. La consulta con socios comerciales es un buen método para aprender acerca de las dificultades y las necesidades de las pequeñas empresas. Otra práctica recomendable es visitar empresas incipientes para ayudarlas a cumplir con sus obligaciones.

---

147. OCDE, Revista sobre el Desarrollo, *Informe sobre la cooperación para el desarrollo 2006*. París, 2007.



Las actividades de selección de riesgos y auditorías dirigidas a este segmento de contribuyentes deben ser personalizadas y tomar en cuenta las características específicas de los diferentes grupos de PyME.<sup>148</sup>

### 5.5. Contribuyentes personas físicas independientes

El grupo más extenso de contribuyentes en la mayoría de los países es el de los contribuyentes personas físicas independientes. Para muchos contribuyentes independientes, su única obligación tributaria regular es la presentación anual de una declaración jurada de ingresos y el pago de impuestos. Si se utilizan regímenes de retención, la cantidad de contribuyentes que realmente deben presentar una declaración puede limitarse significativamente. Muchos países implementan la retención impositiva. Las estrategias para mejorar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes físicos que realmente están obligados a presentar una declaración de ingresos apuntan a brindar una mejor calidad de servicio al contribuyente proporcionándole información y asistencia para ayudarlo a cumplir con sus obligaciones. Estos programas generalmente comprenden la presentación electrónica, el pago electrónico y otras modalidades de soluciones informáticas, declaraciones de impuestos pre-llenadas, uso de centros de llamadas dedicados y programas de cooperación entre gobiernos para brindar servicio a este segmento de contribuyentes.

El grupo de contribuyentes personas físicas independientes es amplio y heterogéneo. Existen diferencias significativas dentro de este grupo; por ejemplo, el nivel educativo, el acceso a fuentes de información como diarios e Internet, el conocimiento sobre los impuestos y los programas del gobierno, la edad, la posición social, el entorno cultural y religioso, la moral tributaria, el nivel de ingresos y patrimonial, entre otros factores. Por lo tanto, un enfoque estratégico exitoso para el grupo de contribuyentes personas físicas independientes requiere que las Administraciones Tributarias identifiquen subgrupos diferentes dentro de este grupo para así poder identificar y dar respuesta a las diferentes necesidades de estos subgrupos y crear estrategias apropiadas de cumplimiento para promover el cumplimiento voluntario y contrarrestar el incumplimiento.

---

148. Para una descripción más detallada de la tributación de pequeñas empresas, véase el documento del Banco Mundial, *Designing a Tax System for Micro and Small Business: Guide for Practitioners (El diseño de un sistema fiscal para la micro y pequeña empresa: una guía para profesionales)*, 2008.

Un grupo de contribuyentes personas físicas independientes de gran importancia es el de los individuos con un alto nivel patrimonial (HNWI, en inglés). Este grupo representa a contribuyentes que exhiben un conjunto de características particulares:

- Sus asuntos tributarios en general son complejos.
- El potencial de ingresos tributarios involucrados es significativo.
- Tienen muchas oportunidades de utilizar esquemas de planificación tributaria.
- El efecto de su conducta tributaria en la integridad general del sistema tributario es significativo.

Los personas físicas que pertenecen a este grupo pueden desempeñar un modelo de rol en la sociedad que influye en la conducta de una parte más amplia de la población.

Aunque el grupo de estas personas físicas suele ser pequeño, puede imponer desafíos importantes a la Administración Tributaria en muchos países. El panorama tributario de las personas físicas con nivel alto de ingresos es mucho más complicado que en el caso del promedio de contribuyentes de personas físicas independientes. Los personas físicas con alto nivel de ingresos son los principales usuarios de los esquemas de planificación tributaria, que son de dos tipos: esquemas de planificación tributaria disponibles en el mercado y diseñados a medida. Los esquemas disponibles en el mercado suelen ser más usados por el extremo inferior del espectro de personas físicas con alto nivel de ingresos, mientras que los esquemas diseñados a medida tienden a ser más utilizados por los personas físicas situados en el extremo superior.

Algunas personas físicas con alto nivel de ingresos cometen evasión impositiva en el exterior. Las Administraciones Tributarias que operan en un entorno internacional cambiante están promoviendo cada vez más la técnica de que los personas físicas con alto nivel de ingresos consideren la posibilidad de revelar voluntariamente ingresos o activos ocultados en el exterior, dando un tratamiento firme a los que cometen evasión tributaria y no se presentan voluntariamente antes de que las autoridades intervengan, y promoviendo activamente la revelación voluntaria de todos los contribuyentes.

La OCDE recomienda dar una especial atención y tratamiento a este segmento particular de contribuyentes,<sup>149</sup> a saber:

- Comprender los riesgos que impone el segmento de personas físicas con alto nivel patrimonial y sus sub-conjuntos, incluidas las motivaciones de estas personas físicas y del mercado respecto de la planificación tributaria agresiva (ATP, en inglés), desarrollando un buen entendimiento de la demanda de una ATP, los proveedores, incluida la cadena de suministro, y los tipos de esquemas de ATP disponibles en el mercado.
- Establecer una estructura apropiada en las Administraciones Tributarias que se encargue de las personas físicas con alto nivel patrimonial mediante:
  - una mejor cooperación internacional a nivel tanto estratégico como operativo, y
  - la creación de un marco legislativo apropiado que apunte a riesgos específicos de la ATP (por ej., regímenes de penalidades para usuarios de esquemas y promotores, legislación a prueba de elusión, enfoque integral, etc.).
- Estudiar cómo el concepto de cumplimiento cooperativo puede aplicarse al segmento de personas físicas con alto nivel patrimonial ofreciendo, en etapas tempranas, certeza, transparencia, uso de puntos de contacto dedicados y claridad en pos de potenciar la posible intención de este segmento de efectuar una revelación completa sobre incumplimientos pasados.

Existen varias opciones o modelos organizativos para abordar el segmento de personas físicas con alto nivel patrimonial. Dado el número relativamente bajo de casos, una opción podría ser trabajar junto a grupos especializados o de expertos que aseguren que la información y las soluciones se divulguen correctamente y se implementen uniformemente. Sin embargo, una solución más estructural también podría ser establecer una unidad separada dentro o fuera de la unidad encargada de los contribuyentes físicos particulares. En los Estados Unidos se optó por establecer un grupo industrial global de alto nivel patrimonial (GHWI, en inglés) como parte de la división operativa de grandes y medianas empresas del Servicio de Impuestos Internos. El concepto del grupo GHWI es constituir un grupo de

---

149. OCDE, *Cómo tratar con individuos con alto nivel de ingresos en el cumplimiento tributario*, París, 2009.

expertos en estrategias tributarias para personas físicas acaudaladas dedicado a exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias de este grupo de contribuyentes.

## 5.6. La crisis económica y la exhortación al cambio

La crisis financiera y económica internacional no se originó por temas impositivos; sin embargo, es probable que la crisis se haya exacerbado por los sistemas tributarios que alentaban fuertemente a los contribuyentes empresariales a buscar financiación mediante deuda en lugar de capital, y a los contribuyentes físicos particulares a financiar sus gastos diarios aumentando sus hipotecas. El FMI recomendó a los legisladores tributarios modificar estas normas para limitar o eliminar las distorsiones tributarias que crean incentivos artificiales para ciertos tipos de comportamiento económico y crear sistemas tributarios más neutrales que tuvieran menos costos económicos para las sociedades y la economía global.<sup>150</sup>

La caída económica global ha requerido un gran aumento en la toma de conciencia y en la atención política que prestan los gobiernos al impacto que generan la existencia y el uso de esquemas de planificación tributaria internacionales complejos, facilitados por regímenes de paraísos fiscales creados en muchas partes del mundo, que provocan pérdidas considerables de ingresos fiscales. Los líderes del G20 han exhortado a los países a adoptar e implementar normas internacionales para el intercambio de información, lo que ha dado lugar a un aumento sustancial de los países comprometidos con la adopción y la puesta en ejecución de estas normas. En la práctica, muchos países, en especial aquellos en vías de desarrollo, enfrentan complicaciones significativas al momento de implementar efectivamente sus acuerdos de intercambio de información. El recientemente creado Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información tiene a su cargo el monitoreo de la implementación de las normas por parte de los países que asumieron un compromiso respecto de ellas. Además de adoptar e implementar normas internacionales para el intercambio de información, la Administración Tributaria podría considerar fortalecer sus actividades de cumplimiento internacionales. Para aprovechar efectivamente la caída del secreto bancario para fines tributarios en varios países, las Administraciones Tributarias deberían introducir programas de revelación voluntaria que

---

150. FMI, “Debt Bias and Other Distortions: Crisis-related Issues in Tax Policy” (El sesgo de la deuda y otras distorsiones: temas relacionados con la crisis en la política fiscal), Documento Interno del FMI, junio de 2009.

inviten y alienten a los contribuyentes a declarar ingresos no declarados previamente en el exterior a cambio de una reducción en las penalidades.

La caída económica global ha dado como resultado tasas de crecimiento del PBI mucho más bajas en todo el mundo, así como tasas de crecimiento negativas durante algunos años en un número importante de países. La recaudación tributaria total ha sufrido una caída aún más drástica en muchos países, lo que provocó menores ingresos tributarios como porcentaje del PBI. Esto se ha dado particularmente en los impuestos a la renta, impuestos a las rentas de capital, impuestos sobre el consumo de bienes específicos e importaciones, pero también en las potenciales bajas en los precios de los bienes básicos que afectan los ingresos tributarios relacionados. Los impuestos funcionan en una economía como un instrumento de la política económica. Si bien los ingresos tributarios tienden a caer más rápidamente que el PBI en una recesión económica y a aumentar más rápidamente en un período de gran crecimiento económico, los impuestos actúan como un estabilizador automático que estimula la economía en períodos de recesión y enfría la economía durante períodos de crecimiento descontrolado. Además de estas reducciones automáticas de los ingresos tributarios, los gobiernos de algunos países pueden modificar (provisionalmente) los regímenes tributarios para estimular la actividad económica en general y ciertas ramas e industrias o actividades económicas en particular, o para apoyar a ciertos grupos de la sociedad que se verían desproporcionadamente afectados por la caída económica.

Los acontecimientos económicos también influyen en la conducta de cumplimiento de los contribuyentes. Los contribuyentes afectados por una caída económica que reduce sus ganancias o que incluso les reporta pérdidas comerciales pueden verse tentados a cambiar su conducta de cumplimiento. Los sistemas apropiados de gestión del riesgo de cumplimiento operados por las Administraciones Tributarias deberían haber incluido los riesgos de cumplimiento resultantes de una caída económica que ocasionan para algunos contribuyentes una caída de sus ingresos, pérdida de empleo, reducción de ganancias y ocurrencia de pérdidas, menor acceso al crédito (bancario) y riesgo de quiebra.

El impacto de una recesión económica en la conducta de cumplimiento de los contribuyentes es complejo. La aversión al riesgo en general se correlaciona negativamente con el nivel de ingresos y riqueza. Los contribuyentes que ven reducir sus ingresos pueden volverse más cumplidores puesto que así tienen menos probabilidades de ser detectados y penalizados si incumplen sus obligaciones tributarias. El fraude tributario también es

menos redituable para los contribuyentes cuando la caída en los ingresos puede comportar tasas tributarias marginales más bajas a causa de la progresividad en la estructura de las tasas de impuestos. Como consecuencias de estos factores, la conducta de cumplimiento de ciertos grupos de contribuyentes puede mejorar durante un período económico recesivo. Sin embargo, hay otros factores que pueden motivar un incumplimiento más fuerte. Estos pueden incluir un menor acceso de los contribuyentes a las líneas de crédito (muchos bancos han introducido normas más estrictas para el otorgamiento de créditos a sus clientes), menor facturación y ventas, lo que ocasiona menores ganancias o incluso pérdidas; deterioro de la disciplina de pago de los clientes, lo que deriva en mayores restricciones de las posiciones de efectivo y el riesgo de quiebra. Otro factor es el aumento del desempleo. En términos generales, las personas exitosas empleadas en el sector formal son también más exitosas en el sector informal que las personas desempleadas, y las personas empleadas en el sector formal son en general más proclives a ganar (un poco) en el sector informal además de sus ingresos formales. Aunque algunos estudios señalan que el cumplimiento tributario se correlaciona negativamente con la tasa de desempleo,<sup>151</sup> la relación entre desempleo y cumplimiento tributario es en realidad mucho más compleja. Sin embargo, también es probable que una caída repentina de la tasa de empleo en un país tenga un impacto negativo en la tasa de cumplimiento. Además, una recesión económica aguda también puede originar cambios en el clima general de la sociedad que afecten las normas sociales y la percepción sobre la aceptación del incumplimiento tributario.

En cierto modo llama la atención que los gobiernos no se anticipen a las recesiones económicas como en el caso de la reciente situación económica originada por la crisis financiera. Cada recesión o caída económica parece ser la madre de todas las depresiones. Y sin embargo es un hecho de la vida que tras un período de prosperidad sobreviene el lado negativo del sistema económico. En realidad la frecuencia de estos tipos de crisis es bastante alta. Entre los ejemplos recientes pueden citarse la crisis del peso mexicano de 1994-1995, la crisis del rublo en Rusia, en el verano de 1998 seguida por la crisis financiera asiática; la crisis económica argentina de 1999-2002 y, por último, la crisis bancaria de 2008-2010. La reacción de muchas autoridades

---

151. Plumley, A. H., *The Determinants of Individual Income Tax Compliance: Estimating the Impacts of Tax Policy, Enforcement, and IRS Responsiveness* (Los factores determinantes del cumplimiento en el pago del impuesto sobre la renta individual: la estimación de los impactos de la política tributaria, su aplicación y la capacidad de respuesta del IRS), 1996.

tributarias ante la crisis es inquietante y sorprendente. Desde luego que es comprensible que las autoridades tributarias estén profundamente preocupadas por las caídas proyectadas en los ingresos tributarios, pero es increíble observar cómo cada acción reciente de las Administraciones Tributarias, cada decisión estratégica y cada política o cambio organizativo, haya estado motivado por la recesión y asociado a ésta. Las respuestas que se dan para paliar los desafíos de menores ingresos tributarios, la escasez de líneas de crédito para los contribuyentes y los posibles niveles generales más bajos de cumplimiento tributario están a menudo totalmente en línea con las estrategias y operaciones normales de muchas autoridades tributarias. La mayoría de las soluciones comprenden medidas para endurecer el cumplimiento, aumentar la comprensión de las necesidades específicas del contribuyente y ampliar y mejorar la asistencia que se les brinda, acelerar el procesamiento de las declaraciones de impuestos para darle el dinero al contribuyente lo antes posible, ajustar los programas de pagos anticipados para mostrar que los pagos anticipados se aproximan más a la obligación tributaria final del contribuyente; asegurar la recaudación de grandes contribuyentes y de las retenciones tributarias para tener un flujo permanente, significativo y estable de ingresos, e intensificar el cobro de deudas. John Brondolo brinda un panorama más detallado de las estrategias destinadas a abordar temas de cumplimiento específicos relacionados con las crisis económicas que han implementado por varias autoridades tributarias.<sup>152</sup> Básicamente, estos tipos de estrategias y acciones deberían considerarse como actividades clave de las Administraciones Tributarias en todas las circunstancias, durante períodos tanto de bonanza económica como de recesión. Como contribuyentes nos sorprendería y hasta nos irritaría y frustraría ver que la Administración Tributaria está más dispuesta a devolver el IVA más rápidamente durante una crisis que en épocas previas; en cualquier caso, el impuesto reintegrado es dinero del contribuyente y éste tiene derecho a recibir su dinero lo antes posible. Otro ejemplo es la renuencia de las autoridades tributarias a cobrar los pagos del IVA. A menudo se ofrecen mayores facilidades para efectuar pagos obligatorios durante épocas normales. Esta práctica debe ser calificada como una extraña estrategia de las autoridades tributarias puesto que el gobierno, en su función de recaudador fiscal, no es un banco disfrazado, y además la única razón por la que debe pagarse el IVA es porque ha tenido lugar una facturación, hecho que no tiene nada que ver con el ingreso final del comerciante. Esto se da de manera aun más significativa en las retenciones impositivas, que incluyen

---

152. Brondolo, J., "Collecting Taxes During an Economic Crisis: Challenges and Policy Options" (La recaudación de impuestos durante una crisis económica: desafíos y opciones de política), Nota del FMI, Washington DC, julio de 2009.

el impuesto sobre el salario o los impuestos sobre la nómina y los aportes al seguro social, ya que estos pagos representan principalmente transferencias de dinero retenidas a los empleados y que les pertenece a estos.

Esta sección propone algunos consejos sobre lo que deben y pueden hacer las Administraciones Tributarias durante y después de una crisis económica cuando la recaudación tributaria está muy por debajo de la proyectada y el gobierno debe enfrentar un déficit presupuestario más alto. Durante una crisis económica, se advierte que el contexto se modifica pero no así los procesos – los contribuyentes deben presentar sus declaraciones de impuestos y pagar sus impuestos, y esto no cambiará.

Ofrecemos algunas recomendaciones sin pretender que la lista abarque todas las posibles soluciones.<sup>153</sup> Cada crisis es diferente y las finanzas domésticas son exclusivas de cada Estado y no siempre equiparables a otras situaciones aún cuando tengan similitudes.

- Un cultura sólida de cumplimiento o bien existe o no existe en una sociedad. La idea de que puede establecerse una fuerte cultura de cumplimiento durante un período de recesión económica en un país que tiene una cultura de cumplimiento débil es ilusoria, e intentar mejorar el cumplimiento general mientras se atraviesa una recesión económica es en vano. El nivel de servicios profesionales que constituye uno de los pilares del cumplimiento debe conformar una infraestructura independiente que no puede verse afectada por los vaivenes económicos. Si existe un sistema de gestión del riesgo de cumplimiento eficaz, éste debe ser mantenido y no se deben introducir cambios radicales que puedan fácilmente ocasionar una pérdida de la confianza en la Administración Tributaria y dañar su reputación de confiabilidad.
- Un elemento esencial de la gestión del riesgo de cumplimiento es comprender por qué un contribuyente no quiere cumplir con sus obligaciones de pago. Se debe hacer una clara distinción entre los contribuyentes que esencialmente están dispuestos a pagar pero que no pueden hacerlo por las circunstancias y los que no están dispuestos a pagar. Los contribuyentes no predispuestos desean esconderse detrás de una pantalla y la crisis económica puede aumentar su percepción de que el

---

153. Algunas de estas recomendaciones están ciertamente en línea con ciertos pensamientos propuestos por la Autoridad Tributaria de Irlanda (presentación ante la Asamblea General de la Organización Intra-Europea de Administraciones Tributarias, Bruselas, 8 y 9 de julio de 2010).



incumplimiento esté justificado al creer ellos que otros contribuyentes también incumplirán y que la tolerancia de la Administración Tributaria para con los contribuyentes incumplidores ha aumentado según lo evidencian las prácticas de cumplimiento más laxas.

- Además, los contribuyentes que desean pagar pero no pueden también terminarán por honrar sus obligaciones de pago. Durante una recesión, la Administración Tributaria puede tender a ser más tolerante con este tipo de contribuyente; pero la Administración Tributaria debe tener cuidado de no mantener “vivas” a empresas que ya no tienen un razón para existir y que no pueden sobrevivir sin el apoyo del gobierno. Esto no sería justo con aquellos contribuyentes que sí pagan la totalidad de sus impuestos. Uno de los beneficios de una crisis es una limpieza económica y una ardua pero justa selección entre empresarios fuertes y débiles. El capitalismo es la voluntad de sobrevivir de acuerdo con las normas del Darwinismo y sólo los más adaptados sobreviven. Cuando caen empresas, surgen otras nuevas para explorar nuevas oportunidades, las cuales merecen un tratamiento justo y los servicios tributarios necesarios para comenzar, pero no pueden enfrentarse a una competencia falsa si existen competidores débiles que son apoyados por la Administración Tributaria a través de pagos simplificados, imputación de deudas incobrables a pérdidas y un tratamiento “laxo” de auditorías y cumplimiento.
- Las Administraciones Tributarias que efectúan este tipo de tratamiento de los contribuyentes terminarían convirtiéndose en un banco para ayudar a contribuyentes con problemas financieros. La Administración Tributaria no debe operar como un prestador de último recurso; en primer lugar, porque ese rol no puede considerarse como una competencia central de la Administración Tributaria; y en segundo lugar, porque las Administraciones Tributarias no poseen el conocimiento para emitir un juicio financiero correcto.
- La Administración Tributaria pagará un precio alto si carece del conocimiento esencial del negocio y del impacto de los acontecimientos económicos en la comunidad de negocios y el comportamiento empresarial. La tributación está tan enraizada en la economía que evaluar una declaración de impuestos sólo puede hacerse mediante una correcta combinación de habilidades técnicas tributarias, un sentido de la fiscalización y un sólido entendimiento del entorno de negocios. En períodos económicos pujantes, la Administración Tributaria puede recaudar los frutos tributarios con relativa facilidad, pero durante

períodos recesivos, la cosecha consiste más en recoger las cerezas cuidando de no destruir los brotes futuros y desechando las partes inservibles.

- Un tratamiento justo y correcto de los contribuyentes es siempre un requisito básico para generar un clima de cumplimiento voluntario; no obstante, durante los días aciagos de la economía, la forma como la Administración Tributaria y sus funcionarios tratan a los contribuyentes es vital para mantener la actitud de cumplimiento voluntario de los contribuyentes.
- Al contribuyente que afirma no poder pagar impuestos nunca se le debe permitir abandonar la obligación de presentar la declaración de impuestos. Aún cuando un contribuyente no pueda pagar los impuestos adeudados, debe exigírsele cumplir cabalmente con sus obligaciones y los procedimientos administrativos para asegurar así contar con la información requerida para una determinación precisa del impuesto. La Administración Tributaria debe tener mucho cuidado de no aceptar fácilmente las pérdidas o deudas declaradas por los contribuyentes. Los funcionarios tributarios solían centrar la atención en las ganancias, los ingresos y la facturación y tendían a prestar menos atención a la falta de ingresos. Sin embargo, en un sistema donde las pérdidas tributarias se trasladan para compensarse en ejercicios futuros, las pérdidas que se aceptan hoy ejercerán un impacto en la recaudación tributaria futura. Los ministros de finanzas suelen quejarse de que tras la recuperación de una economía, la recaudación del impuesto a las ganancias de empresas permanece muy por debajo de las expectativas debido al hecho de que las ganancias nuevas son compensadas por pérdidas anteriores.
- En un sistema de evaluación del riesgo se debe incluir el resultado posible de una recesión. Si una administración se sorprende por la existencia de indicadores económicos que distan en gran medida de ser positivos, entonces uno puede tener serias dudas sobre su capacidad de gestión. Una crisis económica externa nunca puede ser la razón de una crisis de gestión interna; si es así, entonces el problema subyacente es más grande de lo que se piensa.
- La alta gerencia debe tomar decisiones correctas con recursos limitados. El Tesoro normalmente desea recortar el presupuesto siempre que es posible. La Administración Tributaria no es un paraíso seguro en el proceso presupuestario. Es la función de la gerencia convencer al tesoro de que los recortes presupuestarios podrían afectar negati-

vamente la moralidad y la motivación del personal y de la necesidad de contar con recursos suficientes para enfrentar las consecuencias de la crisis. No obstante, en algunas Administraciones Tributarias, existe claramente “demasiada grasa en los huesos” que se ha acumulado fácilmente durante los años prósperos. Si se han evitado deliberadamente reducciones de costos durante los años prósperos, entonces la gerencia tiene al menos una responsabilidad compartida y no puede culpar a los encargados de fijar el presupuesto por hacer uso de sus hachas, y en cierta medida pueden considerar el recorte de costos como una medida útil para priorizar y mejorar la eficiencia y organizar dónde centrar la atención.

- Fijar prioridades puede resultar difícil porque todas las funciones y procesos tienen su importancia específica y demandan una atención particular durante una caída económica. Adoptar una actitud contenedora y competente basada en la comprensión del negocio es un requisito clave, pero también lo es una práctica eficaz de auditorías y cumplimiento (donde el monitoreo de las deudas y pérdidas concite la misma atención que la fiscalización de los activos y las ganancias). Los procesos de la Administración Tributaria deben organizarse de forma tal de que pueda hacerse frente a cada fase del proceso económico.
- Por último, pero no menos importante: se debe prestar una fuerte atención al cobro de deudas. La detección a tiempo de la morosidad tributaria y la realización de actividades efectivas y a medida para exigir el cumplimiento son necesarias para hacer frente al riesgo de incumplimiento de pagos.<sup>154</sup> Si las deudas pendientes vencen, la recuperación se tornará muy difícil, cuando no imposible.

---

154. Para más detalles sobre el cobro ejecutivo de deudas, véase el Capítulo 6.

---

## Capítulo 6

### Procesos Primarios

Hay varias formas de clasificar a los procesos que se utilizan dentro de una Administración Tributaria. Una es hacer una distinción entre procesos principales o primarios y procesos de respaldo.

Los procesos primarios se desprenden de las tareas principales, la filosofía comercial, las metas fijadas, la gestión del riesgo de cumplimiento y la política de cumplimiento de una Administración Tributaria. Estos procesos comprenden la identificación y la inscripción de contribuyentes, la gestión de archivos, la determinación, fiscalización y auditoría, el manejo de apelaciones administrativas, la investigación y los enjuiciamientos, los cobros y la prestación de servicios.

Además de estos procesos principales, la Administración Tributaria realiza procesos de respaldo. Estos posibilitan que la organización lleve a cabo los procesos principales. Los procesos de respaldo ejecutados dentro de la Administración Tributaria consisten en finanzas, hospedaje, recursos humanos, información y automatización, investigación y desarrollo.

#### 6.1. Identificación y registro de contribuyentes

La función de recopilación de registros, que abarca la identificación y el registro de los contribuyentes, constituye una tarea importante de la Administración Tributaria. Aunque las autoridades tributarias tienden a concentrarse en las auditorías de contribuyentes ya conocidos e inscritos, también deben emplear sus esfuerzos para incluir a todas las personas y empresas que han evadido inscribirse en el sistema de declaración impositiva.

La gestión de los registros de contribuyentes puede dividirse en tres funciones básicas: creación, actualización y eliminación.

La creación (o la inscripción inicial) tiene lugar cuando los contribuyentes cumplen voluntariamente con su obligación legal de presentar una declaración de impuestos en el caso de que el impuesto les afecte. Los contribuyentes empresariales en general deben inscribirse en el IVA para poder operar su negocio. Un sistema de determinación impositiva eficaz alienta

el cumplimiento de los contribuyentes con sus obligaciones de inscripción. En este sentido, las personas deben poder contar con información clara y completa sobre los requisitos que las obligan a inscribirse. Por su parte, las Administraciones Tributarias deben allanarles el camino a los contribuyentes facilitando al máximo posible los requisitos procesales mediante soluciones de tecnología de punta para la inscripción tales como la inscripción y la presentación de declaraciones de impuestos en línea las 24 horas los 7 días de la semana. La inscripción electrónica de los contribuyentes es una medida que cubre adecuadamente las necesidades de los contribuyentes y promueve así el cumplimiento, reduce la cantidad de errores no intencionales y es eficiente en términos de costos.

No obstante ello, las Administraciones Tributarias también deben tomar medidas para garantizar la integridad de la inscripción de los contribuyentes. Por lo tanto, es necesario establecer un sistema a través del cual la Administración Tributaria sea notificada de todos los acontecimientos externos que tengan implicancias fiscales, como por ejemplo el establecimiento de empresas o negocios unipersonales, transferencias de oficinas registradas, inicio de empleos remunerados de personas físicas, cambios de domicilio, cambios de actividad, etc. Así, la información sobre los empleados puede ser suministrada por las empresas que les pagan. De modo similar, se les puede requerir a aquellas instituciones que, en virtud de la legislación comercial deban registrar nuevos emprendimientos comerciales o cambios en el capital de la empresa, que proporcionen esta información a las autoridades tributarias. Este es el caso de los tribunales comerciales en Francia que manejan la inscripción obligatoria de todas las empresas en un registro comercial a los fines de la divulgación y la seguridad de las transacciones comerciales y remiten información sobre empresas nuevas a la Administración Tributaria. Con relación al problema común de recuperar datos sobre contribuyentes que se mudan de domicilio resulta útil establecer un intercambio de información sistemático entre la Administración Tributaria y las oficinas de correos y municipalidades.

Las Administraciones Tributarias deberían garantizar el cumplimiento de los requisitos de inscripción realizando inspecciones ocasionales a los contribuyentes, por ejemplo inspecciones físicas en instalaciones de empresas y residencias particulares de áreas selectas, visitas a empresas incipientes, verificaciones espontáneas en mercados y otros sitios comerciales, inspecciones vehiculares y también recabando fuentes de información sobre actividades económicas como periódicos e Internet.

En suma, las medidas que pueden garantizar la integridad de las inscripciones de contribuyentes son:

- obligaciones legales claras para que los contribuyentes se inscriban por iniciativa propia
- procedimientos sencillos y fácilmente accesibles (instalaciones para inscripción electrónica)
- enlaces apropiados a otras bases de datos externas pertinentes
- actividades diversas que apunten a detectar contribuyentes no inscritos

Para evitar el uso abusivo de inscritos y de inscripciones falsas las Administraciones Tributarias también deberían crear políticas y prácticas para detectar y dar de baja expeditivamente a aquellos contribuyentes que se han vuelto inactivos y, en igual nivel de importancia, a los falsos inscritos que lo hacen con la intención de abusar de su condición con la autoridad tributaria.

La tarea de recopilación de registros consiste en asignar un número de registro a las empresas o las personas físicas sujetas al impuesto para así facilitar la identificación precisa y monitorear mejor sus transacciones (este número puede indicarse no sólo en las declaraciones de impuestos sino también en facturas, membretes, cartas comerciales, etc.). De ser posible, y en particular cuando lo permita la ley, este número debe ser único (número del seguro social, número de identidad nacional, etc.) y ser utilizado por todos los departamentos u organizaciones encargadas de administrar algunos o la totalidad de los impuestos. No obstante, todavía es posible encontrar una cantidad significativa de países en los que existe un número específico asignado para fines tributarios solamente.

### 6.1.1. Número de identificación tributaria

El número de identificación tributaria (NIT) es un elemento de enlace de la información que se ingresa en las bases de datos de la Administración Tributaria sobre cada contribuyente. Sin lugar a dudas es un instrumento muy útil para facilitar el intercambio de información entre las Administraciones Tributarias y los contribuyentes, los empleadores y otras personas que tengan obligaciones de retenciones o la obligación de proporcionar información sobre terceros, así como entre la Administración Tributaria y otros organismos gubernamentales y las Administraciones Tributarias de otros países. El uso del NIT ayuda a mejorar la eficiencia de la gestión de la información y posibilita y facilita la realización de los controles de entrecruzamiento de información.

El NIT se asigna tanto a personas físicas como jurídicas. Puede ser emitido principalmente para fines de administración tributaria pero también, desde una perspectiva más amplia, como un número fiscal social o un número de identificación en el ámbito del gobierno. En principio se usa solamente en el ámbito fiscal o gubernamental, aunque también se utiliza en algunos países en transacciones privadas. De hecho, en algunos países, su uso está tan generalizado que toda la población posee un número de identificación tributaria desde el nacimiento o a partir de cierta edad. Esta práctica facilita su aplicación generalizada en asuntos tributarios.

El NIT es un instrumento que la Administración Tributaria puede utilizar para lograr dos objetivos fundamentales: una identificación más fácil de las personas físicas y jurídicas y un control altamente eficaz de operaciones significativas (por ej., transacciones comerciales), siempre y cuando las partes que intervengan en las transacciones exijan que dicho número sea comunicado.

Si la Administración Tributaria cuenta con un sistema de información adecuado, un número único y permanente puede identificar a los contribuyentes obligados a declarar y pagar impuestos. Es muy importante que cada individuo o cada empresa mantenga el NIT asignado inicialmente hasta su fallecimiento o hasta la liquidación y que no lo cambie bajo ninguna circunstancia.

De igual modo, para poder acreditar el NIT cada contribuyente debe contar con una tarjeta o un respaldo documental para exhibir ante otros contribuyentes o ante la Administración Tributaria. En el caso de las personas físicas este respaldo documental puede coincidir con el documento de identidad, el pasaporte o la tarjeta del seguro social.

Los NIT, en general, constan de caracteres numéricos, caracteres alfabéticos o una combinación de ambos; si bien se prefiere el uso de caracteres numéricos exclusivamente, incluso de un dígito de auto-prueba, ya que facilita el procesamiento informático y el recibo y la transmisión de información.

Además, en aras de facilitar los intercambios de información entre las Administraciones Tributarias de los diferentes países, es aconsejable que cada contribuyente mantenga el mismo NIT que posee en su país de origen aunque opere en un país distinto, ya que de este modo será más fácil identificarlo e intercambiar información entre las Administraciones Tributarias.

Como se ha señalado, es aconsejable que los contribuyentes, tanto individuos como sociedades, estén obligados a usar el número en aquellas transacciones que tengan implicaciones tributarias y particularmente en las siguientes circunstancias:

- En transacciones comerciales entre empresarios, el NIT debe figurar en las facturas.
- En los registros de nómina que contienen datos del salario que pagan los empleadores a sus empleados, deben figurar los números de ambas partes.
- Las personas o entidades que participan en un plan de seguros y/o de retiro deben comunicar su NIT a la empresa aseguradora.
- En transacciones con bancos y, especialmente, al abrir una cuenta, el NIT debe ser comunicado al banco.

Además de las transacciones mencionadas, el NIT debe aparecer en declaraciones, comunicaciones y otros documentos presentados por los individuos y las empresas a la Administración Tributaria, la Aduana y la agencia del seguro social.

La obligación de comunicar el NIT puede observarse desde una triple perspectiva:

- (1) La comunicación del número propio.
- (2) La comunicación del NIT de otros individuos y sociedades a fin de informar a la Administración Tributaria sobre la existencia de relaciones profesionales o económicas.
- (3) La comunicación de otros contribuyentes que no cumplen con la obligación de usar el NIT cuando su uso sea exigido en las relaciones entre contribuyentes (esta conducta debe ser penalizada por ley).

Los beneficios que la sociedad obtiene de un sistema eficaz de números de identificación únicos permanentes en la modalidad de un número de identificación tributaria u otro son evidentes:

- El NIT es constante y no puede modificarse, mientras que otros datos de los contribuyentes, como el domicilio, pueden variar periódicamente.



- Limita en gran medida los malentendidos sobre la identidad.
- El NIT puede vincularse con diferentes fuentes de información que se acceden más fácilmente utilizando el número y pueden vincularse fácilmente con otros datos.
- El uso del NIT facilita ampliamente la comunicación con los contribuyentes.

El uso de un NIT es una precondition esencial para lograr un intercambio eficaz de datos de contribuyentes entre distintos países. Para instaurar un control eficiente de los ingresos provenientes de fuentes extranjeras es necesario identificar adecuadamente a los destinatarios tanto en el país de origen como en el de destino. Para ello es muy útil mantener el NIT asignado por el país de origen. El intercambio de información se verá así facilitado grandemente.

### 6.1.2. Fraude de identidad

El uso más eficaz de los NIT o, más ampliamente de los números de identificación única, se da en el ámbito gubernamental. Esto puede incluir también el enlace del NIT con otras funcionalidades tales como el ingreso legal en el mercado de trabajo, el acceso al sistema del seguro social incluido el derecho a percibir beneficios sociales y atención médica y el derecho a la educación. El enlace de estos derechos sociales con personas que tienen un NIT puede ser una herramienta eficaz para limitar el uso de estos beneficios a los individuos que tienen un derecho legal sobre ellos. Sin embargo, este enlace también ofrece incentivos para cometer “fraude de identidad” por parte de personas que no tienen un NIT y que tratan de obtenerlo ya sea utilizando documentación de identidad falsa o valiéndose del número de otra persona. En ocasiones los números de inscripción son utilizados por muchas personas distintas. Las Administraciones Tributarias deben tomar medidas para combatir esta forma de abuso del NIT.

### 6.1.3. Clasificación de contribuyentes

Los contribuyentes pueden clasificarse de varias formas. La mayoría de los países distingue a sus contribuyentes en función de su relevancia tributaria. Los criterios más comunes utilizados para la clasificación de contribuyentes son:

- el monto del impuesto gravado
- el monto del impuesto pagado
- el monto de la facturación
- el monto de las retenciones
- la cantidad de empleados
- aquellos sujetos a impuestos específicos (tabaco, cerveza, etc.)
- la actividad económica

Otra forma de clasificar a los contribuyentes es de acuerdo con su conducta tributaria (por ej., como es el caso de Bolivia, Colombia, Ecuador y El Salvador). Algunos factores que se consideran en el análisis de la conducta de los contribuyentes son:

- la cantidad de intimaciones de pago
- la cantidad de declaraciones de impuestos presentadas
- la cantidad de declaraciones de impuestos con pago cero
- el nivel de cumplimiento con sus obligaciones
- antecedentes de verificaciones y/o cobros
- índice de tributación

La estrategia más completa y eficaz para clasificar a los contribuyentes consiste en una combinación de las perspectivas de relevancia y conducta tributarias (una práctica de larga data en los Países Bajos).

### 6.1.4. Gestión de archivos<sup>155</sup>

El proceso principal de la gestión de archivos consta de los siguientes procesos constitutivos:

- *Recolección de datos*: consiste en la recolección y el procesamiento (activos) de información de relevancia tributaria suministrada por los contribuyentes y terceros o recogida de otras fuentes de información sobre contribuyentes.
- *Registro y gestión*: consiste en el registro y la gestión de la información sobre contribuyentes con enlaces pertinentes entre los contribuyentes.
- *Disponibilidad de datos*: consiste en poner a disposición la información para los procesos de gravamen y cobro.

---

155. Artículo basado en Radano, A., Administración Tributaria: Funciones Básicas, Mejores Prácticas y Planeamiento Estratégico, 1996.

- *Suministro de información:* proporcionar información disponible sobre contribuyentes incluyendo datos sobre inscripción y nivel y fuentes de ingresos de los contribuyentes a otros organismos de gobierno y contribuyentes.

### *Presentación electrónica*

Procesar la información sobre declaraciones y pagos de impuestos es una de las actividades de las Administraciones Tributarias que mayor tiempo demanda. Asimismo, los sistemas tradicionales de ingreso de datos en formularios de declaraciones y pagos con frecuencia generan una cantidad inmanejable de errores que obstruyen la acción eficiente de la administración. Para sortear estos problemas las Administraciones Tributarias pueden optar por el uso de sistemas de presentación electrónica para declaraciones y pagos de impuestos, así como también intercambiar información sobre contribuyentes con otros organismos gubernamentales, tanto a nivel local como internacional.

¿Cuáles son los posibles inconvenientes del uso de sistemas electrónicos para presentación de declaraciones y pago de impuestos? Existen algunos argumentos en contra de la implementación de estos sistemas:

- *El problema de la firma:* Un contribuyente puede negar que una declaración de impuestos sea suya. Este problema, sin embargo, no es exclusivo de una declaración de impuestos electrónica ya que los contribuyentes también pueden negar la autoría de una declaración impresa. Además, los sistemas electrónicos de autenticación de firmas se han desarrollado a través de sistemas de contraseñas y codificación públicos/privados.
- *Riesgos asociados a la confidencialidad de la información del contribuyente:* La solución a este problema son las técnicas criptográficas.
- *Riesgos asociados a la integridad de la información del contribuyente:* Existe la posibilidad de que la información incluida en una declaración o el pago de un contribuyente haya sido modificada indebidamente. Para minimizar esta posibilidad la tecnología informática ha desarrollado un gran número de herramientas.
- *Riesgos de fraude:* Se afirma, por ejemplo, que los revisores de las declaraciones de impuestos del Servicio de Impuestos Internos de EE.UU. poseen un “sexto sentido” para detectar fraudes en documentos impresos presentados por los contribuyentes y que esta habilidad

se ha vuelto inútil con el advenimiento de los sistemas de declaración electrónica.

- *El temor de los contribuyentes a usar sistemas de débito directo:* Esta resistencia se origina en el miedo de que la Administración Tributaria pueda efectuar débitos no autorizados de sus cuentas.

El uso de sistemas electrónicos de declaración y pago es muy beneficioso en varios sentidos. Estas son algunas de sus ventajas:

- Los contribuyentes pueden ser asistidos mejor y más fácilmente en la preparación de sus declaraciones y pagos.
- Se reducen los costos de cumplimiento de los contribuyentes (estos normalmente requerirán menos tiempo para preparar sus declaraciones y pagos al utilizar sistemas electrónicos; además, en muchos casos los contribuyentes ya no necesitarán contratar a un contador o un asesor fiscal ya que los sistemas de declaración y pago electrónicos les permitirán cumplir con sus obligaciones sin requerir ningún otro tipo de ayuda).
- Se reducen los costos de procesamiento de la Administración Tributaria (los costos disminuyen considerablemente al eliminarse el ingreso de datos de los formularios, aunque el uso de tecnologías de captura de datos, tales como el reconocimiento óptico de caracteres (OCR en sus siglas en inglés) y los códigos de barras también pueden reducir en gran medida los costos de procesamiento. La ventaja de la declaración electrónica aumenta a medida que lo hace la tasa de declaraciones electrónicas y es particularmente alta cuando la obligatoriedad de la declaración electrónica es del 100%).
- Se requiere menor tiempo para poner a disposición de los usuarios de la Administración Tributaria la información sobre declaraciones y pagos (los datos recibidos a través de medios electrónicos pueden cargarse en la base de datos de la Administración Tributaria y utilizarse, casi de inmediato, para apoyar los procesos de selección de riesgos, determinación y auditoría y el cobro ejecutivo de deudas).
- Aumenta la calidad de la información relativa a declaraciones y pagos (en vista de que el programa de sistemas de declaración y pago utilizado por los contribuyentes ejecuta validaciones estrictas de la información ingresada, con un mínimo margen de error que es casi equivalente a 0%).

Un elemento importante del diseño del sistema de declaración y pago electrónicos es la estrategia de implementación. La mayoría de los países ha preferido comenzar con uno o dos grupos de contribuyentes (por ej., grandes contribuyentes). Algunos países, como Brasil, han preferido comenzar con todos los contribuyentes que tenían deseos de presentar sus declaraciones de forma electrónica.

Un aspecto importante de la estrategia de implementación es si la declaración electrónica será de carácter voluntario u obligatorio. Si bien las ventajas para los contribuyentes son obvias, en muchos países el proceso de incorporación de la declaración electrónica ha sido lento; los contribuyentes empresariales en particular son indecisos respecto de la declaración electrónica.

En Argentina y en algunos estados brasileños los contribuyentes sólo pueden presentar sus declaraciones de manera electrónica. La autoridad tributaria de Brasil (SRF) requiere a las empresas que declaren exclusivamente a través de disquetes o por Internet. En los Países Bajos, los contribuyentes físicos particulares pueden optar por la declaración electrónica y la impresa; en el caso de las personas jurídicas, la declaración electrónica se instituyó como obligatoria en el año 2005. En los Estados Unidos, la declaración electrónica también es obligatoria para (ciertos grupos de) personas jurídicas.

Tan pronto como la Administración Tributaria cuenta con la infraestructura apropiada para recibir declaraciones y pagos electrónicos debe considerar seriamente instituir la obligatoriedad de esta forma de declaración y de pago. Lógicamente, este requisito debe introducirse correctamente teniendo en cuenta la capacidad de los contribuyentes de acceder a los sistemas electrónicos de la Administración Tributaria. Otras medidas para incrementar la tasa de declaración electrónica pueden ser reintegros tempranos, software gratuito y, eventualmente, incentivos monetarios.

### 6.1.5. Imposición tributaria

El proceso principal de la imposición tributaria consta de los siguientes procesos constitutivos:

- *Registro y gestión*: consiste en el registro y la gestión de la información derivada de las declaraciones de impuestos para los fines de selección y tratamiento.

- *Evaluación de aportes*: consiste en la evaluación de los aportes a fin de establecer la obligación fiscal sobre la base de los diversos aportes efectuados (impuesto a la renta, impuesto a la renta de sociedades, impuesto sobre la facturación, impuesto al salario, etc.).
- *Establecimiento de la estrategia de tratamiento*: consiste en la evaluación, la asignación y la selección del tipo de tratamiento.
  - examen tributario técnico, dividido en un examen administrativo y un examen de campo
  - reevaluación
- *Establecimiento de la base de la determinación del impuesto*: consiste en la realización del proceso de tratamiento, que incluye el establecimiento de la base de la determinación fiscal y la posible aplicación de sanciones legales administrativas.
- *Cálculo y conclusión*: es el proceso de calcular y producir determinaciones y otras decisiones.

### *Determinación del monto de las obligaciones tributarias*

La Administración Tributaria debe tener conocimiento formal del monto del impuesto adeudado por cada contribuyente. En esta instancia se observa una peculiaridad casi exclusiva del servicio fiscal con respecto a cualquier otro sector de la economía.

En efecto, en toda relación económica existe un proveedor y un destinatario (o consumidor), y es el proveedor quien determina y formaliza la transacción entregando la factura correspondiente a los bienes o servicios prestados, en tanto que el consumidor debe pagar el monto indicado en la factura.

En el ámbito tributario, al no tener lugar una prestación directa de bienes o servicios a cambio del importe que se paga como impuesto, se produce generalmente una inversión del rol de quien documenta la deuda resultante de la operación. Normalmente es el contribuyente el que determina y paga el impuesto, y posteriormente la Administración Tributaria utiliza sus prerrogativas jurídicas para revisar y redeterminar la deuda fiscal declarada por el contribuyente.

Esta inversión de roles es una de las causas principales de la complejidad y la dificultad de administrar con eficacia el sistema tributario.

En general, la deuda tributaria correspondiente a los impuestos internos es informada a la Administración Tributaria a través de la presentación por parte del contribuyente de una declaración de impuestos (en algunos países se la denomina “declaración jurada”). Si bien ésta constituye el respaldo formal principal de la deuda fiscal, no es el único. Existen otros conceptos y documentos utilizados por las Administraciones Tributarias para formalizar la deuda tributaria, a saber:

- Determinación para pagos anticipados del impuesto.
- Determinación del desglose de la deuda fiscal (para su pago en cuotas).
- Notificación que solicita el pago a cuenta del impuesto adeudado por no haber presentado la declaración en el plazo debido.
- Notificación que solicita el pago de impuestos a causa de errores matemáticos o errores en el uso de tasas, incurridos al momento de confeccionar la declaración de impuestos.
- Determinación de los intereses por el atraso en el pago de impuestos.
- El documento que le posibilita a la Administración Tributaria proceder al cobro ejecutivo de la deuda fiscal (comprobante de deuda, nota de adeudo, declaración de infracción, etc.).
- Determinación del impuesto por ajustes efectuados como resultado de una verificación (en algunos países se utiliza la declaración de impuestos rectificatoria).
- Determinación de riesgo del impuesto cuando el contribuyente está en desacuerdo con los ajustes fiscales efectuados por la Administración Tributaria.
- Determinación de multas por infracciones tributarias incurridas por el contribuyente.

La determinación tributaria basada en la información que declaran los contribuyentes es la forma de determinación más utilizada. Dos procedimientos administrativos pueden distinguirse:

- Una primera fase en la cual se verifica formalmente la información declarada (para verificar que se hayan declarado todos los datos obligatorios, se hayan suministrado los documentos pertinentes, etc.).

- Una segunda fase que consiste en aplicar una escala o tasa a la base del impuesto que se verificó formalmente.

Estos procedimientos originan la preparación de dos documentos:

- La notificación de determinación, que se envía al contribuyente y constituye una orden de ejecución para el pago del impuesto (se indican las leyes y normas pertinentes, la base del impuesto, el monto del impuesto, el domicilio del departamento al cual debe remitirse el pago y el plazo de pago);
- el registro tributario, que es un documento vital para el cobro del impuesto ya que convalida la deuda.

Si el impuesto no es determinado mediante el registro tributario la declaración impositiva del contribuyente cumple las funciones de determinación y convalidación.

No es suficiente simplemente determinar los impuestos a partir de las declaraciones impositivas presentadas sin ninguna acción específica por parte de la Administración Tributaria. También es necesario verificar que todos los contribuyentes que estén obligados legalmente a presentar declaraciones impositivas hayan satisfecho este requisito sin excepciones.

Al mismo tiempo que procesan las declaraciones impositivas, los departamentos a cargo de la determinación deben seguir una serie de pasos para determinar si las declaraciones presentadas coinciden exactamente con el registro de los contribuyentes.

Con miras a lograr que los incumplidores cumplan con la obligación de presentar la declaración impositiva, los departamentos a cargo de la determinación utilizan toda una serie de métodos que se tornan cada vez más coercitivos y que van desde una simple carta recordatoria hasta una orden de cumplimiento con consecuencias legales.

Cuando las solicitudes de estos departamentos resultan infructíferos la consecuencia principal es la iniciación de un procedimiento de determinación estimativa desde la oficina. El monto gravable es determinado entonces por el departamento encargado de la determinación teniendo en cuenta todos los factores que tiene a disposición (la facturación de los períodos más recientes conocidos, los montos de los ingresos más recientes declarados, la extensión de las instalaciones productivas, etc.). Este procedimiento puede diferir ampliamente en cada país, pero debe respetar los derechos de defensa, un concepto fundamental que consagra la Corte de Justicia



Europea. El contribuyente debe estar plenamente informado acerca de los principios jurídicos en virtud de los cuales la Administración Tributaria tiene derecho a recurrir al procedimiento de determinación estimativa y de cada hecho o información utilizada a estos fines. Desde luego, el contribuyente debe tener derecho a apelar la decisión de la Administración.

El departamento encargado de las determinaciones mantiene los registros profesionales actualizados. Para ello, debe compilar y mantener los registros de contribuyentes. Esto implica clasificar las declaraciones o las determinaciones estimativas presentadas, insertar en los registros todos los comprobantes de verificaciones requeridos para controlar la congruencia de las declaraciones impositivas y centralizar todos los hechos imponibles relacionados con un mismo contribuyente.

En este campo de actividad, una Administración Tributaria moderna debe tomar en cuenta los últimos recursos informáticos desarrollados para la presentación de declaraciones impositivas, pago de impuestos o cualquier otro procedimiento para recabar información. Estas posibilidades ayudan a los contribuyentes a cumplir sus obligaciones administrativas, reducen los costos de cumplimiento y alivian la carga de trabajo de los departamentos fiscales. Esto se da especialmente en las entidades de negocios que ya están utilizando las últimas herramientas y programas informáticos en sus transacciones.

### *Declaración de impuestos*

La mayoría de las Administraciones Tributarias utilizan un sistema de auto-evaluación para los impuestos más importantes (impuesto a la renta, impuesto al valor agregado, impuesto patrimonial, impuesto selectivo al consumo, etc.). Los impuestos que recaen sobre rubros patrimoniales específicos (bienes raíces, propiedad de vehículos automotores, barcos, etc.) son controlados generalmente por administraciones dependientes de los estados, departamentos o provincias, o por las intendencias o municipalidades. En estos casos, el impuesto normalmente es facturado por la Administración Tributaria.

Respecto del diseño de las declaraciones impositivas, éstas deberían incluir datos esenciales mínimos, en lo posible que no excedan de una hoja, para facilitarle el trabajo a la Administración Tributaria. Un diseño óptimo podría ser una declaración que solamente use el anverso del documento.

De no existir distorsiones financieras significativas, los vencimientos de las obligaciones fiscales de un mismo contribuyente deberían tender hacia su

unificación. Esto permite que las obligaciones correspondientes a distintos impuestos o a distintas instituciones controladas por la misma Administración Tributaria puedan declararse en una única declaración conjunta, evitando procedimientos improductivos y reduciendo los costos de la Administración Tributaria así como los del contribuyente. En la práctica esto se suele realizar en el caso de obligaciones que deban cumplirse mensualmente.

Otro concepto importante que ha sido incorporado en la última década es el de la “declaración pago” mediante la cual un mismo formulario se utiliza para la declaración impositiva y el pago efectuado por el contribuyente.

Las declaraciones de un mismo impuesto no necesariamente deben tener el mismo diseño y contener los mismos datos. Resulta útil para simplificar aun más las declaraciones de los pequeños contribuyentes que puedan incluir la mínima cantidad posible de datos, que son fáciles de obtener y simples de incluir en el formulario.

### 6.1.6. Obligaciones de los contribuyentes

Como se señaló previamente, la Administración Tributaria no puede cumplir sus tareas sin contar con información. La obligación de los contribuyentes de proporcionar información es, por lo tanto, esencial. Ante la solicitud de la Administración Tributaria el contribuyente está obligado a suministrar cualquier información que sea relevante para sus obligaciones fiscales. La información solicitada debe proporcionarse dentro de un plazo razonable. Esta norma debe aplicarse a todos los contribuyentes.

La ley debe establecer qué contribuyentes están obligados a suministrar información sobre obligaciones fiscales de terceros. En general, los contribuyentes con obligaciones contables deben proporcionar información sobre terceros a la Administración Tributaria cuando se les solicita. Los empleadores, bancos y otras instituciones financieras deben estar obligados a brindar cierta información sobre sus empleados y clientes automáticamente en un formulario estructurado.

También deben existir normas legales claras relativas a la prohibición de revelar cierta información delicada privada en posesión de médicos, abogados y otros profesionales si la información les fue transmitida con motivo de la relación profesional.

Las Administraciones Tributarias deben tener facultad para acceder a las instalaciones comerciales y viviendas de los contribuyentes. Para los casos de fraude y penales pueden ser necesarias órdenes judiciales que permitan acceder a las instalaciones comerciales de los contribuyentes. Es crucial que los funcionarios de la Administración Tributaria tengan la facultad de ingresar en propiedades, sitios de negocios u otros establecimientos o lugares donde se llevan a cabo las actividades o las operaciones de las empresas que están sujetas a tributación, así como para ingresar en lugares donde los bienes gravados se guardan o, en términos más generales, ingresar en aquellos lugares donde puedan encontrarse (pruebas de) rubros gravables.

Una facultad administrativa importante de las Administraciones Tributarias es la capacidad de secuestrar documentación de los contribuyentes. En algunos países se exige el otorgamiento de un permiso que habilite a secuestrar documentación. En general, la disponibilidad y el acceso a libros y registros deben fijarse por ley.

Las actividades de auditoría se apoyan ampliamente en los libros y registros que llevan los contribuyentes. Se debe exigir a las empresas comerciales que lleven libros y registros. La legislación (tributaria) de un país puede dictar los requisitos relacionados con la contaduría. Estos pueden ser bastante minuciosos y exigirles a las empresas que lleven registros de:

- libro diario (una cuenta diaria de las operaciones que modifican el estatus de los activos de la empresa)
- libro mayor (resumen y totales de entradas en el libro diario)
- registro de inventarios (recuento período de existencias)
- registro de pagos (registro de las compras de materias primas, productos en preparación, productos elaborados y bienes básicos)
- registro permanente de propiedades inmobiliarias (en el caso de empresas inmobiliarias)
- manejo de combustibles (en el caso de revendedores)
- diario de ganancias fiscales reales (que muestre información sobre ingresos gravables)
- diario de caja
- cuentas corrientes

El período de retención debe aplicarse a todos los documentos pertinentes. El período durante el cual se deben retener libros y registros debe guardar coherencia con el plazo en el cual la Administración Tributaria está autorizada a redeterminar la declaración impositiva. Se debe establecer por ley que los registros electrónicos puedan retenerse en formato legible electrónico durante el mismo período de retención.

Para mitigar la carga administrativa de cumplimiento a las pequeñas empresas y contribuyentes autónomos, se pueden incorporar requisitos contables más simples para este grupo.

## 6.2. Determinación

La determinación tributaria es el proceso por el cual se determina la obligación gravable. Como se mencionó anteriormente, se puede hacer una distinción entre sistemas de autodeterminación y sistemas de determinación administrativa. Los sistemas de autodeterminación requieren que los contribuyentes determinen su propia obligación fiscal en la declaración del impuesto. En los sistemas de determinación administrativos los contribuyentes deben proporcionar información en su declaración de impuestos para que la autoridad tributaria la utilice para la determinación administrativa que se establece a través de una notificación de determinación.

La mayoría de las Administraciones Tributarias utilizan el régimen de autodeterminación para los impuestos al salario, los impuestos al valor agregado, el impuesto al patrimonio, el impuesto selectivo al consumo, etc. Muchas también utilizan este régimen para el impuesto a la renta. Aquellos países que han cambiado la determinación administrativa por la autodeterminación lo han hecho, en general, por razones de eficiencia y eficacia para emplear un enfoque de verificación más orientado al riesgo en el momento de verificar la información contenida en la declaración de impuestos.

### 6.2.1. Regímenes de autodeterminación y de determinación administrativa

En un régimen de autodeterminación para el impuesto a la renta los contribuyentes físicos que reúnen determinadas condiciones, tales como percibir un monto específico de ingresos o ingresos provenientes de diferentes fuentes, deben presentar una declaración de impuestos a la autoridad tributaria. Así, los contribuyentes deben autodeterminar, es decir computar, su obligación tributaria y pagar cualquier impuesto adeudado sin esperar el recibo de una factura. Los contribuyentes están sujetos a penalidades administrativas y sanciones penales si no cumplen con sus obligaciones de presentación de información y pago.

La extensión y la complejidad de la declaración que una persona física o jurídica debe completar y presentar varían dependiendo del tipo de

contribuyente y de la complejidad de las operaciones financieras. Un individuo con un perfil tributario muy sencillo puede presentar una declaración simplificada, en tanto que un individuo que realiza operaciones más complicadas debe presentar una declaración más detallada y, a menudo, también adjuntar formularios complementarios.

Todas las declaraciones del impuesto a la renta, ya sean de personas físicas o jurídicas, deben revelar los ingresos gravables junto con información específica sobre cualquier deducción de ingresos reclamada. Asimismo, el contribuyente debe calcular la obligación fiscal y descontar del impuesto adeudado el importe de cualquier crédito fiscal disponible, así como pagos de impuestos anteriores (mediante retención o pagos de impuestos estimados previos). Si el cálculo da como resultado cualquier impuesto neto adeudado, el contribuyente debe incluir el pago a la autoridad fiscal junto con la declaración de impuestos. Si el contribuyente tiene derecho a algún reintegro, la Administración Tributaria debe remitir el reintegro con bastante prontitud luego de recibir la declaración del contribuyente. El reintegro es remitido normalmente al contribuyente físico en un plazo de dos semanas a partir del momento en que se presenta la declaración, siempre y cuando éste autorice a la Administración Tributaria a depositar el reintegro directamente en su cuenta bancaria.

En los regímenes de autodeterminación, la responsabilidad de completar las declaraciones impositivas en tiempo y forma recae plenamente sobre el contribuyente. El impuesto debe pagarse en las fechas establecidas. Usualmente se cobran penalidades e intereses en caso de no cumplir con los requerimientos de la autodeterminación.

En este régimen, los contribuyentes deben calcular el monto del impuesto que ha de pagarse en cada período. El formulario de la declaración contiene en sí la determinación, de modo que la autoridad fiscal no necesita emitir una determinación.

La Administración Tributaria no necesita examinar las declaraciones inmediatamente después de recibidas, pero sí debe seleccionarlas para la verificación. La Administración Tributaria tiene facultad para introducir cambios en la autodeterminación pero siempre dentro de un plazo determinado (por ej., 12 meses).

Una vez transcurrido el límite de tiempo para realizar consultas, la determinación se considera definitiva. Debe existir la posibilidad de reabrir la determinación en caso de que la revelación resulte incorrecta o incompleta.

Para darles una certeza razonable a los contribuyentes sobre su posición fiscal anterior, los plazos varían entre 5 y 10 años.

Las Administraciones están facultadas para imponer multas en caso de pagos en defecto como consecuencia de fraude o incumplimiento. El monto de la multa puede ser igual al del impuesto que no se pagó. Además, en general existen multas fijas automáticas y no reducibles para el caso de declaraciones impositivas presentadas fuera de término.

En tanto que los regímenes de autodeterminación requieren que los contribuyentes realicen ciertas funciones, que de lo contrario serían asumidas por la Administración Tributaria, estos regímenes colocan la carga administrativa sobre los contribuyentes, elevando los costos de cumplimiento al tiempo que reducen los costos administrativos de la propia Administración Tributaria.

Otra carga que recae sobre los contribuyentes en el régimen de autodeterminación es la incertidumbre respecto a si las obligaciones fiscales se están determinando correctamente y si están en línea con la interpretación de la ley que hace la Administración Tributaria. Esta incertidumbre debe ser mitigada suministrando información y asesoramiento a los contribuyentes de diversas maneras y efectuando acuerdos de pre-determinación.

En un régimen de determinación administrativa para el impuesto a la renta los contribuyentes físicos que reúnen ciertas condiciones, tales como percibir un monto específico de ingresos o ingresos provenientes de diferentes fuentes, deben presentar una declaración de impuestos ante la autoridad tributaria.<sup>156</sup> La autoridad tributaria determina formalmente la obligación tributaria mediante una notificación de determinación. El contribuyente debe pagar cualquier impuesto que figure como adeudado en la notificación de determinación, luego de recibir la factura. Los contribuyentes están sujetos a penalidades administrativas y sanciones penales si no cumplen con sus obligaciones de presentación de información y pago.

Al igual que ocurre en un régimen de autodeterminación, en un sistema de determinación administrativa la extensión y la complejidad de la declaración de impuestos que un individuo o una empresa deben completar y presentar puede variar dependiendo del tipo de contribuyente y de la

---

156. Con excepción de los regímenes de determinación administrativa que utilizan las declaraciones de impuestos pre-completadas que se analizan más adelante.

complejidad de las operaciones financieras. Un individuo con un perfil tributario muy sencillo puede presentar una declaración simplificada, en tanto que un individuo que realiza operaciones más complicadas debe presentar una declaración más detallada y a menudo también adjuntar formularios complementarios.

También como en el caso de un régimen de autodeterminación, en un sistema de determinación administrativa todas las declaraciones del impuesto a la renta, ya sean presentadas por personas físicas o jurídicas, deben revelar los ingresos gravables e identificar específicamente cualquier deducción de ingresos que reclame el contribuyente. No obstante, en un régimen de evaluación administrativa el contribuyente no tiene que calcular la obligación fiscal ni descontar del impuesto adeudado ningún crédito fiscal disponible, ni pagos de impuestos previos. Si el cálculo efectuado por la autoridad fiscal da como resultado un impuesto neto adeudado, el contribuyente debe remitir el pago a la autoridad fiscal dentro de un plazo determinado después de recibir la notificación de determinación. Si el contribuyente tiene derecho a un reintegro la Administración Tributaria debe remitir el reintegro con bastante prontitud después de recibir la declaración del contribuyente. El reintegro es remitido al contribuyente físico en un plazo de dos semanas a partir del momento en que se presenta la declaración, siempre y cuando éste autorice a la Administración Tributaria a depositar el reintegro directamente en su cuenta bancaria.

En los regímenes de determinación administrativa, la responsabilidad de completar las declaraciones impositivas en tiempo y forma recae sobre el contribuyente. El impuesto debe pagarse en las fechas fijadas poco después de la presentación de las declaraciones. Por lo general se cobran multas e intereses por incumplir los requerimientos; no obstante, la responsabilidad de formalizar la determinación es de la autoridad tributaria.

La Administración Tributaria no está obligada a examinar las declaraciones inmediatamente después de recibidas. Algunas Administraciones Tributarias envían una determinación provisoria que se basa por completo en la información suministrada por el contribuyente en la declaración de impuestos. La Administración Tributaria debe seleccionar las declaraciones de impuestos para la verificación. Ésta tiene la facultad de efectuar cambios en la información de la declaración. La determinación final debe emitirse dentro de un plazo de tiempo determinado. La determinación es definitiva una vez que se ha enviado la notificación de determinación al contribuyente. Debe existir la posibilidad de reabrir la determinación en caso de

que la revelación resulte incorrecta o incompleta. Para darles una certeza razonable a los contribuyentes sobre su posición fiscal anterior, los plazos varían entre 5 y 10 años.

El régimen de determinación administrativa brinda certeza a los contribuyentes respecto de su obligación fiscal y de la interpretación de la ley si estos le han suministrado a la autoridad fiscal información completa y correcta. La incertidumbre sobre la interpretación de la ley debe reducirse de antemano suministrando información y asesoramiento a los contribuyentes de diversas formas y en algunos casos celebrando acuerdos de determinación previa.

La certeza de los contribuyentes también puede mejorarse acortando los períodos de que dispone la Administración Tributaria para modificar las determinaciones de los contribuyentes. La mitigación de las consecuencias en términos de intereses y penalidades también podría ser una opción para reducir la incertidumbre de los contribuyentes. Sin embargo, debe existir un correcto equilibrio entre los intereses de los contribuyentes y la Administración Tributaria en el sentido de que el régimen también debe facultar a la Administración Tributaria para tratar la planificación tributaria agresiva y los casos de elusión y evasión.

El FMI recomienda a los países en vías de desarrollo utilizar el régimen de autodeterminación. Ello tiene sentido particularmente en los países que tienen una Administración Tributaria relativamente débil y con poco personal. En países donde se han implementado regímenes de autodeterminación por lo general se iniciaron con el propósito de mejorar el cumplimiento general con las leyes fiscales, así como la eficiencia a través del cobro más temprano de los ingresos fiscales, un programa de fiscalización ampliado y mejor orientado y la reducción del caudal de quejas y determinaciones objetadas. No obstante, la introducción de un sistema de autodeterminación no es, en general, una precondition para mejorar el cumplimiento general y lograr una administración tributaria eficiente y eficaz. Como se explicó más arriba, en la práctica las diferencias entre la autodeterminación y la determinación administrativa puede ser relativamente pequeñas. Los países que aplican regímenes de determinación administrativa con procesos automatizados altamente sofisticados basados en sistemas integrados de información y métodos de selección de riesgos también seleccionan un porcentaje muy pequeño de declaraciones para fiscalización, previo a la determinación formal. Además, estos países están brindando cada vez más servicios sofisticados a los contribuyentes asisténdolos a preparar sus declaraciones de impuestos mediante las declaraciones pre-completadas.



### 6.2.2. Declaraciones de impuestos pre-completadas

Una declaración de impuestos pre-completadas es una declaración preparada por la Administración Tributaria para el contribuyente. Para confeccionar estas declaraciones, la Administración Tributaria utiliza información de sus propios registros así como información proveniente de terceros. Las declaraciones pre-completadas contienen información relevante sobre la identificación del contribuyente (incluidos el cónyuge y otros dependientes), fuentes de ingresos y montos de ingresos pagados al contribuyente, impuestos retenidos en la fuente, deducciones específicas, desgravaciones fiscales, créditos fiscales, información pertinente sobre los antecedentes fiscales del contribuyente y cálculos de impuestos reintegrables pagaderos, basados en información conocida.

Una precondition absoluta para introducir un sistema de declaraciones de impuestos pre-completadas es la disponibilidad de información proveniente de terceros. Lo que se necesita es una obligación legal que exija a terceros declarar a la Administración Tributaria ingresos (por ej., salarios, pensiones, beneficios del gobierno, intereses y dividendos), activos e información relacionada con deducciones (intereses sobre hipotecas para vivienda, cuidado de menores, aportes jubilatorios) de los contribuyentes físicos. Los terceros deben usar números de identificación personal para identificar a los contribuyentes involucrados así como a los empleadores, bancos y otras partes involucradas.

A los contribuyentes se les puede requerir responder a la declaración que han recibido ya sea confirmando que la misma es completa y correcta o suministrando información adicional a suministrar un panorama completo y preciso de sus asuntos fiscales. Un sistema más sofisticado es el de “considerarla aceptada” si no se recibe ninguna respuesta tras un determinado plazo.

Los beneficios de un sistema de declaraciones pre-completadas tanto para los contribuyentes como para la Administración Tributaria son más significativos cuanto más baja es la tasa de ausencia de ajustes por parte de los contribuyentes. Las razones para efectuar ajustes se relacionan generalmente con el ámbito de las deducciones o de los ingresos no sujetos al impuesto al salario. Por este motivo, la introducción de un sistema de declaraciones de impuestos pre-completadas puede ser un incentivo para simplificar la legislación tributaria al limitar el rango de deducciones a las deducciones verificables, utilizando información de terceros o un sistema de montos fijos que pueden ser calculados por la Administración Tributaria.

Este sistema puede resultar muy eficaz y eficiente ya que otorga una certeza de antemano a los contribuyentes y reduce el número de determinaciones en disputa. Se puede esperar así una mejora del cumplimiento general si el sistema presta un servicio al contribuyente y brinda a la Administración Tributaria la oportunidad de demostrar la información que posee. Desde luego, esto sólo funcionará si la Administración Tributaria tiene acceso a todas las fuentes de información pertinentes sobre el contribuyente.

Los sistemas de declaraciones de impuestos pre-completadas fueron ideadas inicialmente por los países nórdicos. Recientemente otros países, como Chile, España y Francia, han instituido sistemas similares, mientras que otros como Australia, los Países Bajos, Polonia y Portugal introducirán un sistema de declaraciones pre-llenadas en los próximos años.

Los funcionarios de las Administraciones Tributarias de los países nórdicos han señalado las siguientes “pre-condiciones” como esenciales para lograr un sistema altamente eficaz:<sup>157</sup>

- sistemas completos de terceros que presenten información al organismo recaudador
- identificadores de contribuyentes de alto nivel de integridad
- marco legislativo compatible
- alto grado de automatización entre los proveedores de información
- procesamiento de información a gran escala
- interacciones con los contribuyentes automatizadas y mínimas

Un buen ejemplo de proceso administrativo fiscal automatizado es TastSelv – el sistema automatizado creado e implementado por Told Skat, la Administración Tributaria Danesa. TastSelv apunta a minimizar las interacciones con los contribuyentes y a reducir los inconvenientes de los ciudadanos. También se denomina “estrategia de no contacto”. Un 97% de los datos requeridos para las declaraciones del impuesto a la renta son declarados por terceros. Los ciudadanos pueden hacer ajustes o correcciones a través de Internet o utilizando la funcionalidad telefónica de respuesta de voz. Se efectúan liquidaciones anuales automáticamente que pueden ser accedidas de inmediato por los contribuyentes. En caso de sobrepagos de impuestos por parte de los contribuyentes, el impuesto adeudado es transferido automáticamente a la cuenta bancaria del contribuyente. Los contribuyentes no necesitan guardar ningún documento ya que pueden acceder

---

157. Highfield, R., “Pre-populated Tax Returns: A Giant Leap for Tax Administration”, *Tax Notes International* (Declaraciones prellenadas – un gran salto para la Administración Tributaria, Nota Tributaria Internacional) (junio de 2006).

a la información en su carpeta personal de impuestos a través de Internet.<sup>158</sup> En términos de prestación del servicio, conveniencia para el contribuyente y promoción del cumplimiento, este sistema es sustancialmente superior a los regímenes de autodeterminación que se usan todavía en muchos países.

### 6.2.3. Retención en la fuente

La retención en la fuente se utiliza mucho para el cobro del impuesto a la renta de personas físicas sobre el salario, dividendos e intereses. Muchos países están utilizando un sistema de retención obligatoria sobre el salario. Se recomienda que los impuestos al salario y los aportes sociales se retengan de los ingresos por sueldos o salarios del empleado para el cobro de los ingresos por el impuesto sobre la renta de personas físicas y los aportes sociales.

Para la mayoría de los contribuyentes físicos, el pago del impuesto a la renta en su declaración consiste en un ajuste relativamente pequeño sobre estas retenciones. Las personas físicas con otras fuentes de ingresos y las personas jurídicas deben efectuar anticipos de impuestos durante el año. Estos pagos incrementan el flujo de efectivo que ingresa en el gobierno y pueden aumentar el cumplimiento, ya que se distribuyen a lo largo del año e imponen así una menor carga sobre el contribuyente que un pago único de una suma global. El no recibo de estos anticipos de impuestos también puede ser una indicación temprana para la autoridad fiscal de que existe un potencial problema de cobro.

Una consecuencia de la retención obligatoria sobre el salario también puede darse en un grupo de contribuyentes físicos que tengan derecho a reintegros como resultado de una retención excesiva.

En muchos casos los empleados poseen una sola fuente de ingresos, es decir, sus sueldos o salarios. En el caso de los empleados que no cuentan con otras fuentes de ingresos y que tampoco tienen derechos a deducciones especiales u otros derechos, no es necesario efectuar una declaración ni una determinación para fines del impuesto a la renta. La retención impositiva puede cubrir totalmente sus obligaciones del impuesto a la renta. Los empleados que tienen otras fuentes de ingresos aparte de sus sueldos o

---

158. Told Skat, Denmark, “Tastselv – the automated tax administration” (la administración tributaria automatizada), mayo de 2005.

salarios sí deben efectuar una declaración a los fines del impuesto a la renta. En este caso, la retención impositiva se deducirá de la determinación fiscal definitiva.

El monto de las declaraciones del impuesto a la renta que deben declarar los empleados puede reducirse introduciendo un sistema de retenciones en virtud del cual los empleados suministren a los empleadores información sobre deducciones y derechos. Los empleadores toman en cuenta las deducciones y otros derechos reteniendo el impuesto al salario y las primas del seguro social de los sueldos y salarios que pagan a los empleados.

Si las retenciones se computan en base a la misma sistemática utilizada para el impuesto a la renta, acumulada e incluyendo una eventual progresión, el monto del impuesto a los sueldos y aportes sociales retenidos durante el año se aproxima a la obligación del impuesto a la renta y los aportes sociales de todo el año. En este caso los empleados no necesitan presentar una declaración del impuesto a la renta al finalizar el año. Los empleadores deben proporcionar a la Administración Tributaria información sobre los sueldos y salarios pagados a los contribuyentes físicos y los impuestos y aportes al seguro social retenidos de estos individuos.

Este sistema es muy eficaz en términos de costos para las Administraciones Tributarias y coloca la carga administrativa sobre los empleadores.

Si el sistema de retenciones está basado en un enfoque de menos aproximación a la obligación del impuesto a la renta final, entonces se requiere una declaración anual del impuesto a la renta.

La información que suministran los empleadores a la Administración Tributaria se usa para verificar las declaraciones del impuesto a la renta de los empleados, determinar las obligaciones del ingreso a la renta finales y/o preparar las declaraciones del impuesto a la renta pre-completadas.

Las liquidaciones de retención en la fuente también pueden utilizarse para el cobro del impuesto a la renta personal sobre dividendos e intereses, tanto en concepto de anticipo de deducible fiscal del impuesto a la renta o de impuesto final.

Si bien existe en todo el mundo la tendencia a disminuir las tasas del impuesto a la renta y aumentar los impuestos indirectos, el impuesto a la renta personal continúa siendo la principal fuente de ingresos fiscales en muchos países. Aunque la retención en la fuente se usa ampliamente

para los sueldos, existen también diferentes métodos para cobrar y determinar el impuesto a la renta personal de empleados:

- Retención acumulativa – la gran mayoría no requiere la declaración de impuestos.
- Retención no acumulativa – se requiere una declaración de impuestos anual.
- Declaraciones de impuestos pre-completadas que se envían a los contribuyentes.
- No se efectúa la retención; los contribuyentes pagan en cuotas – se requiere una declaración de impuestos anual.

Los asesores y otros profesionales tributarios desempeñan un papel muy importante en la operación de los regímenes de autodeterminación. En su rol de asesores respecto de la aplicación correcta de la ley a las circunstancias de sus clientes, los asesores fiscales asumen algunas de las responsabilidades de estos últimos. Asimismo, como miembros colegiados, se espera de ellos que procedan de acuerdo con normas profesionales.

Para muchos contribuyentes físicos, y en particular aquellos que perciben sueldos y salarios, el honorario que pagan a los agentes tributarios es un costo de cumplimiento innecesario. Las Administraciones Tributarias tienen la responsabilidad de instaurar procedimientos sencillos y comprensibles para que la mayoría de los contribuyentes físicos puedan cumplir con sus obligaciones sin (mucho) ayuda de los asesores tributarios.

### 6.2.4. Determinación provisoria

Cuando un contribuyente físico percibe ingresos de fuentes que no están cubiertas por un régimen de retenciones, los sistemas tributarios contemplan una obligación para que los contribuyentes paguen un impuesto provisorio durante el año. Esto también se aplica a las personas jurídicas. Los pagos de anticipos de impuestos provisionales durante el año aumentan el flujo de efectivo que ingresa en el gobierno y puede aumentar el cumplimiento, en vista de que los pagos se distribuyen a lo largo del año e imponen así una menor carga sobre el contribuyente que un pago único de una suma global. El impuesto provisorio tiene por finalidad ayudar a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones de impuestos de manera

permanente en lugar de tener la obligación de pagar un monto grande de impuestos una sola vez al año en la determinación final. Cuando un contribuyente omite pagar estos pagos de impuestos provisorios, esto puede ser una señal temprana para la Administración Tributaria de un potencial problema de cobro.

Cuando un contribuyente físico puede reclamar gastos deducibles que no son tenidos en cuenta en el impuesto que se retuvo, los regímenes tributarios pueden contemplar una determinación provisorio mediante la cual el contribuyente reciba reintegros periódicos durante el año en lugar de un pago único de una suma global con posterioridad al cierre del año. La disposición de una determinación provisorio negativa podría aumentar el cumplimiento en los casos en que los contribuyentes reciban sus declaraciones cerca del momento en que necesiten dinero para pagar sus gastos deducibles.

El uso de determinaciones tributarias provisorias no está limitado a los pagos y reintegros de impuestos durante el año gravable sino que pueden ser usadas por las administraciones, en particular en países que utilizan el régimen de determinación administrativa en el año siguiente al año gravable, enviando una determinación de impuestos provisorio basada en la declaración presentada por los contribuyentes, lo que origina un reintegro o un pago de impuestos adicional para corregir el monto del impuesto retenido y/o los pagos y reintegros provisorios efectuados durante el año gravable. La finalidad de este sistema es garantizar la transferencia de dinero lo antes posible tanto del contribuyente a la Administración Tributaria y viceversa, situación que resulta de gran conveniencia para ambas partes. Posteriormente, la determinación final del impuesto efectuada por la Administración Tributaria confirma o corrige la determinación provisorio anterior y origina un reintegro o pago adicional. Para dar a los contribuyentes una idea cierta anticipada de sus obligaciones fiscales finales, podría ser útil para el contribuyente recibir la determinación final al poco tiempo de enviar su declaración de impuestos.

### 6.2.5. Redeterminación

Las Administraciones Tributarias tienen la facultad de modificar las declaraciones de impuestos originales. Por lo general existe un plazo fijado para que las Administraciones Tributarias (re)determinen las obligaciones tributarias de los contribuyentes. Este plazo puede variar dependiendo del tipo de impuestos y de contribuyentes, pero se considera un período

de 3 a 5 años como un plazo razonable. Según sea el marco jurídico, también pueden existir limitaciones legales (requerimiento de información nueva) y restricciones a la facultad de redeterminar declaraciones de impuestos, derivadas de los principios de buen gobierno.

La redeterminación puede ser el resultado de una verificación o una auditoría realizada por la Administración Tributaria. La verificación es una forma de fiscalización que se efectúa en las instalaciones de la Administración Tributaria. Al revisar las declaraciones de impuestos, el inspector puede utilizar información disponible en la oficina de impuestos (preferiblemente en formato electrónico) y, cuando es necesario, puede solicitarle más información al contribuyente.

La información relevante para una verificación consta de datos sobre sueldos y salarios, cuentas bancarias e intereses recibidos y pagados, pagos de aseguradoras y cuotas del seguro abonadas, acciones en empresas y dividendos recibidos, el valor de propiedades inmuebles y otros bienes, hipotecas, pagos de instituciones del seguro social y aportes sociales pagados, compra de propiedades inmuebles y otros activos valiosos, tales como automóviles nuevos costosos, barcos para recreación y gastos asociados a vacaciones costosas, tales como compras de boletos aéreos y excursiones en cruceros, así como también datos generales de la industria y bibliografía sobre la interpretación de la legislación tributaria.

Durante la verificación, el auditor debe tomar notas de sus hallazgos y conclusiones sistemáticamente. Cualquier ajuste realizado debe ser comunicado a los contribuyentes. Es preferible contactar al contribuyente antes de efectuar cualquier modificación. Este contacto puede efectuarse mediante una reunión en la oficina fiscal, por teléfono o enviando un preaviso por correo electrónico. Una vez que se ha consultado al contribuyente, se le debe enviar un informe claramente redactado sobre los ajustes programados, salvo que se hubiera llegado a un acuerdo con el contribuyente previamente.

Por diversas razones, no siempre resulta eficaz y eficiente para una Administración Tributaria efectuar cambios muy pequeños en las declaraciones de impuestos preparadas por los contribuyentes, aun cuando estos ajustes estén plenamente justificados por los hechos y la legislación. Los pequeños cambios causan un resentimiento innecesario y los costos operativos de implementar estas pequeñas correcciones pueden ser mayores a los ingresos fiscales adicionales implicados en los ajustes.

Algunos contribuyentes no presentan sus declaraciones de impuestos a tiempo o proporcionan información aparentemente incorrecta y/o incompleta en su declaración cuando se les solicita. En estos casos, la determinación del impuesto debe efectuarse a través de una determinación estimada oficial. El punto de partida para que una determinación se fije a través de estimaciones oficiales debe ser que la obligación fiscal en cuestión deba establecerse lo más correctamente posible. Se debe arribar a la mejor estimación. La carga de la prueba respecto de que la estimación de la obligación fiscal es incorrecta recae sobre el contribuyente.

### 6.3. Auditoría<sup>159</sup>

La función de auditoría consiste en examinar la exactitud de la información declarada por los contribuyentes y verificar si éstos han declarado y determinado correcta y completamente sus obligaciones fiscales. Esta función excede la mera verificación de la información suministrada por el contribuyente en su declaración de impuestos y la detección de discrepancias entre la información de la declaración y los libros y registros y otros documentos de respaldo. La función de auditoría también comprende la verificación de las obligaciones declaradas del contribuyente y la detección de discrepancias con la información disponible de terceros. Las Administraciones Tributarias deben estar facultadas legalmente para obtener información sobre ingresos gravables y gastos deducibles de parte de terceros (empleadores, consumidores, bancos, agencias del seguro social, empresas, etc.), que pueden utilizar para cotejar la información que presentan los contribuyentes. En muchos casos, a los auditores no les alcanza con verificar libros y registros y constatar la información con terceros, sino que deben ir más allá del mundo de papeles creado por el contribuyente. Se puede obtener un panorama más real detrás del papel investigando cómo la empresa es gestionada y operada, investigando las funciones y responsabilidades en el seno de las empresas, evaluando la calidad de los sistemas de teneduría de libros y los sistemas de controles internos, comparando el

---

159. Se puede leer una descripción clara, exhaustiva y completa del proceso de auditoría en *Examination Handbook* (Manual de Fiscalización) escrito por un grupo de expertos del Ministerio de Finanzas de Holanda, y en *Belastingdienst*, escrito en cooperación con el CIAT y publicado por la Oficina Internacional de Documentación Fiscal (IBFD, en inglés) en 2003. Este manual es altamente recomendable para auditores y gestores fiscales. Algunas partes de las observaciones que siguen están basadas en este manual.



rendimiento de la empresa a lo largo del tiempo con un patrón de excelencia y con los competidores de la industria, y analizando el nivel de vida del contribuyente.

Por lo tanto, las Administraciones Tributarias necesitan un conjunto de facultades fiscalizadoras que les permitan a los auditores cumplir estos roles apropiadamente, incluida la facultad de auditar a los contribuyentes en las instalaciones de sus negocios.

### 6.3.1. El proceso de auditoría tributaria

Los procesos de auditorías tributarias difieren según el país. Cada país ha creado su propio proceso de auditoría que ha estado influido por factores tales como la cultura, el carácter de la época, el régimen tributario y la tradición administrativa y de cumplimiento de la ley. Además, los procesos de auditoría tributaria están sujetos a los cambios permanentes requeridos para enfrentar los acontecimientos en la comunidad tributaria y en la sociedad, tales como el desarrollo de sistemas electrónicos de teneduría de libros y el mayor uso de tarjetas de crédito, el diseño y el surgimiento constantes de nuevas formas de esquemas de planificación tributaria y prácticas fraudulentas, tanto a nivel nacional como internacional, y la necesidad creciente y la atención puesta en la cooperación internacional a través del intercambio de información y los esfuerzos de auditoría conjuntos.

### 6.3.2. Selección de riesgos<sup>160</sup>

Cada Administración Tributaria tiene su propia estrategia y política de auditorías. Entre los conceptos clave de estas estrategias y políticas figuran la gestión de riesgos y el análisis de riesgos a través de los cuales se pueden optimizar la eficiencia y la eficacia de los procedimientos de auditoría. La gestión de riesgos implica, entre otras cosas, que las empresas están clasificadas en grupos objetivo, cada uno de ellos con sus propios riesgos específicos. Posteriormente, a cada grupo de riesgos se le asigna el monto y el tipo correctos de atención que requiere; ni más, ni menos.

---

160. Para leer una descripción más extensa sobre del concepto y la práctica de la gestión de riesgos en general y la gestión del riesgo de cumplimiento en particular, véase el Capítulo 5.

La importancia tributaria y el riesgo financiero de los grupos de contribuyentes y contribuyentes físicos son indicadores clave para su tratamiento. Para aumentar y mantener el nivel de cumplimiento de los contribuyentes se requiere llevar a cabo regularmente auditorías fiscales y determinar la densidad óptima de la auditoría, así como identificar y aplicar la mezcla de auditoría apropiada a los diversos grupos. Los resultados pueden diferir en cada país en razón de las diferencias en la cultural, las circunstancias y los factores económicos, entre otros. No obstante, fuerzas tales como la globalización y la cooperación internacional traerán aparejadas más similitudes.

### *Gestión del riesgo y auditoría*

Como se mencionó anteriormente, las técnicas y métodos de gestión del riesgo fueron incorporados por primera vez por las Administraciones Tributarias para seleccionar casos para auditoría y facilitar la estrategia de las auditorías. Aunque actualmente se utiliza más comúnmente<sup>161</sup> y se recomienda un enfoque más amplio, en este documento describimos en mayor detalle la aplicación de la gestión del riesgo en el área de la auditoría fiscal.

El punto clave de una estrategia de tratamiento eficaz es que los contribuyentes deben recibir la atención que merecen; cuanto mayor sea el riesgo de una conducta incumplidora de un contribuyente, mayor atención requiere de parte de la Administración Tributaria. El riesgo que se asigna a un contribuyente consta de dos componentes: la importancia fiscal y el riesgo del sujeto fiscal. Para hacer de la importancia fiscal y del riesgo del sujeto conceptos operativos se debe crear un modelo que permita medir y registrar la importancia tributaria y la conducta tributaria. Por medio de este modelo se puede codificar a cada contribuyente físico. De esta manera se crean grupos homogéneos de contribuyentes que merecen la misma atención en función de la conducta y del riesgo tributarios.

Hay una excepción en el caso de las empresas grandes. Estas no deben ser clasificadas en grupos homogéneos y las clasificaciones mencionadas anteriormente no son útiles para seleccionar a estas empresas. En vista de la gran importancia tributaria y de las cuestiones especiales involucradas (por ej., aspectos internacionales), estas requieren un tratamiento individual y personalizado. Un tratamiento correcto de estas empresas exige contar con especialistas altamente calificados.

---

161. Véase el Capítulo 5.

Se puede establecer una clasificación en base a la importancia tributaria de los contribuyentes, por ej., midiendo la obligación fiscal (total) en un año calendario. Una clasificación posible de la importancia fiscal es la siguiente:

Código	Importancia fiscal	Facturación anual (EUR)
3	baja	Por ej., menor a 100.000
2	media	Por ej., entre 100.000 y 500.000
1	alta	Por ej., más de 500.000

Otras clasificaciones también son posibles. Otra distinción podría ser el cumplimiento de pagos.

Cómo se diseñan las categorías y cómo se determinan los límites depende de las circunstancias de cada país. Por un lado, la clasificación debe ser distintiva, por otro lado, demasiadas categorías ocasionan un número muy alto de mutaciones. El punto de partida para la clasificación podría consistir en categorías que comprendan, respectivamente, a un 25%, 50% y 25% de los contribuyentes.

La clasificación del riesgo del sujeto tributario puede establecerse midiendo la conducta tributaria que exhibió un contribuyente en el pasado reciente. Aunque por motivos de igualdad ante la ley, es muy importante que los criterios sobre los cuales se base la determinación de los riesgos del sujeto puedan aplicarse de forma objetiva. Ejemplos de estos criterios son:

- La conducta respecto de declaraciones de impuestos para todos los instrumentos tributarios durante los últimos 12 meses (oportunidad, cumplimiento con las obligaciones).
- La conducta de pago (regularidad y atrasos).
- Ajustes realizados como consecuencia de verificaciones en el pasado (montos y naturaleza).
- Preparación para consultas preliminares.
- Complejidad fiscal.
- Calidad de los libros y cuentas.
- Conducta de la línea de negocios.

- Conducta de la gerencia.
- Conducta del intermediario fiscal.

Una categoría especial consiste en aquellos contribuyentes que no tienen un pasado tributario, por ej., las empresas recientemente constituidas. Se recomienda clasificar a estos contribuyentes en un grupo separado hasta que cuenten con un historial fiscal.

Al igual que para la clasificación en función de la importancia fiscal, el número de categorías de riesgo fiscal no debería ser excesivamente alto. Por ejemplo:

Código	Riesgo tributario	Puntaje para los criterios
S	Desconocido (empresas incipientes)	Sin historial
A	Riesgo bajo (confiables)	Conducta de cumplimiento
B	Riesgo promedio (impredecibles)	Elementos de ambos
C	Riesgo alto (no confiables)	Conducta de incumplimiento
D	Riesgo muy alto (delito tributario)	Enjuiciamiento tributario penal

Si se combinan las clasificaciones de importancia tributaria y riesgo del sujeto tributario se obtiene la siguiente matriz:

Conducta reciente	Importancia tributaria				
	Ninguna	Baja	Promedio	Alta	Muy alta
desconocida	-	baja	media	alta	muy alta
mala	-	baja	alta	muy alta	muy alta
razonable	-	muy baja	media	alta	alta
satisfactoria	-	muy baja	muy baja	baja	media
muy buena	-	muy baja	muy baja	muy baja	muy baja

Con esta matriz, todos los contribuyentes pueden clasificarse en un número limitado de grupos. La clasificación puede utilizarse entonces en el proceso de selección.

Una vez que se ha detectado y analizado un riesgo surge la pregunta respecto de si ese riesgo debe ser señalado para un funcionario fiscal. A esto se lo denomina “ponderación de los riesgos potenciales”, es decir, se evalúa la urgencia del riesgo detectado a fin de señalarlo para captar la

atención de un funcionario tributario. Esta ponderación es necesaria porque de lo contrario se señalarían todos los eventos con relevancia fiscal detectados para que sean atendidos por el funcionario fiscal. Señalizar todos los eventos con relevancia fiscal podría ser muy innecesario.

La señalización de un evento con relevancia tributaria depende de tres factores:

- (1) *La importancia financiera del evento con relevancia tributaria:* Los eventos con relevancia tributaria que tienen una baja importancia financiera por lo general también generan consecuencias fiscales de peso limitado lo que torna innecesario señalar eventos de relevancia fiscal con importancia financiera limitada.
- (2) *Alcance del riesgo involucrado en el riesgo objetivo:* El riesgo objetivo se define como la probabilidad de que las consecuencias tributarias de los eventos de relevancia tributaria no se incluyen, o se incluyen sólo parcialmente, en las declaraciones de impuestos (provisorias o definitivas) del instrumento o los instrumentos tributarios en cuestión. En general, el alcance del riesgo objetivo se establece a nivel central.
- (3) *Nivel de integridad tributaria del contribuyente en cuestión:* El contribuyente es el responsable último de la corrección y la integridad de la(s) declaración(es) de impuestos presentada. El riesgo objetivo crea la posibilidad, o constituye una posibilidad, de que las consecuencias fiscales no se incluyan, o se incluyan sólo parcialmente, en la declaración de impuestos. El alcance de esta probabilidad está determinado por el nivel de integridad (fiscal) de la empresa y sus propietarios. Un alto nivel de integridad puede compensar totalmente el riesgo objetivo, mientras que un nivel bajo no. La integridad del contribuyente se denomina riesgo objetivo y se refleja en su conducta tributaria.

Cuando un riesgo es señalado, debe ser atendido. La forma en que el *riesgo es cubierto* puede depender de la industria, la categoría de la intensidad o la atención o del evento de relevancia fiscal en sí. En cada caso se debe procurar cubrir el riesgo a través de la modalidad de tratamiento que resulte más eficaz y eficiente. Al cubrir un riesgo, el funcionario fiscal por lo general prefiere valerse de un programa de tratamiento que esté orientado a ese riesgo. El programa de tratamiento le dice al funcionario fiscal qué hacer para solucionar el riesgo en cuestión.

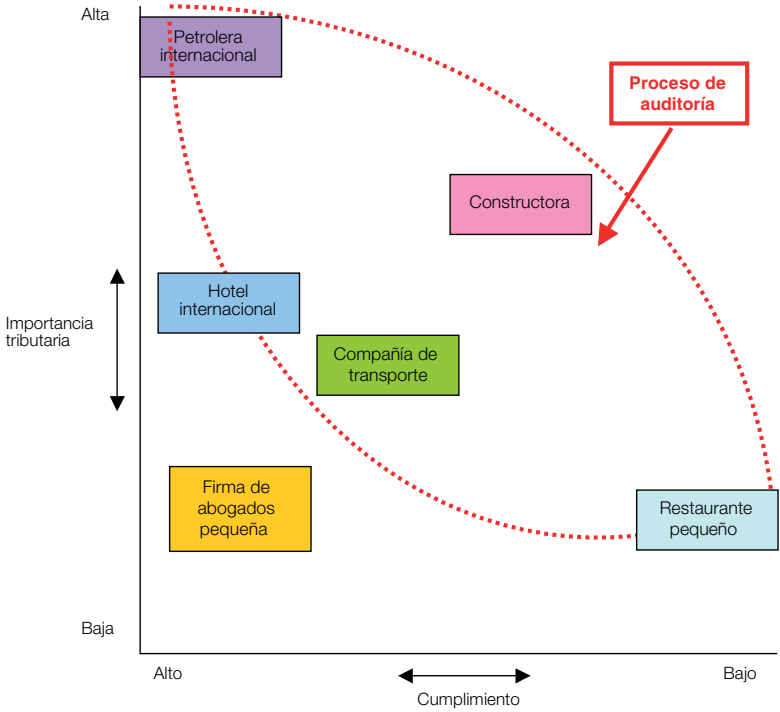
La *evaluación* y la *retroalimentación* son elementos esenciales del proceso de gestión de riesgos. La evaluación es necesaria para aprender del proceso y aumentar su precisión. La evaluación permite refinar el modelo de procesos y lograr una mayor eficiencia y eficacia. La retroalimentación de los resultados en términos de consecuencias y resultados y las conclusiones del proceso de evaluación son un aporte importante en el proceso de toma de decisiones de la Administración Tributaria. Por lo tanto, es necesario evaluar no sólo cada paso individual sino también el proceso como un todo.

La retroalimentación produce un impacto doble:

- (1) Brinda información sobre las decisiones respecto de la estrategia de auditoría, la política sobre auditorías y los planes de auditorías, y sobre la planificación general de las actividades de auditoría operativas. También es una herramienta esencial para asignar recursos humanos y técnicos.
- (2) Los resultados tienen un impacto directo en el modelo mismo. Como la evaluación debe cubrir los cuatro pasos, al igual que el proceso como un todo, el resultado podría traducirse directamente en decisiones que refuerzan los diferentes pasos y el proceso como tal. Si la auditoría fiscal se basa principalmente en el análisis de riesgos es de vital importancia evaluar con regularidad el modelo y sus resultados.

Otra forma de graficar la relación entre la evaluación de riesgos y el proceso de auditoría se muestra en la Figura 31 que contiene la correlación entre la importancia y el cumplimiento fiscales y la atención de auditoría necesaria. Obviamente, las empresas con una gran facturación y un riesgo relativamente alto (que podría estar relacionado con el tipo de industria o conducta fiscal de la empresa) deben ser auditadas. En este ejemplo, la empresa de transporte y la empresa constructora están claramente indicadas con un riesgo alto. Sin embargo, el gráfico también muestra que la empresa petrolera internacional y el restaurante pequeño requieren un tiempo limitado de atención de auditoría; es decir, la petrolera internacional, en razón de tener antecedentes de cumplimiento extremadamente altos, y el restaurante pequeño, debido a que su cumplimiento es bajo pero el punto de interés de la Administración Tributaria es insignificante. Con todo, podría existir un motivo válido para auditar debido al hecho de que el restaurante pequeño puede convertirse en uno grande y debido al motivo muy importante de que el restaurante pequeño, que no es cumplidor, está ejerciendo un tipo de competencia desleal al no pagar impuestos y ello podría ocasionar una disminución en los precios.

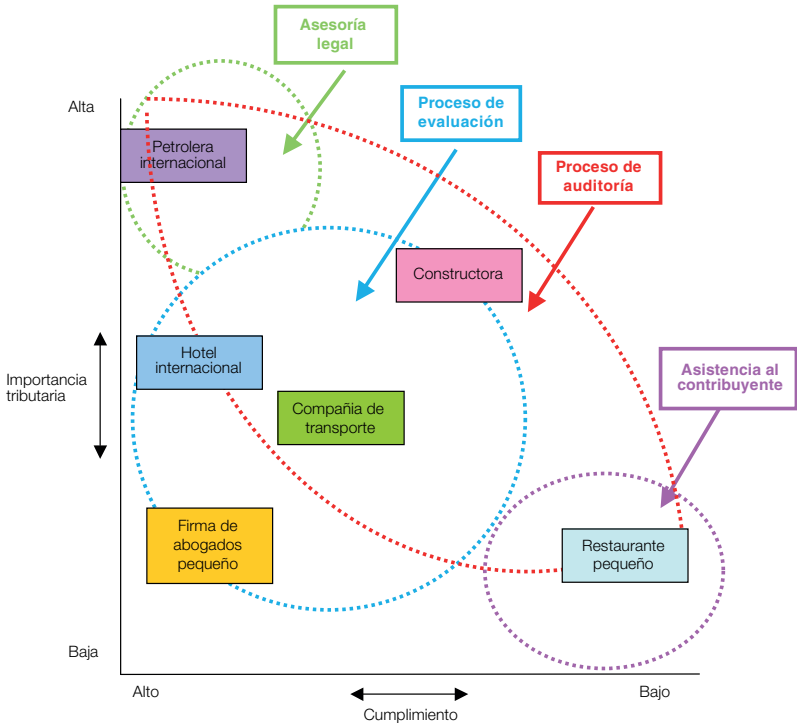
Fig. 31



Como se observa en la Figura 32, el mismo gráfico muestra también que los procesos pueden superponerse entre sí. El hecho de que la petrolera internacional necesite un menor tiempo de auditoría no significa que no amerite otro tipo de atención. Es posible que la multinacional requiera más asesoramiento legal de la Administración Tributaria sobre cómo interpretar las normas fiscales internacionales sobre los requerimientos para esquemas de inversión. La evaluación de riesgos es importante para el proceso de auditoría no sólo por esta razón sino porque también puede aportar datos sobre el tipo de atención que requiere el contribuyente.

Las técnicas de gestión de riesgos aportan una evaluación de los riesgos de cumplimiento analizada en términos de los niveles de riesgos y de la importancia y la estrategia de tratamiento basada en una asignación de prioridades. Para tornar estos resultados operativos para un programa de planificación de auditorías, se deben determinar y asignar los recursos de auditoría disponibles a las diferentes áreas de riesgo priorizando los riesgos más altos. Haciendo una correspondencia entre las estrategias de

Fig. 32



tratamiento y los recursos disponibles se puede determinar la cobertura de la auditoría en términos del tipo e intensidad de la auditoría (parcial, total, de escritorio o de campo, etc.), el tiempo asignado a los diferentes tipos de auditoría y la cantidad de auditorías.

### 6.3.3. Objetivos de los programas de auditoría

Aunque muchos auditores tiendan a considerar la detección de incumplimientos a nivel de cada contribuyente como el único objetivo de una auditoría, los programas de auditorías de las Administraciones Tributarias deben servir a diversas metas, entre ellas:

- Promoción del cumplimiento voluntario.
- Prevención del incumplimiento, incluyendo los elementos de disuasión y persuasión.



- Detección de incumplimiento a nivel de cada contribuyente.
- Detección de deficiencias en el sistema tributario o, de manera más general, recolección de información acerca de la “salud” del sistema tributario (incluyendo patrones de conductas de cumplimiento de los contribuyentes).
- Detección de riesgos de cumplimiento específicos de cada industria, recabando información e inteligencia sobre segmentos específicos de la industria.
- Asesoramiento e información para los contribuyentes, por ej., para comenzar un negocio.
- Identificación de áreas de la ley que requieren ser clarificadas y de normas legales que causan costos de cumplimiento altos innecesarios o que originan problemas significativos para hacer cumplir la ley.

### 6.3.4. Auditoría documental (verificación)

La auditoría documental se lleva a cabo en las oficinas de la Administración Tributaria en base a la información contenida en los registros de los contribuyentes. Esto se conoce como una “auditoría documental”.

En primer lugar, consiste en verificar que los diversos rubros de la declaración de impuestos guarden coherencia entre sí y que la declaración sea coherente con los distintos cotejos disponibles (nivel de facturación con cantidad de empleados, tasas de IVA con la naturaleza de la actividad comercial, etc.).

Sin embargo, la verificación de documentos que se realiza en la oficina fiscal es mucho más eficaz si la información suministrada por los contribuyentes en sus declaraciones de impuestos puede cotejarse con información suministrada legalmente por terceros. Por ejemplo, los ingresos declarados por personas naturales deben compararse con los salarios declarados por los empleadores o con los beneficios sociales pagados en virtud de un programa de aportes sociales, y los intereses y otros ingresos financieros declarados por los contribuyentes deben compararse con los montos correspondientes declarados y pagados por los bancos e instituciones finan-

cieras. Según el sistema de IVA que impera dentro de Europa, las importaciones provenientes de un estado miembro de la Unión Europea declaradas por una empresa se comparan con las exportaciones declaradas por el proveedor de la empresa.

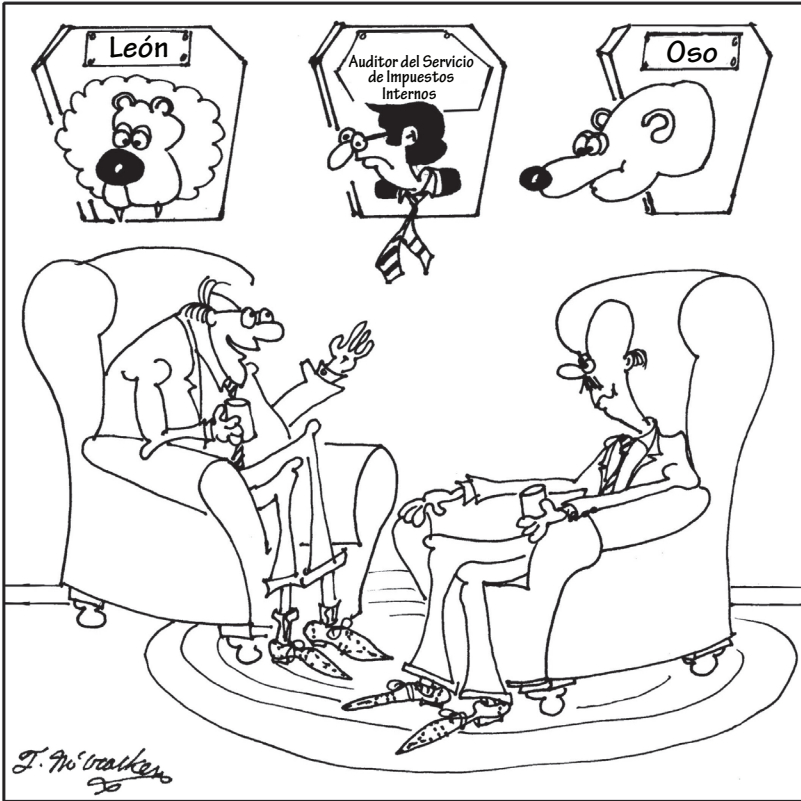
En cualquier país, el marco jurídico debería, en la máxima medida posible, conferirle a la Administración Tributaria la facultad de obligar a terceros a suministrar este tipo de información, preferentemente en formato electrónico. La capacidad de recibir este tipo de información de parte de terceros es particularmente útil si la Administración Tributaria puede procesar esa información de manera eficaz y eficiente mediante medios electrónicos, a fin de utilizarla para establecer perfiles de riesgo y realizar verificaciones.

Las discrepancias y anomalías que se detectan mediante la inspección de documentos en la oficina fiscal dan origen a pedidos de más información a los contribuyentes. Si no se obtiene una explicación satisfactoria, las inexactitudes de la declaración de impuestos originan notificaciones de ajustes.

### 6.3.5. Auditorías de campo

Si la verificación de los registros y explicaciones que el contribuyente presenta por escrito o telefónicamente no le permiten al departamento de auditorías documentales aclarar la posición fiscal de la empresa, la Administración Tributaria puede realizar una auditoría en las instalaciones de la empresa.

La auditoría fiscal debe considerarse una forma más de acción de parte de la Administración Tributaria pero, debido a su naturaleza sensible, los procesos y procedimientos de las auditorías están regulados de modo más estricto (salvaguardas de los contribuyentes, alcance de las facultades de los auditores fiscales, límites de tiempo, etc.). La auditoría de campo es una actividad que requiere tiempo, con lo cual no suele aplicarse a los contribuyentes de menor importancia, salvo que se sospeche un fraude fiscal grave. Los procedimientos deben asegurar que la selección de los contribuyentes para la auditoría se lleve a cabo de manera objetiva y neutral, en función del perfil de riesgo del contribuyente.



**“Y claro, ese es mi trofeo favorito.”**

Caricatura realizada por Theresa McCracken (Caricatura No. tmcn 1220).

El auditor de campo investiga los documentos que se utilizan para completar las declaraciones de impuestos. Además, el auditor debe tratar de comprender el negocio que se investiga, incluso cómo es administrado y cómo opera realmente, a fin de detectar fortalezas y deficiencias dentro de la organización y evaluar la confiabilidad del empresario y sus negocios.

La auditoría debe llevarse a cabo dentro del período establecido por ley.

La auditoría consiste en la inspección de los libros, registros y otros documentos que se encuentran en las instalaciones del contribuyente, a fin de determinar la aceptabilidad de (partes de) las declaraciones de impuestos y si el contribuyente ha cumplido con las otras normas y obligaciones a las cuales está sujeto por la legislación fiscal.

### 6.3.6. Programas de auditorías

Las Administraciones Tributarias deben tener una estrategia y un procedimiento claros para llevar a cabo sus auditorías. El programa de auditorías debe estar documentado exhaustivamente. Las políticas y prácticas de auditoría deben ser eficaces y eficientes, pero también justas, transparentes y objetivas. Se requiere adoptar un enfoque sistemático para la planificación de cada auditoría. Se debe contar con herramientas de apoyo necesarias como datos de referencia industriales, información específica del negocio y aplicaciones informáticas.

Un programa de auditorías apropiado debe asegurar:

- Un tratamiento equitativo y justo de los contribuyentes.
- El uso de métodos de trabajo similares (uniformidad de métodos, pero adaptados a cada caso específico).
- Todos los aspectos relevantes deben tratarse en cada auditoría particular.
- Labor estructurada, profesional, eficiente y eficaz.

Un programa de auditorías consta de diferentes fases; por ejemplo, la estructura de un programa de auditorías podría consistir en fiscalización, control básico, control esencial y finalización.

La fiscalización comprende la recolección de la información complementaria necesaria y el análisis de la información recabada para realizar una planificación preliminar de la auditoría y tomar la decisión final sobre auditar o no el caso.

#### *Auditorías parciales y completas*

Se puede hacer una distinción entre auditorías parciales y auditorías completas. Una auditoría parcial apunta y está limitada a un riesgo de cumplimiento particular específico, como la valoración de un rubro particular del balance general o la aplicación de una norma fiscal en particular. Básicamente, una auditoría parcial es una “auditoría de un asunto” con un alcance limitado. El asunto para ser auditado debería seleccionarse mediante una correcta evaluación de riesgos y un método de selección de riesgos. La finalidad y el alcance de una auditoría parcial deben comunicarse de antemano y claramente al contribuyente y documentarse posteriormente en un informe.

Una auditoría completa apunta a un conjunto completo de riesgos de la empresa que va a investigarse. Sin embargo, en la práctica deben hacerse elecciones en aras de operar con eficacia y eficiencia, lo que implica que la auditoría debe centrarse en los riesgos más graves que tengan las consecuencias financieras más grandes, y también en los riesgos con menor impacto pero fácilmente detectables.

Las auditorías aleatorias son auditorías típicamente completas que se utilizan como herramienta de investigación para estimar la existencia de incumplimientos e identificar formas y patrones de incumplimiento.

Las auditorías de asesoramiento están destinadas a las empresas incipientes a fin de asesorar a este tipo de contribuyentes respecto de sus obligaciones de inscripción, teneduría de libros, suministro de información, presentación de declaraciones de impuestos y obligaciones de pago.

### *Proceso de auditoría*

El proceso de auditoría consta de cuatro etapas. La primera es la etapa de planificación mediante la cual se crea un programa para ejecutar la auditoría. Este programa debe establecer claramente las razones por las que se seleccionó a este contribuyente en particular, el tipo de actividad de auditoría requerida y los resultados esperados. Esto es crucial para llevar adelante una auditoría eficiente y eficaz utilizando las técnicas de auditoría apropiadas en función de los riesgos involucrados.

La segunda etapa consiste en la ejecución del programa de auditorías. El programa de auditorías instruye al auditor sobre cómo ejecutar el programa de auditorías. El auditor necesita examinar el historial de cumplimiento del contribuyente y entender su negocio para poder definir el enfoque y el alcance de la auditoría en línea con el mandato del auditor en función de los riesgos involucrados. Sin embargo, cierta flexibilidad es necesaria para ajustar el programa cuando sea necesario. Durante esta etapa, el auditor debe documentar minuciosamente todos los pasos llevados a cabo y todas las consideraciones efectuadas.

La tercera etapa es la etapa de los juicios. El auditor completa y resume sus hallazgos y formula un juicio sobre la declaración de impuestos, en función de sus hallazgos. Algunas veces el auditor fiscal no hallará razones para que la Administración Tributaria lleve a cabo acciones posteriores, pero en muchos casos propondrá ajustes en la declaración de impuestos y finalmente impondrá una multa y hará arreglos para el tratamiento futuro del contribuyente.

La última etapa es la confección de un informe que incluya una descripción clara del trabajo de la auditoría, las acciones realizadas y los hallazgos y resultados. El informe (o las partes de éste que sean de interés público) debe ser enviado al contribuyente.

### 6.3.7. Conceptos y técnicas de auditoría

En términos técnicos, la auditoría de una declaración de impuestos se apoya en dos tipos de enfoques distintos para verificar la declaración. El primer enfoque consiste en verificar la *corrección* para constatar que lo que se ha declarado y contabilizado debe realmente ser declarado y contabilizado. El segundo enfoque apunta a la *integridad* de la declaración de impuestos, para verificar que todo lo que debió ser declarado y contabilizado haya sido realmente declarado y contabilizado.

La elección del enfoque correcto depende de la presunción sobre el interés que tiene el contribuyente en pagar la menor cantidad posible de impuestos y lo más tarde posible, teniendo en cuenta que:

- hay una mayor probabilidad de que los activos estén subvalorados que sobrevalorados – la auditoría debería orientarse hacia la integridad.
- es más probable que el pasivo esté sobrevalorado que subvalorado. – la auditoría debería orientarse hacia la corrección.
- es más probable que los ingresos declarados estén infravalorados que sobrevalorados – la auditoría debería orientarse hacia la integridad.
- es más probable que los costos y gastos deducibles estén sobrevalorados que infravalorados – la auditoría debería orientarse hacia la corrección.

Otra distinción importante es entre las *verificaciones de forma*, que apuntan a los aspectos formales de la declaración de impuestos, y las *verificaciones de fondo*, que apuntan a aspectos sustanciales de la declaración. Las verificaciones de forma se orientan a aspectos tales como el incumplimiento de las normas y obligaciones, la corrección aritmética y las relaciones numéricas. Las verificaciones de fondo incluyen análisis cuantitativas y apuntan a constatar que los diversos elementos del proceso del negocio estén correcta y apropiadamente registrados.

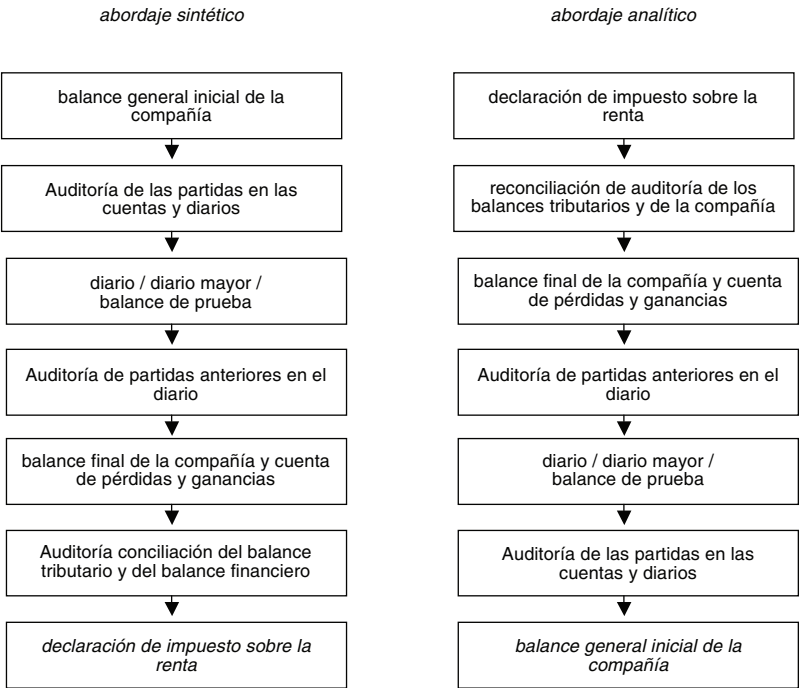
*Enfoque de la auditoría*

Para lograr los objetivos de una auditoría se pueden seguir distintos enfoques o métodos:

- Enfoque sintético
- Enfoque analítico
- Enfoque orientado a la información
- Enfoque orientado a la organización

En el enfoque sintético, el auditor se centra principalmente en los datos principales para reconstruir la declaración de impuestos, mientras que en el enfoque analítico el punto de partida es la declaración impositiva (véase la Figura 33). Para que ambos métodos sean eficaces, el auditor debe tener una idea precisa de la confiabilidad de los asientos internos y los documentos externos, lo cual depende en gran medida de la eficacia del sistema de controles internos.

Fig. 33



Los enfoques orientados a la información y la organización se centran en la organización interna de una empresa, incluyendo la organización contable

y el sistema de controles internos. El enfoque orientado a la información puede aplicarse para evaluar la integridad y la corrección de ciertos datos, mientras que el enfoque orientado a la organización se utiliza para determinar la estructura y el funcionamiento de la organización contable y el sistema de controles internos. Si el sistema de procesamiento de datos de la empresa está informatizado, los enfoques de auditoría son llevados a cabo por auditores especializados en procesamiento electrónico de datos.

### *Técnicas de auditoría*

Los auditores recurren a diversas técnicas de auditoría, tales como revisiones analíticas, verificaciones de correlaciones, comparación con patrones de referencia (comparación de datos de un caso particular con datos estándar, como datos de referencia en la industria) y comparación de capitales.

La *comparación de capitales* es una técnica utilizada para detectar ingresos gravables no declarados calculando las mutaciones en los activos y pasivos de un contribuyente a lo largo de un año fiscal, y comparando estas mutaciones con los ingresos (gravables y no gravables) y gastos del período. Los hallazgos que señalan presupuestos locales bajos o negativos son un fuerte indicador de ingresos gravables no declarados. La técnica de comparación de capitales constituye un método indirecto de medición de ingresos.

### *Métodos directos e indirectos de medición de ingresos*

Los ingresos de un contribuyente pueden computarse en la mayoría de los casos utilizando el método directo de medición de ingresos basado en la información que suministra el contribuyente en su declaración de impuestos, en combinación con información disponible proporcionada por terceros. El método directo utiliza el total de toda la información directa, incluyendo:

- salarios/sueldos
- participaciones
- alquileres de bienes inmuebles
- ventas de acciones
- gastos deducibles
- ganancias y pérdidas

Dado que esta información suministrada por el contribuyente o terceros confiables se va a utilizar como información correcta, la carga de probar su incorrección recae sobre la Administración Tributaria, mientras que la responsabilidad de probar que los gastos son correctos es del contribuyente.



### *Métodos indirectos*

Cuando los libros y registros de los contribuyentes contienen irregularidades, están incompletos o no son confiables por otros motivos, o cuando no se dispone directamente de libros y registros, los ingresos del contribuyente no pueden calcularse sobre la base de tales libros y registros utilizando el método directo de medición de ingresos. En estos casos se debe recurrir a métodos indirectos de cálculo para estimar la facturación y las ganancias de la empresa y los ingresos gravables del contribuyente. Otros indicadores que pueden utilizarse en los métodos indirectos son un aumento inexplicable en la riqueza o el estilo de vida, la declaración reiterada de pérdidas o ingresos muy bajos durante un período de tiempo considerable, irregularidades en los porcentajes de ganancia bruta, transacciones bancarias poco claras y un predominio de las transacciones en efectivo en las operaciones comerciales.

Ejemplos de métodos indirectos para reconstruir los ingresos son:

- *Métodos de depósitos bancarios y gastos en efectivo:* Se utiliza un análisis de depósitos bancarios para identificar depósitos que puedan ser gravables, a fin de determinar si los gastos del negocio se pagaron a partir de otras fuentes y determinar si se mezclaron las cuentas del negocio y las personales. Este método computa los ingresos mostrando lo que ocurrió con los fondos de un contribuyente en base a la idea de que la suma de todos los depósitos gravables y todas los desembolsos de efectivo iguala a los ingresos. La suma de todos los depósitos (de la empresa y particulares), todas los desembolsos de efectivo (de la empresa y personales) y la mutaciones en el efectivo disponible menos los ingresos no gravables representa los ingresos brutos. La diferencia con los ingresos declarados indica el monto de ingresos infravalorados.
- *Método de la fuente y aplicación de fondos:* Este método analiza las entradas y salidas de efectivo del contribuyente durante un período dado comparándolas con todos los gastos conocidos. El método muestra que si hay un exceso de rubros (aplicaciones) de gastos respecto de los rubros de ingresos (fuentes), existe una infravaloración de ingresos gravables. El exceso de gastos respecto de las fuentes de ingresos declarados gravables y no gravables conocidos señala la existencia y el monto de ingresos no declarados.
- *Método del patrimonio neto:* Este método se basa en la presunción de que cuando un contribuyente acumula patrimonio durante un año imponible, tiene la opción de invertirlo o gastarlo. Los incrementos en el

patrimonio neto del contribuyente (activo menos pasivo) más los gastos no deducibles realizados a lo largo del año, menos los ingresos no gravables representan supuestamente los ingresos gravables (los gastos deducibles se incluyen en los ingresos gravables declarados y por lo tanto son tenidos en cuenta en la fórmula de cálculo del patrimonio). Los aumentos calculados en el patrimonio de un contribuyente durante un año, ajustados por gastos no deducibles e ingresos no gravables, conforman el indicador de ingresos gravables. (El método del patrimonio neto se basa en el mismo concepto que el método de comparación de capitales).

- El método del *margin de beneficio* reconstruye los ingresos en base al uso de porcentajes o ratios considerados típicos de la empresa que se está examinando. La adecuación y la eficacia del método del margen de beneficio depende en gran medida de la confiabilidad en los estándares industriales.
- *Método de unidad y volumen*: Este método determina los ingresos brutos aplicando las cifras de precio y ganancias al volumen de negocios que opera el contribuyente. El volumen puede determinarse a partir del costo de los bienes o los gastos de los contribuyentes.
- *Método de Chi-cuadrado*: Este método utiliza procedimientos estadísticos para evaluar si un diario de caja contiene asientos ficticios. Se basa en la investigación científica que señala que los individuos tienen cierta preferencia por, o aversión a, ciertos dígitos.

#### *Auditoría de procesamiento electrónico de datos*

Los libros, registros y documentos impresos están siendo cada vez más reemplazados por datos transmitidos en forma electrónica. Estos cambios requieren que las Administraciones Tributarias realicen ajustes a sus métodos de fiscalización. Estos distintos enfoques también abren nuevas oportunidades. La cantidad de especialistas que se necesitan en esta área crece cada vez. Los productos de la auditoría de procesamiento electrónico de datos son:

- *Investigación preliminar* – tomar una parte de la tecnología informática utilizada por el contribuyente a fin de determinar cómo interactúan esta tecnología y los controles internos del contribuyente.
- *Relación entre el análisis de riesgos y la calidad de la tecnología informática* – el asesoramiento del auditor fiscal puede complementarse mediante una auditoría de los sistemas realizada por un auditor de procesamiento electrónico de datos.

- *Auditoría del sistema de los programas informáticos estándar* – estos programas informáticos estándar comprenden las aplicaciones creadas por empresas de los programas informáticos que utilizan muchos contribuyentes.
- *Recolección y conversión de datos* – se ha establecido en la investigación preliminar qué datos electrónicos del contribuyente pueden usarse en la auditoría de procesamiento electrónico de datos (EDP, en inglés).
- *Análisis de datos* – qué datos analizar y cómo (también proviene de la etapa de planificación).
- *Compartir la información obtenida mientras se lleva a cabo una auditoría (que puede incluir la evaluación de este conocimiento) a través de registros informáticos* – la auditoría EDP cumple un rol innovador y de respaldo para la transferencia de conocimiento.
- *Apoyo específico de auditorías fiscales* – poner a disponibilidad los datos internos forma parte de esta clase de instrumentos y servicios.

### *La tecnología informática y la auditoría EDP*

La sigla inglesa GTCBAS se refiere a las “Directrices sobre cumplimiento tributario para programas informáticos comerciales y contables”. Con la dirección de los Países Bajos, varias Administraciones Tributarias de los países miembros de la OCDE, junto con representantes comerciales, han creado estas directrices y productos relacionados,<sup>162</sup> los cuales apuntan a mostrar todas las funcionalidades que pueden incorporarse a los paquetes de programas informáticos para obtener un software contable confiable.

La sigla SAF-T se refiere a las directrices sobre “Archivo de auditoría estándar para fines tributarios”. Estas directrices describen cómo añadir funcionalidades exportables a paquetes contables a fin de garantizar que los datos puedan ser extraídos fácilmente de estos sistemas para llevar a cabo ensayos.

Ya hay disponibles paquetes de auditorías preconfeccionados, como es el caso de Clair.

---

162. Alink, M. and Van Kommer, V., *The Dutch Approach: Description of the Dutch Tax and Customs Administration (El enfoque holandés: descripción de la administración de impuestos y aduanas holandesa)*, 2<sup>da</sup> edición revisada, 2009.

Es cada vez más necesario para los auditores – que no se especializan en EDP – tener ciertos conocimientos y un entendimiento básicos de los sistemas automatizados. Deben poder trabajar con Word, Excel y PowerPoint, así como con programas informáticos tributarios especiales desarrollados, leer resultados informáticos y transformar sus preguntas de auditoría en consultas para los auditores de procesamiento electrónico de datos.

Es una buena práctica que los auditores consulten con un auditor de procesamiento electrónico de datos durante la fase de planificación de una auditoría si ello se considera útil. Se debe prestar atención a los cuadros que contienen datos fijos, como las tasas de IVA y los precios interempresas.

### 6.3.8. Facultad de corregir la declaración de impuestos original

La facultad de auditor debe estar respaldada por la facultad de corregir una declaración impositiva original. Al finalizar la auditoría, el auditor confeccionará un informe que constituye la base de cualquier redeterminación. En general, los auditores no están autorizados para hacer cambios sin la aprobación de otros funcionarios tributarios (por ej., el inspector fiscal o el jefe del equipo).

Es altamente recomendable que los contribuyentes puedan hacer comentarios sobre el informe de auditoría antes de completarse la redeterminación y analizar hechos poco claros o interpretaciones diferentes de la ley.

Si la Administración Tributaria y el contribuyente no llegan a un acuerdo, la Administración tiene que enviar al contribuyente un nota donde indique claramente las correcciones previstas. Los contribuyentes deben tener el derecho a apelar la redeterminación de su declaración impositiva.

### 6.3.9. Penalidades por incumplimiento

La existencia de sanciones legales suficientes es esencial para garantizar el resultado eficaz de las auditorías en casos de incumplimiento. Se debe distinguir entre dos categorías de sanciones:

- multas por no cooperar con una auditoría
- multas por presentar información incorrecta en las declaraciones impositivas.

Las Administraciones Tributarias pueden imponer penalidades para los casos de negativa u omisión de brindar una respuesta o de suministrar información o documentos importantes a un auditor. Estas sanciones no afectan solamente al contribuyente sino también a los terceros a los cuales se les solicita información.

Las sanciones por llevar una contabilidad incorrecta o presentar declaraciones impositivas incorrectas varían según las intenciones del contribuyente. Se distinguen tres categorías diferentes de incumplimiento con diferentes regímenes de sanciones:

- Casos de contabilidad incorrecta y declaraciones impositivas incorrectas, que cubren errores involuntarios e interpretación incorrecta de hechos y/o la ley.
- Casos de contabilidad incorrecta y declaraciones impositivas incorrectas como resultado de imprudencia intencional.
- Casos de contabilidad incorrecta y declaraciones impositivas incorrectas con intención de engañar, inducir a error, obstruir o frustrar la ley.

Las multas administrativas por infravaloraciones de la obligación fiscal por lo general se imponen como un porcentaje del impuesto adicional pagadero y varían de acuerdo con la gravedad del delito.

La evasión fiscal se enjuicia judicialmente de acuerdo con las leyes penales y puede derivar en encarcelamiento y multas sustanciosas. El tratamiento de casos penales constituye un área de trabajo muy especializada. Se recomienda que los casos de fraude/penales sean tratados por unidades especiales. En la mayoría de los países las decisiones sobre casos de fraude están a cargo de tribunales penales.

Las Administraciones Tributarias están dotadas de importantes facultades para imponer multas. Se deben proteger los derechos de los ciudadanos contra el uso no controlado de estas disposiciones punitivas. Las Administraciones Tributarias deben rendir cuentas ante las cortes o tribunales nacionales por todas las medidas legales que adoptan.

### **6.4. Procedimientos de apelación**

Un sistema de determinación tributaria adecuado contempla un mecanismo eficaz para presentar quejas/apelaciones que garantice un trato justo a los

contribuyentes. Un sistema adecuado de apelaciones tributarias debería estar fundado en un marco jurídico, ser fácilmente accesible por los contribuyentes y contar con procedimientos administrativos transparentes que garanticen procesos de toma de decisiones transparentes y que incluya disposiciones para asegurar que las decisiones se acaten a la brevedad.

Cuando los contribuyentes no están de acuerdo con una determinación tributaria, deben tener el derecho a presentar una apelación contra dicha determinación.

Los procedimientos de apelación brindan numerosos beneficios, entre ellos:

- *Protección de derechos e intereses* – las partes involucradas tienen la oportunidad de efectuar su apelación para provocar una nueva decisión.
- *Arbitraje* – existen muchas formas de encontrar una solución a los problemas aparte de declarar la apelación válida.
- *Mejorar la calidad del proceso de decisiones* – durante la reconsideración de la apelación, el comité tomará conocimiento de la situación social del contribuyente.
- *Recolección de expedientes* – cuando es interpuesta en un tribunal, la apelación es juzgada solamente en función de los hechos que se utilizan en el procedimiento de apelaciones.
- *Filtro* – el uso de procedimientos de apelación reduce la presión de trabajo del tribunal (de acuerdo con la investigación holandesa, esta reducción es cercana al 80% en los Países Bajos).

Las determinaciones tributarias efectuadas por la Administración Tributaria pueden apelarse por la vía administrativa. El procedimiento de la apelación incluye generalmente los siguientes elementos:

- Apelación administrativa al inspector tributario.
- Decisión del inspector tributario.
- Apelaciones al tribunal inferior de justicia.
- Decisión del tribunal inferior.
- Apelación al tribunal superior de justicia.

- Decisión del tribunal superior de justicia.
- Apelación a la Corte Suprema.
- Decisión de la Corte Suprema.

Los sistemas y prácticas jurídicos para tratar objeciones y apelaciones difieren ampliamente en cada país. Sin embargo, en cualquier sistema de apelaciones los contribuyentes deben saber lo que tienen que hacer para que sus casos sean tratados correctamente y deben existir reglas claras sobre los siguientes aspectos:

- ¿Qué puede objetar/apelar un contribuyente?
- ¿Quiénes pueden objetar/apelar?
- ¿Cómo puede un contribuyente apelar?
- ¿Se cobra algún cargo por apelar?
- ¿Qué ocurre luego de que un contribuyente interpuso una apelación?
- ¿El contribuyente debe continuar pagando mientras aguarda la resolución de la apelación?
- ¿Dónde se oirá la apelación?
- ¿Debe asistir el contribuyente?
- ¿El contribuyente puede ser representado por otra persona?
- ¿Existe alguna ayuda disponible si los contribuyentes tienen necesidades especiales?
- ¿Cómo debe prepararse para la audiencia un contribuyente?
- ¿Qué ocurre en la audiencia?
- ¿Qué ocurre luego de la audiencia?
- ¿Qué pueden hacer los contribuyentes si pierden la apelación?

Un proceso de apelación completo podría consistir en los siguientes pasos:

Proceso de apelación
Notificación de (re)determinación
Apelación administrativa ante el inspector tributario
Decisión apelada del inspector tributario
Apelación ante (la cámara o sala tributaria de) el tribunal inferior de justicia
Decisión del tribunal inferior
Apelación ante (la cámara fiscal de) el tribunal superior de justicia
Decisión del tribunal superior de justicia
Apelación a (la cámara o sala tributaria de) la corte suprema
Decisión de la Corte Suprema

Un contribuyente puede dar inicio al procedimiento de apelación luego de recibir una notificación de (re)determinación de una obligación tributaria. El primer paso en el caso de un contribuyente que está en desacuerdo con la (re)determinación de la obligación tributaria del inspector tributario es la apelación administrativa. En un sistema cerrado de posibilidades de apelación, el contribuyente no tiene opción. La apelación ante al inspector tributario es obligatoria. Normalmente, la ley fija un límite de tiempo al contribuyente para interponer una apelación. Los contribuyentes deben explicar los motivos de la apelación comunicando los fundamentos de la apelación al inspector tributario.

Si un contribuyente se demora demasiado en la apelación o no brinda fundamentos para ésta, la apelación puede desestimarse formalmente. En la mayoría de las jurisdicciones, sin embargo, las normas internas de equidad requieren que el inspector tributario reconsidere seriamente el caso cuando la apelación se interpone dentro de un período de tiempo determinado y existe un interés sustancial para el contribuyente y fundamentos de peso y hechos para ser revisados.

El inspector tributario cuenta con un plazo de tiempo para emitir su decisión. Muchas Administraciones Tributarias tienen (publican) una política que acorta el plazo de tiempo.

Se recomienda que la apelación sea tratada por otro funcionario tributario distinto del inspector que tuvo a su cargo la (re)determinación inicial de la obligación tributaria.



Durante una audiencia en la oficina del inspector tributario, el contribuyente debe tener la oportunidad de aclarar la apelación a fin de explicar el propósito de la apelación y los efectos que el contribuyente espera de la acción de apelación. El inspector tributario confecciona un informe sobre los intercambios de información y de opiniones efectuados en la audiencia.

Concluida la audiencia, el inspector envía sus hallazgos por escrito al contribuyente. El documento que se envía al contribuyente debe incluir la decisión del inspector tributario y los motivos en que se fundamenta dicha decisión. Asimismo, el documento debe hacer referencia a la posibilidad de apelar contra la decisión del inspector ante el tribunal (inferior) de justicia.

En algunos casos, el inspector tributario que tramite la apelación administrativa necesita más información que amerita una auditoría de escritorio o de campo. El contribuyente debe cooperar plenamente con el inspector tributario suministrándole toda la información necesaria para resolver la disputa. De lo contrario, el contribuyente puede perder el derecho a que se investigue su apelación.

En caso contrario, el inspector tributario debe limitar la solicitud de información adicional a los hechos y documentos que sean relevantes para el caso en disputa y actuar de manera independiente e imparcial.

El contribuyente puede hacerse representar durante el proceso de la apelación por un intermediario (abogado tributarista o contador), quien también puede oficiar de destinatario de los documentos que se remiten al contribuyente durante el procedimiento de la apelación.

### 6.4.1. Resolución alternativa de disputas

La resolución alternativa de disputas es un programa de la autoridad tributaria de los Estados Unidos que tiene por objetivo principal resolver diferencias tributarias al nivel más bajo sin sacrificar la calidad y la integridad de las determinaciones.

Esta resolución alternativa alienta la resolución de cuestiones disputadas a nivel de la fiscalización, recurriendo a:

- ofrecimientos de acuerdos
- coordinación de asuntos en el programa de asesores técnicos

- resolución expedita de asuntos
- referencias fáciles a apelaciones
- determinaciones previas a la presentación

#### 6.4.2. Mediación

Otra herramienta alternativa para la resolución de disputas es la mediación. Los procedimientos de apelación formales que culminan con la determinación de un tribunal consumen mucho tiempo y pueden ser costosos, en particular cuando requieren asistencia profesional de abogados especializados en tributación. Además, los resultados de la decisión del tribunal pueden ser impredecibles y no siempre brindar una solución viable.

La mediación consiste en la resolución de una disputa con la asistencia de un mediador. Un mediador es una persona independiente e imparcial que ayuda a las partes a encontrar una solución para su conflicto. El mediador no toma posición sino que ayuda a las partes a encontrar una solución que, en la mayoría de los casos, implica un compromiso que todas las partes involucradas pueden aceptar.

Las ventajas de la mediación en comparación con la resolución de disputas a través de procedimientos de apelación formales, son la rapidez del procedimiento, la posibilidad de controlar los costos del procedimiento y la capacidad de evitar que la relación entre las partes se vea innecesariamente dañada como consecuencia de la disputa. Este método también tiene sus limitaciones. La mediación es menos adecuada en casos donde se requiere una decisión principal sobre la interpretación de la ley; en estos casos se necesita la decisión de un tribunal.

#### 6.4.3. Acuerdos con los contribuyentes

El contribuyente puede llegar a un acuerdo con la Administración Tributaria en cualquiera de las fases de los procedimientos de determinación y apelación, si así lo desea. Se requiere contar con normas apropiadas respecto de las competencias y la independencia de los funcionarios que están autorizados a suscribir estos acuerdos, a fin de asegurar un tratamiento justo de los contribuyentes y la integridad de los procedimientos.

### 6.4.4. Reapertura de un caso cerrado

En la mayoría de las jurisdicciones se establece un plazo de tiempo de dos años que limita la posibilidad de reabrir un caso cerrado. Dentro de este período los contribuyentes pueden presentar nuevos hechos y pruebas legales o argumentos legales para pedir la reapertura de su caso. El contribuyente no goza de ningún derecho jurídico en esta etapa pero las Administraciones Tributarias a menudo tienen reglamentos internos que requieren que los inspectores tributarios reconsideren las solicitudes de reapertura de casos que revistan un interés sustancial.

## 6.5. Recaudación

El recaudo es el objetivo principal de una Administración Tributaria y la razón de su existencia. La función de recaudo consiste en la recuperación del monto del impuesto calculado a partir de las declaraciones de impuestos de los contribuyentes o en función de otras pruebas de índole legal. La función de recaudo tiene dos aspectos. En primer lugar, el departamento de recaudación ingresa en las cuentas los medios de pago utilizados para el pago de impuestos; es también responsable de la venta de valores tributarios (discos, estampillas fiscales, papel sellado, etc.). En segundo lugar, el departamento de recaudación o cobro es el responsable de iniciar todos los procedimientos necesarios para obtener el pago del impuestos de parte de los contribuyentes que no hayan cumplido voluntariamente con ésta obligación.

La función de contabilidad suministra un registro de todas las transacciones financieras con los contribuyentes (reconocimiento de pagos en efectivo, mediante cheque o transferencia bancaria, parciales o totales, para la cancelación de impuestos o penalidades específicas, etc.), pero también es la encargada de determinar los ingresos que deben asignarse a las autoridades públicas (gobierno central, regiones, autoridades locales, etc.) cuando una única Administración Tributaria maneja los impuestos en nombre de varios organismos públicos.

La acción que se lleva a cabo para cobrar impuestos consiste en obtener el pago de sumas adeudadas por los contribuyentes que no han pagado voluntariamente el monto total de sus impuestos luego de haber remitido su declaración impositiva auto-determinada o, en el caso de impuestos cobrados por los departamentos de determinación, que no hayan pagado dentro del plazo asignado.

Los departamentos, por lo general, envían recordatorios antes de iniciar un procedimiento de cobro ejecutivo si los recordatorios son en vano.

### 6.5.1. El sistema de recaudo bancario<sup>163</sup>

Una forma de cobro de larga data consiste en utilizar a los bancos para recibir pagos de los contribuyentes. Este procedimiento se ha mejorado en años recientes en España y en algunos países de América Latina para que los bancos también reciban las declaraciones de impuestos.

El uso del sistema bancario tiene la ventaja de descentralizar el recibo de declaraciones y pagos de impuestos, y evita así las aglomeraciones de declaraciones presentadas como solía ser habitual en muchas Administraciones Tributarias en las fechas de vencimiento. En general, el sistema bancario está muy extendido en cada país, de acuerdo con el desarrollo económico de cada región. Las sucursales bancarias a menudo se sitúan cerca de aquellos que deben cumplir obligaciones tributarias, quienes con frecuencia son también sus clientes.

Los sistemas bancarios de recaudo de impuestos que operan eficazmente exhiben varias características relevantes:

- (1) *Celebración de contratos con bancos*: El empleo de bancos es un acto del derecho privado que se negocia libremente y que, por lo tanto, debería redundar en beneficios para la Administración Tributaria y también para los bancos. Si esta obligación es impuesta por una norma jurídica y los bancos perciben que no están obteniendo el beneficio esperado, el sistema obviamente no funcionará satisfactoriamente. Por ende es necesario que el pago efectuado por este servicio sea razonable tanto para la Administración Tributaria como para los bancos. Es esencial que se formalice un acuerdo entre la Administración Tributaria y los bancos que, como mínimo, cubra los siguientes aspectos:
  - las formas a ser utilizadas para el recibo de declaraciones y pagos de impuestos y para facturar los fondos cobrados
  - los procedimientos que deben utilizarse (deben generarse en el futuro nuevos diseños de modalidades de presentación y pago)
  - los controles que debe efectuar el banco antes de recibir las declaraciones y pagos de impuestos en la ventanilla del cajero

163. Basado en Radano, A., Administración Tributaria... Obra citada, páginas 18-23.

- el uso obligatorio de terminales financieras (esto torna casi imposible la apropiación indebida de fondos que cobran los individuos que actúan como cajeros del banco, ya que el comprobante de pago que se entrega al contribuyente debe llevar el sello de las terminales citadas, y así se garantiza que los datos son transferidos a la computadora central)
- el procedimiento para facturar el cobro y compartir automáticamente los impuestos recaudados con el beneficiario pertinente
- los programas informáticos que deben utilizarse obligatoriamente para registrar información
- la forma en que debe registrarse la información
- los plazos para:
  - facturar los fondos cobrados
  - entregar cheques rechazados a la Administración Tributaria
  - entregar a la Administración Tributaria la documentación recibida y los archivos magnéticos con la información registrada
- el valor unitario de la remuneración que debe pagarse por el servicio prestado y el método y el plazo de pago de dicho valor
- la obligación de los bancos de:
  - recibir adicionalmente formularios de declaraciones del impuesto a la renta respecto en las cuales no se adeuden pagos
  - recaudar impuestos en todas las sucursales
- las sanciones aplicables por incumplir las obligaciones contractuales, fundamentalmente por:
  - transferir fondos luego de los plazos establecidos
  - entregar tardíamente los archivos magnéticos que contienen información sobre declaraciones y pagos de impuestos
  - entregar archivos magnéticos ilegibles (que los dispositivos de lectura electrónica no pueden interpretar)
  - errores cometidos al momento de registrar la información, colocando números que exceden los admitidos, u omitir el registro de la información incluida en las declaraciones y pagos de impuestos
  - entregar tardíamente la documentación correspondiente a declaraciones y pagos de impuestos
- la facultad de la administración Tributaria de eliminar contribuyentes del sistema a su propia discreción (esto evita negociaciones futuras en el caso de que la Administración decida eliminar a contribuyentes principales del sistema para colocarlos bajo un control especial)

- la determinación de que los bancos tendrán las mismas obligaciones y responsabilidades que la Administración Tributaria respecto del secreto tributario (en algunos países se requiere una ley para efectuar este tipo de contratación)
- (2) *Formularios para declaraciones y pagos de impuestos:* Es conveniente que los formularios que vayan a utilizarse sean del tipo “declaración-pago”, para que la información y el dinero puedan procesarse conjuntamente. Si se procesan por separado, se deben efectuar tareas adicionales de conciliación para determinar quién pagó y quién no pagó. Como estos sistemas manejan caudales grandes de información, procesarlos separadamente podría ocasionar discrepancias muy difíciles de resolver.
- (3) *Registro de información en los bancos:* Resulta útil acordar con los bancos respecto de un servicio de registro de información que garantice que habrá una única instancia responsable de:
- cobrar impuestos
  - facturar el dinero cobrado
  - registrar información
  - entregar los archivos magnéticos
  - entregar la documentación correspondiente a declaraciones y pagos de impuestos que apoyen la información incluida en los archivos magnéticos.

Dado que todos estos elementos están interrelacionados, la instancia responsable es sin dudas el banco cobrador en el caso de que haya diferencias en los montos o montos faltantes. Es muy importante tener esta certeza cuando se manejan sistemas de gran caudal de información.

Es mejor registrar la información en dos etapas. En la primera se registran los datos necesarios para la transferencia y la entrega de fondos a la Administración (datos principales); en la segunda, se registran los datos restantes de la declaración impositiva (datos complementarios).

- (4) *Programa informático utilizado por los bancos.* Para asegurar que la información se registre es esencial que la Administración Tributaria proporcione el programa informático que vayan a utilizar los bancos. De esta manera, cuando los archivos magnéticos son recibidos en

la Administración Tributaria, los códigos (codificación) producidos por el programa pueden controlarse y así se asegura que los datos sean registrados siguiendo todos los pasos indicados por la Administración Tributaria.

- (5) *Acreditación de fondos*: Los bancos deben estar obligados a acreditar diariamente los fondos cobrados en las cuentas de la Administración Tributaria y el sistema debe asegurar que estos fondos se distribuyan automáticamente en las cuentas del tesoro público y las de las entidades coparticipantes correspondientes (estados, departamentos, provincias, intendencias, municipalidades, universidades, etc.).

Los montos cobrados deben acreditarse en base a la información resultante del registro de los datos principales incluidos en la declaración (datos principales), para determinar el plazo se debe tener en cuenta el tiempo requerido por el banco cobrador para disponer de los fondos de acuerdo con la forma en que el contribuyente ha pagado (efectivo o cheques).

- (6) *Conciliación bancaria*: Una operación diaria fundamental es la “conciliación bancaria”, que consiste en cotejar la información sobre los fondos acreditados en las cuentas de la Administración Tributaria con los montos que se originan de la información de las declaraciones y pagos de impuestos registrados por los bancos.

Esto posibilitará detectar si existen fondos acreditados para los cuales no existe información en las declaraciones y pagos de impuestos o si existe información en las declaraciones y pagos de impuestos sobre fondos no acreditados todavía por los bancos. De ser este último el caso, se debe reclamar al banco.

Cuando el sistema opera correctamente se generan muy pocas discrepancias, por lo que luego de la conciliación bancaria sólo resta atender detalles de la contabilidad (declaraciones y pagos), puesto que existe la certeza de que el destino final de los fondos es el tesoro público o las entidades coparticipantes.

Esto es sumamente importante y otorga seguridad para todos los usos posteriores de la información, en particular para la asignación de las declaraciones y los pagos a las cuentas de los contribuyentes. Además, permite aportar información sobre ingresos al proceso de

administración financiera que realizan los tesoros nacionales, con total seguridad.

- (7) *Pago de servicios bancarios*: El honorario acordado con el bando debe pagarse a través de procedimientos automatizados. En la mayoría de los países de América Latina los bancos son escépticos respecto de que las facturas de estos servicios se paguen puntualmente. Por ello sólo ofrecen sus servicios si el pago se realiza automáticamente. Lo mejor es acordar dos honorarios, uno para la transferencia de fondos y otro para el registro de la información. Cuando el banco lleva a cabo cada una de estas tareas, el contrato debería establecer que los servicios se prestarán automáticamente. El sistema debe controlar la corrección de los montos cobrados.
- (8) *Declaraciones de impuestos sin pagos recibidos por los bancos*: Los bancos deben estar obligados a recibir declaraciones sin pagos, por los siguientes motivos:
- Porque el contribuyente quizás desee determinar sus impuestos aún sin pagarlos, para no incurrir en un cargo por evasión tributaria.
  - Porque la serie de pagos realizados en la cuenta puede exceder el impuesto determinado y provocar un balance a favor del contribuyente.
  - Porque si existe un impuesto del estilo del IVA, el monto del impuesto incluido en la(s) compra(s) puede superar el impuesto correspondiente a las ventas y así provocar un saldo técnico a favor del contribuyente.
- (9) *Pagos sin declaraciones recibidas por los bancos*: El sistema también debe permitir el pago de impuestos sin la declaración impositiva correspondiente, en vista de que pueden considerarse los siguientes casos:
- Pagos en la cuenta requeridos por la Administración Tributaria para ciertas actividades económicas (por ej., pagos en la cuenta del IVA que deban efectuar bares, restaurantes, hoteles, etc.).
  - Pagos en la cuenta requeridos por la Administración Tributaria por omisión de presentar las declaraciones de impuestos.



- Cuotas por partición de una deuda.
  - Determinaciones por ajustes como resultado de una auditoría tributaria.
  - Cobros ejecutivos.
- (10) *Control del cumplimiento del contrato con los bancos*: Es esencial que todo sistema sea controlado con respecto a la calidad y la temporalidad. Se debe establecer un sistema que monitoree la actividad que llevan a cabo los bancos para determinar si:
- Están utilizando el programa informático proporcionado por la Administración Tributaria.
  - Cumplen con los plazos y los formularios prescritos para la transferencia de fondos y para la entrega de información registrada y la documentación correspondiente.
  - La información es registrada con un nivel de calidad aceptable.

Podría ser muy provechoso si la Administración Tributaria enviara periódicamente (anual o bianualmente) a los contribuyentes “extractos de cuenta”, los cuales consisten en una lista que contiene todas las declaraciones y pagos registrados en los bancos y recibidos por la Administración Tributaria. Si los contribuyentes advierten que alguna de las operaciones no está detallada en el extracto, debe notificar a la Administración para que investigue y arroje luz sobre el asunto.

Si se detecta un incumplimiento, se deben aplicar las sanciones contempladas en los contratos firmados con los bancos. En general, la sanción más drástica a acordar es eliminar del sistema de recaudos al banco que infringe gravemente el contrato.

- (11) *Entrega de documentación de parte de los bancos*: Los bancos deben entregar documentación agrupada por orden de transferencia (nombre del lote que contiene todas las declaraciones y pagos procesados conjuntamente), la cual debe archivararse físicamente en función de la agrupación efectuada.

Dado que el número de la orden de transferencia figura en la base de datos, toda la información contenida en la orden es registrada en la base de datos.

- (12) *Cantidad de bancos para emplearse*: Los bancos que deberían incorporarse al sistema son aquellos que pueden garantizar una cobertura geográfica eficaz en cada país, a fin de facilitar el cumplimiento del contribuyente con sus obligaciones. Esto significa que cualquiera sea el procedimiento utilizado para contratar a los bancos (licitación, adjudicación directa, etc.), no es necesario que todos los bancos participen, sino más bien aquellos cuyo servicio pueda contratarse para garantizar la eficacia del sistema.

Existen otros sistemas de recaudo que funcionan de manera eficaz, algunos sin necesidad de recaudar impuestos a través de los bancos, como es el caso en los Estados Unidos. Sin embargo, hay dos sistemas fundamentales que gozan de gran prestigio y eficacia pero que no siempre confiables en América Latina; estos son los sistemas de cheque y correos.

### 6.5.2. Cobro coactivo de la deuda tributaria

La mayoría de los contribuyentes pagarán sus impuestos voluntaria y oportunamente. Sin embargo, un buen número de contribuyentes podría olvidar pagar oportunamente o enfrentarse a dificultades en el pago (oportuno) y algunos incluso podrían estar reacios a pagar los impuestos que adeudan.

Si un contribuyente presenta una declaración de impuestos sin pagar el importe adeudado, el contribuyente recibirá una notificación de la Administración Tributaria. Bajo un sistema de autoliquidación, este es el comienzo del proceso de cobro; en el sistema de evaluación administrativa, la factura se envía como el resultado del proceso de liquidación formal.

En anticipación de la liquidación de la obligación tributaria final durante el año fiscal, las empresas, los contribuyentes independientes y las personas que reciben ingresos de fuentes no incluidas en los regímenes de retención deben hacer pagos anticipados del impuesto sobre la renta durante el año y un pago final al final del año. Los pagos anticipados por lo general se calculan sobre la base de la obligación tributaria del año anterior. Sin embargo, para asegurarse que la suma de los pagos anticipados durante el año se aproxima estrechamente a la obligación final del contribuyente, los pagos podrían ajustarse tomando en cuenta los detalles de las ventas reales o el volumen de ventas y los gastos para el año en curso.

Durante el año fiscal, la Administración Tributaria también puede realizar reembolsos adelantados a contribuyentes individuales con ingresos de

fuentes donde se retiene el impuesto y los gastos deducibles no se tienen en cuenta en el régimen de retención y los contribuyentes que tienen pérdidas significativas pueden ser compensados a través de los regímenes de pérdida trasladable a ejercicios anteriores de los últimos años. Esto también sirve para aproximarse estrechamente a la responsabilidad final del contribuyente durante el año.

La notificación o cuenta de cobro debe referirse al tipo de impuesto, el ejercicio o período, la cantidad de los impuestos adeudados y un cálculo. La factura también puede incluir multas e intereses. La factura debe explicar claramente lo que se espera del contribuyente, es decir, cuándo debe pagar, cuánto pagar y por qué debe hacerse el pago.

Cuando los contribuyentes no pagan sus impuestos en la fecha de vencimiento, los avisos son necesarios. Avisos pueden enviarse por carta (recordatorio o Carta de cobro). Los recordatorios para obtener la cantidad pendiente de impuestos también pueden hacerse por teléfono, que es probablemente la manera más rentable y eficaz de recordar a los contribuyentes su deuda pendiente.

Cuando los contribuyentes tienen dificultades para pagar, pueden hacer arreglos para que puedan pagar por plazos. Estos arreglos promueven el cumplimiento de dos maneras diferentes: ayudan a la administración tributaria a controlar la deuda tributaria y exige a los contribuyentes cumplir con todas las obligaciones de pago futuro. Para ayudar a los contribuyentes con sus obligaciones de pago, se recomienda que un servicio de asistencia esté disponible por teléfono y, mejor aún, es más proactivo para ponerse en contacto con los contribuyentes que se consideran en riesgo, ofrecer asistencia antes de que se metan en serios problemas que puedan conducir a la falta de pago. La detección temprana de riesgos de no pago basado en técnicas de gestión de riesgo es absolutamente esencial. La prioridad debe estar por lo tanto, en la mora más reciente y la más grande. La experiencia demuestra que mientras más tiempo exista la mora es menos probable que se recupere el dinero.

Si un contribuyente no puede pagar una deuda vigente en su totalidad, se puede ofrecer un acuerdo de pago. En el diseño de un acuerdo específico para un contribuyente individual deben tenerse en cuenta las circunstancias personales y la capacidad de cumplir obligaciones futuras.

Si los contribuyentes no logran un acuerdo con la Administración Tributaria o no cumplen con los acuerdos, la Administración Tributaria tendrá

que tomar acciones más enérgicas para recuperar los importes de impuesto adeudados. Estas acciones más firmes incluyen procedimientos legales y recuperar la deuda de cuentas bancarias u otras fuentes (ingresos) por ejemplo a través de gratificaciones salariales. Finalmente, la Administración Tributaria puede iniciar una acción para ejecutar la quiebra o liquidación.

Es muy importante para la Administración Tributaria detectar oportunamente y supervisar continuamente los contribuyentes que tienen serias dificultades para pagar sus deudas y explicarles sus opciones, incluyendo cómo pueden aplicar para la liberación de la deuda. El desarrollo y la utilización de un enfoque de riesgo serían más eficaces y muy recomendables.

Debe prestarse especial atención a las grandes empresas. La parte principal de los ingresos tributarios lo pagan las empresas grandes. En su papel de grandes empresarios, las empresas grandes son responsables de pagar cantidades significativas del impuesto retenido y los pagos de seguro social a nombre de sus empleados. Las empresas grandes también pagan importantes sumas del IVA y en menor medida, el impuesto corporativo. Las empresas grandes suelen hacer una contribución tributaria muy importante. De conformidad con el llamado principio de retención en la fuente (PAYE, siglas en inglés de pay-as-you-earn), es de vital importancia tener arreglos de pago de impuestos diseñados de manera que estos pagos están estrechamente vinculados con los pagos relacionados en la economía.

La Administración Tributaria debe seguir de cerca todas las principales obligaciones de pago y rápidamente darle seguimiento a cualquier falla de remitir o las diferencias de los patrones normales, habituales. La Administración Tributaria debe comunicarse con las empresas si se prevén grandes pagos para asegurarse que no hay ninguna circunstancia que haga que sea imposible pagar oportunamente. Se debe prestar especial atención a reembolsos muy grandes o inusuales en general y del IVA en particular.

### 6.5.3. Aplazamiento del pago y arreglos de pago en plazos

Deben alentarse a los contribuyentes a pagar sus impuestos tan pronto como sea posible. Los contribuyentes que no pueden cumplir sus obligaciones de pago inmediatamente pueden solicitarle a la Administración Tributaria un aplazamiento del pago. La Administración Tributaria puede conceder el aplazamiento del pago, cuando sea necesario y justificado; sin embargo, querrá asegurarse que el pago se realizará en el futuro y puede por lo tanto solicitarle al contribuyente que proporcione una garantía.

Una forma común de aplazamiento del pago de impuestos es un acuerdo de arreglo de pago en plazos que permite a los contribuyentes pagar el importe total de la deuda de impuestos en porciones más pequeñas durante un determinado período de tiempo. El acuerdo de arreglo de pago en plazos generalmente requiere pagos mensuales iguales. El importe del pago debe basarse en la capacidad de pago del contribuyente. Para alentar a los contribuyentes a cumplir oportunamente con sus obligaciones se imputa un interés sobre la deuda pendiente a lo largo de la duración del acuerdo de arreglo de pago en plazos.

Reembolsos en años futuros deben tenerse en cuenta al aplicar automáticamente el reembolso contra el monto de impuesto adeudado.

Para mantener al contribuyente informado sobre el monto de los impuestos adeudados, la Administración Tributaria puede enviar a los contribuyentes un estado de cuenta del balance adeudado. Esto puede hacerse anualmente, periódicamente o con más frecuencia.

### 6.5.4. Ofrecimientos de transacción

Un ofrecimiento de transacción es un acuerdo especial para los contribuyentes con dificultades para pagar el impuesto adeudado. Este acuerdo se utilizará para los contribuyentes que no califican para un acuerdo de arreglo de pago en plazos. Un ofrecimiento de transacción es un acuerdo entre la Administración Tributaria y un contribuyente para resolver la obligación de pago de impuestos de los contribuyentes mediante el cual la Administración Tributaria acepta un monto menor al pago completo en determinadas circunstancias.

La oferta debe ajustarse al potencial de pago del contribuyente, en función de la renta y la riqueza del contribuyente. El importe de la oferta puede pagarse en una suma global o en pagos mensuales. En general, la oferta de la Administración Tributaria será mejor para el contribuyente porque el periodo acordado de pago será menor.

El propósito del ofrecimiento de transacción es crear una situación de nuevo comienzo para que los contribuyentes puedan limpiar sus incumplimientos pasados a cambio del compromiso total del contribuyente hacia la totalidad de sus obligaciones futuras. Por tanto, se espera que el contribuyente pague completamente sus impuestos futuros, lo cual debe establecerse explícitamente como parte del acuerdo.

Un instrumento adicional para la Administración Tributaria para salvaguardar la recaudación de impuestos es el cobro de deudas tributarias a través de terceros que deben dinero a los contribuyentes o retener dinero en su cuenta. Los ejemplos de este método incluyen el embargo bancario y el embargo/retención del salario.

Para asegurarse que los contribuyentes con obligaciones de pago de impuestos pendientes relacionadas con determinados tipos de impuestos no recibirán a la vez créditos tributarios y el reembolso de otros impuestos, las deudas tributarias de los contribuyentes deben compensarse contra créditos derivados de otros impuestos.

En algunos casos, se requerirán medidas más severas para obligar a los contribuyentes morosos a pagar o para garantizar que por lo menos se recaudará algo de dinero. Estas medidas más fuertes incluyen la incautación de bienes, el inicio o la declaración de la quiebra de un contribuyente o liquidación de una empresa (que es especialmente efectivo cuando la Administración Tributaria tiene prioridad sobre los acreedores garantizados para el cobro de deudas tributarias), imponer restricciones a los viajes transfronterizos de deudores morosos y obtener un derecho de retención sobre los activos de los contribuyentes.

También puede ser una herramienta eficaz el imponer una obligación en los directores y los accionistas de las empresas que deben ciertos tipos de deudas tributarias, cambiando así la responsabilidad por el pago final de la persona jurídica a las personas que están de hecho en control y que tienen la responsabilidad real de la conducta del contribuyente (persona jurídica).

La cooperación gubernamental cruzada también puede proporcionar algunas herramientas para recaudar efectivamente las obligaciones tributarias de los contribuyentes morosos o alentar a los contribuyentes a pagar sus deudas tributarias pendientes para evitar ciertas consecuencias en sus relaciones con otros órganos gubernamentales. Estas medidas incluyen:

- la retención de impuestos no pagados adeudados por el Gobierno a los contribuyentes deudores;
- la descalificación de los contribuyentes deudores de licitar para contratos gubernamentales; y
- el requerir un certificado de paz y salvo de aquellos contribuyentes que licitan contratos gubernamentales (substanciales).

Por último, las Administraciones Tributarias deben ser capaces de imponer el interés sobre la deuda pendiente y también imponer multas como sanciones según sea el caso.

Los regímenes de interés y multa se basan en disposiciones legales; en consecuencia, las Administraciones Tributarias están obligadas a imponer el interés y las sanciones dictadas por la ley. Sin embargo, para alentar a los contribuyentes a pagar sus pasivos voluntariamente, los gobiernos o las autoridades tributarias podrán establecer acuerdos especiales de incentivo al ofrecer tipos de interés reducidos y suspender u omitir la imposición de sanciones.

Las Administraciones Tributarias deben estar facultadas para suspender o cancelar las deudas que se consideren irrecuperables y también a reintegrar estas deudas, si hay cambios en las circunstancias de los contribuyentes involucrados.

Los tratados de doble imposición y la Directriz de Asistencia Mutua en Asuntos Fiscales de la UE establecen asistencia relacionada con el cobro de deudas tributarias.

Dada la importancia de la función de cobro, las cargas de trabajo relativamente limitadas y los conocimientos especializados que ello involucra, se puede recomendar la concentración de estas actividades en una unidad especializada que se encarga de todas las actividades relacionadas con la recaudación de pagos morosos de impuestos. Sin embargo, para garantizar que estas actividades se realizan en estrecha cooperación con otras funciones en la Administración Tributaria como la presentación de la declaración, fiscalización y auditoría y liquidación, es necesario un mecanismo de coordinación eficaz.

### *Estrategia de cobro de la Administración Tributaria y de Aduanas de Holanda*

El Objetivo principal de la Administración Tributaria de Holanda es alentar a los contribuyentes a pagar voluntariamente. Si los contribuyentes no pagan voluntariamente, la Administración Tributaria toma medidas coercitivas de recaudación mediante la adopción de un enfoque de riesgo. Esto significa que se utiliza la capacidad disponible para obtener el máximo rendimiento. Además, el proceso está diseñado de tal manera para llegar a todos los deudores (igualdad ante la ley). El enfoque en el riesgo de la Administración Tributaria y de Aduanas de Holanda implica dos etapas.

En la *primera etapa*, se distingue entre los contribuyentes buenos, menos buenos y malos. Bajo el modelo de riesgo holandés, se utiliza la metodología del cuadro de mando (*scorecard methodology*) y datos objetivos para calcular la “puntuación” de cada deudor, lo cual indica la probabilidad que saldrán sus deudas dentro de un año. Estos puntajes se basan en un cálculo anual facilitado por un modelo econométrico.

En la *segunda etapa*, los puntajes se utilizan como una de las principales variables en la selección de las medidas más eficaces. Este proceso de selección es apoyado por un sistema informático moderno. Además de los puntajes antes mencionados, se toman en cuenta otros factores e incluyen la naturaleza y el tamaño de los impuestos requeridos en pago y el registro de pago del deudor. Un registro de pago se mide utilizando un sistema de puntos, en el cual los puntos son adjudicados y deducidos para el comportamiento positivo y negativo, respectivamente. Como resultado, los contribuyentes reciben tratamiento diferenciado basado en perfiles de riesgo fijo y objetivo.

Para promover el pago voluntario, se emprenden una serie de medidas. Estas medidas son, casi sin excepción, realizadas por una computadora o son asistidas por computadora. El enfoque de la Administración Tributaria para este grupo se caracteriza por la amabilidad y la buena voluntad. Algunos ejemplos de las medidas que utiliza incluyen la información accesible sobre el aplazamiento y la remisión de deudas tributarias, las posibilidades del bajo umbral de aplazamiento (simplemente solicitar aplazamiento por teléfono), recordatorios de pago sin cargo adicional, un alto nivel de servicio para el débito directo, los descuentos por pago anticipado y recaudación por teléfono.

El enfoque hacia los contribuyentes problema se centra en obtener un máximo retorno, sin menoscabo de los principios importantes de la administración como la igualdad ante la ley. Para los individuos en este grupo, el proceso está diseñado de tal manera que las medidas coercitivas seleccionadas son gestionadas o en gran medida apoyadas por el sistema informático. La falta de pago después de que se haya cumplido una orden de embargo (por correo) debido a que una regla activa un procedimiento de cobro coactivo. Esto significa que el impuesto adeudado se debita de la cuenta de banco del deudor ante la iniciativa de la Administración Tributaria. El procedimiento está totalmente informatizado. Si el saldo bancario es insuficiente, los débitos de la cuenta se bloquean durante una semana. Si este procedimiento no es posible, la deuda se recupera por medio de una deducción coactiva de los salarios del deudor o de la prestación del seguro social. Este procedimiento también en gran parte está informatizado.



Para las personas físicas en el grupo de contribuyentes problema es difícil recuperar pagos de impuestos, también hay medidas disponibles que abordan la obligación tributaria en sí. Por ejemplo, las personas que repetidamente no pagan el impuesto de vehículos a motor se les puede negar su registro vehicular y en la práctica se les puede impedir ser propietarios de un automóvil. Esta es una forma de garantizar a su debido tiempo que no surjan nuevas obligaciones tributarias y que queden pendientes de pago.

En el caso de los contribuyentes problemáticos que son personas jurídicas (personas físicas y personas jurídicas), generalmente hay grandes sumas de dinero involucradas. Además, las consideraciones de competencia leal también guardan relación con la política de recaudación en este ámbito. Esto se refleja en la política de la Administración Tributaria en que el pago por los contribuyentes que son personas jurídicas no puede aplazarse salvo que se otorgue suficiente garantía.

La política está diseñada para evitar que las deudas se acumulen. A las seis semanas de establecer que una liquidación de impuesto no se ha pagado se incautan los activos. La propiedad incautada se vende dentro de los cuatro meses después de la incautación y como último recurso, la Administración Tributaria puede pedir que el deudor sea declarado en quiebra como una forma de hacerle cumplir con el pago. El nuevo sistema informático de la Administración Tributaria no sólo admite la selección de las medidas más eficaces de recaudación (tipo de incautación, la petición de quiebra), sino que también es compatible con su aplicación por medio de una producción/compilación avanzada de los formularios y los archivos del oficial de la corte, por ejemplo.

### *Uso indebido y fraude en el pago*

El uso indebido y el fraude en el pago son combatidos en el área de recaudación por medio de una amplia legislación sobre la responsabilidad de terceros. Se trata en parte de la responsabilidad objetiva y en parte de la responsabilidad general. En el primer caso, el simple hecho de que un tercero (por ejemplo, una empresa que ha contratado a personal temporal) puede estar vinculada a una instancia de uso indebido, es suficiente para establecer la responsabilidad. En este último caso, el tercero debe demostrar que se ha comportado de manera culpable con relación con el uso indebido. En muchos casos, la carga de la prueba se ha desplazado dando la ventaja a la Administración Tributaria.

En la práctica, la legislación de responsabilidad tiene principalmente un efecto preventivo. Una de las medidas más recientes en esta área fue

dirigida contra el infame fraude carrusel del IVA. Tras la introducción de legislación sobre la responsabilidad en este sentido en enero de 2002, el fenómeno se ha vuelto prácticamente desconocido en los Países Bajos. Sin embargo, debe señalarse que lamentablemente se ha trasladado a otros países de la UE.

#### 6.5.5. Uso de la informática para respaldar el proceso de recaudación de la deuda

El proceso de cobro coactivo de la deuda es una función altamente urgente que requiere un acceso rápido a información precisa sobre todos los aspectos de los asuntos de un contribuyentes, incluyendo información completa sobre deudas tributarias y reembolsos de impuestos pendientes y otras fuentes de información (por ejemplo, datos de activos) que pueden utilizarse para asistir en la aplicación de la ley. Los sistemas informáticos pueden facilitar estas actividades al proporcionar una serie de herramientas que mejoran la eficiencia y la eficacia de las actividades de aplicación de la recaudación. Estos incluyen:

- visión completa y única de los asuntos de los contribuyentes en general y sus obligaciones en particular;
- emisión automatizada de recordatorios en puntos predeterminados de tiempo;
- identificación automatizada de riesgos;
- identificación de caso y gestión automatizada; e
- imposición automatizada de multas y sanciones.

#### 6.5.6. Amnistías tributarias

El cumplimiento voluntario es la forma más eficaz y eficiente de recaudar impuestos, pero no todos los contribuyentes cumplen voluntariamente con sus obligaciones tributarias. Muchos países tratan comportamientos fuertes de incumplimiento por parte de los grandes grupos de contribuyentes; las cargas de trabajo de las actividades de aplicación pueden ser muy altas; pueden surgir importantes atrasos y la aplicación no puede cumplirse de manera adecuada. En estas situaciones, los programas de amnistía tributaria pueden ser una solución temporal. El concepto básico de amnistías tributarias es aliviar a los contribuyentes de las obligaciones tributarias del pasado para un mejor comportamiento y cumplimiento en el futuro. Se puede dar una exoneración tributaria así como de los intereses y de las multas. La exoneración también puede limitarse sólo a multas. Las Admi-

nistraciones Tributarias alentarán a los contribuyentes a pagar sus deudas tributarias y presentar sus declaraciones

Se han utilizado amnistías tributarias en América Latina, Europa y otras regiones. Las amnistías pueden cubrir todos los evasores de impuestos, todos los períodos y todos los elementos de la base imponible, pero también puede limitarse a los contribuyentes específicos o grupos de tasa de recaudación de impuestos.

Las amnistías tributarias pueden utilizarse en diferentes etapas del proceso de aplicación (por ejemplo, presentación, mantenimiento de registros, liquidación, fiscalización, investigación y encausamiento).

Las amnistías tributarias generalmente son vistas como una expresión de una debilidad en la aplicación de la Administración Tributaria. Los argumentos serios para el uso de una amnistía tributaria son la presencia de los atrasos en una carga de gran trabajo o la introducción de una reforma tributaria importante. El uso frecuente de este instrumento creará una situación donde los contribuyentes estarán esperando amnistías, lo cual podría provocar efectos negativos de cumplimiento y de ingresos.

En general, el efecto sobre los ingresos y el cumplimiento es seguro y depende de muchos factores. Sin embargo, no recomendamos el uso de este instrumento. A la larga, los efectos negativos de cumplimiento y de los ingresos y los costos de equidad probablemente superarán los beneficios a corto plazo. Debe evitarse el uso indebido de este instrumento por razones políticas. Por esa razón, siempre debe haber una base jurídica para los programas de amnistía tributaria.

La amnistía tributaria y los programas de información voluntaria pueden ser utilizadas por las Administraciones Tributarias para alentar a la población a pagar sus deudas tributarias atrasadas y presentar una declaración. El contribuyente debe revelar y pagar el monto total de los impuestos (más intereses) para un cierto plazo. El contribuyente puede (y debe) solicitar firmar un acuerdo para pagar y presentar la declaración de los impuestos a tiempo en el futuro.

Se puede dar a todos los contribuyentes que no presentaron sus declaraciones de impuestos o que han subestimado su obligación tributaria, un alivio tributario. Las amnistías tributarias también pueden limitarse a determinados grupos de contribuyentes, por ejemplo, los contribuyentes que han participado en un programa específico de beneficio contributivo. A cambio

de la (divulgación) voluntaria de su participación se le puede dar una exoneración de las sanciones.

La amnistía tributaria general y los programas de información voluntaria pueden ofrecerse de manera continua sin una fecha límite. Los programas de amnistía tributaria específicos dirigidos a fuentes específicas de otros temas tributarios específicos o de ingresos serían más eficaces si el contribuyente tiene la obligación de revelar el monto de impuestos adeudado para un plazo claro.

Bélgica ha emprendido una serie de amnistías tributarias; por ejemplo, introdujo una amnistía una sola vez sobre los fondos repatriados en 2004 con una tasa reducida si cumplían ciertas condiciones. Esta medida tuvo éxito en términos de ingresos recaudados y en base a esa experiencia, se introdujo un procedimiento permanente en 2006 que involucra a las personas físicas y jurídicas y el procedimiento establece que pueden informar ingresos no declarados previamente. Se grava la renta informada a la tasa impositiva normal y no sujeta a ninguna pena o una sanción limitada en algunos casos.

Alemania, Italia, México, Rusia y Sudáfrica también han aplicado programas de amnistías tributarias.

#### La experiencia de Sudáfrica

El Servicio de Ingresos de Sudáfrica (SRAS, por sus siglas en inglés) introdujo una amnistía tributaria para las pequeñas empresas con un volumen de negocios (ingresos brutos) de menos de R 10 millones en el año 2006.

Cualquier pequeña empresa que no ha inscrito aún para el año fiscal de 2006 puede solicitar la amnistía, así como cualquier pequeña empresa que fue registrada, pero no declaró los ingresos o impuestos.

La amnistía tributaria se introdujo para proporcionar a las empresas pequeñas que jamás se registraron con el SRAS para pagar impuestos, la oportunidad de resolver sus asuntos tributarios sin ser castigadas por el no pago de impuestos en el pasado.

Las empresas que solicitan amnistía tienen que pagar una pequeña cantidad de impuestos para el año 2006 para recibir amnistía plena para los impuestos hasta el inicio del año fiscal 2006. La amnistía también cubre todas las multas, intereses y sanciones. Una vez que un contribuyente recibe Amnistía, SRAS no podrá presentar una causa penal contra el contribuyente, siempre que el contribuyente ha sido honesto sobre sus ingresos.

Un contribuyente que solicita amnistía deberá presentar:

- la correspondiente declaración de renta para el año fiscal 2006; y
- una declaración de todos los activos y pasivos al 28 de febrero de 2006.

No se otorga ninguna amnistía:

- para ingresos recibidos en la forma de sueldo o salario;
- para impuestos ya pagados;
- para los impuestos a pagar porque se presentó una declaración antes de solicitar la amnistía; o
- Si ya se anunció una auditoría o investigación para el contribuyente.

La amnistía se retirará si el contribuyente:

- no paga el importe total de la tasa de amnistía tributaria dentro de 12 meses; o
- no da información completa, incluyendo una declaración de activos y pasivos.

¿Qué sucede si un negocio no utiliza la amnistía? La amnistía ha sido promovida como la oportunidad para legalizarse y pagar los impuestos adeudados en el pasado. Aquellos que no usan la amnistía:

- siempre adeudarán impuestos de años anteriores;
- tendrán que pagar más impuestos, multas e intereses, cuando sean descubiertos por SRAS o cuando se registran voluntariamente en el futuro; y
- podrían ser encausados por un delito.

Las empresas pueden solicitar la amnistía desde el 1° de agosto de 2006 y hasta el 31 de mayo de 2007

### 6.5.7. Revelación voluntaria<sup>164</sup>

Muchos países tienen disposiciones legales sobre la revelación de información voluntaria que permite a los contribuyentes revelar información a la Administración Tributaria para presentar sus anteriores declaraciones de impuestos incorrectas o incompletas en cumplimiento con lo dispuesto en la ley. Estas disposiciones legales dan a los contribuyentes la posibilidad de revelar voluntariamente sin ser multados o sancionados.

---

164. Happé, R., "Between persuasion and deterrence" ("Entre la persuasión y la disuación"), en *Managing and Maintaining Compliance (Gestionar y mantener el cumplimiento)*, Elffers, H., Verboon, P. y Huisman, W., eds, The Hague: Boom Legal Publishers, 2006.

La ausencia de penalización en el caso de la revelación de información voluntaria es una excepción a la regla general que la sanción se aplica a todos los hechos punibles que se cometan. Efectivamente, el delito cometido se toma por no cometido porque la información se reveló de manera voluntaria después. Hay una buena razón para esta regla jurídica única. Una vez que un contribuyente comienza a no declarar la totalidad de impuestos en una declaración tributaria, se ve obligado a continuar este comportamiento en declaraciones de impuestos posteriores para evitar la detección por parte de la Administración Tributaria. La revelación voluntaria proporciona una oportunidad para que los contribuyentes se salgan del patrón forzado y repetido de no declarar la totalidad de los impuestos. El beneficio para la Administración Tributaria es que convierte a los contribuyentes no cumplidores en contribuyentes cumplidores.

Hasta hace poco, el uso de normas de revelación voluntaria generalmente lo iniciaba el contribuyente. Esto ha cambiado. Las normas de revelación voluntaria se han convertido en un instrumento de gestión estratégica de las Administraciones Tributarias. El instrumento también está siendo utilizado en países donde la revelación de la información voluntaria no es una disposición legal (los Estados Unidos) pero se basa en la práctica interna (publicada).

#### 6.5.8. Estrategias de cumplimiento voluntario aparte de las amnistías tributarias

Algunos países han desarrollado estrategias de cumplimiento voluntario con el fin de detectar y luchar contra la evasión tributaria mediante la promoción de la revelación voluntaria de obligaciones tributarias no pagadas. Cada vez más, estas estrategias están dirigidas especialmente a los contribuyentes con cuentas *offshore* en instituciones financieras fuera del Estado. Generalmente estos tipos de programas no incluyen amnistías tributarias. Todos los impuestos e intereses son pagaderos en virtud de estos programas. Los beneficios para los contribuyentes que hacen una revelación voluntaria radican en la mitigación de las penas por los impuestos que no se declararon y ninguna investigación a efectos de enjuiciamiento. Los beneficios para las Administraciones Tributarias son la recaudación de los ingresos tributarios adicionales a corto plazo y (probablemente) un aumento en el cumplimiento tributario a largo plazo, siempre que los programas destinados a convencer a los contribuyentes no cumplidores para que sean más cumplidores no disminuye las actitudes y los comportamientos de cumplimiento de los contribuyentes que si cumplen.

Canadá tiene un programa más general: el Programa Revelación Voluntaria (Voluntary Disclosures Program, VDP, por sus siglas en inglés), promueve el cumplimiento al alentar a los contribuyentes a corregir voluntariamente sus omisiones anteriores en sus relaciones con la Agencia de Ingresos de Canadá (Canada Revenue Agency, CRA, por sus siglas en inglés), sin multa o encausamiento. Durante el tiempo que este programa ha estado vigente, el número de revelaciones ha crecido considerablemente.

La OCDE ha proporcionado un “marco para los programas exitosos de cumplimiento voluntario offshore”, el cual formula los siguientes requisitos para programas exitosos:<sup>165</sup>

- claridad sobre sus objetivos y sus términos;
- generación de un aumento demostrable y rentable en los ingresos a corto plazo;
- compatible con el cumplimiento de aplicación general y el régimen de aplicación;
- resulta en mejores niveles de cumplimiento entre el grupo de contribuyentes de destino; y
- coloca el impulso a corto plazo para los ingresos en el contexto de mejorar el cumplimiento entre la población de contribuyentes en su conjunto al complementar con medidas para mejorar el cumplimiento a mediano plazo.

### 6.6. Inteligencia fiscal y la investigación de fraudes

El incumplimiento de las obligaciones tributarias puede tener muchas causas diferentes. Algunos contribuyentes están dispuestos a cumplir, pero no lo hacen porque o cometen un error o porque no conocen sus obligaciones o porque no entienden lo que deben hacer. Sin embargo, también existe una categoría de contribuyentes que comete fraude deliberadamente y a veces constantemente. Estos son los contribuyentes fraudulentos. Las Administraciones Tributarias tendrán unidades especializadas encargadas de la detección e investigación del fraude fiscal. En algunos casos, la investigación del fraude es la obligación de una organización independiente fuera de la Administración Tributaria.

---

165. OCDE, *Offshore Voluntary Disclosure: Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice (Revelación Voluntaria Offshore: análisis comparativo, guía y asesoría de política)*, París, septiembre 2010.

Los casos de fraude de impuestos pueden ser detectados de diferentes formas, por ejemplo, durante una auditoría ordinaria o después de recibir información sobre el comportamiento delinciente de los contribuyentes. El fraude o la investigación penal suele ser la etapa final de un proceso ordinario que comenzó dentro de la Administración Tributaria. Cuando hay una sospecha grave de fraude tributario donde se debe tomar una decisión si el caso podría continuar siendo un caso civil manejado bajo derecho administrativo o alternativamente, debería ser calificado como un caso criminal que puede ser enjuiciado en virtud del derecho penal. Esta distinción es muy importante y la decisión debe comunicarse al contribuyente inmediatamente porque, bajo estas diferentes situaciones, los contribuyentes tienen diferentes derechos y obligaciones. Por ejemplo, un contribuyente que no está bajo sospecha de haber cometido fraude tributario tiene la obligación de proporcionar toda la información relevante para evaluar la información en su declaración de impuestos, mientras que un contribuyente que está bajo sospecha de haber cometido fraude tributario debería tener el derecho a guardar silencio, lo cual anula sus obligaciones iniciales de proporcionar toda la información pertinente.

Los investigadores de fraude investigan fraudes tributarios. La mayoría de los casos serán identificados por los auditores y otros funcionarios tributarios que trabajan en las oficinas de la Administración Tributaria. Los investigadores de fraude utilizan sus conocimientos para combatir la delincuencia organizada y delitos de negocios también. Los investigadores especializados cumplen un papel importante porque se encargan de reunir y analizar información, apoyando así las actividades de investigación mediante la administración, análisis y distribución de datos de información e inteligencia.

Las Administraciones Tributarias son responsables de la imposición, recaudación y aplicar los impuestos nacionales. Las Administraciones Tributarias también pueden tener un número de responsabilidades en el ámbito de la legislación económica y financiera. En este sentido buscan alentar a los ciudadanos a cumplir con sus obligaciones legales, por ejemplo, proporcionando información detallada y precisa y un servicio fiable. Aún así, una cierta categoría de ciudadanos y empresas cometen fraude, de diversos grados. El fraude no sólo provoca una pérdida para el Gobierno, sino también para todos aquellos ciudadanos que cumplen con sus obligaciones. La lucha contra el fraude es por lo tanto una tarea muy importante para una Administración Tributaria en su calidad de organización que impone la ley.



Los servicios de información e investigación tributaria se especializan en fraude tributario. En la práctica, el fraude tributario y el fraude económico suelen ir juntos. Por lo tanto, los servicios de información e investigación tributaria, deben trabajar estrechamente junto con servicios de investigación económica que tienen el mandato de detectar y luchar contra las diferentes formas de fraude económico. La tarea fundamental de ambos servicios es investigar y combatir el fraude. Ambos servicios dan mucha importancia en la integridad, experiencia y eficacia, y, en un esfuerzo conjunto, ambos servicios serían más eficaces en la supervisión del sector financiero y de sus respectivas especializaciones, si luchan ampliamente contra el fraude en este sector. El conocimiento tributario y económico y el conocimiento especializado, combinados dentro de una organización, se pueden implementar muy eficazmente en las actividades de investigación.

La asignación de un caso a un servicio de inteligencia tributaria significa la movilización de la forma más grave de medidas correctivas contra el fraude tributario, es decir, encausamiento criminal. Por lo tanto, las investigaciones penales constituyen las etapas finales dentro de la cartera de aplicación de una Administración Tributaria. En cada caso donde hay una grave sospecha de fraude, se debe tomar una decisión bien analizada sobre si se debe encausar en virtud del derecho penal o derecho administrativo.

Una investigación criminal se inicia con la preparación de un plan de investigación y los resultados [se documentan] en un informe oficial al Ministerio Público. En el curso de la investigación, los funcionarios responsables intentan reunir pruebas de la presunta infracción penal. Sobre la base de un informe oficial, el sospechoso podría ser acusado y posiblemente condenado.

Es importante entender que los oficiales de investigación tienen distintos poderes dependiendo de si está llevando a cabo una inspección o una investigación. Es imperativo que utilicen estos poderes con cautela, porque si una sospecha de fraude surge durante una inspección, la inspección puede convertirse en una investigación criminal. El oficial investigador involucrado en el caso tiene una serie de competencias muy diferentes. El uso incorrecto de estas facultades en una situación puede tener consecuencias de largo alcance para el enjuiciamiento del sospechoso.

Un número creciente de investigaciones criminales surge de enfoques orientados en temas adoptados por los servicios de inteligencia, de acuerdo con los cuales se selecciona e investiga un tema para identificar patrones de fraude, riesgos y así sucesivamente. Entonces pueden iniciar investigacio-

nes sobre esta base. Los ejemplos de estos temas pueden incluir impuestos fraude, fraude carrusel y fraude bursátil.

Los servicios de inteligencia tributaria deben trabajar en estrecha cooperación con el Ministerio Público que se encarga de la persecución de los delitos. Las oficinas del Ministerio Público pueden tener una capacidad limitada para hacerle frente a los casos de fraude tributario en razón a que estas oficinas generalmente tendrán una responsabilidad más amplia. Para asegurarse que el encausamiento de los casos de fraude tributario serán tratados de manera seria, el servicio de inteligencia tributaria puede firmar un acuerdo con la Fiscalía sobre el número de casos a ser presentados y juzgados, así, se optimiza la coordinación y asignación de casos en el sistema de derecho penal.

Las investigaciones eficaces de los servicios de inteligencia tributaria requieren un apoyo adecuado de la función de gestión de la información, la cual debe cubrir una amplia gama de actividades, incluyendo la recopilación de información de una amplia variedad de diferentes fuentes de información, análisis de la información y preparación de las investigaciones reales.

En los Países Bajos, el Servicio de Inteligencia de Tributaria (FIOD) está desarrollando un monitor de fraude fiscal. Este monitor debe contener todos los informes de fraude que han sido producidos, resumiendo así la historia de fraude fiscal en los Países Bajos y la forma en que ha sido abordado. Toda la información recopilada se registra en un sistema central, para que un panorama actualizado de todos los casos pendientes esté disponible en todo momento.

Para combatir el fraude tan efectivamente como sea posible, se requerirá una estrecha cooperación con otras agencias de investigación y de policía y las organizaciones. Ejemplos de estos pueden incluir las oficinas de la policía, oficinas de lucha contra las drogas, juntas industriales de seguros, las Administraciones Aduaneras, oficinas de derechos de autor y oficinas de reproducción, juntas de seguros médicos y oficinas de importación y exportación central.

El acceso a los recursos y la información de los demás aumenta significativamente la eficacia de estas organizaciones, debido a la creciente complejidad de los casos de fraude e investigaciones relacionadas. El intercambio de información y el acceso a la información de los demás requiere una disposición jurídica clara, que garantice el respeto por las reglas de privacidad y confidencialidad.

Los servicios de inteligencia fiscal pueden también significativamente apoyar las actividades de otras organizaciones de aplicación de la ley en su lucha contra el “fraude horizontal”, una forma de fraude como resultado del cual el Gobierno incurre sólo en pérdidas indirectas. Algunos ejemplos de estos tipos de fraude son la falsificación de una marca y el fraude de seguros, fraude hipotecario y fraude de quiebra.

El fraude no está limitado por las fronteras nacionales. Los servicios de investigación deben mirar más allá de sus fronteras y cooperar a nivel internacional. La cooperación internacional generalmente toma la forma de asistencia recíproca mutua, es decir, intercambio de información sobre la base de los tratados. En el curso de sus investigaciones, los servicios de inteligencia pueden requerir información de registros en el extranjero o declaraciones de testigos radicados en el extranjero. En esos casos, se puede solicitar a un organismo de investigación extranjero que proporcione la información pertinente o las declaraciones, pero también pueden ayudar directamente en las investigaciones en el extranjero. Por el contrario, para resolver y responder a las solicitudes de organismos extranjeros para investigar, se debe proporcionar información a estas agencias.

En el contexto de la cooperación europea, la Oficina Europea de Lucha Contra el Fraude (OLAF) juega un papel fundamental. OLAF puede realizar investigaciones independientes dentro de la Unión Europea. También cumple una importante función de coordinación, por ejemplo, organizar la coordinación y la armonización de los métodos de control de fraude dentro de Europa.

## **6.7. Servicio y comunicación con los contribuyentes**

### **6.7.1. Introducción**

La Administración Tributaria debe tener como objetivo el establecimiento y mantenimiento de buenas relaciones con los contribuyentes para ayudarlos y facilitarles el cumplimiento con sus obligaciones cuando sea posible y necesario. Los procesos de la Administración Tributaria deben diseñarse de manera que sean fáciles de entender por parte del contribuyente, esto significa que deben ser accesibles y comprensibles a un bajo costo. Además, las Administraciones Tributarias deben proporcionar información, asistencia y orientación a los contribuyentes en sus relaciones con la Administración Tributaria e informarles sobre sus derechos y deberes. La prestación de servicios debe ser a la medida basada en información

adecuada sobre las necesidades de diferentes grupos y segmentos de los contribuyentes y las necesidades específicas de los contribuyentes individuales, por lo tanto se deben ofrecer los canales para el suministro de servicios que sean más apropiados para los contribuyentes y a la vez ofrecer la mayor oportunidad de resolver el problema en primera instancia y que sea más rentable tanto para los contribuyentes como para las Administraciones Tributarias.

Las Administraciones Tributarias tienden a hacer distinciones estrictas entre su tarea de cumplimiento por una parte y su tarea de prestación de servicios por otro. Esto es comprensible dado el hecho de que las actividades en cuestión pueden diferir considerablemente y pueden requerir diferentes tipos de personal con habilidades diferentes. Sin embargo, es importante tener en mente que la distinción entre la prestación de servicios y otras formas de tratamiento es muy artificial y que estas actividades interfieren las reglas básicas de comunicación entre los contribuyentes y la Administración Tributaria que aplican no sólo para las actividades emprendidas en el marco de la prestación de servicios, sino también para las actividades emprendidas en el marco de las actividades de ejecución. Las actividades de todas las Administraciones Tributarias tienen por objeto contribuir a la meta final de lograr el cumplimiento voluntario.

Los marcos en que normalmente se desarrollan las relaciones entre las autoridades tributarias y los contribuyentes están condicionados por la propia complejidad de las leyes tributarias, la generalización en muchos países del sistema de autoliquidación y la existencia de numerosas obligaciones de empresarios y empresas, tales como la obligación de retener el impuesto sobre la nómina/planilla de los salarios de sus empleados y proporcionar información de terceros a la Administración Tributaria.

La información y asistencia constituyen obligaciones ineludibles de la Administración Tributaria y representan la contrapartida lógica de las obligaciones impuestas a los ciudadanos. En este contexto, cada obligación asumida por el contribuyente se corresponde con una actuación de la administración que tiende a favorecer a su cumplimiento. Su propósito es producir espontáneamente cumplimiento voluntario y reducir el grado de controversia en las relaciones entre los contribuyentes y la Administración Tributaria. Es fundamental considerar al contribuyente como un cliente y seguir así la lógica del cliente al prestarle servicios a los contribuyentes. El proporcionar servicios es una profesión en sí misma que requiere una organización profesional específica y personal especializado con las habilidades y actitudes profesionales correctas.

Las Administraciones Tributarias también deben tener en cuenta los costos que causan a los contribuyentes para que cumplan con sus obligaciones y deben buscar soluciones rentables para los medios utilizados para proporcionar y recabar información y para los acuerdos de pago y presentación de la declaración de forma permanente. Los profesionales tributarios en un número significativo de países aún preparan un gran porcentaje de declaraciones de impuesto a la renta personales, en algunos países más del 50% de las declaraciones. Estas cifras indican que los costos de cumplimiento para los contribuyentes individuales pueden reducirse sustancialmente al hacer que la legislación tributaria y los procedimientos de presentación sean más fáciles de entender para que los contribuyentes puedan administrar y preparar sus declaraciones de impuestos sin apoyo profesional costoso realizado por los profesionales tributarios. La práctica en países donde el uso de profesionales tributarios por parte de particulares se limita a un porcentaje muy bajo de los contribuyentes muestra las oportunidades. Los programas electrónicos sofisticados de presentación de declaración guían a los contribuyentes fácilmente a través del uso de formularios rellenados previamente, son ejemplos de procedimientos fáciles convenientes para los contribuyentes y que a la vez son eficaces y rentables para las Administraciones Tributarias.

### 6.7.2. Los contactos entre los contribuyentes y las Administraciones Tributarias

Los contribuyentes preferirían no tener contacto con la Administración Tributaria, pero si fuese necesario el contacto, que esperan los contribuyentes:

- accesibilidad: en cualquier momento y en cualquier forma;
- calidad: información correcta y clara aplicable a su situación;
- servicio inmediato: contacto rápido y respuestas rápidas;
- la posibilidad de utilizar su canal preferido;
- opciones de autoservicio, como información basada en la web;
- opciones de seguridad por teléfono; y
- soluciones rentables.

Las Administraciones Tributarias también tienen sus propias expectativas similares y desean:

- evitar contactos innecesarios (cada contacto entre la Administración Tributaria y el contribuyente es un riesgo potencial para fallar y/o un malentendido que puede conllevar al incumplimiento);
- promover la forma más eficaz de acceso mediante la administración de las demandas de los contribuyentes;

- proporcionar respuestas rápidas y correctas al responder a las necesidades de los contribuyentes;
- resolver la mayoría de los temas en un solo contacto;
- evitar perturbaciones de los procesos organizacionales;
- mejorar la calidad de las declaraciones y los pagos; y
- reducir los costos de comunicación.

### *Segmentación del mercado*

Las necesidades de los contribuyentes de información y servicio difieren sustancialmente. La prestación de servicios a los contribuyentes requiere un conocimiento detallado de las necesidades y el comportamiento de los contribuyentes. La regla general fundamental del *marketing* de “conozca a sus clientes” también se aplica a las Administraciones Tributarias como proveedores de servicios como a las Administraciones Tributarias en general. La segmentación del mercado incluye distinguir las poblaciones de cliente en grupos más pequeños de clientes con características similares a fin de poder desarrollar y ofrecer productos y “a medida” enfoques específicos para distintos grupos de contribuyentes o incluso para los contribuyentes únicos.

### *Canales la entrega de servicio*

Las Administraciones Tributarias tienen diferentes opciones de prestación de servicios. Un canal es un medio para entregar un servicio (por ejemplo una reunión física en la oficina de la Administración Tributaria, carta, llamada telefónica, publicación en el periódico, anuncio en la TV, correo electrónico, Internet, etc.). Los canales varían en costo y eficacia. La tecnología crea soluciones nuevas y más baratas. Las Administraciones Tributarias nunca deben optar por una única solución, pero deberían buscar combinaciones óptimas de soluciones en función de los productos requeridos y los clientes a ser servidos. El buen servicio no sólo proporciona información a los contribuyentes; el buen servicio implica proporcionar información que resuelve el problema de los contribuyentes y preferentemente en un sólo (el primer) contacto entre la Administración Tributaria y los contribuyentes. Al permitir el acceso de los contribuyentes al canal más rentable, teniendo en cuenta las necesidades de los contribuyentes, las Administraciones Tributarias pueden significativamente reducir los costos de la prestación de servicios.

Para asegurarse de que las Administraciones Tributarias están ofreciendo los servicios adecuados a los contribuyentes adecuados, deben verificar con los contribuyentes servidos si sus problemas han sido resueltos y en

términos más generales, realizar encuestas a sus clientes, buscando su retroalimentación sobre los servicios prestados.

### 6.7.3. Educación e información tributaria

Una Administración Tributaria está obligada a ocuparse de un asunto complejo: impuestos. La conveniente simplificación de las leyes tributarias tropieza, inevitablemente y siempre con la cuestión de la equidad. A partir de estas premisas, inmediatamente surge la necesidad de la Administración Tributaria de obtener información completa, personalizada y ajustada sobre los contribuyentes, teniendo en cuenta su situación particular.

#### *Reuniones presenciales en el mostrador de la oficina de la Administración Tributaria o en otra parte*

Aunque la disponibilidad de otros canales, más sofisticados, ha aumentado, todavía hay categorías de contribuyentes que prefieren reuniones presenciales con los funcionarios tributarios. En las sociedades occidentales, estas categorías incluyen a inmigrantes que estaban acostumbrados a este tipo de comunicación en su país de origen y a veces también las personas de la tercera edad. La información proporcionada a estos ciudadanos que prefieren ir personalmente a la oficina de impuestos debe ser clara, inmediata, precisa y exacta. Para asegurar que el nivel aspirado de rendimiento de los empleados involucrados en la prestación de estos servicios, estos empleados deben recibir una formación adecuada.

Estos tipos de consultas personales deben ser gratuitas y abiertas a todos los contribuyentes. Para reducir los costos, sin embargo, las Administraciones Tributarias puede intentar reducir el uso real de esos encuentros personalizados, ofreciendo otros canales de fácil acceso y exigir a los contribuyentes que concreten previamente por teléfono una cita para reuniones presenciales, permitiendo así a los funcionarios tributarios intentar resolver el problema por teléfono.

Los diferentes segmentos de contribuyentes requieren diferentes tipos de información relacionada con diferentes tipos de problemas. Por lo tanto, las Administraciones Tributarias proporcionan diferentes servicios, por ejemplo, a empresas y a particulares. En los Países Bajos, por ejemplo, se creó la función de los gerentes de clientes para las empresas contribuyentes. Estos funcionarios tributarios no sólo manejan consultas de negocios sino que también sirven de enlace con la Administración Tributaria. Para estos

servicios, las empresas holandesas están obligadas a concertar una cita con antelación.

La asistencia personal relacionada con la presentación de la declaración es normalmente una actividad pico o de temporada. Durante estos períodos, como el período de fecha límite de la presentación anual del impuesto sobre la renta, debe aumentarse el número de personal de primera línea en el servicio de impuestos y las horas de servicio deben ampliarse considerablemente.

### *Centros de llamadas (Call Centers)/Línea de información tributaria*

Un servicio de información tributaria a través de una línea de teléfono no permite a los contribuyentes obtener el mismo nivel de atención personal como en las oficinas locales o regionales que proporcionan información, pero ofrece una importante ventaja ya que los contribuyentes no tienen que abandonar el lugar donde se encuentran para resolver sus dudas. Con una simple llamada, los contribuyentes pueden obtener la información desde su hogar o lugar de trabajo.

Además, un servicio de información tributaria por una línea de teléfono evita un riesgo de posible saturación en las oficinas locales porque la Administración Tributaria no siempre tiene una oficina lo suficientemente amplia para atender las necesidades de información de los contribuyentes.

Los contribuyentes desean que el servicio de teléfono esté disponible cuando es conveniente para ellos, incluyendo los fines de semana y de noche. Los clientes quieren comunicarse y no desean obtener tonos de ocupado o que los dejen esperando. Quieren un menú que sea fácil de usar por el teléfono y para llegar a un representante. Quieren respuestas precisas y la resolución rápida de problemas. Una solución a esto sería ofrecer servicios telefónicos 7 días a la semana, 24 horas al día. Esto debe combinarse con múltiples estrategias para reducir la demanda de las líneas telefónicas, como educar a los clientes sobre cuándo recibirán sus devoluciones.

La naturaleza y el alcance de los servicios de asistencia tributaria por teléfono y fax está relacionado con el número de contribuyentes en el sistema, factores tecnológicos y la disponibilidad de servicios alternativos. En países como México, donde el teléfono y otros servicios permiten el cálculo automático de declaraciones anuales y pagos provisionales, la demanda es considerablemente mayor que en países donde este tipo de servicio es más restringido.



### *Internet*

Cada vez más y más las Administraciones Tributarias proporcionan a los contribuyentes el servicio de presentar electrónicamente su declaración, haciendo uso de la tecnología Web que permite a los contribuyentes descargar archivos y formularios electrónicos a través de Internet. La tecnología de Internet también puede permitirle a los contribuyentes:

- comprobar el estado de las devoluciones;
- calcular la cantidad correcta de impuestos a ser retenido del pago;
- obtener formularios de impuestos y publicaciones; y
- obtener un número de identificación de empleador.

Las Administraciones Tributarias proporcionan servicios electrónicos a los profesionales tributarios en la forma de programas de computadora para ayudar a preparar, investigar y presentar declaraciones de impuestos electrónicamente y que les permiten a éstos hacer negocios electrónicamente con la Administración Tributaria.

Las Administraciones Tributarias utilizando declaraciones previamente completadas para los contribuyentes individuales privados ofrecen este servicio electrónicamente haciendo uso de la tecnología de Internet.

### *Correo electrónico*

Otra opción para las Administraciones Tributarias es el uso del correo electrónico para comunicarse con sus contribuyentes. Las Administraciones Tributarias están ofreciendo cada vez más el uso del correo electrónico para la interacción con los contribuyentes. Aunque algunas Administraciones Tributarias pueden tener preocupaciones acerca de la posibilidad de administrar eficazmente la problemática de seguridad y servicios de correo electrónico, el potencial para el uso de correo electrónico por parte de las Administraciones Tributarias en sus interacciones con los contribuyentes probablemente será muy prometedor.

### *Servicios de telefonía avanzada (presentación y pago)*

Las facilidades de pago electrónico están disponibles en muchos países y los contribuyentes esperan que las Administraciones Tributarias ofrezcan estos servicios en todas las formas posibles; por ejemplo, mediante el uso de teléfonos celulares (móviles), lo cual se ha convertido en una práctica cotidiana en muchos países. Esto también se aplica a la presentación electrónica por teléfono.

### *Publicaciones*

La Administración Tributaria produce publicaciones para resolver la demanda generalizada y potencial de información y no para responder a las necesidades altamente específicas de información individual. La diversidad de publicaciones ofrecidas como parte de los servicios de información al contribuyente es amplia. Estos servicios abarcan desde la publicación de folletos periódicos y boletines hasta la impresión de material especial durante el período de presentación de la declaración anual. La circulación de estas publicaciones varía considerablemente de un país a otro, ya que están directamente relacionadas con los gastos efectuados por organismos tributarios y el número y las características de los usuarios de destino. Por ejemplo, la circulación de publicaciones dirigidas a los contribuyentes que participan en planes de pago a plazo es mucho menor que aquella de los boletines con información general sobre las declaraciones de impuesto sobre la renta.

Las publicaciones se ofrecen generalmente en el idioma dominante de cada país, aunque no necesariamente abarcan todos los idiomas oficiales de cada nación. Sin embargo, algunos países emiten material destinado a segmentos específicos de la población con raíces lingüísticas distintivas.

### *Utilización de medios masivos*

En el marco de una política general de comunicación con los ciudadanos, la Administración Tributaria puede utilizar los medios de comunicación (prensa, radio, televisión o Internet) para abordar a los mismos. Esto permite contacto con millones de personas que de lo contrario no estarían plenamente conscientes de la importancia que tiene la información para cada uno de ellos. Esto toma en cuenta el hecho de que muchas personas se niegan a leer la información de impuestos.

Los “Infomerciales” en la radio y la televisión y la publicación de suplementos informativos y anuncios en los periódicos sobresalen tanto por su alcance y cobertura como por su “estacionalidad”. Esta estacionalidad está íntimamente ligada al tipo de impuesto, que es el tema del comercial y suele asociarse con la campaña del impuesto sobre la renta, resultando en el uso de canales de publicidad particularmente pertinentes al final del año fiscal en los respectivos países.

La temporada que determina la elección del canal de información, especialmente la televisión, también se determina por el alto costo asociado con

este medio, asumida por los organismos tributarios. Debido a la naturaleza y el alcance de estos medios de comunicación, el destinatario de este servicio es invariablemente el público en general, aunque una vez más, dependiendo del tema, puede orientarse a grupos específicos de contribuyentes.

Otro aspecto que debe observarse en la elección de los medios de comunicación es la dualidad de objetivos de los comerciales o anuncios. Aunque, en general, esta forma de asistencia tributaria es esencialmente informativa, también puede abordar temas de cumplimiento voluntario. Ciertos anuncios, debido a su contenido, están diseñados para apoyar los programas tributarios orientados hacia la prevención de las prácticas tributarias ilegales, por ejemplo, temas relacionados con el impuesto sobre la renta y el IVA.

### *Educación en valores cívicos y sociales*

Un paso más allá en el proceso de comunicación de la Administración Tributaria es educar a los contribuyentes en valores cívicos y sociales. La Administración debe educar a los ciudadanos no sólo para ayudarles en el cumplimiento voluntario, pero también debe transmitir la importancia de la misión de la Administración Tributaria como la organización encargada de la recaudación de impuestos, en la cual debe participar toda la población como partes interesadas.

La educación de contribuyente debe comenzar en la escuela, a través de programas adecuados que describen la importancia y el significado de los impuestos en la sociedad. (Para obtener una descripción de la práctica de Suecia a este respecto, véase el Apéndice VI.) Estos programas deben continuar a lo largo de todos los niveles del sistema educativo nacional, incluidas las universidades.

### *Formularios, avisos y correspondencia simplificados*

Los formularios y avisos no claros conducen a errores por parte de los contribuyentes y son responsables de muchas consultas telefónicas y visitas a centros de atención, resultando en costos adicionales para los contribuyentes. Además, las leyes tributarias son cada vez más complejas y los formularios e instrucciones difíciles de entender sin duda son parte de la razón por la cual muchos contribuyentes contratan un profesional para preparar sus declaraciones de impuestos.

Se ha observado que muchos avisos, formularios y publicaciones continúan siendo difíciles de entender debido al uso de terminología técnica

que no tiene sentido para el contribuyente promedio. La mejora en la calidad de estos productos podría ser rentable al atraer a más contribuyentes cumplidores, lo cual resultará en una mejor imagen de la Administración Tributaria y también en un mejor aporte de los contribuyentes a la Administración Tributaria, por ejemplo, en la forma de declaraciones de impuestos de mejor calidad.

#### 6.7.4. Asistencia al contribuyente

Como concepto, la asistencia generalmente se refiere a la ayuda ofrecida a los contribuyentes para que puedan cumplir con sus obligaciones tributarias, refiriéndose particularmente a completar las declaraciones de impuestos. Además, esta ayuda puede extenderse a la utilización de sistemas informáticos.

##### *Asistencia para completar las declaraciones de impuestos*

Un punto básico de la función de asistencia es la organización de campañas para ayudar a los contribuyentes a completar sus declaraciones de impuestos. Esas campañas se basan en el establecimiento de los servicios prestados por personal especializado, así como sobre el uso de programas informáticos, y están dirigidos principalmente a ayudar a aquellos contribuyentes que presumiblemente tendrán dificultades para completar los formularios o los que necesitan contratar un contador u otro tipo de asesor, lo cual resulta en un costo excesivo para los contribuyentes.

Los *e-filers* (individuos que presentan declaraciones electrónicas) generalmente tienen libre acceso al software que le permite presentar sus declaraciones sin incurrir en costos a través de la página Web de la Administración Tributaria. Estos sitios Web también tienen una función de “Help Desk” (escritorio de ayuda) para preguntas tanto sobre el trabajo del programa de presentación electrónica y aplicación de las leyes tributarias.

##### *Asistencia por teléfono/uso de centros de llamadas*

A fin de facilitar la asistencia en el hogar o lugar de trabajo del contribuyente, se puede utilizar un sistema telefónico por medio del cual los contribuyentes pueden solicitar y obtener servicios de la Administración Tributaria, como ayuda para completar sus declaraciones, envío por correo de formularios, expedición de certificados o información sobre reembolsos.

La mayoría de las Administraciones Tributarias utilizan la tecnología moderna de los Centros de Llamadas para facilitar la comunicación telefónica. Los centros de llamada pueden ayudar a los contribuyentes con preguntas de derecho y la cuenta de impuestos: electrónicamente y respondiendo a las llamadas telefónicas. Las actividades de los asistentes por teléfono incluyen:

- comunicación por teléfono y por canales electrónicos;
- responder a consultas de los contribuyentes;
- suministrar información sobre el estado de las declaraciones o los reembolsos;
- realizar ajustes de cuenta; y
- proporcionar opciones de pago a cuenta.

### *Asistencia por escrito*

La prestación de asistencia a través de respuestas escritas es diferente en naturaleza a otros servicios. Aunque siempre se proporciona este servicio gratis, tiene características particulares en cada país.

La rapidez y el volumen de las respuestas de la Administración Tributaria generalmente dependen de la cantidad de personal, que en definitiva depende de los presupuestos asignados a esta función. Sin embargo, los factores que, al final, definen el alcance del servicio son los procedimientos de la propia administración, así como cuestiones de carácter jurídico. En el primer caso y como consecuencia de la dualidad funcional observado en la prestación de servicios de asistencia en diversos países, las consultas y preguntas se dirigen hacia los departamentos legales de la Administración Tributaria, que finalmente determinan el tiempo de respuesta, que difiere en el tiempo de respuesta cuando las unidades de asistencia de los contribuyentes responden directamente a las consultas. Otros aspectos legales diversos determinan que no todos los contribuyentes tendrán acceso a este servicio y no todas las solicitudes escritas obtendrán una respuesta.

### *Empresas nuevas*

Los servicios especiales dirigidos a las empresas recién creadas deberían centrarse en la provisión inmediata de números [de identificación] de impuestos para la empresa cuando fuese necesario, en el desarrollo de portales gubernamentales sólo para el intercambio de información y también podría incluir visitas personales a estas empresas con el fin de proporcionar información sobre los requisitos y las obligaciones de las necesidades del negocio para cumplir con las leyes tributarias. Estos servicios son preferentemente suministrados por un servicio de una ventanilla única que

representa a las distintas agencias del Gobierno y eventualmente también incluye organismos no gubernamentales tales como cámaras de comercio.

*Desarrollar y ofrecer sistemas de pago al utilizar nueva tecnología*

Se pueden ofrecer nuevos servicios al público al utilizar tecnologías nuevas como la realización de pagos utilizando una computadora o un teléfono.

*Desarrollo de páginas de Internet personales*

Los desarrollos futuros de la prestación de servicios podría incluir el desarrollo de páginas de Internet personales seguras donde los contribuyentes pueden realizar un seguimiento y rastrear información de su expediente personal, lo cual proporciona a los contribuyentes información continua sobre el estado de sus reembolsos y otros impuestos personales. Esto creará la oportunidad de controlar eventos personales de forma proactiva. Para ser más eficaz y eficiente, estas páginas de Internet personales serían construidas en estrecha cooperación con otros órganos gubernamentales como los municipios y las administraciones de seguridad social.

*Acuerdos de presentación previa y de cumplimiento de cooperación con los contribuyentes*

En lugar de examinar y discutir temas tributarios después de recibir las declaraciones, las administraciones tributarias y los contribuyentes pueden conjuntamente resolver cuestiones de antemano mediante acuerdos de cumplimiento de presentación previa de declaraciones o acuerdos de cumplimiento cooperativo para ayudar a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones y para alentar el cumplimiento voluntario.

Los acuerdos de cumplimiento de presentación previa de la declaración y los acuerdos de cooperación son voluntarios y pueden ser iniciados por el contribuyente que quiere aplicar para ellos. Tales acuerdos implican la conformidad de la Administración Tributaria con la valoración dada a ciertas transacciones y antes de su realización, junto con la garantía de que la valoración hecha por el contribuyente será aceptada por la Administración Tributaria a partir de ese momento.

### 6.7.5. Servicio al cliente

Para que las Administraciones Tributarias estén, más orientadas al cliente en toda la organización, la misma debe comunicar claramente que el

cambio es necesario y lo que esto implica. También demuestran los cambios necesarios, mostrando el comportamiento deseado y preferido y deben eliminar los obstáculos existentes para proporcionar servicio al cliente de primera calidad.

Una gran parte de la Administración Tributaria está organizada alrededor de funciones definidas internamente y no se centran en las necesidades de los clientes. En términos generales, no ha habido ningún campeón interno que abogue por las necesidades de los clientes y la promoción de ideas y mejores prácticas para mejorar los productos y servicios al cliente. Se ha observado que en el pasado, rara vez se han utilizado en la toma de decisiones operacionales los datos de satisfacción del cliente y que históricamente han tenido sólo un impacto limitado en las operaciones. Por ejemplo, sin saber lo importante que es el servicio de teléfono dedicado a los contribuyentes, el IRS había planeado eliminarlo como parte de un ejercicio de reducciones presupuestarias. Otro ejemplo de la tendencia en las Administraciones Tributarias es mirar las cuestiones principalmente desde una perspectiva interna y es que algunas organizaciones utilizan sus empleados para probar la claridad y comprensión de sus proyectos de publicaciones, quienes ya están familiarizados con el tema de la publicación, en vez de usar a los mismos clientes.

La administración tributaria debería empezar a refinar los segmentos y eventos claves de los clientes para cada uno de los segmentos relacionados con responsabilidades tributarias de los clientes. Cualquier reajuste de la Administración Tributaria debe incluir un énfasis en el excelente servicio al cliente.

La administración tributaria debe crear un programa a largo plazo para hacer su cultura más accesible al cliente. El programa debe tomar en cuenta la participación de la fuerza laboral en todos los niveles, cambiar los valores y creencias de larga data sobre el funcionamiento de la organización y realizar su misión y responsabilizar a la Administración Tributaria y a sus empleados de proporcionar el servicio al cliente. Para tener éxito, el programa debe utilizar cuatro estrategias fundamentales:

- establecer y redactar una declaración de misión clara para guiar el programa;
- participar a todos los ejecutivos y gerentes la creación de cambio;
- alinear las políticas, procedimientos, sistemas y estructuras del programa para apoyar a los empleados que trabajan hacia la realización del nuevo objetivo; y
- obtener el compromiso de toda la fuerza laboral.

Según John West, quien construyó el sistema de medición en Federal Express (IRS) denominado “Servicio al cliente, satisfacción de los empleados y los resultados de negocio: un sistema equilibrado de medidas y una herramienta de administración fundamental para las empresas exitosas”:<sup>166</sup>

Piense en la organización como un taburete de tres patas, una pata es los empleados, la segunda pata es servicio al cliente y la tercera son los beneficios. La longitud de cada pata es determinada por la cantidad de atención que le da. Si solamente analizamos los beneficios, se caerá el taburete. Si no ve que la satisfacción de los empleados es igual a satisfacción del cliente, que el trabajo cotidiano de los empleados de primera línea es cómo el cliente experimenta la organización, se caerá el taburete. Un sistema de medición equilibrado garantiza que Usted pueda ver fácilmente el estado de los indicadores críticos y así conocer cómo funciona toda la organización.

Los fuertes vínculos entre los servicios al cliente y la satisfacción de los empleados y entre comunicaciones externas dirigidas a los contribuyentes y la comunicación interna dirigida a los empleados de la Administración Tributaria son continuos, tal como lo afirma la investigación realizada por la Administración Tributaria y de Aduanas de Holanda que indica que la calidad del último contacto personal entre un empleado de la Administración Tributaria y un contribuyente permanece más tiempo en la memoria del contribuyente y es decisiva para su percepción de y la actitud hacia la Administración Tributaria.

La visión sobre el servicio al contribuyente debe comenzar con el contribuyente. La lógica del contribuyente debe conducir a desarrollar y ejecutar programas de servicio al contribuyente. La Administración Tributaria y sus empleados deben pensar en los contribuyentes como clientes. El proporcionarles servicio a los contribuyentes es un proceso con características únicas que necesita un especialista en administración y personal especialmente capacitado. El ofrecer servicio al contribuyente es un trabajo específico que necesita la organización y habilidades personalizadas. Sin embargo, al mismo tiempo, la Administración Tributaria debe garantizar que los funcionarios encargados con el trabajo de cumplimiento también

---

166. West, J., “Customer service, employee satisfaction and business results, a balanced system of measures and a core management tool for successful companies” (Servicio al cliente, satisfacción de los empleados y los resultados de negocio: un sistema equilibrado de medidas y una herramienta de administración fundamental para las empresas exitosas).



tengan las aptitudes y actitudes de comportarse de manera imparcial, para tratar correctamente a los contribuyentes y para proporcionar servicio a los contribuyentes cuando sea posible y necesario. Los funcionarios tributarios tienden a centrarse en lo que se debe hacer y en la cantidad correcta del impuesto adeudado, pero si en la percepción del contribuyente esto no es lo que cuenta, pero la forma en que el funcionario tributario opera y la forma en que el contribuyente es tratado por el funcionario, es lo que simplemente puede marcar la diferencia. Si los contribuyentes han sido tratados correctamente y profesionalmente, aceptan fácilmente una nueva evaluación de su declaración, pero si se les ha tratado mal, muy probablemente no aceptarán la corrección.

### 6.7.6. Estrategias de canal

La cantidad de canales diferentes que pueden utilizarse para comunicarse con los contribuyentes ha crecido rápidamente. La evolución de informática ha creado nuevas herramientas de comunicación tales como los teléfonos móviles, la función de correo electrónico y sitios Web. Al mismo tiempo, ciertos tipos de contribuyentes necesitan todavía contactos personales con los funcionarios para entender sus obligaciones. Las Administraciones Tributarias están desarrollando estrategias de canal para proporcionar servicio personalizado para diferentes grupos de contribuyentes de acuerdo a sus necesidades. Al hacer esto, es extremadamente importante centrarse principalmente en resultados orientados a los resultados de las actividades de comunicación y menos en el tipo de canal. El cliente y no las posibilidades técnicas, deben ser centrales en este enfoque.

La tarea es educar a los contribuyentes, que es algo más que proporcionar información. Las Administraciones Tributarias tienden a vincular los costos de comunicación con cada contacto de cliente o cada actividad de comunicación individual. Sin embargo, es mucho más útil, vincular los costos directamente con la solución del problema.

Las Administraciones Tributarias deberían tratar de resolver los problemas del contribuyente inmediatamente en el primer contacto. Un porcentaje muy significativo de comunicación entre las Administraciones Tributarias y los contribuyentes es sobre fallas, errores y malos entendidos. Cada encuentro con los contribuyentes, por tanto, es una oportunidad para que la Administración Tributaria aumente la confianza del público en el profesionalismo y la confiabilidad de la Administración Tributaria.

El suministro de información proactiva proporcionada por adelantado puede reducir significativamente los fallos. Aunque los contribuyentes definitivamente desean que la Administración Tributaria esté accesible en cualquier momento y de cualquier manera, para ofrecer calidad al proporcionar respuestas correctas y claras y para ofrecer servicio rápido, los contribuyentes aún más no desean ningún contacto con la Administración Tributaria a menos que sea estrictamente necesario. Evitar contactos innecesarios con los contribuyentes es también del interés de la Administración Tributaria: *“El mejor contacto con un cliente es ningún contacto con el cliente”*.

Un objetivo estratégico de las Administraciones Tributarias será reducir los contactos con clientes a un nivel que sea absolutamente necesario. Esto puede lograrse al influenciar la opinión pública a través de los medios de comunicación: llevando el mensaje, “no nos llame, ofrecemos soluciones automáticamente”, y mediante la mejora de los procesos de la Administración Tributaria. Mientras mejores sean los procesos, habrá menos fallas y consecuentemente, se requerirán menos contactos. Además de esto, el suministro de información en Internet puede reducir los contactos con el cliente, siempre que la información sea clara, correcta, de simple acceso y fácil de encontrar.

### *Enfoques de prestación de servicios de todo el Gobierno*

La creciente presión de los ciudadanos exigentes obliga a los gobiernos a desarrollar un conjunto de soluciones del Gobierno para el diseño de procesos y compartir y reutilizar información y ahorrar costos mediante el intercambio de servicios tales como la administración de recursos humanos, procesamiento de la nómina y servicios informáticos. La satisfacción de estos resultados deseados requiere de actividades de normalización significativas en todo el Gobierno.

### 6.7.7. La imagen de la Administración Tributaria

Un punto importante en la atención en la comunicación con los contribuyentes también debe ser la imagen de la Administración Tributaria. Ayuda si los contribuyentes tienen una percepción positiva sobre el desempeño de la Administración Tributaria. La confianza pública en la Administración Tributaria es un factor importante para mejorar el cumplimiento. Por lo tanto, es importante para una Administración Tributaria utilizar su estrategia de comunicación como una herramienta para fortalecer la imagen de

la Administración Tributaria al colocarla como una organización eficaz y eficiente.

El sentimiento general de contribuyentes hacia las Administraciones Tributarias puede ser básicamente negativo, ya que nadie realmente disfruta pagar impuestos. Aunque muchos contribuyentes son claramente conscientes de los beneficios de la recaudación de impuestos para la sociedad para financiar numerosas inversiones públicas útiles y necesarias en infraestructura como carreteras y puentes y servicios públicos como salud, educación, pensiones y transporte público y pueden incluso apoyar el concepto de pago de impuestos por estos servicios públicos en general, aún podrían tener un sentimiento negativo hacia su contribución individual de impuestos. Este es un factor constante que domina las relaciones entre los contribuyentes y la Administración Tributaria.

Una posible estrategia para hacerle frente a este fenómeno es realizar campañas de comunicación explicando los beneficios para la sociedad proveniente del pago de los impuestos. Ejemplos de las Administraciones Tributarias con esta estrategia son la Agencia Tributaria Sueca<sup>167</sup> y la Agencia Tributaria Canadiense. Otra estrategia es reconocer el sentimiento negativo básico del contribuyente en las comunicaciones de la Administración Tributaria. Esto es lo que la Administración Tributaria y de Aduanas de Holanda está haciendo al utilizar su lema en las comunicaciones corporativas: “No lo podemos hacer más agradable, pero podemos hacerlo más fácil”. Esto puede verse como un intento de aclarar a la misma vez que la Administración Tributaria no es responsable de las leyes tributarias y no puede de cambiar las reglas o las tasas. En cierto modo, el sentimiento negativo en el pago de impuestos se puede separar de la organización que es responsable de la recaudación de esos impuestos y está tratando de hacer que el pago de los impuestos por parte de los contribuyentes, algo que ellos no tienen manera de evitar, sea tan “indoloro” como sea posible.

### 6.7.8. Comunicaciones de cumplimiento dirigidas a los consumidores

Las estrategias de lucha contra la economía monetaria evidentemente están dirigidas a los principales actores que participan en ella. Una estrategia

---

167. Para una descripción de la exitosa campaña sueca de como influenciar la conducta de los contribuyentes, en particular los jóvenes, ver Apéndice VI.

adicional y la práctica es la comunicación de cumplimiento dirigida a los consumidores. Es importante darse cuenta de que los consumidores también desempeñan un papel en la economía monetaria por las decisiones que toman en la compra de bienes y servicios.

Las estrategias de comunicación de cumplimiento explican a los consumidores los riesgos que están tomando cuando contratan a contratistas que no emiten recibos y que trabajan sin un contrato escrito. La consecuencia para los consumidores cuando se involucran en ofertas de dinero en efectivo son las incertidumbres y los riesgos en el caso de accidentes, errores y mala calidad o trabajo incompleto. Además, no habrá ninguna garantía o un riesgo serio de perder los pagos anticipados.

En segundo lugar, las estrategias de cumplimiento explican al público que si los consumidores participan en la economía de efectivo o informal, esto afecta la capacidad del Gobierno de construir y mantener la infraestructura y prestación de servicios como la educación, pensiones y salud a los ciudadanos.

**Ejemplo: La Agencia de Ingresos de Canadá, publicación en el sitio web de CRA: la economía informal**

La economía informal normalmente implica la actividad comercial no declarada para efectos fiscales. Es motivo de preocupación para la CRA y todos los comerciantes que respetan la ley en todo el país.

**¿Por qué no debe apoyar a los que participan en la economía informal?**

La economía informal perjudica a todos los canadienses. Los participantes de la economía informal evitan sus responsabilidades fiscales y suponen una carga injusta para todos los contribuyentes honrados. Los impuestos no pagados significan menos dinero para los programas, tales como la atención de la salud, cuidado de los niños, seguro de desempleo y pensiones.

La economía informal también menoscaba la competitividad de las empresas y los particulares ya que ofrece una ventaja injusta, ilegal a quienes no cumplan con las leyes fiscales de Canadá. Socava la integridad de nuestro sistema fiscal.

Para los consumidores, que pagan "a escondidas" por un trabajo no es un mejor trato. Si usted paga en efectivo no tiene ninguna garantía, ningún recurso por la mano de obra deficiente y el riesgo adicional de responsabilidad si se produce una lesión en su propiedad.

### Cómo protegerse

Antes de contratar a alguien asegúrese de hacer muchas preguntas, asegúrese de que es un contrato por escrito y pedir una evidencia de Indemnización Laboral o el seguro equivalente de responsabilidad privada para cubrir una lesión, así como cualquier daño que podría producirse en su casa. Esto lo protegerá de ser responsable de una lesión que ocurra en su casa, así como daños a su hogar y al equipo de los trabajadores.

La información es la clave. Conocer el negocio y personas con quienes trata y utilizar la información a su disposición, incluyendo este sitio Web para reconocer a aquellos que están participando en la economía informal.

### 6.7.9. El uso de la informática en el suministro del servicio

La prestación de asistencia tributaria por medios computarizados es determinada por el alcance de la tecnología de la información disponible para cada administración. Estas herramientas pueden clasificarse de acuerdo a su uso como internas (utilizadas solamente por la administración) o compartidas (utilizadas por la administración y los contribuyentes).

El primer tipo de uso está relacionado directamente con las herramientas informativas disponibles al personal de las unidades de asistencia a los contribuyentes de las Administraciones Tributarias. Junto con la oferta disponible existente de hardware y software, la eficacia y el alcance de estas herramientas es determinado por el acceso en línea del personal de la unidad de asistencia al registro único del contribuyente, el sistema de cuenta corriente, varias bases de datos, como la legislación y el IVA, programas de cálculo de la deuda, etc.

El segundo grupo de herramientas informativas se relaciona directamente con los contribuyentes e incluye todos los medios accesibles a ellos para consultar e interactuar con la Administración. A su vez, este grupo presenta una dualidad: por un lado, permite el acceso a la información y por el otro, la posibilidad de realizar consultas. En términos de la primera el Internet es actualmente el principal medio accesible para que los contribuyentes obtengan información. Muchas de las Administraciones Tributarias tienen su propia página de inicio, a través de la cual los contribuyentes pueden acceder a diversos menús, incluyendo “preguntas frecuentes” y pueden incluso imprimir formularios. En términos de facilitar las consultas, esto se realiza principalmente a través de correo electrónico.

El uso de la tecnología de la información ayuda también a los contribuyentes de otras maneras que no necesariamente están limitadas a acceso a la información y atención a llamadas específicas y resolver consultas. Los avances en este ámbito en varios países han ayudado a simplificar todo el proceso de presentación de declaraciones (por ejemplo, al utilizar declaraciones previamente completadas como se describe en el punto 6.2.2.) y mejorar las relaciones entre los contribuyentes y la Administración Tributaria.

#### 6.7.10. Servicios para los profesionales de la tributación

Para reducir la carga administrativa sobre los contribuyentes individuales privados, las Administraciones Tributarias deberían tratar de proporcionar servicios con un nivel de calidad para este grupo de contribuyentes, por lo que no es necesario para este grupo hacer uso de un intermediario tributario. Aunque algunas Administraciones Tributarias tienen éxito en este sentido, otras no. Especialmente en los países con sistemas de autoliquidación, los intermediarios tributarios desempeñan un papel importante en la asistencia a los contribuyentes individuales privados con su presentación de la declaración y otras obligaciones tributarias. Las Administraciones Tributarias tienen productos y servicios especiales establecidos para estos “profesionales tributarios”, incluso códigos de identificación especiales para un mejor acceso a la Administración Tributaria y servicios electrónicos especiales para los profesionales de la tributación.

### 6.8. Cooperación internacional

La internacionalización del comercio es un fenómeno económico importante de nuestros tiempos, es decir que los Estados poco a poco han pasado de sistemas de protección normal a políticas de puertas abiertas, fomentando el intercambio internacional de bienes, servicios y capitales.

En consecuencia, la mayoría de los Estados han establecido sistemas económicos y jurídicos que están abiertos al libre comercio, la inversión internacional y la globalización de las empresas. Por lo tanto, es necesario establecer un sistema legal que permita aplicar las leyes y reglamentos de cada Estado más allá de las fronteras territoriales, incluso con posibles duplicaciones.

El sistema de comercio mundial exige a las empresas cumplir no sólo con su propia legislación interna, sino también las normas y reglamentos de otros Estados. Este problema es particularmente agudo en el campo tributario. El movimiento de mercancías, servicios, capital y personas y en consecuencia, ingresos, ha provocado doble o múltiple imposición así como casos de no imposición.

De hecho, la internacionalización del comercio puede dar lugar a casos de doble imposición debido a que un contribuyente que produce ingresos en su propio país y en el extranjero podrá gravarse en el Estado de origen y en el Estado de residencia. Además, el punto en cuestión puede ampliarse para incluir impuestos bajo las leyes tributarias de los Estados a través del cual transita la renta antes de llegar al contribuyente. Estos son los casos de la doble tributación jurídica o económica, dependiendo de si se grava la renta en una o más personas.

Sin embargo, los casos de no imposición pueden ocurrir cuando un ingreso está exento gracias a la transferencia a los Estados con privilegios fiscales (paraísos fiscales).

En parte, a efectos de evitar los problemas antes mencionados, las Administraciones Tributarias deben cooperar a nivel internacional. Debido a que se trata de las relaciones entre Administraciones del Estado, esa cooperación se rige por las disposiciones de derecho internacional.

### 6.8.1. La creciente importancia del intercambio de información y la cooperación internacional en la recaudación del impuesto

Las últimas décadas han sido testigos de una liberalización y globalización sin precedentes de las economías nacionales. Los países cada vez más han eliminado o limitado controles sobre las inversiones extranjeras y han disminuido los controles de divisas. Al mismo tiempo, avances en la tecnología de la información y comunicación ha hecho del mundo un lugar más pequeño. Como resultado, los negocios y las actividades financieras tienen lugar en un mundo que cada vez más elimina fronteras.

Mientras que los negocios se hacen globales, las Administraciones Tributarias permanecen confinadas a sus respectivas jurisdicciones. El ejercicio de los poderes soberanos, incluyendo actividades de verificación, liquidación y recaudación de impuestos, está generalmente limitado al territorio de la

jurisdicción. Así, los funcionarios tributarios podrían ver sólo una pequeña parte de las actividades o las inversiones de un contribuyente que opera de forma global si se basan únicamente en las fuentes internas de información general. Como resultado, las Administraciones Tributarias dependen cada vez más de la cooperación con sus contrapartes extranjeras para administrar más eficazmente sus leyes tributarias nacionales.

Un elemento clave de esa cooperación es el intercambio de información. Es una manera eficaz para que los países mantengan la soberanía sobre la aplicación y el cumplimiento de sus leyes tributarias y garantizar la correcta asignación de derechos de impuestos entre los socios del Tratado de Tributación. Del mismo modo, la cooperación en asistencia a la recaudación se ve cada vez más como una herramienta importante para proteger los ingresos tributarios e incrementar el cumplimiento tributario.

Sin embargo, en la práctica, el intercambio de información y otras formas de cooperación internacional llegan a ser muy compleja y lenta debido a dificultades con la identificación de los contribuyentes (algunos países no utilizan NIT o códigos postales) y las diferencias en las leyes tributarias, los procesos y los sistemas.

### 6.8.2. El marco legal internacional para el intercambio de información

Existe una cantidad de instrumentos legales internacionales sobre la base de los cuales puede darse el intercambio de información para propósitos tributarios, incluyendo:

- Tratados tributarios bilaterales, los cuales generalmente están basados en el Tratado Modelo de la OCDE sobre Ingresos y sobre Capital o en el Tratado Modelo de las Naciones Unidas sobre Doble Tributación entre Países Desarrollados y en Vías de Desarrollo.
- Instrumentos internacionales diseñados específicamente para propósitos de asistencia administrativa en cuestiones tributarias tales como acuerdos de intercambio de información tributaria generalmente basados en el Acuerdo Modelo de 2002 sobre el Intercambio de Información en Cuestiones Tributarias desarrollado para los países de la OCDE y centros financieros offshore, el Acuerdo del Consejo de Europa/OCDE sobre Asistencia Administrativa Mutua en Cuestiones Tributarias o el Acuerdo Modelo sobre el Intercambio de Información Tributaria desarrollado por CIAT.



- Dentro de la Comunidad Europea, la Directiva de la CE sobre Asistencia Mutua (Directiva 77/799/EEC según fue actualizada), para el intercambio de información para propósitos de IVA, Regulación No 1798/2003 y para impuestos especiales al consumo, Regulación No 2073/2004.
- Acuerdos internacionales de asistencia judicial, tales como el Tratado Interamericano sobre Asistencia Mutua en Asuntos Criminales (según fue ampliado por el Protocolo Opcional del 23 mayo de 1992) en casos de delitos tributarios.
- El Convenio Modelo de CIAT sobre el Intercambio de Información Tributario dispone el intercambio de información tributaria entre Administraciones Tributarias de diferentes países, tanto la información automática y espontánea como el intercambio de información a solicitud. El modelo también contiene disposiciones sobre fiscalizaciones tributarias simultáneas y fiscalizaciones tributarias en el extranjero.

También se pueden establecer procedimientos en la ley local para brindar asistencia a jurisdicciones extranjeras.

Las disposiciones sobre el intercambio de información no permiten la asistencia en el recaudo de impuestos en el sentido de empoderar a las autoridades competentes para que usen sus poderes de recaudo en nombre de la otra parte contratante. Sin embargo, incluyen intercambio de información para el “recaudo de impuestos” y de esta forma la información que ayuda en el recaudo de impuestos locales puede ser intercambiada entre partes contratantes. Un acuerdo de intercambio de información le permite a la Administración Tributaria verificar si el contribuyente tiene activos en el extranjero.

El desarrollo de disposiciones que habilita a los países a recaudar impuestos en nombre de sus socios en el tratado se ha rezagado con respecto al desarrollo de disposiciones para el intercambio de información. El Tratado Modelo para la Asistencia Administrativa Mutua en la Recuperación de Reclamos Fiscales, publicado por la OCDE en 1981, no fue usado ampliamente. Históricamente, el principio general de la ley tributaria internacional era que un país no asistiría en la aplicación de reclamos tributarios de otro país. Los contribuyentes pueden tener activos alrededor del mundo, pero las autoridades tributarias generalmente no van más allá de sus fronteras para tomar acción para recaudar impuestos. Sin embargo, con la movilidad aumentada de los contribuyentes y del capital, este principio, también conocido como la “regla de ingresos” bajo la ley consuetudinaria,

gradualmente está siendo abandonado. Los países cada vez están más dispuestos a adentrarse en la asistencia en el recaudo de impuestos siempre y cuando se cumplan ciertas condiciones.

Hasta hace poco, la experiencia con la asistencia en el recaudo de impuestos había involucrado principalmente a países vecinos con fuertes vínculos económicos y políticos y que están sujetos a acuerdos bilaterales o multilaterales tales como el Tratado de Asistencia Mutua de Benelux de 1952 o el primer Pacto Nórdico sobre Asistencia Mutua en Cuestiones Tributarias. La asistencia en el recaudo de impuestos con base a pactos tributarios bilaterales era bastante limitada y el Pacto Modelo de la OCDE no incluía un artículo sobre la asistencia en el recaudo de impuestos hasta 2003. La Directiva de 1976 de la UE sobre asistencia mutua para la recuperación de reclamos solamente cubría ciertos gravámenes, aranceles e impuestos pero no el IVA o impuestos directos.

En una era de globalización, las actitudes tradicionales hacia la asistencia en el recaudo de impuestos han cambiado. En 2003, un nuevo Art. 27 sobre la asistencia en el recaudo de impuestos fue incluido en el Pacto tributario Modelo de la OCDE. La inclusión de este artículo en convenios bilaterales es opcional. Otros instrumentos también incluyen disposiciones sobre el recaudo de impuestos. Tanto el Pacto Nórdico sobre Asistencia Mutua en Cuestiones Tributarias y el Pacto Conjunto del Consejo de Europa/OCDE incluyen disposiciones sobre asistencia en el recaudo de impuestos. Más aun, la UE ha desarrollado una Directiva sobre Asistencia Mutua para la Recuperación de Reclamos Tributarios (Directiva 76/308/EEC según fue enmendada por Directiva 79/1071 para cubrir los Impuestos sobre el Valor Agregado, y según fue enmendada por la Directiva 2001/44/EEC para cubrir impuestos directos al igual que impuestos sobre primas de seguros). Finalmente, también existen pactos bilaterales para asistencia mutua en la recuperación de reclamos tributarios (por ejemplo, el Pacto entre los Países Bajos y Nueva Zelanda).

### 6.8.3. Formas de intercambio de información

Las principales formas de intercambio de información son a pedido, automática y espontánea. Estas diferentes formas de intercambio de información se pueden describir de la siguiente manera:

- *Intercambio de información a pedido*: Esto se refiere a una situación donde la autoridad competente de un país solicita una información en particular a la autoridad competente de otra parte contratante.

- *Intercambio automático de información:* La información que es intercambiada automáticamente típicamente es información que abarca muchos casos individuales del mismo tipo, usualmente consistente en detalles de ingresos provenientes de fuentes en el país fuente, por ejemplo intereses, dividendos, regalías, pensiones, etc. Esta información es obtenida rutinariamente (generalmente mediante presentación de informes de pagos por el pagador) por el país que envía y, por lo tanto, está disponible para su transmisión a sus socios en el pacto. Normalmente, las autoridades competentes interesadas en el intercambio automático acordarán de antemano que tipo de información desean intercambiar de esta forma. Para mejorar la eficiencia y efectividad de los intercambios automáticos de información, la OCDE ha diseñado inicialmente un formato impreso estándar y posteriormente un formato electrónico estándar (conocido como el Formato Magnético Estándar de la OCDE o SMF). La OCDE recomienda el uso del SMF y también ha desarrollado un Modelo de Memorando de Entendimiento para el intercambio automático de información disponible para ser usado por cualquier país.
- *Intercambio espontáneo de información:* La información es intercambiada espontáneamente cuando una de las partes contratantes, habiendo obtenido información en el curso de aplicar sus propias leyes tributarias que cree que será de interés para uno de sus socios bajo el tratado para propósitos tributarios, envía esta información sin que el otro la haya solicitado. La efectividad de esta forma de intercambio de información depende en gran medida de la capacidad de los funcionarios tributarios para identificar, en el curso de una investigación, información que pueda ser relevante para una Administración Tributaria extranjera.

Otras formas de intercambio de información incluyen:

- *Fiscalizaciones tributarias simultáneas:* Una fiscalización tributaria simultánea es un arreglo entre dos o más países para fiscalizar simultáneamente e independientemente, cada uno en su territorio, los asuntos tributarios del (de los) contribuyente(s) donde tengan un interés común o relacionado con vistas a intercambiar cualquier información relevante que así obtengan. Este tipo de fiscalizaciones pueden ser particularmente útiles en el área de precios de transferencia y para identificar esquemas de evasión de impuestos que involucren a jurisdicciones de impuestos bajos. La OCDE ha diseñado un acuerdo modelo para llevar a cabo fiscalizaciones tributarias simultáneas.

- *Visita de representantes autorizados de las autoridades competentes:* El viaje a una jurisdicción extranjera con el propósito de recabar información para un caso en particular puede ser útil en ciertas circunstancias. Debe ser autorizado por jurisdicción extranjera y debe estar permitido por las leyes del país que envía. En una cantidad de países, los representantes autorizados de las autoridades competentes del otro país pueden participar en una fiscalización tributaria, lo cual puede ser de gran valor para lograr una imagen clara de las relaciones empresariales y otras relaciones que pueda tener el residente de un país con sus asociados extranjeros.
- *Intercambio de información de toda una industria:* Un intercambio de información de toda una industria no se refiere a un contribuyente específico sino más bien a un sector económico en su totalidad. Un intercambio de toda una industria involucra una reunión de representantes de las partes contratantes para discutir la forma en que opera un sector económico en particular, los esquemas de financiamiento, la forma en que se determinan los precios, las tendencias de evasión tributaria identificadas, etc.

#### 6.8.4. Reglas básicas del intercambio de información internacional

El intercambio de información es obligatorio.<sup>168</sup> La obligación de intercambiar información no se limita a la información contenida en los expedientes tributarios en poder de una Administración Tributaria. En aquellos casos en que la información solicitada no se encuentre disponible en los expedientes tributarios, la parte solicitada debe usar sus medidas para recolectar información para tratar de obtener la información del (de los) contribuyente(s) o de terceros. Esto puede incluir investigaciones especiales o una fiscalización especial de las cuentas empresariales llevadas por el contribuyente u otras personas. Bajo el Art. 26(4) del Tratado Tributario Modelo de la OCDE, ya sea que la parte solicitada tenga o no un interés en la información para sus propios propósitos tributarios es irrelevante. La información debe ser suministrada aun cuando la parte solicitada no necesite la información para la administración o la aplicación de sus propias leyes tributarias. Hay unas pocas excepciones a esta regla general.

---

168. Con respecto al Tratado Modelo de la OCDE, esto se debe al uso de la palabra “deberá” en la primera frase del Art. 26. El mismo leguaje se encuentra en el Art. 4 del Acuerdo Modelo de CIAT.

Cualquier información recibida debe ser tratada como confidencial.<sup>169</sup> Las reglas de confidencialidad se aplican a todo tipo de información intercambiada.

### 6.8.5. Reglas básicas de la asistencia internacional en la recaudación

El Art. 27 del Tratado Tributario Modelo de la OCDE dispone que un estado contratante está en la obligación de asistir al otro estado en la recaudación de impuestos de todo tipo y descripción, siempre y cuando se cumplan las condiciones del artículo. Actualmente, sin embargo, las disposiciones sobre asistencia en la recaudación de impuestos, incluidas en los convenios tributarios bilaterales generalmente conciernen solamente a impuestos cubiertos por los tratados tributarios.

Las condiciones bajo las cuales se puede hacer una solicitud de asistencia en la recaudación son que el reclamo de ingresos debe poder aplicarse bajo la ley del estado solicitante y ser adeudado por una persona que, en ese momento, no pueda, bajo la ley de ese estado, evitar su cobro. El estado solicitante puede pedirle al otro estado que tome medidas de conservación si el reclamo de ingresos no se puede aplicar aun o cuando el contribuyente tenga derecho a evitar su cobro.

### 6.8.6. Esfuerzos para mejorar aspectos prácticos del intercambio de información

El “Manual de la OCDE sobre la Implementación Disposiciones sobre el Intercambio de Información para Propósitos Fiscales” brinda una visión amplia de la operación de las disposiciones sobre el intercambio de información y algunas guías técnicas y prácticas para mejorar la eficiencia de tales intercambios.

También se presta atención a mejorar los aspectos técnicos del intercambio de información. Un número cada vez mayor de países están involucrados en el intercambio automático de información. La información adecuada para el intercambio automático es típicamente información a granel que

---

169. Ver Art. 26(4) Tratado Modelo de la OCDE, Art. 8 Tratado Modelo de la OCDE, Art. 22 del Pacto del Consejo de Europa/OCDE y el Art. 4(9) Acuerdo Modelo de CIAT.

abarca muchos casos individuales del mismo tipo, usualmente consistente en detalles de ingresos que provienen de fuentes en el estado que suministra donde tal información se encuentra disponible, en forma periódica bajo el sistema propio de ese estado, y puede ser transmitida automáticamente en una forma rutinaria. El intercambio automático de información requiere la estandarización de los formatos para ser eficiente. La OCDE ha desarrollado y continua desarrollando normas para el intercambio automático tomando en cuenta los últimos desarrollos tecnológicos. El nuevo formato se llama Standard Transmission Format (STF) (Formato Estándar para la Transmisión) y está basado en el Extensible Markup Language (XML) (Lenguaje Extensible de Marcas), un lenguaje de marcas de documentos usado ampliamente por sus muchas ventajas en la tecnología de la información de hoy.

#### 6.8.7. Intercambio de información después de la crisis financiera

La presión política global después de la reciente crisis financiera ha resultado en un impulso hacia mayor transparencia e intercambio de información. Todos los centros financieros se han comprometido con la norma de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información para propósitos tributarios. Se han firmado grandes cantidades de acuerdos tributarios nuevos o revisados de información. A solicitud del G20, se le ha encomendado al reorganizado “Foro Global sobre la Transparencia e Intercambio de Información” una revisión de pares sobre la implementación efectiva de las normas.

El compartir la información en forma efectiva requiere mucho más que un acuerdo. Requiere una ley de implementación local y una capacidad y voluntad mutua real para suministrar información.

#### 6.8.8. Procesos internacionales de recaudación de impuestos en la UE

Se introdujo un sistema electrónico para el intercambio de solicitudes en la UE para asistencia mutua entre Estados Miembro. Las secciones de recobro internacional tienen la responsabilidad de solicitar la asistencia de una autoridad tributaria en otro país si el deudor se ha mudado a ese país y también para asegurar que cualquier solicitud de asistencia hecha por autoridades tributarias extranjeras sea manejada apropiadamente.

Para los funcionarios tributarios que trabajan en oficinas locales, esta actividad representará solamente una cantidad muy pequeña de trabajo. Por lo tanto es importante crear conciencia sobre el potencial de las herramientas de asistencia internacional en el cobro de impuestos internacionalmente. La introducción de un sistema electrónico en la UE para el recaudo internacional ha facilitado y expandido las actividades, pero aun hay que hacer mejoras.

### 6.8.9. Armonización de procesos de auditoría tributaria

La internacionalización cada vez mayor de las empresas tiene un impacto sobre el recaudo de los impuestos. Las compañías que operan internacionalmente pueden producir sus bienes y servicios en cualquier parte del mundo y también pueden llevar sus libros y cuentas en cualquier lugar del mundo. El tráfico internacional y el intercambio de divisas, bienes y servicios, aumenta y se intensifica rápidamente.

En respuesta, las Administraciones Tributarias necesitan intensificar su cooperación mutua tanto en términos cuantitativos como cualitativos. Se debe mejorar e intensificar la auditoría tributaria multilateral. En cierta medida, esto ha ocurrido particularmente dentro de la UE. Una precondición para la cooperación exitosa en esta área en particular es tener conocimiento de las estrategias y políticas de la auditoría tributaria y de los procedimientos y técnicas de auditoría utilizadas por otras Administraciones Tributarias, al igual que conocimiento sobre las facultades con las que cuentan para recolectar información y para ejecutar fiscalizaciones y la auditorías.

Para ayudar a las Administraciones Tributarias a mejorar su conocimiento sobre los procesos de auditoría tributaria de otros países, la Administración Tributaria y de Aduanas de Holanda ha llevado a cabo un esfuerzo significativo para describir y documentar los procesos de auditoría inicialmente en los diversos Estados Miembro de la UE y también en sus principales socios comerciales y, más recientemente, concentrada completamente en los 25 Estados Miembro de la UE. La información se encuentra disponible en un CD-ROM, "Auditoría Tributaria: Una perspectiva europea", publicado en 2006 por la Administración Tributaria y de Aduanas de Holanda. A sugerencia de la DTCA, un grupo de tarea dentro del contexto de la UE continuará el trabajo coordinando y desarrollando actualizaciones de los estudios en estrecha cooperación con las países individuales involucrados.

La gran diversidad en los procesos de auditoría hace surgir la interrogante sobre si la cooperación internacional puede y debe ser más eficiente y efectiva armonizando los procesos nacionales de auditoría dentro de la UE o incluso en una base más amplia.

A pesar de su creciente importancia y la creciente atención que se le da, todavía hay mucho camino que recorrer antes de que se logre una cooperación óptima entre las Administraciones Tributarias. En particular, las discrepancias entre los sistemas legales y la insuficiente coordinación entre las Administraciones Tributarias y su organización a veces inadecuada, al igual que la falta de claridad y los plazos para el intercambio de procedimientos, son las razones por las cuales aún falta mucho para una cooperación óptima.

Al inicio, el intercambio de información fue, y en la mayoría de los casos aun es, visualizado en tratados bilaterales. Esa forma de intercambio de información es limitada, sin embargo, debido a la misma naturaleza de los mismos tratados bilaterales, los cuales son obligatorios solamente para los dos estados contratantes: las transacciones internacionales a menudo se extienden a otros estados y el intercambio bilateral de la información, por lo tanto, resulta insuficiente. Otro límite es el resultado del hecho que los Convenios Modelo de las NU y de OCDE no regulan el intercambio de información detalladamente: simplemente establecen un conjunto de reglas sobre el tema que pueden ser aceptadas por la mayor cantidad de estados. Estos estados simplemente han reproducido en sus tratados las reglas incluidas en los Convenios Modelo de las NU y de OCDE sin adiciones. Por tanto, han surgido algunos problemas en su aplicación, causados por la falta de regulaciones exhaustivas concernientes a, por ejemplo, la implementación en sí del procedimiento de intercambio de información.

## **6.9. Las organizaciones internacionales tributarias y aduaneras**

Sorprendentemente, los mundos de las organizaciones aduaneras y las organizaciones tributarias difieren ampliamente. Existe una amplia variedad de organizaciones activas en las áreas de política fiscal y administración tributaria, pero solo hay una organización internacional que se enfoca particularmente en temas de Aduanas, es decir la Organización Mundial de Aduanas (OMA).



La OMA es la única organización intergubernamental enfocada exclusivamente en cuestiones de Aduanas. Representa a 171 Administraciones de Aduanas alrededor del mundo que procesa, colectivamente, aproximadamente el 98% del comercio mundial. De acuerdo con la Declaración de Visión de la OMA, la OMA busca ser reconocida internacionalmente como el centro global de la experiencia en Aduanas y desea desempeñar un rol de liderazgo en la discusión, desarrollo, promoción e implementación de sistemas y procedimientos de Aduanas modernos y seguros.

Su declaración de Misión declara que la OMA es un ente intergubernamental independiente cuya misión es mejorar la eficiencia y efectividad de las Administraciones de Aduanas Miembros, ayudándolas de esa forma a contribuir exitosamente a las metas nacionales de desarrollo, particularmente en las áreas de facilitación comercial, recaudo de ingresos, protección comunitaria y seguridad nacional. Las áreas de resultados clave incluyen:

- armonización y simplificación de sistemas y procedimientos de Aduanas;
- promoción y mercadeo de los intereses estratégicos de la OMA y de la amplia comunidad de Aduanas;
- seguridad y facilitación de la cadena de suministro;
- cooperación internacional y compartir información;
- generación de capacidades, capacitación y asistencia técnica y programas de integridad;
- investigación y análisis; y
- buen gobierno y uso de recursos.

A diferencia de la OMA, no existe una “Organización Tributaria Mundial”. Mundialmente, existe una serie de organizaciones internacionales activas en el área tributaria. Las mismas se describen en los siguientes párrafos.

El banco Mundial y el FMI trabajan con 184 países globalmente y son los principales proveedores de asistencia técnica bilateral en temas de política fiscal y administración tributaria. Son los depositarios preeminentes de experiencia con respecto a estos temas en países en vías de desarrollo. Claramente, la eficiencia de su trabajo se vería mejorada mediante una cooperación más profunda con otras organizaciones interesadas. Esto permitiría explotar las sinergias entre ellos con respecto a métodos de trabajo y experiencia, y ayudaría a evitar duplicación de esfuerzos.

El Comité de Cuestiones Fiscales (Committee on Fiscal Affairs – CFA) de la OCDE tiene el papel clave en la formulación y búsqueda de la agenda

internacional de política fiscal. Su Tratado de Tributación Modelo y Directrices de Precios de Transferencia son especialmente influyentes. Mientras que la OCDE representa los puntos de vista de sólo 34 países desarrollados, lleva a cabo cerca de 80 eventos por año, principalmente en forma multilateral y regional, lo que mejora el diálogo con economías fuera del área de la OCDE en temas clave tales como política y temas administrativos tales como tratados tributarios, precios de transferencia, elusión la auditoría tributaria internacional, comercio electrónico, intercambio de información, gestión de riesgo, auditoría, servicio al contribuyente y administración tributaria en general. Aun cuando tiene amplios contactos con países no miembros de la OCDE y una conciencia considerable sobre los cuestiones de los países en vías de desarrollo mediante sus programas de Relaciones Globales para no miembros, la OCDE no representa los puntos de vista de los países en vías de desarrollo. Las actividades centrales del CFA incluyen:

- suministrar el apuntalamiento analítico y estadístico para las reformas tributarias;
- adaptar arreglos tributarios internacionales al nuevo entorno global;
- contrarrestar el aumento de los paraísos fiscales;
- examinar el impacto de los impuestos en la competitividad y crecimiento;
- vincular la Agenda Fiscal y de Ayuda para el Desarrollo; y
- brindar orientación e información comparativa para las Administraciones Tributarias.

El Grupo Ad Hoc de Expertos de las Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación se enfoca en cuestiones tributarias internacionales y se reúne semestralmente. El grupo está compuesto por unos 20 representantes de países desarrollados y en vías de desarrollo y tiene experiencia en particular sobre relaciones de tratados tributarios entre países desarrollados y en vías de desarrollo. No todos los expertos, que asisten a las reuniones a nivel personal, son funcionarios gubernamentales en el ejercicio de funciones.

Varios bancos de desarrollo regional y otras organizaciones también se encuentran activos en el área tributaria. Al inicio de este siglo, el Comité de Organizaciones Internacionales de Administraciones Tributarias (CIOTA) fue formado como un grupo paraguas informal compuesto por una cantidad de organizaciones tributarias regionales e internacionales (incluyendo el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), la Asociación de Administradores Tributarios de la Mancomunidad Británica

(CATA), la Organización Intra-Europea de Administraciones Tributarias (IOTA), el *Centre de Rencontre et d'Etudes des Dirigeants des Administrations Fiscales* (CREDAF) y la OCDE). CIOTA cubría más de 140 países, y su función primordial era promover una mayor coherencia en los programas de trabajo de las organizaciones tributarias participantes. Sin embargo, después de 2007, CIOTA ha sido silenciosamente abolida.

El Diálogo Internacional sobre Tributación (ITD) es un arreglo colaborativo que involucra a la Comisión Europea, BID, FMI, OCDE, UK-DFID y el Grupo Banco Mundial para alentar y facilitar la discusión de cuestiones fiscales entre los funcionarios fiscales nacionales, organizaciones internacionales y un rango de otros actores esenciales clave. Las actividades del ITD incluyen:

- conferencias y foros;
- información compartida sobre asistencia técnica; y
- recursos en línea.

El ITD opera un sitio gratuito, multilingüe, multinacional en la Internet.<sup>170</sup> El sitio aporta un mecanismo para que los países y organizaciones compartan conocimientos y experiencias entre sí, más rápido, más fácilmente y globalmente.

El enfoque de las actividades del ITD es hacer más efectivas a las instituciones existentes. El diálogo internacional es entre organizaciones existentes activas en política fiscal y administración tributaria. Una de las ventajas percibidas de mejorar el diálogo en esta forma, en vez de crear una organización internacional, es la flexibilidad y dinamismo que permite. El ITD fue establecido con el claro entendimiento que no tendría en ninguna etapa la facultad para hacer, aplicar o mediar en reglas tributarias vinculantes, ya que los países naturalmente insisten en mantener su soberanía fiscal. El propósito central del ITD es alentar el diálogo entre gobiernos y organizaciones internacionales, promoviendo el compartir las buenas prácticas y la búsqueda de objetivos comunes para mejorar el funcionamiento de los sistemas tributarios nacionales.

El ITD apunta a agregar valor como un foro para un intercambio regular de información y buenas prácticas entre una amplia variedad de países (tanto desarrollados como en vías de desarrollo) y como un punto focal

---

170. Disponible en <https://www.itdweb.org>.

para recolectar y compartir información sobre actividades bilaterales y multilaterales de asistencia técnica con relación a la política fiscal y administración tributaria. Las dificultades que surgen debido a la ausencia de un medio sistemático para compartir información sobre las actividades de asistencia técnica son una creciente fuente de preocupación. El ITD, mediante ambas autoridades tributarias nacionales y colaboración con agencias que brindan asistencia técnica, busca mantener y hacer ampliamente disponible una base de información base sobre proyectos pasados y prospectivos. Este rol de compartir información puede, con el tiempo, evolucionar hacia un rol más orientado a coordinar las actividades de administración tributaria.

Los objetivos del ITD incluyen:

- promover un diálogo internacional tributario efectivo entre las organizaciones y gobiernos participantes, dando a todos los países una participación real en la discusión de temas relacionados con la administración tributaria y de política;
- identificar y compartir las buenas prácticas tributarias;
- proporcionar un enfoque más claro para la asistencia técnica en cuestiones tributarias; y
- evitar duplicación de esfuerzos con respecto a actividades existentes sobre cuestiones tributarias.

El enfoque es en política fiscal y cuestiones de administración, internacionales y domésticas.

## **6.10. Foros internacionales sobre administración tributaria**

Además de los contactos bilaterales entre Administraciones Tributarias, existen en la actualidad varios foros sobre administración tributaria. Varían en el tamaño de su membrecía, su estatus ya sea como un foro o como una organización internacional, su nivel de actividad, su lenguaje operativo y cultura e historia como organización. Estos foros ofrecen una rica experiencia en el trato con cuestiones de la administración tributaria. La membrecía combinada de organizaciones/foros tales como CIAT, CATA, COTA, IOTA, CREDAF, APEC, ITC, SGATAR y el OCDE-FTA alcanza a un estimado de 130 países.

## Capítulo 6 - Procesos primarios

Sigla	Nombre	Cant. aprox. de miembros	Idioma(s)
CIAT (Panama)	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias <sup>171</sup>	40	Inglés, Francés, Portugués, Español
CATA (London)	Commonwealth Association of Tax Administrators <sup>172</sup>	46	Inglés
CRÉDAF (Paris)	Centre de Rencontres et d'Études des Dirigeants des Administrations Fiscales <sup>173</sup>	29	Francés
IOTA (Budapest)	Inter-European Organization of Tax Administration <sup>174</sup>	44	Inglés
APEC (Singapore)	Asia-Pacific Economic Cooperation <sup>175</sup>	21	Inglés
ITC	International Tax Compact <sup>176</sup>		
FTA-OCDE (Paris)	Forum on Tax Administration	34	Inglés, Francés
SGATAR	Study Group on Asian Tax Administration and Research <sup>177</sup>	15	Inglés
ATAF (Pretoria)	African Tax Administration Forum	29	Inglés, Francés

### Modelo 3.1 Foros de Administración Tributaria

Las Declaraciones de Misión de estos foros tienen muchas similitudes.

La misión del *CIAT* (*Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*) es promover un ambiente de cooperación mutua y suministrar un servicio integral a la modernización al igual que un foro para el intercam-

171. <http://www.ciat.org/index.php>.

172. <http://www.catatax.org/>.

173. <http://www.credaf.org/>.

174. <http://www.iota-tax.org/>.

175. <http://www.apec.org/>.

176. <http://www.taxcompact.net/index.html>.

177. No hay sitio web permanente, solo sitios web de las reuniones anuales: <http://www.chinatax.gov.cn/n7847472/index.html>.

bio de experiencias entre sus países miembros y países miembros asociados, ayudándoles en el mejoramiento de sus Administraciones Tributarias basado en las necesidades expresadas por ellas.

Para este fin, CIAT básicamente se esfuerza para:

- promover un clima que aliente la asistencia entre los países miembros y países miembros asociados;
- alentar la cooperación entre países miembros, principalmente en un esfuerzo para promover el cumplimiento voluntario y contrarrestar la evasión y elusión y toda otra forma de incumplimiento de las obligaciones tributarias, al igual que promover el análisis de problemas concernientes a la doble tributación internacional;
- estimular y llevar a cabo investigación sobre sistemas tributarios y administración tributaria y promover la diseminación mediante asambleas, conferencias técnicas, seminarios y publicaciones;
- desarrollar programas especializados de asistencia técnica relevantes para las necesidades e intereses expresados por países miembro; y
- colaborar con otras organizaciones cuando sea de interés para CIAT.

Una iniciativa reciente es el “Concurso CIAT sobre Innovación por parte de las Administraciones Tributarias”. El propósito de esta competencia anual es reconocer y promover el mejoramiento y creatividad en las Administraciones Tributarias. Las innovaciones califican para el reconocimiento cuando hay evidencia comprobada de un mejoramiento en el desempeño que, al final del día, resulta en un aumento en la confianza del público en la Administración Tributaria.

Al resaltar los ejemplos de desempeño innovador en las Administraciones Tributarias, el programa actúa como un catalizador en el mejoramiento continuo para satisfacer el desafío permanente enfrentado por las Administraciones Tributarias de encontrar nuevas y mejores formas de lograr sus objetivos.

Hasta el 2010, se hacía una diferenciación entre las diferentes categorías de innovaciones potenciales. Estas incluían integridad, eficiencia y efectividad. A partir de 2011, el procedimiento ha sido simplificado en el sentido que solo se darán premios a las tres mejores innovaciones que contribuyan al mejoramiento de la eficiencia, efectividad y transparencia en la gestión de la administración tributaria.

Para este fin, la innovación ha sido definida como un proceso nuevo que puede cambiar o mejorar un proceso existente causando un impacto

significativo en el desempeño de la Administración Tributaria. Una innovación tal puede ser grande, introduciendo un proceso totalmente nuevo, o pequeña, simplemente implementando cambios en un proceso existente, siempre y cuando este cambio tenga un impacto significativo sobre el desempeño de la Administración Tributaria que pueda ser medido en términos cualitativos o cuantitativos.<sup>178</sup>

La misión de *CATA* (*Commonwealth Association of Tax Administrators*) (Asociación de Administradores Tributarios de la Mancomunidad Británica) es promover el mejoramiento de la administración tributaria en todos sus aspectos dentro de la Mancomunidad con énfasis en particular en los países en vías de desarrollo.

Las actividades pueden incluir:

- llevar a cabo reuniones del personal técnico y administrativo en la administración tributaria para el intercambio de ideas y experiencias;
- organizar seminarios, talleres y cursos de capacitación sobre aspectos de la administración tributaria: recolección, análisis y diseminación de la información sobre la administración tributaria;
- brindar, directamente, o colaborar con, y en general facilitar, el trabajo de agencias bilaterales y multilaterales que brindan asistencia técnica y facilidades de investigación en el campo de la administración tributaria; y
- mejoramiento en general de las capacidades de las Administraciones Tributarias mediante una cooperación funcional entre los países de la Mancomunidad.

*CATA*, con el apoyo y participación de todos los países miembros, apunta a convertirse en la organización tributaria intergubernamental más vibrante y con la base más amplia. La organización ayuda a los países miembros mediante programas de capacitación, conferencias técnicas y compartiendo conocimientos para desarrollar Administraciones Tributarias efectivas que promuevan el desarrollo sostenible y un buen gobierno a largo plazo.

La misión de *IOTA* (*Inter-European Organization of Tax Administrations*) (Organización Intra-Europea de Administraciones Tributarias) es brindar un foro para la discusión de cuestiones prácticas de la administración tributaria, fortalecer la cooperación entre Administraciones Tributarias en la

---

178. Los documentos relacionados con las prácticas innovadoras que han obtenido el Premio a la Innovación en 2009, 2010 y 2011 están disponibles en el sitio web de CIAT, ver nota 170 arriba.

región europea, apoyar su desarrollo de acuerdo con sus necesidades individuales y alentar la adopción de buenas prácticas.

Los objetivos de IOTA incluyen:

- promover y desarrollar una cooperación fortalecida entre miembros de IOTA;
- apoyar a miembros de IOTA con la implementación de sus programas de modernización;
- identificar las mejores prácticas y alentar su adopción;
- promover la identidad específica de IOTA como una organización profesional regional de Administraciones Tributarias en cooperación con otras organizaciones internacionales y regionales; y
- ser un ente para consultas por parte de los miembros de IOTA.

IOTA aspira convertirse en una organización líder para la discusión de cuestiones prácticas de la administración tributaria en la región europea.

El *International Tax Compact (ITC)* es una nueva iniciativa para fortalecer la cooperación internacional con los países en vías de desarrollo y en transición para combatir la evasión y elusión tributaria. El ITC, lanzado por el Ministerio Federal Alemán para la Cooperación y Desarrollo Económico (BMZ), apunta a promover sistemas tributarios que permitan a los países socios ser más efectivos en la lucha contra la evasión tributaria y prácticas tributarias inapropiadas con la intención de lograr las metas de desarrollo nacionales e internacionales.

El trabajo del ITC se enfoca en los siguientes componentes programáticos:

- *Actividades al nivel local:* El ITC alienta una cooperación aumentada para el desarrollo en cuestiones tributarias y la diseminación de prácticas exitosas al igual que el intercambio de experiencias sobre reformas en la legislación, administración, desarrollo de capacidades y coherencia política.
- *Actividades al nivel internacional:* para promover la transparencia, el ITC mejora el acceso e intercambio de la información, especialmente con respecto a las iniciativas ya existentes.
- *Trabajo y estudios analíticos:* En cooperación con organizaciones internacionales, el ITC trata de cerrar la brecha que aun existe en la literatura analítica sobre el alcance y prácticas de la evasión tributaria y prácticas tributarias inapropiadas en países socios.



- *Establecimiento de redes y diálogo*: El ITC pretende promover el establecimiento de redes y el diálogo sobre tributación y desarrollo entre todos los participantes de la iniciativa.

El FTA (*Forum on Tax Administration*) (Foro sobre Administración Tributaria) fue establecido por el Comité de Cuestiones Fiscales (CFA) de la OCDE. El CFA reúne a altos funcionarios fiscales de todos los países Miembros de la OCDE y una cantidad de economías no OCDE. El Comité desarrolla normas e intercambia puntos de vista en el área tributaria sobre cuestiones tributarias internacionales y domésticas, incluyendo impuestos directos e indirectos y administración tributaria. A lo largo de la última década ha ampliado el diálogo con economías no OCDE.

El FTA busca desarrollar respuestas efectivas a importantes cuestiones administrativas en una forma colaborativa. Se involucra en el diálogo exploratorio sobre asuntos estratégicos que pueden surgir a mediano o largo plazo, o que ya están impactando a la administración tributaria. Para hacer esto, reúne a altos funcionarios fiscales (por ejemplo, mediante reuniones regulares de los comisionados fiscales y otros altos funcionarios y reuniones de trabajo y proyectos que involucran expertos en la materia).

Los objetivos de estas actividades son el compartir información y experiencias e identificar buenas prácticas para resolver cuestiones administrativas en particular. Para asegurar que tal información y experiencias estén disponibles para otras Administraciones Tributarias, muchas de las mismas han sido documentadas en papel como parte de la *Serie de Orientación para la Administración Tributaria*.

Los temas cubiertos incluyen el mejoramiento del cumplimiento tributario, el uso de abordajes a la gestión de riesgo, el mejoramiento de la entrega del servicio al contribuyente mediante el uso efectivo de tecnología moderna, compartir conocimientos sobre características clave de los sistemas de administración tributaria en los países Miembros, el rol de los intermediarios tributarios y cuestiones de cumplimiento tributario relacionados con bancos, individuos con patrimonio elevado y grandes contribuyentes empresariales.

Desde su establecimiento en julio de 2002, el FTA ha operado con el mandato enunciado en términos amplios, “Desarrollar respuestas efectivas a las cuestiones administrativas actuales en una forma colaborativa e involucrarse en un diálogo exploratorio sobre las cuestiones estratégicas que pueden emerger a mediano y largo plazo.”

La visión del FTA es: “Crear un foro mediante el cual los administradores tributarios puedan identificar, discutir e influenciar las tendencias globales relevantes y desarrollar nuevas ideas para mejorar la administración tributaria alrededor del mundo.”

Dentro del contexto de una economía global, rápidos cambios tecnológicos y cambios fiscales para el gobierno, el FTA apunta *a mejorar el servicio al contribuyente y el cumplimiento tributario* ayudando a los entes de ingresos a aumentar la eficiencia, efectividad y justicia de la administración tributaria y reducir los costos del cumplimiento.

El FTA logra esta visión y propósito mediante el involucramiento de los países participantes:

- brindando *un foro global único* donde los jefes de los entes de ingresos y sus equipos pueden compartir experiencias y pericias sobre cuestiones de la administración tributaria;
- utilizando en forma controlada la fuerza colectiva de los entes de ingresos participantes y, donde sea apropiado, hablar con una sola voz y desarrollar *programas de acción conjuntos* sobre cuestiones clave de la administración tributaria;
- desarrollando y promoviendo *productos y normas de clase mundial* sobre la administración tributaria efectiva, eficiente y justa;
- involucrándose en un *diálogo con los actores esenciales clave* (incluyendo a los contribuyentes empresariales e individuales, intermediarios tributarios, formuladores de política fiscal y reguladores financieros) y un diálogo paralelo de apoyo al nivel nacional;
- *promoviendo la cooperación entre países* y trabajando en cooperación con otros foros de OCDE, organizaciones tributarias internacionales y regionales; y
- desarrollando, donde sea necesario, *programas de acción conjuntos* sobre asuntos de preocupación mutua.

*Objetivos:* Desarrollando a partir de su visión y metas, y en respuesta a los desafíos del entorno fiscal global, los objetivos del FTA para los siguientes 5 años son:

- (1) *Informar la planificación estratégica y toma de decisiones de los entes de ingresos:*
  - Brindando una plataforma para visualizar el futuro. El FTA reúne las perspectivas de diversos actores esenciales alrededor del mundo sobre las tendencias globales emergentes (económicas, de la sociedad y políticas) y su impacto sobre la administración tributaria.

- Llevando a cabo análisis comparativos, identificando y promoviendo las buenas prácticas.
- (2) *Aumentar la confianza del público en la justicia de la administración tributaria* promoviendo los valores centrales que apuntalan el trabajo de los entes de ingresos y el rol esencial de los impuestos en brindar la base financiera para todo gasto público. Estos valores centrales incluyen: imparcialidad, integridad, apertura y transparencia, rendición de cuentas y excelencia en la entrega de los programas.
- (3) *Desarrollar aún más las capacidades* dentro de los entes de ingresos:
- apoyando la identificación, desarrollo y promoción de programas apropiados para desarrollar la experiencia del personal de la Administración Tributaria, reconociendo que aquellos que trabajan en las Administraciones Tributarias son clave para cumplir con la visión del FTA;
  - brindando apoyo mutuo y compartiendo las experiencias de la implementación de las estrategias, estructuras organizacionales, operaciones comerciales y tecnologías que son los pilares de las Administraciones Tributarias modernas y efectivas.
- (4) Desarrollar abordajes innovadores a cuestiones de cumplimiento tributario y de servicio, incluyendo la respuesta ante riesgos internacionales clave.
- (5) Apoyar y fortalecer el diálogo al nivel global y nacional con los actores esenciales clave para promover importantes cuestiones de la administración tributaria, incluyendo:
- relaciones mejoradas con estos actores esenciales;
  - la reducción de cargas administrativas innecesarias;
  - aumentar la transparencia de los entes de ingresos, contribuyentes e intermediarios tributarios; y
  - el rol del cumplimiento tributario como un elemento esencial de un buen gobierno empresarial.
- (6) Tomar, donde sea apropiado, un rol de liderazgo para influenciar la respuesta global a las solicitudes de asistencia de países en vías de desarrollo para desarrollar capacidades en administración tributaria. Para lograr esto, el FTA aumentará su entendimiento de las necesidades de los países en vías de desarrollo en el área de adminis-

tración tributaria y compartirá productos relevantes del FTA, al igual que experiencia y pericias. El FTA trabajará mediante programas existentes del OCDE (incluyendo Relaciones Globales y el Diálogo Tributario Internacional) al igual que en cooperación con otros entes internacionales y regionales.

El *Study Group on Asian Tax Administration and Research (SGATAR)* (Grupo de Estudio sobre la Administración Tributaria e Investigación Asiática) fue iniciado por las Filipinas en 1970. La organización apunta a brindar una oportunidad para que los miembros se reúnan anualmente e intercambien información, ideas y experiencias en el campo de la tributación. SGATAR es una agrupación regional libre que no cuenta con una organización formal o secretaría permanente. A pesar de esto, ha estado funcionando activamente por los últimos 37 años mediante Reuniones Anuales, Reuniones al Nivel de Trabajo, Programas Conjuntos de Capacitación y Reuniones de Jefes de Instituciones de Capacitación. Los miembros se turnan para ser anfitriones de las Reuniones Anuales y suplir las necesidades de secretaría.

El *African Tax Administration Forum (ATAF)* (Foro Africano de Administración Tributaria) apunta a convertirse en la plataforma central para los administradores tributarios africanos para que articulen las prioridades tributarias africanas, consoliden las buenas prácticas y generen capacidades en política y Administración Tributaria africana mediante el aprendizaje entre pares y desarrollo de los conocimientos. La conferencia inaugural que establece el Foro se llevó a cabo en noviembre de 2009. La organización apunta a convertirse en un mecanismo que entregue beneficios tangibles en términos de desarrollar Administraciones Tributarias efectivas y eficientes.

Enfocándose en las necesidades de su membresía, el ATAF desarrollará programas que asistirán concretamente a sus miembros para:

- movilizar su base impositiva local como mecanismos clave para evitar la dependencia en la ayuda o un solo recurso;
- reforzar la legitimidad del gobierno mediante la promoción de la rendición de cuentas de los ciudadanos contribuyentes, administración estatal efectiva y una buena gestión financiera pública;
- promover el crecimiento económico, reducir las desigualdades extremas y mejorar significativamente las vidas de los ciudadanos, y
- lograr una forma más justa de compartir los costos y beneficios de la globalización.

Al traducir esto a un nivel práctico, el ATAF aspira contribuir al desarrollo de capacidades suficientes y con habilidades en África para:

- recaudar los impuestos adeudados a los gobiernos respectivos;
- gravar las ganancias de las multinacionales que operan en África;
- aumentar la transparencia en la administración tributaria; e
- implementar las normas internacionalmente acordadas sobre el intercambio de información para contrarrestar la evasión tributaria y otros abusos.

---

## Capítulo 7

### Personal y Procesos de Apoyo

#### 7.1. Introducción

Las organizaciones requieren dotaciones que efectivamente apoyen sus actividades operacionales. El personal a cargo de la gestión y operaciones requiere dotaciones tales como salarios, condiciones laborales, lugares de trabajo, computadoras y otras herramientas, apoyo de TI, transporte y arreglos de viajes, seguro y seguridad, así como bebidas y alimentos durante los recesos para el almuerzo y café. Los procesos de apoyo proveen apoyo indirecto a la gestión y operación de los procesos primarios. Tan pronto como una compañía, fundación o servicio público comienza a expandirse y adquiere cierto tamaño y nivel de complejidad, estas funciones de apoyo son encomendadas a unidades especializadas y funcionarios a quienes se les hace responsable de asesorar a la gerencia respecto a la creación de condiciones y facilidades y de llevar a cabo ciertas funciones de apoyo que le permitan al personal producir debidamente en un ambiente estimulante y seguro.

El activo más valioso de una organización es su personal. Esto también aplica a una Administración Tributaria. La efectiva gestión de recursos humanos es, por lo tanto, un requerimiento clave para las Administraciones Tributarias. En las últimas décadas, la atención gerencial para respaldar los procesos ha aumentado debido al hecho de que la gerencia se ha tornado cada vez más consciente de que las condiciones laborales y circunstancias organizacionales que ofrece una organización realmente pueden hacer la diferencia en el sentido de cómo las organizaciones dirigen y estimulan a su personal, cómo logran ser atractivas para el nuevo personal y continuar siendo atractivas para el personal ya existente, cómo facilitan un uso eficiente de la tecnología informática, cómo se comunican efectivamente con el ambiente pertinente y cómo administran los proyectos hasta llevarlos a una buena conclusión. Estos son algunos aspectos claves a los que debe prestarse atención para lograr con éxito las metas de las organizaciones.

Este capítulo describe en mayor detalle los siguientes temas:

- gestión de recursos humanos;
- capacitación y desarrollo;
- gestión del conocimiento;

- gestión de competencias;
- gestión de proyectos;
- gestión de TI; y
- tercerización de las funciones de apoyo.

## 7.2. Gestión de recursos humanos (GRH)

### 7.2.1. El marco de la política de GRH

El desarrollo de los recursos humanos constituye uno de los factores claves que llevan al éxito a todo tipo de organizaciones. Crear un ambiente en el que el personal sea capaz y esté dispuesto de manera entusiasta a contribuir a lograr los objetivos de la organización es un requerimiento fundamental para asegurar la efectiva contribución del personal a lograr de manera exitosa la misión y metas estratégicas de la organización.

Las políticas, procedimientos y técnicas de gestión de recursos humanos deben adaptarse a las necesidades, motivaciones, ambiciones y deseos de reconocimiento de los empleados de la organización. Ello es cierto, independientemente de la naturaleza de la organización, ya sea una empresa de producción o servicio, entidad del sector público, organización intermedia, organización internacional, corporación multinacional, etc.

La gestión exitosa de los recursos humanos en organizaciones públicas o privadas es uno de los requerimientos claves para el buen funcionamiento y adecuado cumplimiento de las misiones asignadas. Las Administraciones Tributarias no se escapan a esta regla. Las Administraciones Tributarias requieren de leyes y procedimientos claros y dependen grandemente de infraestructuras de TI y obligaciones y procesos de suministro de información, pero también requieren personal profesional motivado, incorruptible y bien capacitado, capaz de responder a la creciente complejidad de las reglas tributarias, las demandas crecientes de la comunidad tributaria en términos de proveer servicios adecuados, una efectiva aplicación de la ley y demostrar autoridad pública.

En primer lugar, esta calidad se enfoca en la atención que se debe prestar a las carreras administrativas de los funcionarios durante todo el tiempo que desempeñen sus actividades en los servicios tributarios. Este es el tema de este capítulo el cual justifica la demanda de calificaciones profesionales, responsabilidad, comportamiento deontológico irreprochable y capacidad

de reacción que caracterizan a la Administración Tributaria. A cambio, vale la pena y es un requerimiento necesario ofrecer trabajos atractivos con compensación adecuada, incluyendo incentivos e interesantes perspectivas de carreras.

Las Administraciones Tributarias son organizaciones de gran importancia para las sociedades, las cuales emplean números significativos de personal altamente calificado. Por lo tanto, las Administraciones Tributarias requieren una gestión de personal moderna, dinámica y profesional. En la mayoría de las jurisdicciones, las Administraciones Tributarias emplean una parte considerable de la población total de servidores públicos y muchas de estas Administraciones han sido antecesoras desde los primeros inicios de la profesionalización de los servicios públicos en el siglo 19. Para entender la reforma al servicio civil debemos remontarnos al año de 1854 cuando se publicó en Bretaña el informe Northcote-Trevelyan<sup>179</sup> cuya principal recomendación era que se debía establecer un servicio civil unificado y políticamente neutral en el que las designaciones del personal se hicieran en base al mérito. Otra importante recomendación era que debía hacerse una distinción entre el personal al que se le designaba trabajo rutinario (a veces llamado trabajo mecánico) y el personal que estaría dedicado al diseño e implementación de políticas. A este segundo grupo de servidores públicos se les conocía como la “clase administrativa”.

Las teorías y principios de Max Weber han jugado un enorme papel en el proceso de profesionalización de la clase administrativa al estructurar y definir conceptos tales como responsabilidad, rendición de cuentas, mérito, desempeño y descripción de puestos.<sup>180</sup>

Para responder a las expectativas de la sociedad respecto al nivel de profesionalismo, disciplina, honestidad e integridad moral del personal empleado por las Administraciones Tributarias, estas organizaciones deben ser capaces de atraer y retener personal talentoso, altamente profesional con excelentes destrezas, aptitudes, ambiciones y potenciales de crecimiento. Las Administraciones Tributarias no pueden ignorar las tendencias de mercado, corriendo el riesgo de verse obligadas a atraer y retener personal de “segunda categoría” que probablemente llevaría a un desempeño más débil a largo plazo.

---

179. Véase: <http://www.civilservant.org.uk/northcotetrevelyan.pdf>.

180. Véase el Cap. 1 en 1.7.5.

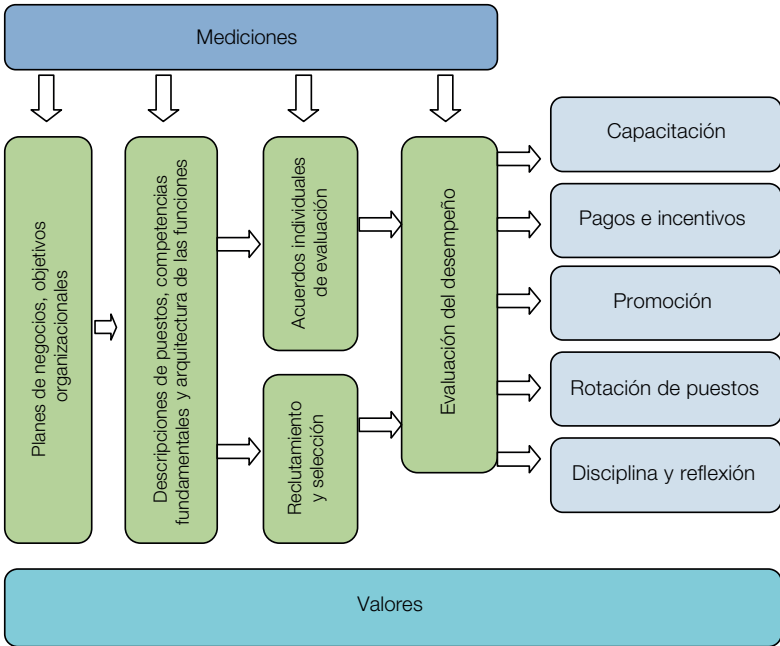


El proceso de GRH incluye los siguientes elementos:

- planificación de recursos humanos;
- reclutamiento y selección;
- desvinculación;
- capacitación;
- evaluación del desempeño;
- desarrollo de carrera; y
- compensación y beneficios.

La Figura 34 brinda una visión esquemática general de los diferentes aspectos y relaciones de la GRH.

Fig. 34



Las siguientes subsecciones ofrecen descripciones de estos diferentes aspectos de GRH reflejados en la Figura 34.

### 7.2.2. Valores en GRH

La adecuada administración tributaria requiere el desarrollo e implementación de un conjunto de valores esenciales que guíen a la administración y personal de la organización en sus operaciones diarias y procesos primarios. Estos valores básicos o esenciales expresan las responsabilidades esenciales de las Administraciones Tributarias (p.e. credibilidad, responsabilidad y debido cuidado) fueron tratados en el Capítulo 2. La GRH es igualmente guiada por un conjunto de valores comunes. Estos pueden incluir:

- *Orientación al cliente*: El enfoque central en la comunidad de contribuyentes, contribuyentes de negocios y ciudadanos; procesos y procedimientos debe diseñarse e implementarse primordialmente desde la perspectiva de los intereses de los contribuyentes, mientras que los intereses internos de la gerencia y personal deben ser de interés secundario. Este es un principio estratégico general clave, pero es importante estar consciente de que también debe ser un principal propulsor de la GRH para establecer un ambiente de trabajo en el que el servidor público entienda que él o ella debe actuar exclusivamente para el interés público.
- *Equidad e imparcialidad*: Reglas y reglamentos de personal aplicados sin preferencia, independientemente de la posición o ubicación y sin discriminación basada en género, edad o raza.
- *Consistencia*: Reglas y reglamentos de personal aplicados consistentemente en toda la organización.
- *Practicable*: El manejo de personas es un componente esencial de las responsabilidades de gestión en línea.
- *Desburocratización*: Eliminación de procedimientos para reducir el marco de tiempo entre la iniciación de una actividad y los resultados que la misma debe producir.
- *Descentralización*: Descentralizando entre diferentes niveles jerárquicos de la misma área de gobierno, de una esfera del gobierno a otra y del sector público a organizaciones de la sociedad.

- *Asociaciones*: Procurar el establecimiento de asociaciones con el sector privado y organizaciones sociales para expandir la participación y recursos como medio para lograr resultados.
- *Transparencia*: Producir, organizar, sistematizar y difundir de manera rutinaria los actos y uso de recursos y resultados de las acciones gubernamentales.
- *Rendición de cuentas*: Crear mecanismos de evaluación y rendición de cuentas de resultados de acuerdo con patrones de productividad y calidad.
- *Profesionalismo*: Adaptar el perfil de los funcionarios mediante la capacitación orientada a lograr metas de productividad y calidad en el desarrollo de programas.
- *Motivación*: Crear conciencia y estimular a los funcionarios para que se conviertan en agentes activos para la transformación de la gestión estatal.
- *Compensación adecuada*: Proveer remuneración competitiva, incluyendo incentivos.
- *Competitividad*: Crear mecanismos que permitan el uso de criterios de mercado y el concepto de cliente-proveedor interno en la gestión de programas como medio de mejorar la calidad del gasto y dirigir la contratación de servicios externos.

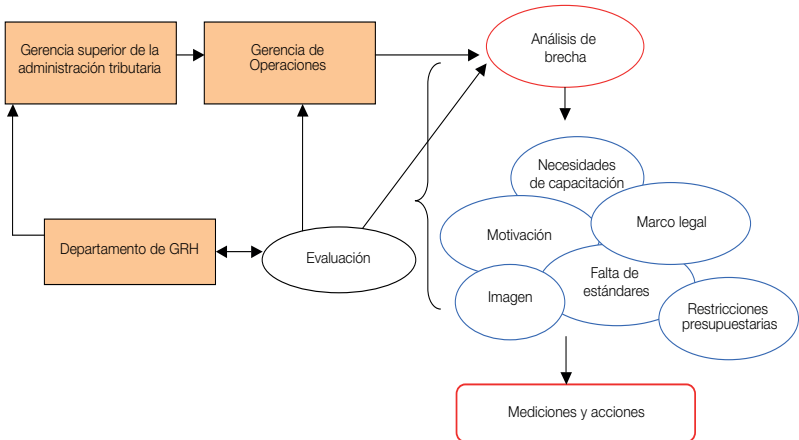
Aun cuando se pudiesen mencionar más valores, esta visión general refleja los valores de mayor pertinencia que son aplicables a diferentes culturas.

### 7.2.3. Relación con los objetivos organizacionales generales

La GRH es el vínculo entre la determinación de objetivos y la medición de los resultados. Si los objetivos no son claramente comunicados, comprendidos y adoptados por el personal, muy probablemente los resultados van a ser muy pobres. Aunque esto parezca obvio, muchos informes y evaluaciones anuales no hacen referencia a ello. Ya hemos descrito la importancia de analizar las brechas entre metas y resultados en los capítulos anteriores. Dichas brechas pueden producirse en áreas diferentes (véase la Figura 35):

- política y legislación tributarias (debido a irregularidades, inconsistencias y disposiciones faltantes en el marco legal);
- estandarización (debido a la incapacidad de la organización de proveer o diseñar normas en el área de TI y GRH para hacer frente a las atribuciones legales y administrativas);
- imagen (debido a la percepción general de un pobre desempeño por partes interesadas externas reflejadas en publicaciones en los medios y comentarios de ciudadanos, sistemas judiciales y políticos, etc.); y
- motivación (debido a una falta de incentivos y estímulos motivacionales).

Fig. 35

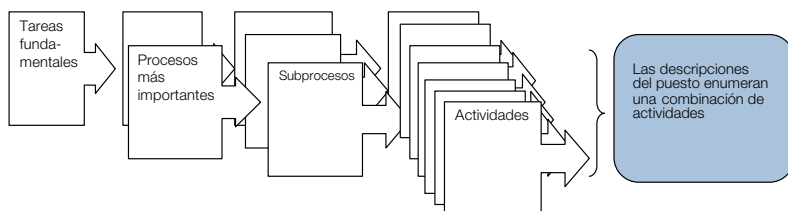


#### 7.2.4. Diseño del puesto de trabajo y descripciones de los puestos de trabajo

Una descripción del puesto de trabajo es una relación por escrito de lo que hace la persona que ocupa el puesto, como se realiza el trabajo y por qué se realiza el mismo. Una descripción del puesto de trabajo consiste en una visión general de las tareas y deberes o funciones, y responsabilidades de una posición. La teoría de descomposición del proceso constituye una herramienta crucial en la formulación de las descripciones de puestos de trabajo. De acuerdo con esta teoría, los procesos se descomponen en

actividades, las que a su vez se pueden descomponer en sub-actividades (véase la Figura 36).

Fig. 36



Es de crucial importancia que todas las descripciones de puestos de trabajo juntas, plenamente representen y cubran totalmente las tareas generales de la organización. Las descripciones de los puestos de trabajo constituyen un elemento clave en la alineación estratégica de la organización. En otras palabras, la gerencia debe ser capaz de explicar qué y cómo cada puesto de trabajo individual contribuye al logro de las metas generales de la organización.

Las descripciones de puestos de trabajo garantizan a toda la organización de que existe un sistema con líneas de presentación de informes y transparencia y percepción sobre las posibilidades de carreras, así como un medio para que el personal sepa quién es responsable de puestos de trabajo específicos, lo que aligerará y facilitará la comunicación.

La descripción de un puesto de trabajo generalmente ofrece información sobre los siguientes aspectos:

- título del puesto de trabajo;
- descripción de las tareas y responsabilidades;
- líneas de presentación de informes;
- relaciones con otros actores en la organización;
- roles y competencias;
- calificaciones y destrezas requeridas (educación y experiencia);
- criterios de desempeño; y
- salario (o niveles de escala) y beneficios.

En ocasiones se hace una distinción entre la descripción del puesto de trabajo, la cual indica el contenido del trabajo, ambiente y condiciones de empleo, y la especificación del puesto de trabajo que señala las calificaciones requeridas de la persona que ocupa el puesto, incluyendo el conocimiento, destrezas, aptitudes y habilidades requeridas para ejercer el puesto exitosamente.

## Pollos Savage

by Doug Savage



### 7.2.5. Arquitectura de las funciones

Cada función pertenece a una llamada “familia” de funciones y juntas crean un sistema o arquitectura de funciones. Se pueden definir ocho familias (o categorías):

- gestión en línea;
- política;
- asesoría
- gestión de proyectos;
- funciones de apoyo (las llamadas funciones PIOFACH – por sus siglas en inglés (Personal, Información, Organización, Finanzas, Administración y Automatización, Comunicación y Vivienda (más Facilidades)));
- investigación y desarrollo;
- auditoría interna, control y evaluación; y
- centro operacional y ejecución.

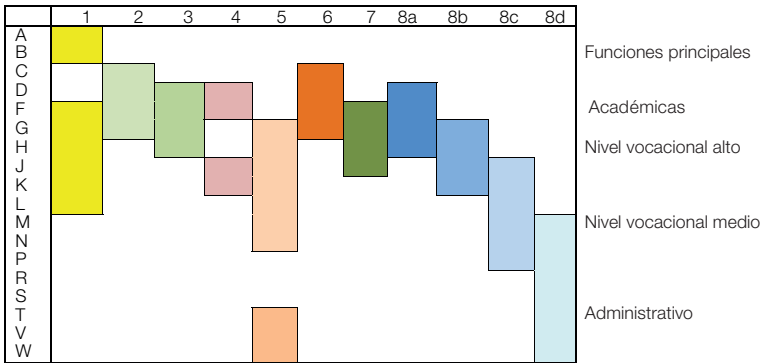
La Figura 37 ofrece un ejemplo de una función-arquitectura que puede aplicarse a muchas Administraciones Tributarias. En este ejemplo, las funciones del centro operacional fueron divididas en cuatro subcategorías, incluyendo:

- 8a (inspectores tributarios);
- 8b (auditores);
- 8c (contralores); y
- 8d (funciones administrativas de apoyo).

En realidad, usualmente hay más categorías de funciones, incluyendo investigadores (penales) (probablemente en el rango de auditor o inspector), recaudadores de deudas, funcionarios de apelaciones tributarias, funcionarios de servicios tributarios (personal de centros de llamadas y ventanillas de servicios), etc. Sin embargo, con el fin de mantener la tabla presentable y fácil de entender, hemos limitado el ejemplo a solamente cuatro subcategorías.

Los grupos de funciones son representados en la tabla a nivel horizontal mientras que la columna vertical se refiere a escalas de salarios (A-W). La movilidad (ascenso vertical pero también horizontal al mismo nivel) en la organización, lo que significa que hay posibilidades para que los empleados pasen de una categoría a otra (basado en mérito aprobando un examen o luego de un número de años de desempeño satisfactorio comprobado), es un elemento importante de la función-arquitectura.

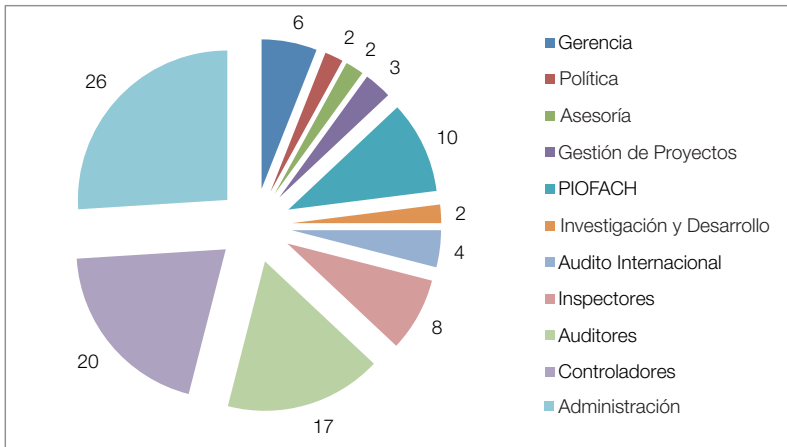
Fig. 37



La Figura 38 ofrece una visión general de las distribuciones de diferentes funciones en la organización. Observe que éste es solo un ejemplo para explicar el diseño de diferentes funciones en una administración tributaria.

Un principio importante para la división del trabajo es que al menos el 75% de la fuerza laboral total realice las actividades centrales operacionales de la organización. Un nivel del 10% para la gestión parece ser apropiado (teoría del alcance del control) al igual que un nivel del 15% para las funciones de apoyo y facilitación. Por supuesto, esto no es una regla de oro escrita en piedra, ya que las diferentes circunstancias pueden requerir soluciones diferentes.

Fig. 38



### 7.2.6. Sistema de evaluación individual

Una evaluación individual o evaluación de desempeño de un empleado es una herramienta importante para monitorear el desempeño de los miembros del personal, así como un instrumento para mantener el control si se han de lograr las metas departamentales. El total de los desempeños individuales por supuesto que mantiene una correlación con los logros organizacionales. El sistema de evaluación es un proceso que consiste en revisar periódicamente el desempeño en comparación con los diversos elementos descritos en la descripción del puesto. (véase 7.2.4.).

En general, los elementos de una evaluación son:

- breve descripción del puesto y tareas relacionadas;
- breve descripción de los requerimientos del puesto en términos de conocimiento, destrezas y actitudes;



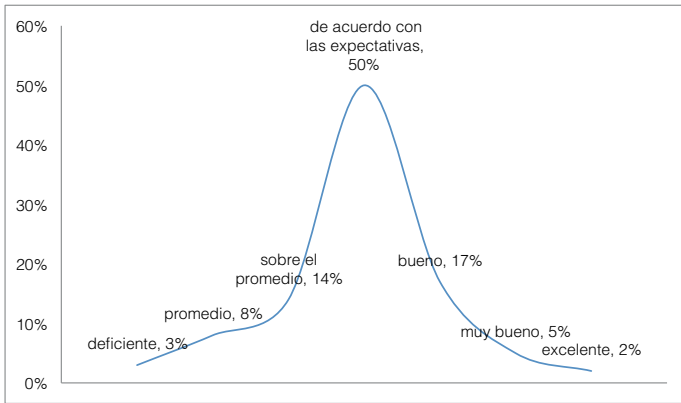
- revisión general de los logros requeridos (relacionados con el puesto) y si es posible, ciertas metas individuales;
- evaluación por la gerencia respecto a si, y en qué medida el desempeño corresponde a las expectativas;
- evaluación sobre la forma en que los esfuerzos de la persona han contribuido a lograr las metas del departamento y/u organización como un todo;
- fijación de nuevas metas para el período venidero;
- identificación de las necesidades de aprendizaje y desarrollo;
- lecciones que aprender para el desarrollo futuro de la carrera; y
- consecuencias para la remuneración del empleado.

Algunas condiciones del sistema de evaluación son:

- a cada empleado se le debe hacer una evaluación al menos anualmente;
- la evaluación debe ser documentada y archivada;
- la evaluación debe basarse en una política común (incluyendo la calificación) para toda la organización;
- los empleados nuevos requieren más atención y guía, por lo que se requiere una evaluación temprana (preferiblemente poco después de los 3 meses);
- la evaluación la debe realizar el gerente de línea del empleado;
- la conversación de evaluación debe considerarse confidencial y no debe ser revelada; y
- los gerentes deben usar el mismo formulario para evaluación y desarrollo personal.

Muchos sistemas de evaluación tienen una escala graduada en un rango de 1-10, A-E o una diferenciación de muy malo o bajo desempeño a excelente. En la práctica, la mayoría de los empleados recibe una calificación de “bueno” o un 7 u 8. Sin embargo, hay ciertas diferencias culturales. En una cultura anglosajona, una calificación de bueno se entiende como “promedio”, indicando que hay considerable espacio para mejorar, mientras que en el contexto alemán, “bueno” significa “casi excelente”, indicando que los requerimientos del trabajo se están realizando de acuerdo con las descripciones y expectativas. Los inventarios estadísticos demuestran que las calificaciones ajustadas en las evaluaciones siguen el patrón de una típica curva Gaussiana, lo que significa que el 70-80% de los empleados usualmente están agrupados alrededor de una calificación de “bueno” o de acuerdo con las expectativas. El otro 20-30% están divididos entre las categorías de “muy bueno” y “excelente”, mientras que una pequeña minoría están en el rango de un desempeño pobre o malo (véase la Fig. 39).

Fig. 39: Ejemplo – típica distribución Gaussiana de evaluaciones individuales de empleados



Una vez evaluadas las carencias de las capacidades actuales del personal y las brechas futuras entre los requerimientos y disponibilidades pronosticados – tanto en número como en tipo – se puede realizar una planificación para determinar las necesidades de recursos humanos y disponibilidad futuras. Una adecuada planificación a largo plazo es un requerimiento clave para organizaciones grandes tales como las Administraciones Tributarias, particularmente para aquellas posiciones en que el personal requiere someterse a una capacitación extensa luego del reclutamiento, antes de que puedan ser plena – y efectivamente – operacionales.

Para dar un ejemplo histórico de lo que le ha sucedido a muchas organizaciones en Europa unas cuantas décadas después de la Segunda Guerra Mundial, cuando la generación del *baby boom* ingresó al mercado laboral había una escasez significativa de personal calificado en las Administraciones Tributarias y otras entidades gubernamentales. Las economías crecían y las cargas de trabajo de las Administraciones Tributarias también aumentaban debido al incremento en la complejidad de las leyes tributarias, crecientes números de contribuyentes y el creciente papel de asesores tributarios adiestrados y las actitudes cambiantes hacia el cumplimiento tributario en las sociedades. Para hacerle frente a estos desafíos en un mundo que todavía estaba dominado por el papeleo, la respuesta de los gobiernos fue reclutar más personal. Como consecuencia, grandes grupos de personas de la misma generación fueron reclutados en un período de tiempo relativamente corto y donde los miembros del personal de generaciones previas era mucho menor y dejaban la organización relativamente temprano. Gracias a los programas de jubilación anticipada, esta generación del *baby-boom* ha

**Capítulo 7 - Personal y procesos de apoyo**

dominado a muchas Administraciones Tributarias durante un largo período de tiempo. Los *baby-boomers* se posicionaron cuando tenían alrededor de 40 años y mantuvieron sus posiciones durante más de dos décadas, dificultándole así a los que nacieron en el período 1955-1970 ingresar a las posiciones superiores en las administraciones.

La siguiente tabla ilustra este fenómeno. Se utilizan las mismas funciones que las de la Fig. 39 anterior y se dividen en cinco categorías de edades.

	Gestión	Política	Asesoría	Gestión de Proyectos	Personal de Apoyo	I&D	Auditoría Interna	Inspectores	Audidores	Controladores	Administrativo
18-25	0	0	0	0	30	20	0	0	50	50	1,300
26-35	10	20	40	0	40	120	0	150	550	100	700
36-45	80	40	20	170	450	20	50	400	600	400	500
46-55	210	60	60	100	620	30	50	50	300	650	100
56-65	300	80	80	20	160	10	300	200	200	800	0
Total	600	200	200	300	1,000	200	400	800	1,700	2,000	2,600

Las Figs. 40 y 41 ilustran la situación aún mejor.

Fig. 40

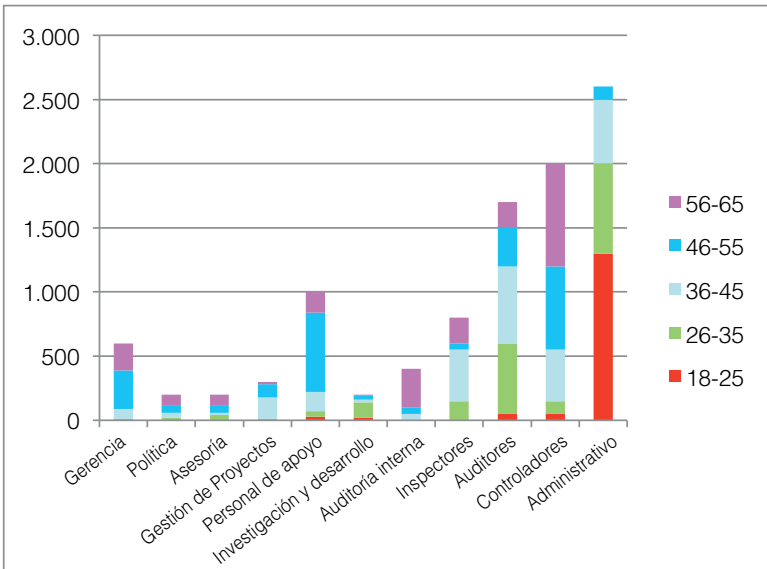
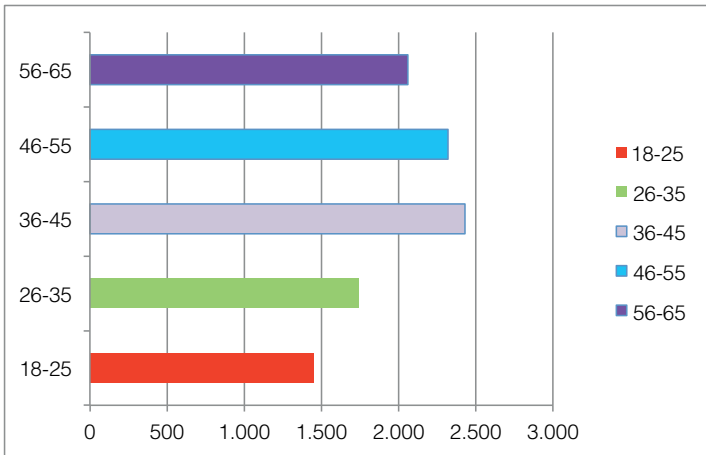


Fig. 41



Las principales consecuencias de esta situación son las siguientes

- más del 20% del personal abandonará la organización en menos de 10 años;
- el personal es relativamente trabajable en los niveles más altos de la organización;
- la categoría de contralores en particular perderá el 40% del personal existente;
- Difícilmente hay segundos disponibles en la categoría de personal administrativo (el 75% de ellos son menores de 35 y no tendrán el mismo nivel de experiencia de los controladores que se jubilan) y tampoco es seguro que cada empleado administrativo tendrá la capacidad de ser promovido a una función de categoría superior;
- el 78% del personal de apoyo es mayor de 46, lo que puede indicar que esta categoría se ve limitada por sus condiciones laborales;
- la organización carece de personas jóvenes – el 90% del personal de menos de 25 está en los grupos de trabajos administrativos más sencillos; aparentemente las actividades de reclutamiento dirigidas a personas jóvenes, altamente educadas han sido muy limitadas, con el resultado de que existe escasez de contrapartes jóvenes en la Administración Tributaria para tratar con el creciente número de jóvenes empresarios y personas de negocio independientes; y
- el personal de auditoría interna prontamente experimentará una fuga de cerebros en tanto que el 75% del personal tiene más de 56 años.

Estos ejemplos demuestran que la planificación efectiva de GRH requiere pronosticar durante un período más largo de tiempo. El gerente de GRH

deberá investigar y evaluar los posibles avances en las necesidades de la organización (por ejemplo: número y nivel requeridos de los futuros candidatos, atractivo de la organización para personas altamente talentosas, avances respecto a la edad de jubilación, la habilidad para mantener personas altamente talentosas dentro de la organización, avances en automatización y TI que causen diferentes expectativas hacia el personal y la organización, cambios en la demografía entre contribuyentes, etc.) y también los avances en los mercados laborales (por ejemplo: atractivo de los competidores para reclutar los mayores talentos, números de graduados y el nivel de educación y participación de grupos especiales tales como mujeres e inmigrantes). Una política y práctica de planificación de personal proactiva es un requerimiento clave a fin de que una exitosa función de GRH contribuya efectivamente a la efectividad global de la organización. En particular, los cambios en las grandes organizaciones toman tiempo. En el corto plazo, (menos de 1 año) los márgenes para efectuar cambios reales son limitados. La planilla probablemente represente más del 95% del presupuesto de RH y aun si se tomasen decisiones drásticas para reducir el personal, se requerirán tiempo y presupuesto considerables para implementar tal decisión, incluyendo disposiciones para asuntos legales y programas de reducción del personal. A mediano plazo (entre 3 y 5 años) probablemente solo el 30% del presupuesto de RH sea flexible.

### 7.2.7. Reclutamiento y selección

En base a una evaluación de las necesidades futuras y más medidas ad hoc para reemplazar al personal que ha dejado la organización por alguna razón, se requiere el reclutamiento para llenar una o más vacantes existentes o pronosticadas. El reclutamiento es el proceso de ubicar, identificar y atraer candidatos<sup>181</sup> capaces. A fin de mejorar la capacidad del personal, la organización debe procurar atraer a los candidatos mejor preparados que cumplan plenamente con los requisitos para realizar exitosamente el trabajo y preferiblemente con potencial para desarrollo adicional dentro de la organización. Para ciertas posiciones, el reclutamiento puede limitarse a la búsqueda interna. Esto es menos costoso que la búsqueda externa y motiva al personal, pero limita las opciones potenciales. La búsqueda externa puede hacerse de manera diferente, incluyendo anuncios, referencias de empleados, colocación a través de la escuela o contratando los servicios de agencias de empleo especializadas.

---

181. Bergmann, T. J. and Taylor, M. S., "College Recruitment: What attracts students to organizations?" (Reclutamiento Universitario: ¿Qué es lo que atrae a los estudiantes a las organizaciones?), *Personnel* (Mayo-Junio 1984).

La selección del candidato más calificado es plena responsabilidad del gerente de línea, apoyado por el departamento de RH. Los criterios de selección deben incluir niveles claramente definidos de conocimiento y destrezas profesionales y cuando sean necesarios, igualmente ciertos grados de experiencia en posiciones similares. No obstante, se debe dar seria consideración a las destrezas personales en comunicación y cooperación, así como actitudes y características.

La función de GRH incluye el desarrollo e implementación de estrategias dirigidas a atraer personas quienes, además de cumplir con los requerimientos de la posición, tienen el potencial para crecer en sus posiciones y contribuir con el mejoramiento continuo de la productividad y efectividad. Su papel consiste en proveer al personal el conocimiento, experiencia, capacidades y actitudes requeridos para realizar las funciones asignadas a cada una de las posiciones. En base a una solicitud para llenar una vacante, se procede a elaborar convocatorias que incluyen:

- título y misión de la organización;
- título de la posición vacante;
- requerimientos generales;
- requerimientos específicos de la posición;
- áreas de conocimiento;
- documentos que debe proporcionar el candidato;
- procedimiento para presentarlo a él o ella; y
- procedimiento para llenar la solicitud de empleo.

Cuando un candidato aplica, primero se debe verificar si el mismo cumple con los requerimientos indicados en las convocatorias, de modo que él o ella pueda proceder a la preselección. En esta etapa se pueden aplicar diferentes instrumentos de evaluación, entre otros:

- una prueba de conocimientos generales para preseleccionar candidatos en base a su conocimiento de la Administración Tributaria y la sociedad;
- prueba psicométrica para medir las posibilidades intelectuales de los candidatos;
- centros de evaluación para medir el comportamiento de los candidatos en situaciones similares al campo de trabajo;
- prueba psicométrica para asegurarse de que los candidatos tengan la habilidad para convertirse en funcionarios tributarios de carrera, así como la madurez emocional y control suficiente de los impulsos para adaptarse adecuadamente al ambiente de trabajo de la Administración Tributaria; y
- entrevistas con los candidatos.

En 1945, se introdujo en Francia una escuela especial para los altos niveles de la administración pública. La idea principal era el concepto de que para

poder dirigir la complejidad de la administración, los gerentes requerirían una comprensión amplia y detallada de la gestión pública en general. Los egresados del *École nationale d'administration* (ENA) (Escuela Nacional de Administración) son considerados servidores civiles extremadamente profesionales con capacidades altamente evaluadas para administrar complejos entes gubernamentales y grandes compañías privadas. Como resultado, se puede observar que los negociadores franceses en la arena internacional tienen un profundo conocimiento de los intereses franceses en cada asunto importante. Sin embargo, existe un aspecto negativo en este enfoque. Los egresados de ENA con frecuencia también son vistos por los demás como una clase cerrada que actúa como un grupo de los más privilegiados y los apodos comunes tales como “*les mandarins*” o “*les énarques*” dan una idea de que la conexión o integración con otras partes en la administración constituye un aspecto vulnerable. No obstante, un programa de capacitación dedicada para los servidores civiles de alto nivel es algo que debe ser seriamente considerado.

### Ejemplo: Capacitación de servidores civiles franceses

La *École nationale d'administration* (ENA) (Escuela Nacional de Administración) fue creada por Charles de Gaulle en 1945 para democratizar el acceso al servicio civil superior. Aprobar el examen en el proceso (concurso) de selección constituye un hito para cualquiera que desee convertirse en uno de los principales servidores civiles en Francia. Los candidatos deben aprobar un examen tanto escrito como oral.

La parte escrita incluye:

- un ensayo sobre derecho público;
- un ensayo sobre economía en el país;
- un ensayo sobre “conocimientos generales” (*cultura general*, lo que es extremadamente común en las pruebas competitivas francesas);
- una *note de synthèse* (*nota de síntesis*) (resumiendo entre 40 a 70 páginas de documentos sobre derecho y políticas europeas o derecho y políticas sociales; y
- una quinta prueba (*cinquième épreuve*) escogida por el candidato entre muchos temas diferentes que van desde las matemáticas hasta las ciencias administrativas e idioma.

La parte oral, que solamente la toman los que obtuvieron las notas más altas en el examen escrito, consta de:

- un examen sobre finanzas públicas;
- un examen sobre política internacional o asuntos europeos;
- un examen para comprobar la destreza del candidato con un idioma extranjero;
- una prueba física; y
- un examen de 45 minutos (*Gran Oral*) durante el cual se puede formular cualquier pregunta.

La política de reclutamiento abarca más que meramente encontrar la persona más calificada para el trabajo. Se deben considerar otros factores tales como la adecuada combinación de género y edad. Las Administraciones Tributarias tal vez tengan que cumplir con programas gubernamentales más amplios que requieren que los entes gubernamentales recluten un cierto porcentaje de mujeres e inmigrantes. Las Administraciones Tributarias pueden también haber establecido sus propias metas al respecto, que pueden incluir objetivos fijos en términos de la composición de edad de la organización. Si, por ejemplo, el proceso de reclutamiento y selección resultara exclusivamente en la selección de hombres con edades de 25-30, la organización crearía la composición de personal extremadamente inclinado hacia un lado, lo que probablemente podría causar problemas en el futuro.

### 7.2.8. Sistemas de promoción

Los procedimientos de promoción han sido desarrollados para crear un GRH más eficiente. Estos identifican las diferentes “posiciones de carrera” que ayudan a una persona a planificar y programar su propio avance dentro de la organización, a desarrollar agendas de capacitación individual e influir en su futuro profesional dentro de la organización.

Los empleados deben conocer las posibles promociones a las que puede aspirar, de modo que, con la ayuda de la organización, pueda prepararse y convertirse en arquitectos de su propio destino dentro de la organización.

El mantenimiento de una política de recursos humanos dinámica requiere ofrecer las perspectivas de evolución de la carrera. Las reglas generales de la práctica del estatuto de la función pública permite describir este principio en tres niveles:

- *Evolución dentro de cada categoría debido a promoción dentro de la escala:* La promoción es más o menos rápida, de acuerdo con las notas de evaluación. Esto garantiza una progresión a través del tiempo, del salario de las partes interesadas hasta un índice terminal, el cual no debe lograrse mucho antes de finalizar la carrera debido a los problemas de motivación que pudieran surgir.
- *Cambio de categoría mediante competencia interna:* Se pueden ofrecer facilidades durante las horas de trabajo del servicio para la preparación de esta competencia.



- *Cambio de categoría mediante selección:* Este procedimiento, que no está sujeto a competencia, solamente se refiere a los mejores candidatos que cumplan con las condiciones de edad, antigüedad y evaluaciones muy positivas de su desempeño del trabajo.

La carrera administrativa de un servidor público depende de varios factores. No solamente los antecedentes profesionales del empleado (educación y experiencias) y sus logros durante las horas de trabajo contribuyen a su carrera administrativa, sino igualmente otros factores:

*Logros:* Por ejemplo, la productividad por encima del nivel promedio de calidad impacta en el valor agregado de la organización.

*Antigüedad:* La mayoría de las culturas tienen una mejor opinión de los empleados más antiguos (y, nosotros creemos que también son más sabios).

*Antecedentes políticos:* Para ciertas posiciones, la membresía en el partido o movimiento político correcto es esencial. Estas posiciones no siempre están basadas en una subcultura o favoritismo pero a veces, es necesario que el político (por ejemplo: el Ministro de Finanzas) tenga los mismos antecedentes políticos que el director superior de la Administración Tributaria. Con suficiente apoyo político, tal relación podría ser la condición necesaria para lograr el cambio en una organización.

*Antecedentes profesionales:* Algunas organizaciones desean personas profesionalmente educadas para llenar las vacantes disponibles, tales como abogados y poseedores de un título de maestría en administración de empresas.

*Antecedentes sociales:* Las personas con ciertos antecedentes o clases sociales no siempre son reclutadas, porque en ocasiones se prefieren aquellas con un antecedente social típico.

*Designaciones internas o externas:* Algunas organizaciones prefieren que un candidato para una nueva posición provenga de fuera de la organización; en otras, solamente los candidatos externos se benefician de una posición vacante. Ello depende de si la organización es abierta o cerrada.

*Movilidad:* Algunas organizaciones esperan que sus empleados sean móviles; es decir, que cambien de posiciones cada 4 o 5 años. Esta política mayormente se aplica solamente a un pequeño grupo de empleados de mayor nivel.

Para resumir, podríamos argumentar que estos son los ingredientes y condiciones de la carrera administrativa de un servidor público, por cuanto el reclutamiento, selección, inducción y socialización son los vehículos que influyen en la condición mental de los miembros de una organización.

Un consejo importante es que se consideren dos sistemas específicos y diferentes de carrera y promoción. A fin de evitar una situación en la que las personas profesionales con conocimientos técnicos de impuestos apliquen solamente para posiciones gerenciales a fin de garantizar una línea de carrera más prometedora (lo que significa que no siempre se gana un buen gerente sino que se pierde un experto técnico competente), una Administración Tributaria puede introducir:

- una carrera de desarrollo gerencial; y
- una carrera de desarrollo técnico -tributario.

Esto dependerá de si la cultura organizacional acepta que el gerente del equipo sea de un rango inferior (y se le pague menos) a uno o varios de los miembros del equipo.

### 7.2.9. Remuneración y reconocimiento

La política de remuneración para la Administración Tributaria en la mayoría de los países es un elemento de la política general de administración pública de todo el país.

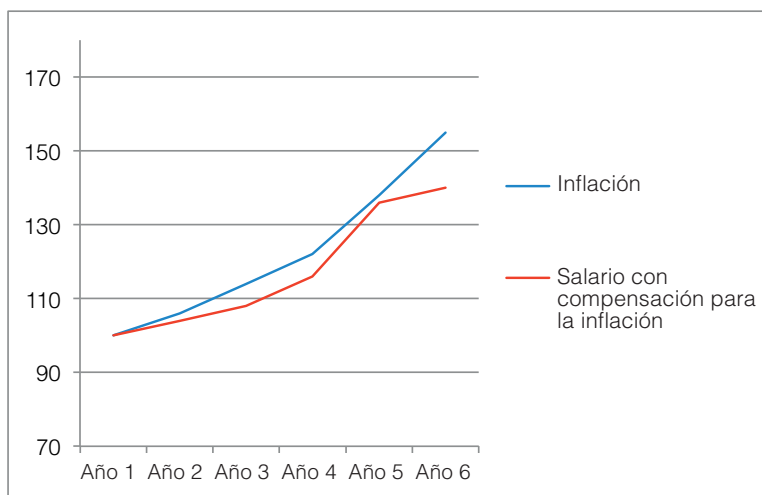
En general, la remuneración, salario o pago es la esencia de la relación de intercambio entre las personas y las organizaciones. Todas las personas dentro de las organizaciones ofrecen su tiempo y esfuerzo, y, a cambio, reciben dinero y otros beneficios que representan el intercambio de equivalencia de derechos y responsabilidades recíprocas entre el empleado y el empleador. De esta manera, la remuneración o salario se puede definir como dinero o su equivalente, pagado por empleador (o patrocinador) al empleado, de acuerdo con la posición que ocupa y los servicios prestados.

El salario nominal representa el monto de dinero asignado en un contrato individual por la posición mantenida. El verdadero salario representa el monto de bienes que el empleado puede adquirir con esa cantidad de dinero y corresponde al poder adquisitivo, es decir, el poder de comprar o la cantidad de bienes que pueden adquirirse con dicho salario.

En una economía inflacionaria, como la de muchos países latinoamericanos, el salario nominal debe ser periódicamente actualizado ya que, de otro

modo, el verdadero salario confronta erosión constante y esto indudablemente afecta el poder adquisitivo de los trabajadores. Sin embargo, el solo reemplazo del valor real no implica un incremento de salario: el salario nominal sólo es alterado para proveer un verdadero salario equivalente en el período previo. De ahí surge la distinción entre reajuste salarial (o reemplazo del salario real) y el verdadero incremento salarial (o crecimiento del salario real) (véase la Fig. 42).

Fig. 42



Por esta razón, debido a su complejidad, el salario se considera en varias formas diferentes:

- el mismo refleja un trabajo o servicio específico;
- constituye una medida del valor del individuo en la organización; y
- ubica a un individuo en una posición jerárquica dentro de la organización.

Para los trabajadores, el salario es la *fente de ingresos* que define el estilo de vida de cada uno de acuerdo con su *poder adquisitivo*. Para las organizaciones, los salarios constituyen a la vez un *costo* y una *inversión*; un costo, por los salarios aparecen reflejados en el precio del servicio final y una inversión debido a que los salarios representan una asignación de dinero a la producción (mano de obra) en un intento por lograr mayores retornos.

Por otro lado existe un gran número de factores, internos (organizacionales) así como externos (externos (ambientales)), que condicionan los salarios y

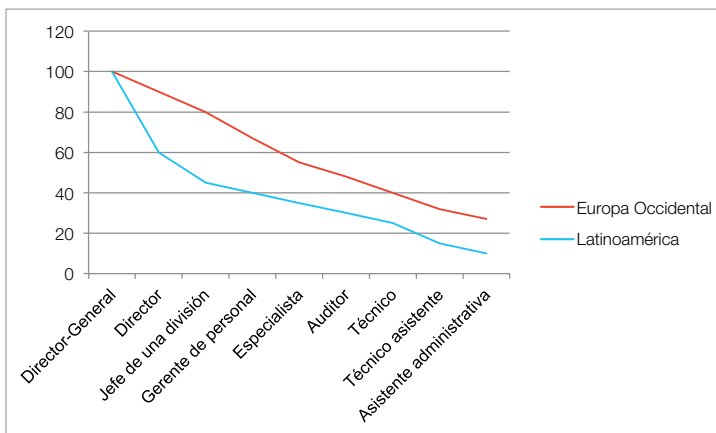
determinan sus valores. Esa serie de factores tanto internos como externos comúnmente se le conoce como una combinación de sueldos. Generalmente estos factores son los siguientes:

- tipos de posiciones en la organización;
- política de salarios de la organización (una parte autónoma de la organización puede diferir de la organización central);
- capacidad financiera y desempeño general de la compañía;
- desempeño, especialización y responsabilidad individual;
- estado del mercado laboral;
- situación económica (inflación, recesión, costo de vida, etc.);
- sindicatos y acuerdos de negociaciones colectivas vigentes; y
- legislación laboral.

De esto se puede inferir que la determinación de salarios es una actividad altamente compleja, por cuanto muchas variables y factores interrelacionados ejercen diversos efectos sobre los mismos. Estos factores actúan independientemente o en conjunto para aumentar o disminuir los salarios. Además, cuando hay fuerzas opositoras, estos factores pueden servir para neutralizarse unos a otros y estabilizar los salarios.

La Figura 43 ilustra dos ejemplos de la escala salarial en países latinoamericanos y un país europeo. La estructura salarial es muy progresiva en los primeros y más proporcional en el segundo. Es cuestión de evitar grandes diferencias en la Administración Tributaria.

Fig. 43



Cada función o posición tiene su valor en cada organización. Los candidatos para una posición solamente pueden ser remunerados de manera justa y equitativa si se conoce su valor con respecto a los otros, así como su relación con la situación del mercado. La gestión de los salarios es un tema que abarca a toda la organización y afecta a todos los niveles y sectores. Por consiguiente, la gestión de los salarios podría definirse como una serie de reglas y procedimientos cuyo propósito es establecer y mantener estructuras salariales equitativas y justas dentro de la organización.

Las estructuras salariales deben ser equitativas y justas en relación con:

- los salarios con respecto a otras posiciones en la misma organización, logrando así un balance interno de estos salarios; y
- los salarios con respecto a las mismas posiciones en negocios y organizaciones similares que actúan en el mercado laboral, logrando así un balance externo de los salarios.

El balance interno (o consistencia interna de los salarios) se determina mediante información obtenida por medio de la evaluación y clasificación de las posiciones, seguido de una descripción y análisis de las mismas, mientras que el balance externo (consistencia externa de los salarios) se logra mediante información obtenida por medio de una investigación de salarios en el mercado laboral. La organización puede determinar su política salarial mediante dichas investigaciones internas y externas, normalizando así sus procedimientos con respecto a la remuneración del personal. Esta política salarial siempre puede constituir un aspecto particular y específico de las políticas generales de la organización.

Con el establecimiento y/o mantenimiento de estructuras salariales balanceadas, la gestión de salarios se propone lograr los siguientes objetivos:

- remunerar a cada empleado de acuerdo con la posición que ocupa;
- recompensar adecuadamente a los empleados por su desempeño y dedicación;
- atraer y retener los mejores candidatos para las posiciones, de acuerdo con los requisitos para llenar adecuadamente dichas posiciones;
- expandir la flexibilidad de la organización ofreciéndole medios adecuados para la movilidad del personal y racionalizando las posibilidades de desarrollo y carrera;
- obtener la aceptación de los empleados de los sistemas de remuneración adoptados por la organización;
- mantener un balance entre los intereses financieros de la organización y su política de personal; y
- facilitar el proceso de planilla.

La remuneración total o global, como la conocemos actualmente, tiende a consistir en una gran variedad de remuneraciones parciales que, de acuerdo con diversos autores, se pueden agrupar como beneficios primarios e indirectos:

*Beneficios primarios:*

- salarios o jornales;
- bono de ganancias o de Navidad;
- pagos diferenciales;
- bonificaciones (antigüedad, jerarquía, productividad); y
- bono de vacaciones, etc.

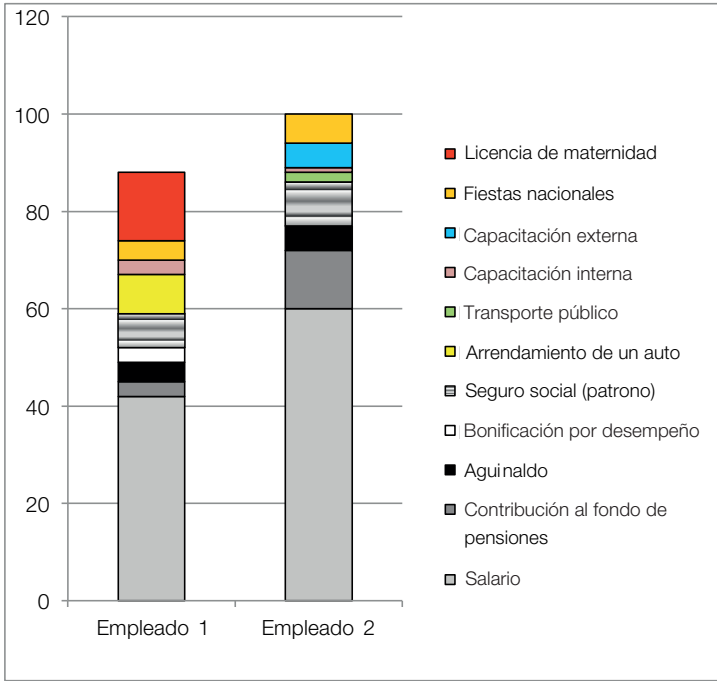
*Beneficios indirectos (o compensaciones):*

- subsidios;
- pago por ausencia del trabajo;
- días feriados;
- período de descanso;
- seguridad social;
- jubilación especial y/o planes de pensiones;
- vivienda y/o plan de automóviles de la compañía;
- fondo de ahorros;
- costos de capacitación interna o externa; y
- planes de seguro de vida, hospitalización, cirugía y maternidad.

La remuneración común de la mayoría de los empleados de las Administraciones Tributarias consta de solamente unos cuantos de los elementos anteriores: es decir, salarios, bono de día feriado, seguridad social y planes de pensiones.

La Figura 44 ilustra la diferencia en estructura salarial de dos empleados, ambos son auditores. La Empleada 1 es una mujer embarazada de unos treinta y cinco años que tiene un automóvil de la compañía y es una trabajadora productiva que merece un bono de desempeño adicional. El Empleado 2 es un hombre de unos cincuenta y cinco años que utiliza el transporte público y está tomando capacitación externa para su necesaria orientación hacia otra función fuera de la organización. La comparación entre ambos empleados muestra que la estructura salarial es totalmente diferente. Los costos adicionales para el empleador en ambos casos oscilan entre 75% a 100% de los salarios básicos.

Fig. 44



Comparando y analizando los diferentes tramos de remuneración, usted como gerente puede preguntarse si el Empleado 1 tiene derecho a un bono de desempeño adicional en combinación con la licencia de maternidad.

La función remunerativa siempre debe ser parte de la función primaria o esencial de cada organización, ya sea de naturaleza pública o privada que procura ser moderna e inteligente. Sin embargo, el propósito, al igual que los objetivos de la gestión de salarios siempre se deriva lógicamente de la posición filosófica (enfoque conceptual) adoptado por la organización o por GRH.

El propósito de la gestión de salarios en la oficina nacional de una Administración Tributaria es determinar la recompensa justa y satisfactoria adeudada a un funcionario por el desempeño de sus actividades, tareas y funciones requeridas por la posición y las disposiciones contractuales (convenio de negociación colectiva), formalmente establecidas, a fin de lograr la lealtad de los trabajadores y su identificación con los intereses de

la organización (que también son los de ellos) y lograr (o sobrepasar) los niveles establecidos de productividad.

Sin embargo, no es tarea fácil determinar la compensación justa, por cuya razón deberá, en la medida de lo posible, aplicar criterios objetivos (científicos) con respecto a la valoración del contenido intrínseco de la posición, así como de la calidad de desempeño, es decir, los logros del funcionario, sin descartar el contexto socioeconómico, político-legal y cultural en el que actúa la institución.

De igual modo, la función de gestión de personal tiende a ser vista actualmente como un gran sistema que se encarga de todas las relaciones con el personal de la organización. El sistema está dividido en una serie de subsistemas estrechamente interrelacionados.

Varios expertos concurren en señalar tres principales áreas o esferas de actividad que agrupan bajo el criterio de homogeneidad, las principales funciones y subfunciones que comprenden la actividad global de las relaciones industriales en una organización, las cuales son:

(1) *Relaciones personales:*

- subsistema de integración o empleo (reclutamiento, selección y contratación);
- subsistema de desarrollo de personal (capacitación, desarrollo, aprendizaje y evaluación del potencial);
- subsistema de remuneración y compensación (planes y beneficios, incentivos, méritos);
- subsistema de higiene, seguridad industrial y ecología; y
- subsistema de información y comunicación.

(2) *Relaciones laborales:*

- subsistema de círculos de calidad; y
- subsistema de negociación y gestión del contrato colectivo.

(3) *Relaciones institucionales:*

- subsistema de relaciones con organizaciones públicas; y
- subsistema de relaciones con empresas privadas.

Todas estas deben estar estrechamente interrelacionadas (interdependientes) y condicionadas por el contexto organizacional inmediato y contexto global de la sociedad con sus subsistemas económico, técnico, político-social y legal.



Para conectar y ensamblar eficientemente todos estos subsistemas, se puede utilizar un enfoque integrador de planificación estratégica que permita establecer la función de gestión de personal como un proceso sistemático e integrado, sin eliminar la dinámica y autonomía.

Comenzamos esta sección con la afirmación de que el proceso y condiciones de remuneración mayormente son determinados por autoridades distintas a la de la Administración Tributaria, por ejemplo, el Ministerio del Interior o el Tesoro. Particularmente en el caso de los países en desarrollo, donde el nivel general de remuneración es más bien pobre, la Administración Tributaria ha tenido que crear un proceso para pagarle a sus funcionarios considerablemente mejor que al promedio de funcionarios públicos. Un pago decente constituye el primer hito en la lucha contra la falta de integridad así como para mejorar el desempeño. En el caso de unidades de grandes contribuyentes (UGC) en particular, a los funcionarios se les debe pagar un salario compatible tomando en cuenta que el número de funcionarios que trabajan para las UGCs normalmente constituye una pequeña parte de toda la fuerza laboral. Para las políticas de remuneraciones especiales, la Administración Tributaria probablemente tenga que adoptar un tipo de modelo de agencia a fin de tener la libertad de determinar su propia política de GRH.

### 7.3. Capacitación y desarrollo

#### 7.3.1. Introducción

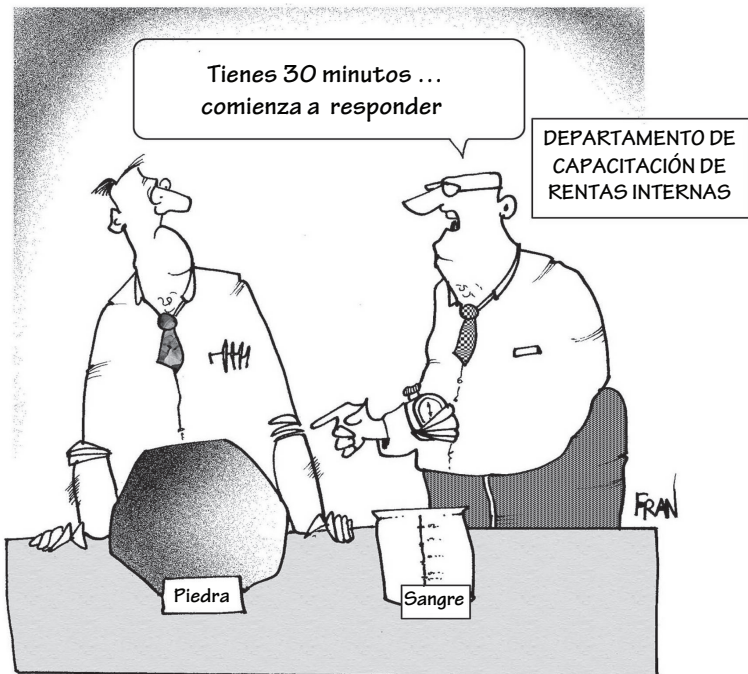
La razón por la que se implementa la capacitación y desarrollo es para elevar el nivel profesional del personal de la Administración Tributaria mediante un proceso de capacitación continua y sistemática que les aumente sus conocimientos y habilidades, a fin de contribuir a ofrecer servicios eficientes y garantizar el logro de las metas de la Administración Tributaria.

Cada vez más las organizaciones están en la búsqueda de personal que pueda desempeñar más funciones y que tengan altos niveles de capacitación. La necesidad de que una persona domine varios campos y hasta varias posiciones, requiere mejores programas de capacitación del personal. Para lograr esto, se deben cambiar las formas tradicionales de capacitación. Uno debe enfocarse en preparar, capacitar y desarrollar al personal de una manera más efectiva y eficiente, individualizando los programas y usando medios electrónicos, tales como sistemas de capacitación a distancia y sistemas de telecomunicaciones que hace algunos años eran reservados para otros usos.

La capacitación constituye cada vez más un proceso permanente de apoyo, no solamente para aprender mejores prácticas, sino también para el desarrollo sostenible, la carrera administrativa, el pleno ejercicio de las competencias de las posiciones y un cambio de actitudes.

Se pueden distinguir diferentes tipos de capacitación:

- capacitación inicial dada al momento del reclutamiento, cuyo contenido depende de los modos de selección; por ejemplo, reclutamiento muy abierto, generales no especializados, y ascenso interno;
- capacitación durante el transcurso de la carrera, cuyo propósito es adaptar al personal a sus diversas misiones, la cuales cambian permanentemente;
- capacitación para adaptación a un nuevo empleo, relacionado con la movilidad y ascensos geográficos y funcionales;
- capacitación para adaptación de nuevos desarrollos en el campo de legislación, técnicas de auditoría o investigación, mejor uso de nuevas tecnologías, etc.; y
- capacitación como parte del programa de gestión de cambio de una Administración Tributaria durante un proceso de reorganización.



Caricatura por Fran (Inventario de Caricaturas No. form 835)

Las actividades de capacitación deben dirigirse hacia los objetivos de la organización. La Escuela de Administración Hacendaria de Brasil (ESAF por sus siglas en portugués), por ejemplo, lleva a cabo sus acciones de capacitación en base a los valores educativos, tales como:

- creencia en el potencial humano;
- programas educativos gratis;
- reflexión;
- creatividad;
- respeto por las diferencias individuales;
- ciudadanía;
- aprendizaje permanente; y
- transformación (el aprendizaje como instrumento para cambiar paradigmas).

La ley mexicana establece cinco principios rectores en base a los cuales se debe organizar y regir el Servicio de Carrera Tributaria. Estos son:

- igualdad de oportunidades para ingresar y ser ascendido en el servicio, en base a la experiencia, desempeño, aptitudes, conocimiento y capacidades;
- especialización y profesionalización para todas las posiciones de carrera;
- compensación y beneficios relacionados con la productividad que puedan ser suficientes para atraer y retener a los mejores funcionarios tributarios;
- capacitación y desarrollo permanente, obligatorio e integral relacionado con la actividad independiente, ascenso y mejoramiento de la eficiencia institucional; e
- integridad, responsabilidad y comportamiento adecuado que debe ser observado por los funcionarios tributarios al cumplir con sus funciones.

La base conceptual de los cursos de capacitación serán los aspectos éticos y filosóficos de la gestión pública, a ser desarrollados de acuerdo con el conocimiento crítico de los valores profesionales que guiarán la nueva forma de actuar del funcionario público.

De este modo, se expandirán los aspectos teóricos, prácticos y metodológicos, con énfasis en tres dimensiones:

- dimensión humana;
- dimensión organizacional; y
- dimensión técnica-profesional.

(1) *Dimensión humana*

Ésta trata de los elementos esenciales del desarrollo individual y la calidad de las relaciones entre la persona y su grupo de acción, el individuo y la organización y el individuo y la sociedad.

Se entiende que el éxito o fracaso de las actividades, interés y desarrollo profesional, y las relaciones interpersonales e intergrupales en toda situación de trabajo o de vida siempre dependen del nivel de capacidad perceptiva de las personas y su nivel de concienciación.

El énfasis en la dimensión humana se pondrá en la motivación del funcionario, los aspectos de ética, ciudadanía y comportamiento funcional, así como en el trabajo con personas y grupos.

(2) *Dimensión organizacional*

Ésta abarca la comprensión de la cultura organizacional, la dinámica de cambios y las relaciones con el ambiente como práctica esencial para mejorar la calidad de las acciones gerenciales y administrativas.

En esta dimensión, el servicio público y la modernización del estado serán considerados por el grupo. Desde el punto de vista organizacional, se hará un análisis de la estructura de la entidad con la cual los candidatos se relacionan, en cuyo momento serán informados de las políticas y estrategias de la organización y las relaciones con el ambiente, así como de las prácticas de mejoramiento de calidad de las acciones de la Administración. El aprendizaje y cambios en las políticas, estructuras y estrategias mismas serán importantes en este elemento de la capacitación

(3) *Dimensión técnico-profesional*

Ésta cubre los temas que son comunes de la carrera. Este nuevo enfoque, centrado en tres dimensiones, se desarrollará de manera sistemática para llegar a una concepción orgánica del proceso de capacitación, preparando al profesional de manera que se puedan percibir el perfil profesional del funcionario público así como de la institución pública. Se les enseñará a los funcionarios a que desarrollen una conciencia crítica, que les permita reflexionar sobre su papel en el contexto de cambio.

### 7.3.2. Avances en el mercado laboral

Han ocurrido importantes avances en el mercado laboral. Existe una creciente escasez de personal altamente calificado/experto en un número de campos. La competencia con respecto al suministro de personal en este segmento del mercado se tornará fiera. Además, la composición de la población trabajadora está cambiando; es decir, se está tornando crecientemente diversa en todos los aspectos: es más multicultural, mayor y más individual. Las personas que se ofrecen a sí mismas en el mercado laboral tendrán cada vez más requerimientos diferenciados respecto a los términos de empleo y condiciones de trabajo.

Las Administraciones Tributarias tienen que adoptar una política para poder responder a los cambios en el mercado laboral. Algunas importantes recomendaciones son:

- (1) *Obtener y mantener una posición competitiva en el mercado laboral:* Ello se logrará mediante una activa comunicación en el mercado laboral, familiarización con nuevos segmentos del mercado y ofrecimiento de términos de empleo diferenciados. También juega un papel importante el procurar una fuerza laboral que refleje la diversidad de la sociedad.
- (2) *Tener una fuerza de trabajo flexible:* Se debe instar a los empleados a que vean más allá de los límites de su posición actual y que piensen en términos de áreas de pericia (competencias) y en el desarrollo de las mismas. Otro objetivo será la promoción de una fuerza laboral dinámica. Se utilizarán diversos instrumentos para tal fin; por ejemplo, la política de los que ingresan/salen, programas de movilidad, diferentes tipos de equipos de trabajo, trabajar en base a proyectos, cambios de trabajo y trabajos interinos.
- (3) *Lograr el uso eficiente del personal:* Esto se logrará percibiendo y enfocándose en el uso del tiempo y resultados logrados, reduciendo el ausentismo, llenando prontamente las vacantes y estimulando la contratación mutua fuera del personal o el uso flexible del personal.
- (4) *Promoción continua de la calidad del personal:* Ello se logra prestando atención estructuralmente a las evaluaciones de personal (incluyendo evaluaciones de opciones potenciales/de carrera) y estimulando el desarrollo educativo del personal de manera permanente; por ejemplo, ofreciendo facilidades de estudio.

- (5) *Promoción de la motivación del personal:* El establecimiento de buenas condiciones laborales y un paquete de términos de empleo hecho a la medida debe contribuir a este objetivo. A fin de lograr la percepción respecto a la medida en que el personal está satisfecho y, si no, cuáles son las razones para ello, se debe desarrollar un monitor de satisfacción del personal.
- (6) *Movilidad:* Cambiando de trabajos regularmente, se puede prevenir la concentración de la experiencia, la compartimentalización y un fuerte enfoque hacia lo interior dentro de las diferentes partes de la organización.
- (7) *Desarrollo gerencial:* En una situación que involucra la integración de responsabilidad ejecutiva descentralizada, la gestión de alta calidad se torna muy importante. Para la organización como un todo, el desarrollo gerencial es uno de los instrumentos más importantes para garantizar la unidad necesaria dentro de la organización. Se espera que el personal gerencial sea capaz de atender la diversidad y estar consciente de la importancia de crear lazos, así como motivar y optimizar el uso del personal. Los requerimientos cambiantes impuestos al personal, tales como mayor empleo, actitud profesional y la capacidad para operar independientemente, se reflejan en el estilo gerencial requerido. La tarea de gestión debe crecientemente cambiar hacia el control de procesos, proporcionando marcos de referencia y personal de entrenamiento. Sin embargo, los gerentes obviamente continúan siendo responsables de los resultados del proceso primario en términos tanto de avance como de los resultados concretos.
- (8) *Desarrollo técnico:* Dada la creciente complejidad de los problemas tributarios y de Aduanas, la calidad específica de la ejecución de la ley debe ser una punta de lanza para el desarrollo del servicio. Una red de especialistas con conocimiento especializado tendrá que respaldar la práctica de ejecución. El desarrollo técnico procura verificar continuamente si hay o no suficiente pericia disponible y que se desarrolle la misma donde sea necesario.

### 7.3.3. Guía para un programa de capacitación

La capacitación nunca debe ser una isla en la Administración Tributaria. Es uno de los propulsores para el mejoramiento, aprendizaje continuo, cambio organizacional, conservación del conocimiento y la experiencia,

y asistencia al personal para cumplir con las normas profesionales. La porción de salarios en el presupuesto total de muchas Administraciones Tributarias es más del 90%. Sería interesante saber cuánto se invierte en capacitación. Ello podría ser difícil de evaluar, por cuanto la capacitación puede adoptar muchas formas diferentes (capacitación clásica en un salón de clases, capacitación en el trabajo, asesoría, aprendizaje a distancia o por medios electrónicos, entrenamiento de aprendices, visitas de estudio, etc.).

La capacitación se tornará cada vez más importante por cuanto es una de las últimas herramientas restantes mediante la cual la administración puede organizar un tipo de alineación de estrategias, debido al hecho de que la rotación de personal está aumentando (el enfoque de un trabajo de por vida ya no es apreciado por las generaciones más jóvenes).

En la siguiente sección se proporciona un modelo que ofrece una visión general de los pasos que se requieren para estructurar un programa de capacitación consistente que esté alineado con las necesidades de la organización. Como éste es sólo un ejemplo, el modelo deberá ser ajustado para cada situación particular. El principal mensaje de esta visión general, sin embargo, es que la capacitación nunca debe ser tratada en un contexto aislado.

### 7.3.4. Posible plan de estudios para la capacitación

#### *Objetivo de la capacitación para una Administración Tributaria*

La meta de la capacitación es desarrollar conocimiento y destrezas para el funcionamiento efectivo y eficiente de una Administración Tributaria. Para facilitar el desarrollo e implementación de programas de capacitación extensos y coherentes que abarquen adecuadamente los aspectos técnico-tributarios críticos y las competencias (gerenciales) que estén claramente vinculados con los importantes cambios legislativos, organizacionales y operacionales continuos, presentamos sugerencias y ejemplos de programas dirigidos a diversos grupos de personal. Aunque en muchos países la política y legislación tributarias no son responsabilidad de la Administración Tributaria, incluimos estos temas en la visión general, el cual se ofrece para lo que aquí llamamos el personal del Ministerio de Finanzas, pero que en otros países pueden ser el personal de Tesorería o el personal de la sede central de la Administración Tributaria.

*Aspectos a ser enfocados*

Los aspectos a ser enfocados en la planificación y preparación de un plan de estudios de capacitación incluyen:

- Contenido técnico-tributario (conocimiento);
- destrezas;
- competencias;
- materiales del curso y capacitación (casos prácticos);
- programas de desarrollo de gestión;
- metodología;
- reclutamiento y selección de participantes;
- medición de la efectividad del esfuerzo de capacitación;
- mejoramiento de la capacitación; y
- ciclo de aprendizaje.

*Posibles grupos meta*

El programa de capacitación se debe desarrollar y ofrecer de acuerdo con las necesidades específicas de los diferentes grupos meta. Se puede determinar un número de grupos prioritarios, los cuales pueden incluir:

- personal del Ministerio de Finanzas – formuladores de políticas y especialistas;
- personal de la Administración Tributaria:
  - oficina de grandes contribuyentes;
  - personal técnico especializado en diferentes tipos de impuestos (IRPJ, IRPN, IVA, etc.);
  - personal técnico especializado en diferentes tipos de funciones (auditoría, cobro de deudas, atención a las apelaciones, etc.);
  - personal de TI;
  - niveles gerenciales – niveles superior, medio, básico;
  - personal recién nombrado; y
  - servicio de la recepción a los clientes (línea de ayuda); y
- personal de capacitación (si no se terceriza).

Este modelo permite inicialmente identificar el contenido deseado de los programas de capacitación en inducción y el contenido de programas de capacitación de nivel avanzado para diferentes grupos meta. En una etapa posterior, esta segmentación resulta útil para desarrollar e implementar los diferentes componentes de los programas de capacitación (por ejemplo, objetivos, contenido, nivel programa, grupos prioritarios) en mayor detalle.



Para poder brindar una explicación práctica del modelo, limitamos el número de los grupos prioritarios determinados a cinco, cada uno con sus propias necesidades de aprendizaje e información:

*Ministerio de Finanzas – formuladores de políticas:* Estos funcionarios son responsables de determinar la dirección del proceso de políticas, redacción de la legislación, establecimiento de nuevas políticas de tratados tributarios de acuerdo con nuevas leyes y negociación de tratados. Ellos trabajan estrechamente con los políticos y partes interesadas en la sociedad y representan al Ministerio o a la Administración Tributaria en los foros internacionales.

*Administración Tributaria – Oficina de Grandes Contribuyentes (OGC):* El personal que está a cargo de los grandes contribuyentes tienen una gran responsabilidad de recaudar grandes cantidades de ingresos tributarios, y monitorear (conjuntamente con otros entes públicos) la integridad financiera de la economía del país. Los riesgos potenciales así como el posible valor agregado de los funcionarios tributarios pueden ser muy altos en este campo. Esta es la razón por la cual es altamente recomendable brindar a los funcionarios a cargo de grandes contribuyentes un programa de capacitación separado, a fin de fortalecer sus habilidades respecto a la concienciación comercial, gobierno corporativo, gestión en tiempo real, auditoría, investigación, recaudación de deudas, y servicio a los grandes contribuyentes, incluyendo el mejoramiento en las destrezas de comunicación. Los programas de capacitación para el personal empleados por las Oficinas de Grandes Contribuyentes requerirán un fuerte enfoque en los aspectos internacionales de la tributación.

*Administración Tributaria – niveles gerenciales:* Las Administraciones Tributarias requieren gerentes que estén a cargo de aplicar e implementar las reformas tributarias, modernizar las estructuras y procesos y atender las operaciones diarias de la organización. Los gerentes desempeñan un papel intermediario crucial entre, por un lado, los formuladores de políticas y los que toman las decisiones y, por el otro lado, el personal operacional. Los programas de capacitación para este grupo prioritario estarán centrados en programas de desarrollo gerencial que se proponen aumentar las destrezas gerenciales, a fin de lograr una mejor efectividad y eficiencia en las operaciones. Las metas de capacitación para este grupo se describen a continuación.

La tabla que aparece a continuación lista los potenciales temas de capacitación en destrezas gerenciales, que pueden agregarse a los cursos de capacitación tributaria:

Contenido	Alta gerencia	Gerencia media	Nivel básico
Organización y gestión	re-estructuración de servicios públicos		
	análisis estratégico	análisis estratégico	
		planificación	
	gestión de calidad total	gestión de calidad total	
GRH		principios de GRH	espíritu de gestión en equipo
	reuniones de gestión efectivas	reuniones de gestión efectivas	
destrezas sociales individuales	pensamiento creativo	pensamiento creativo	técnicas de reuniones y entrevistas
	manejo de la tensión	toma de decisiones	toma de decisiones
	destrezas de negociación	gestión del tiempo	redacción efectiva

*Administración Tributaria – capacitación en inducción:* Los nuevos reclutas requieren seguir un programa obligatorio básico de capacitación en inducción a fin de estar equipados con el conocimiento, herramientas y destrezas requeridos antes de iniciar sus trabajos regulares. De este modo, el personal básico nuevo y adiestrado, inmediatamente adoptará los métodos y procedimientos de trabajo requeridos por la Administración Tributaria. Se les debe capacitar en temas técnico-tributarios a un nivel práctico amplio y básico y, además respecto a los valores básicos de la organización, aspectos de integridad y destrezas de comunicación. Las metas de capacitación para este grupo prioritario aparecen en la tabla que se presenta más adelante.

*Administración Tributaria – funcionarios de la recepción/servicio a los clientes:* Los funcionarios de la recepción y personal de servicio al cliente

no solo deben tener excelente conocimiento tributario sino que también deben estar equipados con destrezas especiales dirigidas a una mejor comunicación y colaboración con los clientes, así como estar capacitados en el manejo de la tensión. Las metas de capacitación para este grupo prioritario se presentan en la tabla que aparece más adelante.

### *Transferencia de conocimiento*

La “Transferencia de conocimiento” es un programa de capacitación y desarrollo que se enfoca en determinar las necesidades de aprendizaje, el diseño de cursos y capacitación para los capacitadores y profesores sobre cómo transferir conocimiento y destrezas. El grupo prioritario para este programa lo forman los funcionarios de gestión, formuladores de políticas, capacitadores y profesores en el departamento central de capacitación así como funcionarios de departamentos relacionados con la GRH de la Administración Tributaria. Se organizarán algunos cursos para determinar que las destrezas y conocimientos logrados están incorporados en la política de personal de la Administración Tributaria.

*Posibles perfiles de programas*

Contenido	Programa I Ministerio de Finanzas	Programa II Administración Tributaria – Oficina de Grandes Contribuyentes	Programa III Administración Tributaria – gestión y organización	Programa IV Administración Tributaria – Inducción	Programa V Administración Tributaria – Recepción
tributación internacional	principios de tributación internacional	interpretación y aplicación de tratados tributarios		conocimiento básico de tributación internacional	
	Política tributaria				
	Negociaciones de tratados tributarios				
	Evitando la doble tributación	Evitando la doble tributación			
	principios de precios de transferencia	principios del precios de transferencia			
	establecimientos permanentes	tributación de sociedades de control			
	establecimientos permanentes	establecimientos permanentes			

Contenido	Programa I Ministerio de Finanzas	Programa II Administración Tributaria – Oficina de Grandes Contribuyentes	Programa III Administración Tributaria – gestión y organización	Programa IV Administración Tributaria – Inducción	Programa V Administración Tributaria – Recepción
impuesto sobre la renta	redacción de legislación	curso avanzado impuesto sobre la renta		aspectos formales de derecho tributario	aspectos formales de derecho tributario
	principios de impuesto sobre la renta			principios básicos de impuesto sobre la renta	principios básicos de impuesto sobre la renta
	impuesto a la renta de sociedades	impuesto a la renta de sociedades			
impuesto indirecto	principios IVA/IGV			principios básicos de IVA/IGV	principios básicos de IVA/IGV
Finanzas públicas	impacto económico de reforma tributaria				
	pronóstico de ingresos				

Contenido	Programa I Ministerio de Finanzas	Programa II Administración Tributaria – Oficina de Grandes Contribuyentes	Programa III Administración Tributaria – gestión y organización	Programa IV Administración Tributaria – Inducción	Programa V Administración Tributaria – Recepción
Cumplimiento	Costos de cumplimiento y costos administrativos	auditoría de multinacionales y evaluación de riesgos	auditoría de multinacionales y evaluación de riesgos		
	gestión de riesgo de cumplimiento	gestión de riesgo de cumplimiento	gestión de riesgo de cumplimiento	auditoría de gestión de riesgo de cumplimiento	gestión de riesgo de cumplimiento
		promoción de comportamiento de cumplimiento del contribuyente		Comunicación con contribuyentes	Comunicación con contribuyentes
Integridad		investigación y anti-elusión			
	servicio al contribuyente	concienciación comercial			
	gestión de partes interesadas	gobierno corporativo			
		integridad	Integridad	integridad	
			Auditoría interna		

**Capítulo 7 - Personal y procesos de apoyo**

Contenido	Programa I Ministerio de Finanzas	Programa II Administración Tributaria – Oficina de Grandes Contribuyentes	Programa III Administración Tributaria – gestión y organización	Programa IV Administración Tributaria – Inducción	Programa V Administración Tributaria – Recepción
Organización y gestión			principios de administración tributaria	Identidad corporativa	
			gestión de cambio		
			administración de proyectos		
			gestión, planificación y contribución del desempeño		
	satisfacción y comportamiento del contribuyente		satisfacción y comportamiento del contribuyente		Satisfacción y comportamiento del contribuyente
Destrezas sociales individuales	estrategias de TI				
	estrategias de GRH				
	inglés sobre tributación internacional para profesionales	inglés sobre tributación internacional para profesionales		inglés sobre tributación internacional para profesionales	

*Programa I: Ministerio de Finanzas*

*Metas:*

- los funcionarios aprenden a identificar los roles e intereses de las diferentes partes interesadas en el proceso de política y lograr una comprensión plena de las fases, actores, objetivos, riesgos y factores críticos de éxito, como los propulsores detrás de la reforma tributaria;
- los funcionarios aprenden a estimar y pronosticar el impacto de las reformas tributarias, incluyendo ajustes menores a la legislación tributaria, a los ingresos tributaria, la distribución de la carga tributaria, los avances económicos, el nivel de y distribución de la carga de los costos de cumplimiento y el nivel de los costos para la Administración Tributaria;
- es esencial un sólido conocimiento de los aspectos económicos y como se relacionan con la tributación;
- los funcionarios aprenden a evaluar y estimar la efectividad, o falta de la misma, de los incentivos tributarios propuestos y todas las formas de reglas y reglamentos específicos dirigidos a influir en el comportamiento de los contribuyentes;
- los funcionarios aprenden a identificar factores que son decisivos para el comportamiento de cumplimiento del contribuyente y a desarrollar estrategias para mejorar el comportamiento de cumplimiento del contribuyente a nivel estratégico;
- los funcionarios aprenden los principios de la gestión de riesgo de cumplimiento;
- los funcionarios aprenden a redactar leyes y reglamentos;
- los funcionarios aprenden sobre los aspectos internacionales de la tributación al redactar leyes, de modo que puedan aplicar el conocimiento y las destrezas logrados; y
- los funcionarios involucrados en la negociación de tratados tributarios aprenden cómo defender los intereses del ministerio y la economía nacional.

*Cursos:*

- política tributaria;
- concienciación política;
- gestión de partes interesadas;
- comprensión del cumplimiento;
- costos de cumplimiento y administrativos;
- principios de servicio al contribuyente;
- estrategia de TI;
- estrategias de GRH;
- principios de tributación internacional;



- negociaciones de tratados tributarios;
- Evitando la doble tributación;
- principios de precios de transferencia;
- establecimientos permanentes;
- redacción de legislación;
- principios del impuesto sobre la renta;
- principios de IVA/impuesto a las ventas;
- impacto económico de la reforma tributaria;
- pronóstico de ingresos; e
- tributación internacional en inglés.

### *Programa II: Administración Tributaria – Oficina de Grandes Contribuyentes*

*Grupo meta:* Funcionarios a nivel operacional en la Oficina de Grandes Contribuyentes que tratan con compañías grandes y que con frecuencia operan a nivel internacional.

#### *Metas:*

- los funcionarios en las áreas de funciones de evaluación, auditoría, ejecución o información del contribuyente deben comprender el ambiente típico de esta categoría de contribuyentes, es decir, que una compañía registrada localmente puede ser parte de una entidad comercial que opera a nivel global;
- los funcionarios deben entender las restricciones comerciales de la compañía, ya que la tributación sigue a las actividades comerciales;
- los funcionarios deben desarrollar un cierto nivel de concienciación comercial para entender que la mayoría de las actividades realizadas por las grandes corporaciones son impulsadas principalmente por razones comerciales y no emprendidas principalmente por razones tributarias;
- los funcionarios deben desarrollar conocimiento y comprensión de enfoques de gestión en tiempo real y principios de gobierno corporativo para facilitar el establecimiento de relaciones con los grandes contribuyentes basadas en la cooperación y confianza;
- la capacidad de aplicar reglamentos tributarios locales e internacionales es un deber para este grupo prioritario; igualmente importante es la comprensión de los riesgos particulares de cumplimiento relacionados con este grupo de contribuyentes y encontrar estrategias adecuadas para el tratamiento del cumplimiento, incluyendo el monitoreo de dichas compañías sobre una base anual y determinar qué eventos, momentos y rubros indican que corresponde una auditoría;

- los funcionarios deben comprender que el grueso de los ingresos tributarios recaudados de los contribuyentes que constituyen los grandes negocios provienen de impuestos retenidos y del IVA, lo que requiere que los funcionarios tributarios monitoreen frecuentemente, y de cerca, los ingresos de estas fuentes; y
- obviamente, el tema de la integridad siempre es pertinente cuando los intereses financieros están en juego; por lo que los funcionarios deben llegar a comprender los posibles dilemas y aprender a manejarlos.

*Cursos:*

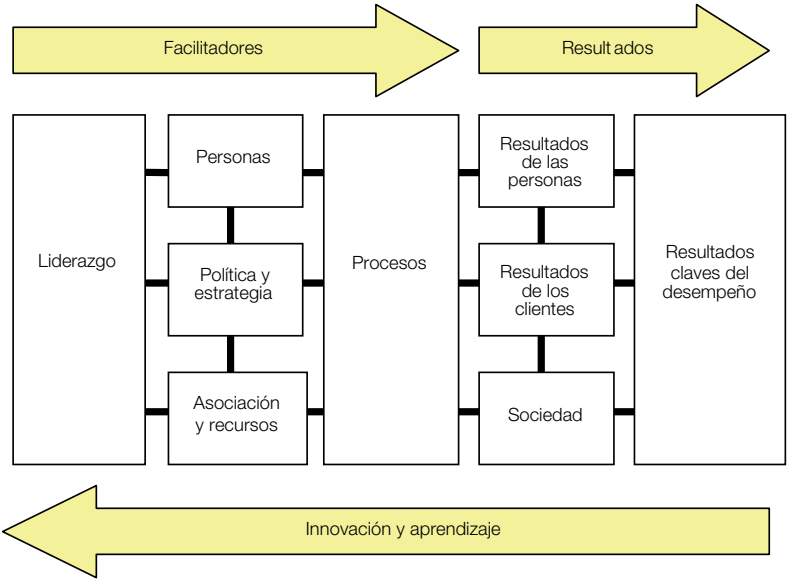
- gestión del riesgo de cumplimiento;
- gestión en tiempo real;
- gobierno corporativo;
- monitoreo de ingresos;
- interpretación y aplicación de los tratados tributarios;
- evitando la doble tributación;
- principios de precios de transferencia;
- tributación de las sociedades de control;
- establecimientos permanentes;
- curso avanzado de impuesto sobre la renta;
- auditoría de multinacionales;
- investigación y anti-elusión;
- integridad; e
- tributación internacional en inglés.

*Programa III: Administración Tributaria – gestión*

*Comentario general:* La *razón de ser* de una Administración Tributaria es el suministro de productos y servicios requeridos por el ambiente externo. Los resultados requeridos difieren según tipo de parte interesada (Ministerio de Finanzas, contribuyentes, otros ministerios, etc.). Es necesaria una forma de gestión de calidad para garantizar que los suministros de la Administración Tributaria se ajusten al propósito específico. Debido a la coherencia de factores organizacionales tales como gestión de personal, procesos, cultura, métodos y estructuras, la gestión de calidad debe estar igualmente balanceada.

Al respecto, una metodología útil es el modelo EFQM (véase la Fig. 45). Este modelo puede usarse como herramienta para vincular todos los cursos del Programa III.

Fig. 45



*Grupo meta:* Gerentes de Administración Tributaria y el departamento central de adiestramiento, ambos de los cuales tienen una tarea importante en la introducción de los proyectos de reforma tributaria, en la reestructuración de procesos de su propia organización/departamentos/ unidades y en la gestión operacional de sus oficinas y empleados sobre una base diaria.

*Metas:*

- comprender los principios de administración tributaria, modelo de negocio, antecedentes, integridad, impedimentos y aceleradores del cambio dentro de la Administración Tributaria y la conversión de los objetivos de la organización en metas departamentales;
- comprender el comportamiento de cumplimiento de los contribuyentes y los métodos y técnicas de gestión del riesgo de cumplimiento;
- comprender la gestión del cambio, administración de proyectos, evaluación de riesgos, auditoría interna, gestión de equipos, gestión del desempeño y gestión de calidad, así como el uso de la “caja de herramientas de gestión del cambio”; y
- comprender el estilo individual de liderazgo y las destrezas de gestión, tales como la habilidad para dirigir a las personas y los aspectos técnicos del cambio.

*Cursos:*

- principios de administración tributaria;
- gestión de riesgo de cumplimiento;
- gestión del cambio;
- administración de proyectos;
- gestión del desempeño y el ciclo de planificación y control;
- como mejorar la integridad en la organización;
- auditoría interna y evaluación de riesgos; y
- creación de equipos y liderazgo.

*Programa IV: Programa de inducción para personal recién nombrado (nivel de ingreso)*

*Grupo meta:* Personal recién reclutado y nombrado. Es recomendable desarrollar e implementar programas de inducción para personal recién reclutado con educación superior<sup>182</sup> en derecho, contabilidad, economía o estudios igualmente reconocidos. Es un hecho bien conocido que la capacitación de este grupo es importante porque los profesionales jóvenes son receptivos a nuevas ideas y destrezas. Las lecciones aprendidas a esta etapa de su carrera perdurarán más que la educación obtenida en una etapa posterior.

*Meta:* Adquirir comprensión de los aspectos formales del derecho tributario.

*Cursos:*

- principios básicos de leyes administrativas tributarias;
- conocimiento básico y comprensión sobre cómo manejar un negocio/concienciación comercial;
- principios básicos de impuesto sobre la renta (IRPN e IRPJ);
- principios básicos de cobro de la deuda;
- principios básicos de IVA/IGV;
- principios básicos de auditoría;
- comunicación con los contribuyentes;
- integridad;
- identidad corporativa; e
- tributación internacional en inglés para profesionales.

---

182. También se pueden ofrecer programas de inducción similares a nuevos reclutas de nivel medio y nivel bajo.

### *Programa V: Funcionarios de recepción /Servicio al cliente*

*Grupo meta:* Funcionarios de recepción y personal de servicio al cliente (operadores de línea de ayuda). Estos juegan un papel central en todos los contactos con los contribuyentes, por cuanto su trabajo involucra resolver molestias y disgustos menores y ayudar a los contribuyentes a tener una mejor comprensión de sus obligaciones tributarias.

#### *Metas:*

- son esenciales, una buena comprensión de las necesidades y diferentes actitudes de los contribuyentes y un interés en y empatía por el ambiente de negocios;
- la actitud de resolver problemas en el primer contacto;
- una buena comprensión de los principales procesos y procedimientos relevantes de la organización; y
- un conocimiento profundo de las leyes y reglamentos tributarios (cierta especialización es normalmente inevitable).

#### *Cursos:*

- cortesía en el teléfono;
- desarrollo de confianza y relación;
- destrezas para escuchar activamente;
- solución de problemas;
- suavizar la ira;
- estrategias de comunicación interpersonal;
- control de la tensión;
- manejo de las expectativas de los clientes;
- cortesía en los correos electrónicos de negocios; y
- fijación de metas.

#### *Conclusiones generales*

La debida identificación y determinación de las diferentes necesidades de los grupos meta son esenciales para desarrollar un sólido plan de estudios para la capacitación. La organización y ejecución de los programas debe realizarse en cooperación entre los diversos departamentos involucrados en el programa de capacitación. Ello puede incluir departamentos del Ministerio de Finanzas, la Administración Tributaria y profesionales en capacitación. En todos los casos, se debe llevar a cabo un proceso de evaluación, el cual debe ser parte esencial del programa de capacitación.

## 7.4. Gestión del conocimiento<sup>183</sup>

### 7.4.1. Introducción

Las Administraciones de Impuestos y Aduanas históricamente están organizadas de acuerdo con una estructura piramidal. Jerarquía y control son las formas tradicionales en que los gerentes dirigen sus administraciones. Debido a la revolución de la TI (y particularmente el uso personal de la misma por las personas), las organizaciones profesionales han tenido que reinventarse a sí mismas para poder responder a las mayores expectativas en su ambiente. El fenómeno de la TI – o ser un habitante de la “aldea global” – no es un cuento de hadas, sino un factor en contra (opresor) de tener éxito o no. Las Administraciones de Impuestos y Aduanas que se rehúsen a adoptar estos cambios experimentarán un éxodo de talentos profesionales y/o una disminución en productividad en el área de propuestas de conocimiento. La tarea desafiante para los gerentes ejecutivos consiste en proteger el privilegio de los datos recopilados, por un lado, así como facilitar una cultura profesional donde compartir valores y conocimientos constituye el propulsor diario, por el otro.

### 7.4.2. Revolución de TI

Las organizaciones crecientemente están siendo forzadas a creer que a fin de hacer frente a un proceso interno altamente complicado y un ambiente exigente, solo la tecnología de la información (TI) puede ofrecer las soluciones esenciales. En las dos últimas décadas, un ejército de ingenieros en TI ha hecho gigantescas inversiones en sistemas en el área de gestión de relaciones con los clientes, gestión financiera, procesamiento de datos, estructuración de archivos y sistemas expertos.

---

183. Para esta sección, los autores utilizaron las siguientes publicaciones: Huysman, M. y De Wit, D., *Kennis delen in de praktijk*, Assen, The Netherlands: 2000; Van der Spek, R. and Spijkervet, A., *Knowledge management: Dealing intelligently with knowledge*, (Gestión del conocimiento: Manejando inteligentemente el conocimiento) The Netherlands, 2002; Kaplan, R. S. y Norton, D. P., *Strategy maps*, (Mapas de estrategias) Boston: 2004; Drucker, P.F., *Management challenges for the 21st Century*, position paper for the International Knowledge Management Network, (Desafíos de gestión para el siglo 21, documento preparado para la Red Internacional de Gestión del Conocimiento)1995, Oxford: 2000.

Actualmente resulta difícil imaginarse un mundo sin correos electrónicos (no obstante cuan conveniente podría haber sido sin los mismos) y el uso de la investigación en Internet para necesidades esenciales, sistemas de apoyo de gestión, la facilidad de minería de datos y aprendizaje electrónico a distancia, así como las conferencias, sin mencionar la gran oportunidad existente de tratar con los clientes las 24 horas del día.

Entonces, ¿qué es lo que puede estar mal? La única respuesta a esta pregunta es que la gerencia tiende a creer que ultimadamente, la TI es la firme respuesta a todos los problemas y que ellos se encuentran en la cúspide de una jerarquía de seres humanos e información relacionada. La idea de que la gerencia está en la cúspide de la pirámide de la información y comunicación, sin embargo, está muy lejos de la realidad.

Cada empleado, particularmente uno a nivel operacional, tiene acceso a todos los niveles de información. La consecuencia es que el liderazgo puede aparecer en cualquier parte en la red y ya no está basada en una estructura formal. Esta revolución, en ocasiones, todavía no es reconocida por la casta de gerentes. Mientras tanto, los trabajadores del conocimiento serán indulgentes con la falta de liderazgo, por cuanto pueden organizar un ambiente profesional más tranquilo y más dedicado entre ellos mismos. Sin embargo, una advertencia es igualmente recomendable. Si las operaciones de la organización están dotadas con personas que no tienen el impulso para organizarse a sí mismas y no son capaces de actuar como miembros competentes de un equipo auto dirigido, entonces la gerencia superior tiene un gran problema, ya que la organización a nivel inferior no es lo suficientemente fuerte para hacer frente a la competencia de otras organizaciones profesionales o a las exigencias (de los clientes y/o contribuyentes) externas.

### 7.4.3. Necesidad de una gestión diferente

La última década fue testigo de la integración entre TI, tecnología de la comunicación y el contenido. El principal cambio se ve particularmente en el núcleo operacional de las organizaciones (así también en las Administraciones Tributarias) y en el hecho de que todo el mundo tiene acceso a cada base de datos (lo que solamente puede ser desalentado por procedimientos de autorización). Sin embargo, en un sentido técnico, el núcleo operacional está trabajando en la distribución y análisis de los datos. Como se mencionó anteriormente, la consecuencia es que el liderazgo puede aparecer en

cualquier lugar en las redes de la organización. El papel de la gerencia es la capacidad de aprender de la pericia en el núcleo operacional y de organizar vínculos entre las redes. Cabe una tremenda posibilidad de lograr el uso individual de la tecnología. En este caso, el trabajador que se encuentra en la base de la pirámide clásica tiene acceso a todas las cinco esferas y cinco tecnologías. El aspecto clave radica en compartir el conocimiento, lo que es posible mediante los significativos avances de las últimas dos décadas, (ideas, valores, datos y tecnología compartidos) así como la comunicación que se ha convertido en el sagrado concepto para conectar a las personas. Esta influencia tecnológica es un estímulo para nivelar a las organizaciones y esto es exactamente lo que se requiere. El apoyo técnico al núcleo operacional por supuesto que hace que este nivel sea más auto-sostenible y, por esta razón, la gerencia media existente tratará de detener esta tendencia, pero será en vano.

El flujo de la información en las organizaciones se dará en dos sentidos: de arriba hacia abajo para la estrategia y planificación, de abajo hacia arriba para informar y monitorear. De acuerdo con este concepto, los grandes departamentos de personal de apoyo se tornarán menos necesarios. El núcleo operacional profesional comenzará a organizar independientemente el ciclo de planificación y control y el análisis de la necesidad de recursos humanos también provendrá de las operaciones. El personal de apoyo será limitado en número, pero no así en calidad, y solamente el personal de apoyo experimentado que pueda facilitar y dirigir el núcleo operacional sobrevivirá. Las organizaciones vitales del futuro serán más planas con una mayor alineación de estrategias entre la gerencia superior y el núcleo operacional, pero solamente con la asistencia de algunos altamente apreciados “sumos sacerdotes”. El refugio seguro de la gerencia media y los procesos de apoyo para los gerentes y expertos que no funcionan habrá pasado.

La transparencia y la transferencia de conocimientos son los conceptos claves a ser implementados en las organizaciones modernas. La gerencia tiene una gran responsabilidad para lograr ambos conceptos. El tema clave para la gerencia será conectar a las personas, sistemas y organizaciones. El clásico jefe sentado en la sala de juntas esperando que el personal traiga noticias sobre el desempeño interno y las expectativas externas enfrentará oposición por parte de los trabajadores del conocimiento.

El papel de un “gerente moderno” será el de estimular al personal y apoyarlo en su desarrollo personal y continuamente conjugar la información recopilada, destrezas y experiencias del personal en una propuesta



única de conocimiento que será el punto de venta de la organización. La Administración Tributaria del futuro no es diferente. Será una institución inmensa de información técnica para proveer a los contribuyentes, otras partes públicas interesadas y su propio personal, los datos necesarios para suplir sus necesidades.

La consecuencia de la transparencia en la información (y su accesibilidad) es que muchos agentes intermediarios desaparecerán. Nuevamente, los individuos que no estén contribuyendo con valor agregado se tornarán obsoletos y desaparecerán. Los consultores tributarios y contadores tendrán que demostrar constantemente que están agregando valor a la cadena entre las actividades de negocios y las autoridades tributarias. El hecho de proveer solamente información que también puede obtenerse de fuentes abiertas no es el valor agregado que se requiere. La tendencia hacia la desaparición de los agentes intermediarios ya es evidente en el área de asistencia financiera (los bancos están realizando sus negocios con los clientes con la ayuda de Internet y los clientes pueden comparar el nivel y precio de los servicios entre bancos a través de los mismos medios), en el mercado de recreación y vacaciones (los clientes pueden reservar sus vuelos y alojamiento directamente en el Web y muchos agentes de viajes son incapaces de brindar un servicio que sea diferente a lo que ya se ofrece allí) y, finalmente, en el mundo de los agentes de bienes raíces (donde existe una fuerte competencia entre los mercados que están en el Web). El sector de agentes intermediarios (si de hecho se les puede llamar así) que experimenta un auge es la nueva clase de proveedores: propietarios de sitios web y diseñadores de sitios web.

#### 7.4.4. Cómo dirigir el proceso de gestión del conocimiento

Como ya se mencionó, las organizaciones del futuro son parte de una red y deben estar accesibles a las personas externas. Las relaciones cambiarán de vertical (jefe-personal) a horizontal, entre profesionales y clientes y expertos exigentes que se pueden conectar con el futuro. El concepto de centro (la estructura piramidal cerrada) desaparecerá y los gerentes tendrán que salir de sus oficinas y enfrentar a las partes interesadas, competidores, socios estratégicos y, de último, a su propio personal operacional.

La transformación de muchas organizaciones (privadas o públicas) de un tipo funcional hacia una organización de procesamiento de datos la hacen ahora mucho más necesaria que en el pasado para organizar el conocimiento.

Gardner<sup>184</sup> ofrece una manera sencilla de dirigir el proceso de conocimiento:

- saber qué información se requiere (“saber qué”);
- saber cómo se debe procesar la información (“saber cómo”);
- saber por qué se requiere la información (“saber por qué”);
- saber dónde se puede encontrar la información para lograr un resultado específico (“saber dónde”); y
- saber cuándo se requiere cual información (“saber cuándo”).

Es importante distinguir entre datos, información y conocimiento:

- *datos* son símbolos que aún no han sido interpretados;
- *información* es datos a los que se les ha asignado un significado; y
- *conocimiento* es lo que le permite a las personas asignar significado a los datos y por ende, generar información; el conocimiento, por lo tanto, le permite a las personas actuar y manejar inteligentemente todas las fuentes de información disponibles.

En lo que respecta a las autoridades tributarias, se pueden determinar tres enfoques diferentes en las organizaciones:

- enfoque sistematizado hacia los datos (en la administración tributaria, las actividades relacionadas con registro o ingreso del número de identificación del contribuyente, el enfoque de un solo libro mayor, datos integrados sobre impuestos y pagos, etc.);
- enfoque sistematizado hacia la información (los sistemas de datos son enriquecidos con información específica sobre el comportamiento del contribuyente, tendencias en la industria, tendencias en la economía, el riesgo relacionado con la persona o contribuyentes relacionados con grupos, etc.); y
- enfoque sistematizado hacia el conocimiento (sistemas de información vinculados al conocimiento y experiencias específicos).

La diferencia entre fases en la administración tributaria apenas se puede diferenciar. El enfoque está en el libro mayor de contribuyentes y su contribución al tesoro nacional. Esta realidad es también una visión de túnel. La perspectiva está en el contribuyente individual, lo que es entendible en vista de los logros en las dos últimas décadas de muchas Administraciones Tributarias en la estructuración de sus propios sistemas de datos e información. Debido al enorme volumen de datos y desarrollo técnico en las aplicaciones disponibles, la gerencia estuvo activamente involucrada en

---

184. H. Gardner, *The Mind's New Science*, (La Nueva Ciencia de la Mente) New York, 1985.

respaldar y monitorear el proceso de transición de papel a un ambiente digital. Las Administraciones Tributarias (tanto en Dinamarca como Países Bajos) también pagaron un alto precio por los procesos de computarización porque fueron (entre otros) los pioneros en este campo. Ambos países comenzaron en los años 60 con la revolución de la TI y, por supuesto, tuvieron que hacer considerables inversiones para desarrollar sus propios sistemas de software. Actualmente, las Administraciones Tributarias en los países en desarrollo tienen la ventaja de que los proveedores de TI desarrollan y mantienen más y más aplicaciones. Además, estos paquetes se pueden adquirir fácilmente (“tomar del anaquel”), y requieren más adaptación en la organización o nuevas formas sobre cómo organizar las actividades más que cambios dramáticos en el propio software.

La introducción de la arquitectura de datos avanza lo suficientemente rápido (y también es costosa) para hacer que la gerencia esté menos dispuesta a ingresar en una nueva fase del mundo de la TI. Tal vez no exista la necesidad de que la Administración Tributaria sea vista como un centro de distribución de procesos estandarizados (el tratamiento de grandes números de contribuyentes similares, tales como compañías medianas, sistemas de pago a medida que se devenga (PAYE por sus siglas en inglés), declaraciones regulares del IVA, etc.). El conocimiento está relacionado con los datos y los sistemas de información actuales son suficientes.

El caso es diferente cuando el tratamiento se basa en observar, recopilar información, analizar información de terceras personas, opiniones individuales, entender el ambiente específico del contribuyente, etc. Mayormente vemos este tipo de tratamiento en seis grupos de contribuyentes:

- grandes contribuyentes (mayormente compañías que operan a nivel internacional);
- inversiones extranjeras (también mayormente grandes contribuyentes);
- contribuyentes con un alto riesgo de cumplimiento (por ejemplo: pequeños negocios que operan en la economía de efectivo y HNWIs que utilizan sofisticados esquemas de planificación tributaria);
- crimen organizado o actividad terrorista;
- compañías nuevas; y
- nuevas tendencias en la economía con un comportamiento tributario diferente.

La tecnología de la información (con los datos integrados) es solamente el punto de partida. Como sabemos, la mayor parte del conocimiento necesario se basa en experiencia y no siempre está accesible a los demás.

Afortunadamente, el software de la mente de las personas todavía no está entrelazado. Aquí vemos que se requiere la arquitectura del conocimiento.

#### 7.4.5. Aprendizaje organizacional

Se puede ver que hay tres áreas de pericia que influyen en el tema de gestión del conocimiento:

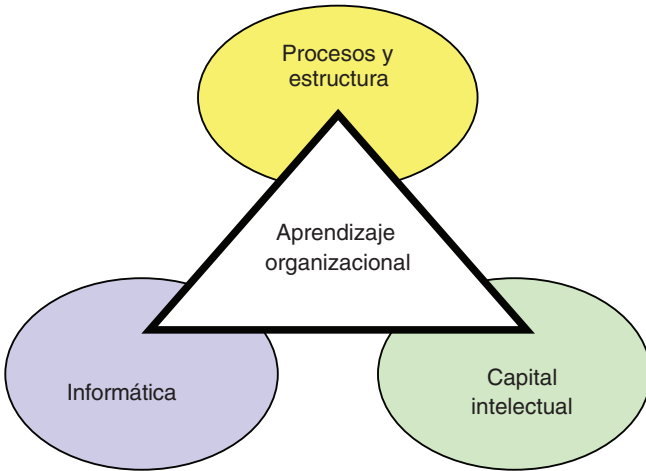
Gestión del conocimiento como *técnica*: En este llamado enfoque de almacenamiento, los ingenieros de TI están pensando en cómo recopilar y almacenar información y conocimiento. La visión de almacenamiento ve el conocimiento como un recurso y las respuestas son depósitos de datos, sistemas expertos y herramientas de decisión. Codificar todo el conocimiento en un sistema coherente no es alcanzable y aun si fuera posible, sería un ejercicio costoso, especialmente el mantenimiento. La presunción es que todo el conocimiento se puede hacer explícito y enmarcarse en un sistema de reglas y procedimientos. Por supuesto que esta visión de una vía para enfocar la gestión del conocimiento es limitada si es vista como la única posibilidad. Sin embargo, es un elemento esencial como apoyo y seguimiento del conocimiento logrado.

Gestión del conocimiento como *proceso*: El conocimiento es más que información y consta también de experiencias, destrezas, observaciones y opiniones. Este tipo de conocimiento es el resultado de interacciones diarias. Esta llamada visión de flujo enfatiza el intercambio de conocimiento mediante la interacción humana. Los representantes del pensamiento de flujo o proceso enfatizan las características dinámicas de gestión del conocimiento. El aspecto más importante en la gestión del conocimiento como proceso es la forma de cambiar y desarrollar destrezas. Por supuesto que las teorías sobre las competencias (necesarias) están relacionadas.

El conocimiento como *capital intelectual*: El capital intelectual consiste en capital humano y estructural a fin de optimizar la participación del conocimiento, la infraestructura de la organización tiene que adaptarse al conocimiento). El enfoque está en cómo la actividad diaria puede ajustarse para un mejor uso del conocimiento interno y cómo el resultado de las operaciones puede ser reutilizado para actividades futuras. Ejemplos de capital estructural lo constituyen la cultural interna de la compañía, la organización diaria ya mencionada y la alineación de las actividades, remuneración, los programas de capacitación y entrenamiento, el trabajo en equipo, la calidad

de gestión, relaciones con los clientes y por supuesto, la disponibilidad de redes y bases de datos. El capital estructural es esencial para que el capital humano se desarrolle. El mismo apoya el uso del conocimiento y el crecimiento sostenible del conocimiento en la organización (véase la Fig. 46).

Fig. 46



Si la gerencia es capaz de conectar estas tres esferas de conocimiento en su organización, podemos decir que el aprendizaje organizacional es apropiado.

El proceso de aprendizaje en las organizaciones se basa en dos principios:

- (1) Las personas aprenderán e intercambiarán el conocimiento adquirido con otros dentro de su organización. Con el tiempo, este conocimiento intercambiado entre personas puede ser aceptado como conocimiento organizacional común.
- (2) El conocimiento organizacional existente se formula en normas, valores, reglas, procedimientos y sistemas y en un estilo común. Este marco de conocimiento también influye en el comportamiento de las personas.

Debido a estos dos principios podemos describir el aprendizaje organizacional como un proceso de institucionalización. En otras palabras, es el proceso por el cual las prácticas sociales se tornan suficientemente regulares

y continuas, con el resultado de que las instituciones creadas influyen en el comportamiento de los miembros de la organización. Hay tres fases de institucionalización:

- (1) *Externalización*: Proceso por el cual el conocimiento personal será transmitido a otros.
- (2) *Objetivización*: Proceso por el cual el conocimiento será colectivamente aceptado y logrará una realidad independiente.
- (3) *Internalización*: Proceso por el cual mediante la socialización, el conocimiento colectivo se convertirá en parte integral de la mentalidad de la persona.

#### 7.4.6. El trabajador del conocimiento

Otro fenómeno interesante es el resultado requerido del empleado involucrado con el conocimiento. Drucker se refiere al trabajador del conocimiento y determina seis importantes factores para formular la productividad<sup>185</sup> del conocimiento:

- (1) La productividad del trabajador del conocimiento requiere que nos hagamos la pregunta: *¿Cuál es la tarea?* El primer requerimiento para abordar el trabajo del conocimiento es determinar cual es la tarea a fin de lograr que los trabajadores del conocimiento se concentren en la tarea y eliminar todo lo demás, al menos en la medida que pueda ser posiblemente eliminado. Pero esto entonces requiere que los propios trabajadores del conocimiento definan cuál es o debe ser la tarea. El trabajo en la productividad del trabajador del conocimiento, por lo tanto, empieza preguntándoles: *¿Cuál es su tarea? ¿Qué debería ser? ¿Qué puede esperarse que usted contribuya? ¿Qué le dificulta hacer su tarea y debe ser eliminado?* Los propios trabajadores del conocimiento casi siempre han considerado estas preguntas y puede responderlas. Luego entonces usualmente toma tiempo y trabajo arduo para reestructurar sus tareas de modo que puedan realmente hacer la contribución por la cual se les está pagando. Pero hacer las preguntas y tomar acción respecto a las respuestas usualmente duplica o triplica la productividad del trabajador del conocimiento (según Drucker).

---

185. Véase Drucker, id., en 142-149.

- (2) Formular la productividad del conocimiento requiere que le impongamos la responsabilidad de la productividad a los propios trabajadores individuales del conocimiento. Los trabajadores del conocimiento tienen que dirigirse a sí mismos y son responsables de sus propias contribuciones. El trabajador del conocimiento decide lo que él o ella debe rendir cuenta en términos de calidad y cantidad, y con respecto al tiempo y costo. Ellos deben tener *autonomía y ello conlleva responsabilidad*.
- (3) La innovación continua debe ser parte del trabajo, tarea y responsabilidad de los trabajadores del conocimiento.
- (4) El conocimiento requiere aprendizaje continuo por parte de los trabajadores del conocimiento, así como enseñanza igualmente continua de su parte.
- (5) La productividad del trabajador del conocimiento no es, al menos no primariamente, un asunto de cantidad del resultado. La calidad es tan importante como la cantidad. Definir calidad en el trabajo de conocimiento y convertir la definición en productividad del trabajador del conocimiento es así, en gran medida, asunto de definir la tarea. Requiere la toma de riesgos difíciles y usualmente la definición controversial de cuáles “resultados” son para una organización dada y una actividad dada. Pero, lo que tenemos mayormente, hasta el momento, son principalmente opiniones más que medidas respecto a la calidad de un gran volumen de trabajo del conocimiento. El principal problema, sin embargo, no es la dificultad de medir la calidad, sino más bien la dificultad y, particularmente, los marcados desacuerdos en la definición de cuál es la tarea y cuál debería ser.
- (6) Finalmente, la productividad del trabajador del conocimiento requiere que este último sea tanto visto y tratado como un “activo” más que un “costo”. En ninguna otra área la diferencia es tan grande entre la productividad del trabajador manual y la productividad del trabajador del conocimiento como en sus respectivas economías. La teoría económica y la mayoría de las prácticas de negocios ven a los trabajadores manuales como un costo. Para ser productivos, los trabajadores del conocimiento deben ser considerados como un *activo de capital*.<sup>186</sup> Los costos deben ser controlados y reducidos. Se requiere

---

186. Claros ejemplos de organizaciones que valoran su personal como activos de capital son los clubes de fútbol en las grandes ligas. La adquisición de jugadores altamente talentosos es una inversión por años y el activo ha de verse en el balance de situación del club de fútbol.

lograr que los activos aumenten. Los trabajadores del conocimiento son propietarios del medio de producción. El conocimiento es lo que ellos poseen. Y el mismo es totalmente portátil y un enorme activo de capital. Debido a que los trabajadores del conocimiento poseen su medio de producción, ellos son móviles. Puede que todavía no sea cierto para todos los trabajadores del conocimiento que la organización los necesita más de lo que ellos necesitan a la organización. Pero para la mayoría de ellos, es una relación simbiótica en la que se necesitan uno a otro en igual medida. La tarea de la gerencia es conservar los activos de la institución bajo su cuidado.

Cada uno de estos requerimientos, salvo tal vez el último, es casi totalmente contrario a lo que se requiere para aumentar la productividad de los trabajadores manuales. En el trabajo del conocimiento, la calidad no es lo mínimo ni una restricción. La calidad es la esencia del resultado.

#### 7.4.7. Riesgos en la gestión del conocimiento

Trabajar con el conocimiento y tratar de administrarlo y desarrollarlo, puede conllevar ciertos riesgos. Podemos categorizar tres grupos de riesgos:

##### 7.4.7.1. Riesgos de TI

Muchos proyectos de conocimiento se derivan originalmente de la TI. Esto acarrea las siguientes debilidades:

- no todas las nuevas tecnologías mejorarán las organizaciones;
- no todo el conocimiento puede enmarcarse en sistemas de TI (solamente el conocimiento explícito se puede computarizar);
- la visión de almacenamiento es limitada por cuanto es un enfoque estático y algunas personas solamente están interesadas en guardar información; y
- no todo el mundo puede usar o comprender las tecnologías de la información.

##### 7.4.7.2. Riesgos de gestión

Desarrollar y compartir el conocimiento es cuestión de actitud y los gerentes tienen una importante tarea de dar el ejemplo. Sin embargo, con frecuencia vemos que la gerencia misma constituye el cuello de botella en lo



que respecta estimular la atmósfera necesaria para crear el conocimiento. Hay varias razones para ello:

- *Falta de confianza:* Las personas deben confiar en que la información y el conocimiento se pueden compartir e intercambiar. Se debe instar a los empleados a que compartan, pero esto hará a algunos de ellos vulnerables ya que la confianza en sí mismos es débil y tendrán miedo a demostrarle a otros que tienen un nivel insuficiente de conocimiento. La gerencia tiene la tarea de ayudar a sus empleados a desarrollar sus destrezas y reconocer sus propias competencias.
- *Falta de voluntad para compartir el poder:* Las personas reconocen que el conocimiento es un activo que trae consigo poder que ellos no desean compartir con otros. El resultado será una organización en la que las personas estarán encerradas en sus oficinas y en sus funciones.
- *Falta de tiempo:* La falta de tiempo con frecuencia se utiliza para no compartir información y conocimiento. El mantenimiento de bases de datos, lineamientos, manuales, módulos, descripciones de productos, etc., pueden particularmente consumir mucho tiempo. Sin embargo, la gerencia tiene la tarea de atribuir a esta actividad una alta prioridad en los indicadores de desempeño.
- *Falta de recursos:* Aun si el marco organizacional está en orden para desarrollar la gestión del conocimiento, puede suceder que la gerencia no esté dispuesta o sea capaz de organizar los recursos (bases de datos, personal adicional para mejorar la calidad y la gestión del conocimiento, etc.).
- *Aislamiento perfecto:* Compartir conocimiento es la frase clave. Un enfoque funcional hacia los empleados creará una atmósfera en que las personas actuarán de manera solitaria. Ello puede ser el resultado de una dispersión geográfica de recursos, el llamado profesionalismo único (lo que resulta una contradicción ya que los verdaderos profesionales están ansiosos de compartir y optan automáticamente por el ajuste mutuo como mecanismo de coordinación) o la falta de compromiso organizacional. La principal tarea de los gerentes es conectar en lugar de dividir el negocio esencial en tareas individuales.

### 7.4.7.3. Riesgos organizacionales

Se pueden determinar cuatro principales áreas en el proceso de conocimiento en que se pueden producir fricción o inadaptaciones:

- no se aprende suficiente de los avances en el ambiente pertinente. En muchos casos, no hay una clara visión del futuro, por lo que es realmente imposible determinar qué ideas deben ser desarrolladas;
- no obtener conocimiento nuevo y existente; el conocimiento implícito es rara vez, o nunca registrado y los procesos de aprendizaje individuales no son transferidos a un proceso de aprendizaje colectivo;
- el conocimiento no es distribuido, toma demasiado tiempo para que el conocimiento nuevo sea realmente aplicado en los lugares en que se requiere (toma demasiado tiempo antes de que los empleados nuevos hayan desarrollado suficiente conocimiento); y
- el conocimiento disponible no es combinado porque las personas no saben quién tiene cual conocimiento o las diferentes áreas de conocimiento con frecuencia no se comunican bien una con otra, debido a la falta de un conjunto de conceptos compartidos

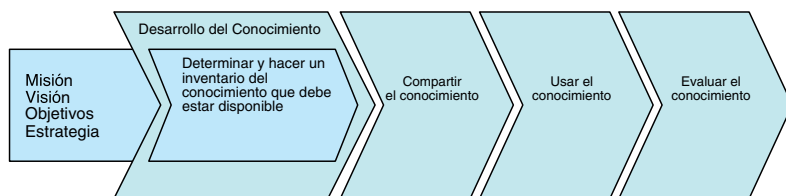
### 7.4.8. Centros de capacitación tributaria

Para promover y organizar el conocimiento en las Administraciones Tributarias se debe enfatizar el importante papel de las academias tributarias y/o centros de capacitación tributaria. La propuesta de conocimiento será estructurada en estrecha colaboración con las divisiones de GRH y TI. Como se describió previamente, el aprendizaje organizacional es la síntesis entre organizar los procesos pertinentes, la automatización y técnicas de información pertinentes y el desarrollo y exploración de capital humano intelectual.

Debido a los dos principios antes mencionados (las personas aprenderán e intercambiarán el conocimiento logrado con otros en su organización y el conocimiento organizacional existente es formulado en normas, valores, reglas, procedimientos y sistemas) el aprendizaje organizacional se puede describir como un proceso de institucionalización. En otras palabras, según se señaló anteriormente, es el proceso por medio del cual las prácticas sociales se tornan suficientemente regulares y continuas, con el resultado de que las instituciones creadas influyen en el comportamiento de los miembros de la organización.

La Figura 47 ilustra los pasos esenciales en el proceso de gestión del conocimiento.

Fig. 47



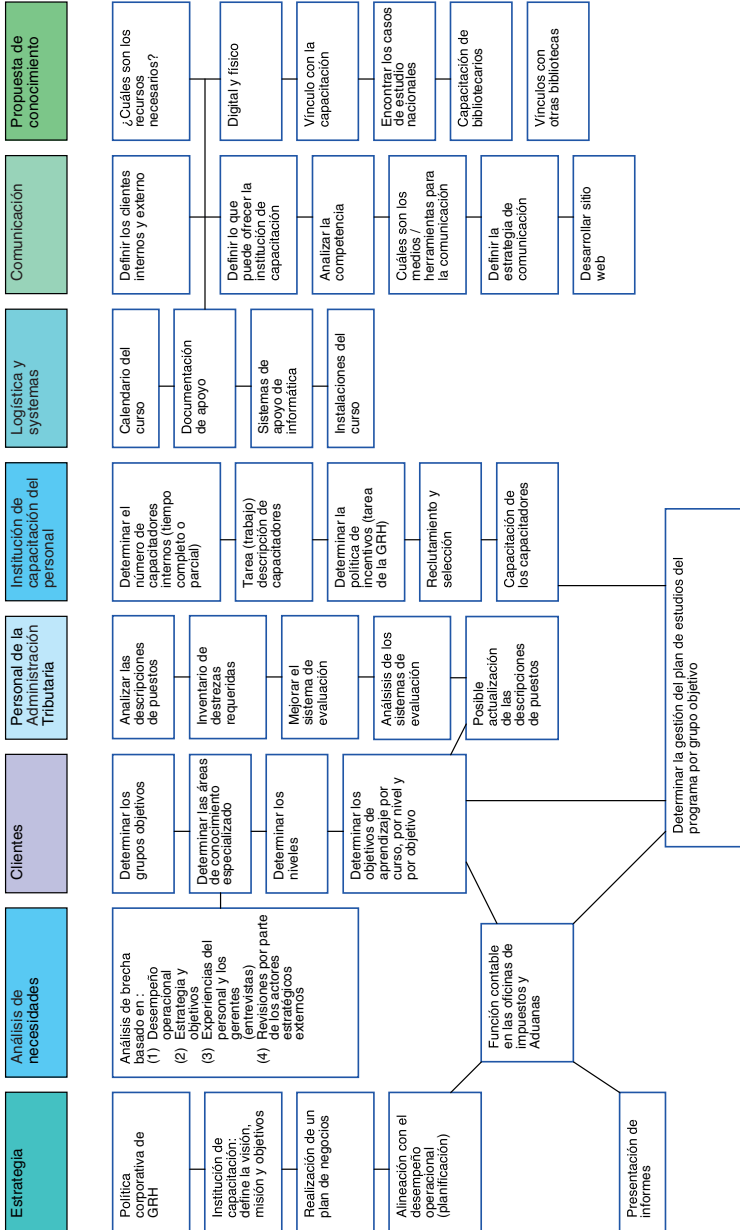
Pueden haber algunos riesgos involucrados en la metodología escogida:

- cada modelo o teoría es un abstracto de la realidad y nunca puede llegar a la situación perfecta. Un modelo es solamente una herramienta para explicar la complejidad de las actividades diarias;
- el modelo puede ser reemplazado en cualquier momento por una metodología mejor; y
- la gerencia de la Administración Tributaria y el instituto de capacitación pertinente deben decidir si la metodología es o no útil para brindar guía respecto a la estrategia escogida.

La Figura 48 ofrece una visión general de los diferentes procesos (y actividades subyacentes) con las que se debe contar para lograr la visión y metas relacionadas para el desarrollo de un centro de capacitación. Esta visión general puede ser vista como un marco de bloques de construcción. Obviamente, también tendrá sus limitaciones (pueden haber más procesos y, por consiguiente, más actividades relacionadas). Sin embargo, esto demuestra que establecer un centro de capacitación implica mucho más que meramente desarrollar cursos, organizar la documentación e invitar a conferencistas. Queremos destacar igualmente, que para continuar desarrollando un centro de capacitación se requiere el pleno apoyo de la gerencia superior, sino también de departamentos de apoyo tales como GRH y TI y, además, el compromiso de las unidades operacionales.

La Figura 48 ofrece una lista de algunas prioridades para el desarrollo futuro de la función de gestión del conocimiento en un centro de capacitación. Esta es la base para las actividades del proyecto en el que se muestra un enfoque de desarrollo organizacional involucrando a los gerentes medios de los procesos operacionales primarios en la Administración Tributaria. El cuadro se relaciona con el cuadro de los bloques de construcción que se muestra al final de este capítulo.

Fig. 48



Como se muestra en el cuadro anterior, la secuencia de actividades específicamente es:

- definición de la misión, visión y objetivos del personal de capacitación;
- definición de los objetivos relacionados de GRH;
- definición de los principales aspectos de GRH y de la política de capacitación (grupos prioritarios, niveles, áreas de pericia, número de capacitadores, descripciones de trabajo, remuneración, reclutamiento/selección, capacitación de capacitadores);
- evaluación de la situación actual mediante diagnósticos organizacionales;
- análisis de brecha determinando las destrezas y competencias necesarias;
- determinación de las destrezas y competencias disponibles;
- el resultado de las dos actividades antes mencionadas será una clara visión de cuál será la capacitación necesaria para llegar al nivel de las destrezas y competencias deseadas;
- se pueden diseñar los programas de capacitación requeridos; y
- desarrollar la estructura, procesos y dotar de personal al centro de capacitación.

La transferencia de conocimientos se lleva a cabo mediante estudios y conferencias de trabajo enfocadas en la identificación de las necesidades de aprendizaje, diseño de cursos y capacitación y las destrezas de los capacitadores y profesores. El grupo prioritario para este programa consiste en la gerencia, los formuladores de políticas, capacitadores y profesores en el centro de capacitación y funcionarios en los departamentos relacionados operacionales y de apoyo de la Administración Tributaria. Al llegar a su terminación, el Centro de Capacitación debe jugar su papel integrado en el enfoque de gestión de conocimiento de la Administración Tributaria.

La Figura 49 ilustra una visión general teórica de como el proceso de compartir y desarrollar el conocimiento debe ser integrado al enfoque sistematizado de almacenar datos y formas modernas de comunicación.

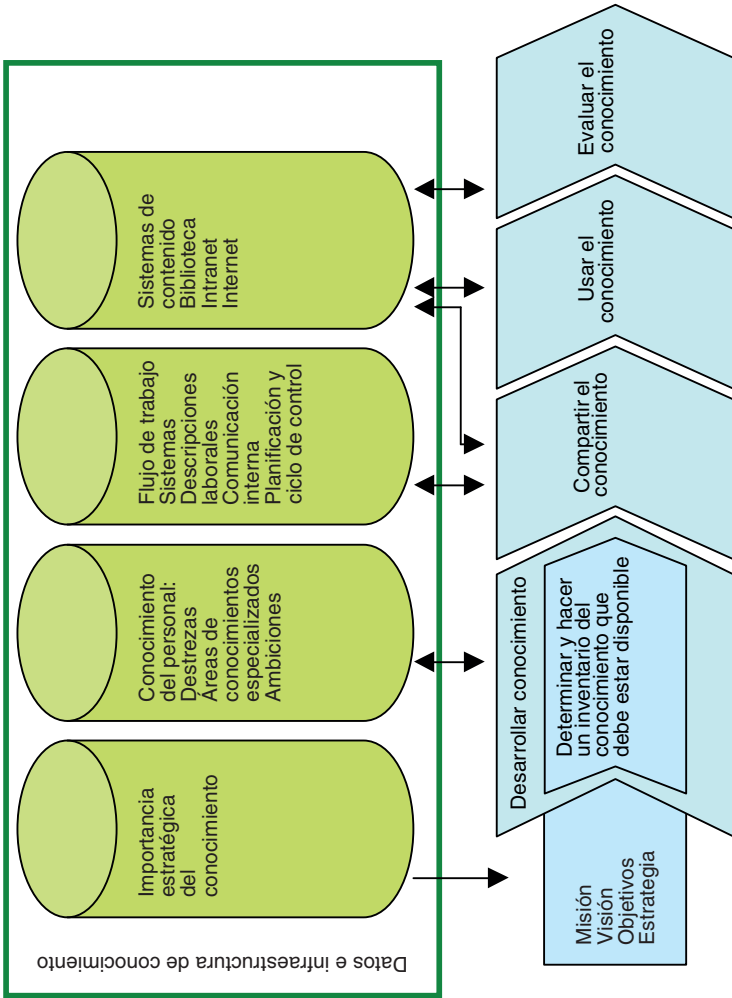


Fig. 49

### 7.4.9. Evaluación de la capacitación

#### 7.4.9.1. Introducción

La capacitación es una herramienta esencial en cualquier organización cuya ambición es sobresalir en la propuesta de conocimiento.

La capacitación también se considera como medio para mejorar el desempeño de una organización. La política de capacitación de una organización debe, por lo tanto, reflejar la estrategia organizacional a largo plazo y sus objetivos deben desglosarse en metas a más corto plazo. Aunque la capacitación ha sido considerada tradicionalmente como medio para mejorar las destrezas del trabajo, actualmente las organizaciones están considerando una perspectiva más holística que abarque las necesidades del individuo, equipos o la organización en general, con respecto a las metas organizacionales y el desempeño.

Por consiguiente, una organización puede considerar todo el proceso de capacitación como el establecimiento de un círculo de aprendizaje que vincula las necesidades organizacionales, desempeño operacional, las brechas en destrezas y conocimiento analizadas, y las respuestas proporcionadas por los proveedores de capacitación y los mecanismos de asesoramiento y retroalimentación. Una cuidadosa evaluación del proceso de aprendizaje ofrece una percepción respecto a como se llenan las brechas y se logran las metas organizacionales. Este proceso circular de capacitación y evaluación se muestra en la Figura 50.

Fig. 50



El factor crítico de éxito en la capacitación es siempre la alineación entre el suministro de la capacitación (por un departamento de capacitación o RH) y las necesidades del personal. Los principales pasos en el desarrollo de un programa de capacitación son planificación (formulación de necesidades), implementación del programa y evaluación y seguimiento. Existe abundante evidencia, sin embargo, que no se le atribuye tanta importancia a la evaluación y la valoración objetiva de los resultados como a la planificación e implementación.<sup>187</sup>

Hay dos enfoques generales en la evaluación. El primero es evaluación del proceso (También conocido como evaluación formativa) donde se juzga el valor de un programa de capacitación mientras que las actividades de capacitación están en proceso. En esta etapa, las necesidades, desarrollo y entrega de la capacitación son consideraciones claves para garantizar que la capacitación será efectiva.

El segundo enfoque es la llamada evaluación externa; es decir, un enfoque que se centra más en el resultado al final de las actividades de capacitación. Una pregunta clave es si las intervenciones se lograron según fueron señaladas en los objetivos de capacitación.

La evaluación ayuda a una organización a medir el valor y efectividad de su capacitación. Es también una exigencia institucional creciente donde los que toman las decisiones no solamente deben entender los procesos, sino igualmente controlar y actuar para mejorar los efectos, e igualmente es una exigencia económica, dado los recursos (presupuesto) que deben ser asignados.<sup>188</sup>

#### 7.4.9.2. Conceptos generales

Uno de los marcos más influyentes y populares para la evaluación de la capacitación y aprendizaje lo constituyen los cuatro niveles de evaluación de Kirkpatrick:<sup>189</sup>

---

187. Rajavee, P., "Revisiting Kirkpatrick's model: An evaluation of an academic training course", (Repaso del modelo de Kirkpatrick: Evaluación de un curso de capacitación académica) 96 *Current Science* 2 (Jan. 2009) pp. 272-76.

188. Id.

189. Kirkpatrick, D. L., "Techniques for evaluating training programs", (Técnicas para evaluar programas de capacitación) 33 *Journal of the American Society of Training and Development* (1959) pp. 3-9.



- Nivel 1: Reacción – gusto o sentimientos por un programa; esto se relaciona con las percepciones de los estudiantes;
- Nivel 2: Aprendizaje – principios, hechos, etc., que son absorbidos; una evaluación respecto a si se cumplen los objetivos del aprendizaje;
- Nivel 3: Comportamiento – usar lo que se aprende en el trabajo; una evaluación respecto a si el desempeño en el trabajo cambia como resultado de la capacitación; y
- Nivel 4: Resultados – incremento en producción, reducción de costos, etc.; costo-beneficio de la capacitación.

La tabla que aparece a continuación resume los diferentes niveles de evaluación y las herramientas de muestra que pueden ser consideradas en base al modelo de Kirpatrick.

Aplicación de los Cuatro Niveles de Kirkpatrick de Evaluación de la Capacitación

Nivel	¿Qué se mide?	Descripción de la evaluación	Indicadores/características	Herramientas de muestra
1	Reacción	¿Cuáles son las percepciones de los participantes sobre la capacitación? ¿Cómo se sintieron los participantes sobre la capacitación (reacciones personales)?	<p>¿Qué les gustó a los estudiantes del curso?</p> <p>¿Cuál es su percepción de los capacitadores?</p> <p>¿Qué le pareció el lugar de reunión?</p> <p>Nivel de participación.</p>	<p>Formularios y cuestionarios de retroalimentación (después de la capacitación). Encuestas.</p> <p>Reacciones verbales.</p> <p>Informes redactados por estudiantes.</p> <p>Encuestas en línea.</p>
2	Aprendizaje	<p>¿Se cumplen los objetivos del aprendizaje?</p> <p>Medición del incremento en conocimiento antes y después de la capacitación.</p>	<p>¿Cumplieron los participantes con los objetivos del aprendizaje?</p> <p>¿Cuáles son los cambios o avance en el participante después de la capacitación?</p>	<p>Realización de exámenes o pruebas antes y después de la capacitación. La evaluación debe estar estrechamente relacionada con los objetivos del aprendizaje.</p> <p>Entrevista u observación de los participantes a través del tiempo.</p>
3	Comportamiento	<p>Evaluación sobre si el desempeño en el trabajo cambia como resultado de la capacitación.</p> <p>¿Se ha aplicado el aprendizaje en el trabajo?</p>	<p>¿Se utilizaron el conocimiento o destrezas?</p> <p>¿Podrá el estudiante transferir su conocimiento a otra persona?</p> <p>¿El aprendizaje fue sostenido?</p>	<p>Entrevista de los participantes luego de un periodo de tiempo para evaluar los cambios o mejora.</p> <p>Observación del desempeño o mejora en las destrezas. Esto requiere retroalimentación de los gerentes de línea.</p>

Nivel	¿Qué se mide?	Descripción de la evaluación	Indicadores/características	Herramientas de muestra
4	Resultados	Evaluación del efecto sobre el negocio. ¿Cuáles son los costos y beneficios de la capacitación? ¿Las mediciones serían indicadores del desempeño del negocio u organizacional?	Rotación de personal, calificaciones de calidad, números de quejas, volúmenes, crecimiento, retención, fracasos, retorno sobre la inversión, etc.	Es posible que los sistemas de gestión o presentación de informes incluyan medidas. Lo que se debe considerar es cómo relacionarlo con el estudiante o lo que ha contribuido la capacitación.

Para mediados de los 90, Easterby-Smith pudo combinar cuatro importantes aspectos para los fines de evaluación de la capacitación:<sup>190</sup>

- *probar* que la capacitación funcionó o tuvo un impacto mensurable en sí mismo;
- *controlar*, por ejemplo: el tiempo requerido para los cursos de capacitación, acceso a costosos programas fuera del trabajo, requerimientos de consistencia o cumplimiento;
- *mejorar*, por ejemplo: la capacitación, capacitadores, contenido del curso y arreglos, etc.; y
- *reforzar*, es decir, usando esfuerzos de evaluación como contribución premeditada al proceso de aprendizaje en sí.

Sin embargo, hay muchas encuestas y estudios que debaten la medición de la capacitación. Las reacciones pueden ser evaluadas inmediatamente por medio de cuestionarios y entrevistas. Los principios del aprendizaje pueden ser fácilmente comprobados mediante un examen, pero medir el comportamiento resulta más difícil. Los resultados finales y generales de todos los esfuerzos de capacitación son el producto de muchos factores que son imposibles de aislar para medir la eficiencia de cada esfuerzo. El desempeño es el resultado de liderazgo, trabajo en equipo, planificación, uso de recursos, exigencias externas, gestión del riesgo, condiciones de trabajo, cultura organizacional, etc. El factor mencionado por sí solo de uso de recursos está relacionado con la capacitación. Pero aun este factor comprende numerosos subfactores tales como remuneración, motivación, reclutamiento y selección, introducción a la organización y al trabajo, ambición personal, etc.; de hecho, todo el conglomerado de actividades de RH.

Al final, la gestión estratégica quiere ver que los esfuerzos dedicados al “proceso de producción” (la calidad interna) lleven a mejores resultados de las organizaciones (en lo que respecta a más ingresos, menos quejas y apelaciones, más satisfacción con el trabajo, más reconocimiento en el ambiente, reducción de costos administrativos y/ de cumplimiento, etc.). Dicho de manera sencilla, un “retorno sobre la inversión”. El retraso en el trabajo diario, sin embargo, es asunto de incapacidad de desempeñarse o de producir de acuerdo con las normas de calidad. Sin embargo, siempre existe el deseo de capacitar al personal de modo que pueda hacer frente a estas normas de la manera más eficiente. En este sentido, no hay diferencia

---

190. Easterby-Smith, M., *Evaluating management development, training and education*, (Evaluación del desarrollo de la gestión, capacitación y educación) Aldershot: Gower, 1994.

en el proceso de capacitación de personal a nivel operacional (para utilizar las normas de contabilidad o TI) o a nivel superior de inspectores y auditores (adquisición de destrezas para usar las normas contables y legales).

Finalmente, deseamos señalar que una debida evaluación de la capacitación requiere la participación de las siguientes partes interesadas:

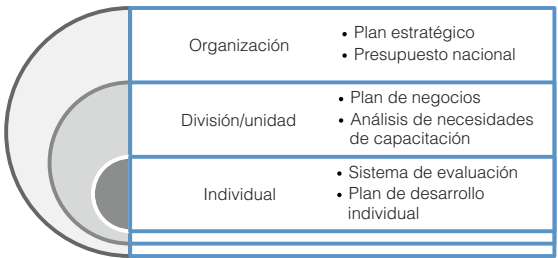
- participantes, estudiantes;
- instructores, profesores;
- gerentes de los estudiantes;
- desarrolladores de cursos;
- gerentes de capacitación;
- gerentes de RH;
- gerentes de finanzas; y
- gerentes estratégicos.

### 7.4.9.3. Análisis de las necesidades de capacitación: Un punto a ser considerado

Una importante actividad que debe ser procesada es el análisis de la brecha entre las necesidades de la organización y los recursos existentes. Aunque el análisis de las necesidades de capacitación (ANC) es un concepto frecuentemente usado, es sin embargo, un paso que comúnmente es descuidado. El ANC es una recopilación sistemática de datos para determinar dónde se encuentran las brechas en las destrezas existentes, el conocimiento y las actitudes de los empleados proyectadas hacia las exigencias organizacionales de destreza, el análisis de la implicación de la innovación y las expectativas cambiantes del ambiente pertinente. Si se descuida este paso el plan estratégico no es nada más que los deseos recopilados de los gerentes.

El ANC se puede emprender para tres niveles diferentes en la organización, según se muestra en la Fig. 51.

Fig. 51



UN ANC se puede llevar a cabo de diversas maneras y usualmente el problema no radica en la disponibilidad de suficientes recursos, sino más bien es cuestión de la voluntad de la organización de recopilar los datos pertinentes para llevar a cabo el análisis necesario. Algunas consideraciones al recopilar datos son las siguientes:

- inventario de documentación existente (planes de negocios, informes anuales, sistemas de información gerencial, descripciones de trabajo, etc.):
- entrevistas con gerentes de nivel medio (ellos son el vínculo crucial entre el personal, la administración y las facilidades de capacitación);
- entrevistas de miembros individuales del personal respecto a sus necesidades, antecedentes, expectativas y desarrollo de carrera visualizado;
- estudios de “benchmarking” con otras instituciones de capacitación pertinentes y análisis comparativo con otras autoridades de ingresos;
- el resultado de los sistemas de evaluación;
- análisis de las razones por las que el personal deja la organización; y
- cambios en la descripción del flujo de trabajo y desglose del proceso.

#### 7.4.9.4. Muestras y herramientas útiles

##### *Análisis de Necesidades de Capacitación*

El ANC no es un ejercicio teórico sino un plan de acción concreto que se refiere a todos los aspectos importantes de la organización. El cuadro que aparece a continuación ofrece una lista de las principales áreas de interés, las preguntas pertinentes que deben responderse y las partes interesadas involucradas cuando se lleva a cabo un ANC.

Área de interés	Preguntas pertinentes	Partes interesadas involucradas
Objetivos estratégicos	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ¿Cuáles son las metas estratégicas?</li> <li>- ¿Cuáles son los factores críticos de éxito?</li> <li>- ¿Los indicadores de desempeño relacionados?</li> <li>- ¿Resultados de la satisfacción de los empleados?</li> <li>- ¿Se informa a la gerencia superior sobre los resultados y necesidades de capacitación requerida?</li> <li>- ¿Se prevé en el ciclo de planificación una sección de capacitación que también esté en línea con el desempeño operacional?</li> </ul>	<p>Gerencia superior Gerencia de RH Depto. de planificación y control Gerencia media</p>
Carga de trabajo	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ¿Existen criterios disponibles para actividades requeridas según individuo o grupo?</li> <li>- ¿Tiene cada empleado una descripción de trabajo actualizada?</li> <li>- ¿Están las actividades de los procesos claramente descritas y están en orden lógico?</li> </ul>	<p>Gerencia media Gerencia de RH</p>
Requisitos	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ¿Está el nivel de conocimiento y destrezas requerido vinculado a las descripciones de trabajo?</li> <li>- ¿Se verifica el conocimiento y destrezas requeridos durante el proceso de reclutamiento?</li> <li>- ¿Se considera un examen/prueba preliminar durante el proceso de selección?</li> </ul>	<p>Gerencia de RH</p>
Experiencia	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ¿Las expectativas expresadas en el pasado (sobre destrezas, conocimiento y comportamiento) ¿son actualizadas y reformuladas de acuerdo con la situación actual?</li> <li>- ¿Se comunica esto al personal existente?</li> </ul>	<p>Gerencia de RH Gerencia de capacitación</p>

Área de interés	Preguntas pertinentes	Partes interesadas involucradas
Tecnología	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ¿El uso de las tecnologías disponibles lleva a un cambio en las destrezas requeridas y el uso del conocimiento?</li> <li>- ¿Se considera que las nuevas tecnologías apoyan el desempeño?</li> </ul>	Gerencia de RH Gerencia de capacitación Gerencia de Operaciones
Demografía	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ¿Cuál es el número de empleados?</li> <li>- ¿Cuál es la tendencia en la formación de personal proyectada hacia la estrategia y asignaciones?</li> <li>- ¿Cuál es el desglose de edades?</li> <li>- ¿Cuáles son las tendencias en el Mercado laboral?</li> </ul>	Gerencia de RH Gerencia media
Desempeño	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ¿Cuál es el desempeño actual por equipo y por individuo?</li> <li>- ¿Se presta atención periódicamente al desempeño?</li> <li>- ¿Está claro dónde se requiere mejorar el desempeño?</li> <li>- ¿Se comunica la falta de desempeño claramente a las partes interesadas pertinentes en la organización?</li> </ul>	Gerencia media
Situación del empleado	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ¿Cuál es la división entre empleados que trabajan a tiempo completo o tiempo parcial?</li> <li>- ¿Cuál es la división entre empleados con un contrato permanente o temporal?</li> <li>- ¿Quién recibe capacitación?</li> <li>- ¿Durante cuánto tiempo están los empleados desempeñando el mismo tipo de trabajos?</li> <li>- ¿Cuántos empleados abandonan la organización anualmente?</li> <li>- ¿Existe un programa de retención?</li> </ul>	Gerencia de RH



Área de interés	Preguntas pertinentes	Partes interesadas involucradas
Inicio	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ¿Hay disponible un programa de inducción?</li> <li>- ¿Existe un programa de capacitación en el puesto de trabajo?</li> <li>- ¿Hay mentores y asesores disponibles?</li> <li>- ¿Se apoya a los mentores y asesores?</li> </ul>	Gerencia de RH Gerencia media
Accesibilidad	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ¿Tienen los miembros del personal acceso a las instalaciones de capacitación?</li> <li>- ¿Se consideran métodos combinados de aprendizaje por medios electrónicos?</li> <li>- ¿Se almacenan y documentan experiencias pertinentes del pasado?</li> </ul>	Gerencia de capacitación
Cultura	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ¿Existe una cultura abierta hacia la capacitación, desarrollo e innovación?</li> <li>- ¿Cuáles son las iniciativas propias de los empleados (incluyendo sus vidas privadas)?</li> <li>- ¿Son el conocimiento y las experiencias compartidos sin aviso previo por la gerencia y el personal (flexible e improvisando la cultura)?</li> </ul>	Todos
Organización de la capacitación	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ¿Se formula una estrategia integrada de capacitación?</li> <li>- ¿Se establece la gestión de cuentas?</li> <li>- ¿Se evalúa la capacitación?</li> <li>- ¿Se da retroalimentación sobre el comportamiento individual durante la capacitación (positiva y negativa) a la gerencia responsable?</li> <li>- ¿Se proyectan las evaluaciones de acuerdo con los planes estratégico y de negocios?</li> <li>- ¿Están los gerentes operacionales involucrados en el diseño de la capacitación?</li> <li>- ¿Existen alianzas estratégicas y operacionales con otras instituciones de capacitación?</li> </ul>	Gerencia de capacitación Gerencia de RH Depto. de planificación y control Gerencia media
Finanzas	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ¿Hay disponible un presupuesto estructural para la capacitación?</li> <li>- ¿Se miden periódicamente la eficiencia y efectividad?</li> </ul>	Gerencia de finanzas Gerencia de capacitación Gerencia de RH

## 7.5. Manejo de las competencias

En las organizaciones se debe hacer una distinción entre la manera clásica de organizar el trabajo de acuerdo con las líneas jerárquicas y de hacer uso de la coordinación vertical (el modelo de gerentes en estratos) y la coordinación horizontal (división del trabajo en base a claras descripciones de trabajo, funciones y roles relacionados). Las personas son más que solamente su función o el papel que tienen que desempeñar. Muy temprano en nuestra juventud, ya adoptamos un patrón de comportamiento que determinará por el resto de nuestras vidas, las opciones que tenemos que tomar y los tipos de preferencias que tenemos para nuestra vida laboral. Hasta el papel de líder se puede ilustrar mediante características diferentes. Uno prefiere el papel del líder tenaz y decisivo, el otro opta por ser el ideólogo, otro el empresario, el siguiente siempre está desempeñando el papel del padre benevolente, mientras que otro es el que quiere reflexionar y evaluar.

Existen varios tipos de equipos con diferentes proyectos en las organizaciones. Estos equipos están dotados con varias personas cada una de las cuales tiene sus propias características. Uno de los pioneros en describir que en el ambiente de trabajo aparecen diferentes competencias fue Belbin. La principal idea de Belbin es que las personas son valiosas para un equipo cuando tienen personalidades relevantes y no son duplicados de los otros miembros.<sup>191</sup> Se requiere un balance dentro de un equipo. Por lo tanto, un equipo requiere personas que sean contrapartes unas de otras. De esta manera pueden compensar la debilidad uno del otro y fortalecer sus cualidades. En base a investigación sobre características, Belbin desarrolló nueve tipos. Estos tipos tienen diferentes características para desempeñar un papel adecuado y evitar el comportamiento. De acuerdo con Belbin, la diferencia en desempeño es el resultado de la forma de seleccionar a los miembros del equipo. Él considera que en la selección de los miembros del equipo el énfasis debe estar en el comportamiento y personalidades. Los nueve tipos de características de Belbin son:<sup>192</sup>

- el hombre de negocios;
- el investigador;
- el planificador;
- el monitor;
- el constructor;
- el presidente;

---

191. Belbin, R. M., *Management Teams, Why they succeed and fail*, (Equipos de Gestión, Por qué tienen éxito y fracasan) Butterworth-Heinemann, 1998.

192. Véase Apéndice VIII: Liderazgo y roles gerenciales.

- el cuidador;
- el trabajador en equipo; y
- el especialista.

Esta teoría puede funcionar como herramienta para la selección de los miembros del equipo. Por ejemplo, cuando un hombre de negocios abandona un equipo, debe ser reemplazado por un nuevo hombre de negocios. Se puede decir que se requieren las destrezas para el trabajo en equipo a fin de desempeñar un papel en el equipo. Aquellos que son considerados por otros como “buenos para estar en nuestro equipo” pueden escoger el momento adecuado para hacer su contribución, para cambiar su papel en el equipo, limitar su contribución, para crear roles para otros y encargarse de los trabajos que son dejados por otros. Se debe considerar si estas cualidades son características innatas. Es obvio que alguien cuya naturaleza es ser miembro de equipo (aun cuando no posea los certificados o experiencias adecuados) prontamente será aceptado porque es considerado como alguien que está dispuesto a hacer su parte y no desmeritará las contribuciones de los demás.

Se recomienda que las personas que son responsables de componer equipos deben prestar la misma atención a las destrezas de cooperación que a los otros talentos especiales.

La Administración de Impuestos y Aduanas de Países Bajos (DTCA por sus siglas en inglés) ha desarrollado su propio sistema de gestión y desarrollo en base a la teoría de Belbin. Igualmente, la DTCA le ha agregado algunos de sus propios principios. Cada miembro tiene control de su conocimiento, destrezas comunicativas y puede colaborar en un equipo. La DTCA desarrolló cinco perfiles de diferentes tipos de gerentes. Cada tipo de gerente puede hacer importantes contribuciones al concepto total de gerencia. Los cinco perfiles son:

- *El organizador*: Desarrolla ideas, metas, aspectos, etc. y cómo implementarlos a nivel operacional. El organizador es responsable de los planes de negocios, contratos de gestión y el proceso de formulación de políticas.
- *El productor*: Logra las metas establecidas para la organización. El productor es realmente el jefe interno de la unidad. Está interesado en

resultados, eficiencia, gestión del flujo de trabajo, riesgos de desempeño, gestión financiera y control interno.

- *El gerente de calidad:* Mide los logros y evalúa las inversiones necesarias en dinero, capacidad y atención. Está interesado en las mejoras de la información gerencial y el monitoreo del procesamiento y resultados. Es responsable de la implementación de procedimientos de calidad así como del seguimiento de las auditorías, evaluaciones y encuestas internas y externas.
- *El conductor:* Tiene la habilidad para ser el embajador de la organización. La figura principal puede ser una “figura paterna” involucrada, pero en cualquier caso, es una persona que se conecta con los demás. Estimula el espíritu de equipo. Mantiene relaciones externas y resuelve conflictos. Es absolutamente indispensable que el conductor tenga una visión del futuro de la organización y pueda comunicarse con todas las partes interesadas en relación con esta estrategia.
- *El gerente de recursos humanos:* El gerente de GRH juega un papel basado en la habilidad para administrar los insumos en recursos humanos. Es responsable de la calidad y número de personal. Además, los procesos tales como reclutamiento, selección, inducción, desarrollo técnico y gerencial, y asesoría son parte de su ambiente de trabajo. El ambiente cultural y de trabajo es su principal interés.

Los diferentes tipos de gerentes deben hacer sus contribuciones al concepto total de gestión de la organización. Cada gerente tiene sus puntos fuertes (y, por supuesto, sus puntos débiles en otros roles). En este campo, él hace sus contribuciones. La siguiente tabla muestra los diferentes criterios respecto a las contribuciones.

Capítulo 7 - Personal y procesos de apoyo

	Organizador	Productor	Gerente de Calidad	Conductor	Gerente de RH
habilidad para expresar opiniones	X		X		X
habilidad para ser creativo	X		X		
sensibilidad organizacional	X		X		
destrezas de negociación	X			X	X
concienciación sobre el ambiente	X		X	X	X
Iniciativa	X				X
Decisivo	X			X	
habilidad para actuar estratégicamente	X			X	
habilidad para guiar una organización		X		X	
habilidad de guiar grupos/equipos		X		X	
habilidad de tener control del procesamiento		X	X		
habilidad de planear y organizar	X	X		X	
habilidad de estimular y motivar		X		X	X
habilidad de delegar		X		X	
persuasivo		X		X	
independencia			X	X	X
habilidad de resistir la tensión emocional			X		X
orientado a los clientes			X		
orientación al producto (calidad)		X	X		
visión				X	X
concienciación o responsabilidad				X	
habilidad para desarrollar a los empleados					X

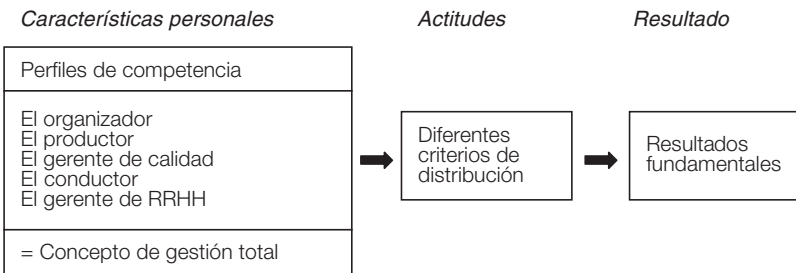
Con los anteriores criterios de contribución en mente, cada gerente es responsable de algunos resultados esenciales de su organización. Los resultados esenciales son productos mensurables.

Para dar algunos ejemplos:

Perfiles de competencia	Resultados esenciales
el organizador	plan de negocios contrato de gestión documentos de política
el productor	resultados del contrato de gestión
el gerente de calidad	encuestas auditorías/evaluaciones informe anual
el conductor	relaciones públicas imagen
el gerente de RH	programas educativos programas de reclutamiento

El concepto total también se basa en los principios mostrados en la Figura 52.

Fig. 52



## 7.6. Gestión de proyectos

### 7.6.1. Introducción

La gestión de proyectos en muchas organizaciones es un método popular de trabajo. El método difiere mucho de las actividades regulares diarias.

La razón por la que se utiliza la gestión de proyectos es para aliviar la empresa próspera. Usualmente será posible para una Administración Tributaria hacer frente a los cambios regulares en la legislación tributaria. Sin embargo, cuando, por ejemplo, hay la necesidad de introducir nuevos procesos o estructuras o cuando la organización tiene que hacer frente a cambios complejos o resultados inciertos, o si el número y consecuencias de los cambios afecta la prosperidad de la empresa, sería recomendable utilizar la herramienta de gestión de proyectos.

Es una suposición muy común que una mera asignación automáticamente llevará a un proyecto exitoso. Desafortunadamente, con frecuencia este no es el caso. Para obtener resultados de los proyectos, se requieren conocimiento y destrezas específicos. Las destrezas requeridas para un gerente de proyecto son tanto “duras” como “blandas”. Las destrezas duras incluyen destrezas de planificación, gestión de riesgo, gestión de calidad y gestión de proyectos. Las destrezas blandas incluyen destrezas de liderazgo y asesoría, por ejemplo.

Un gerente de proyecto tendrá la responsabilidad de entregar resultados de acuerdo con los objetivos fijados en base a las expectativas ejecutivas y del cliente, en un tiempo previamente especificado y usando recursos predeterminados. El éxito del proyecto se basa en la forma en que es preparado, organizado, estructurado y controlado. Otro factor crítico es cómo el gerente de proyecto colabora con miembros del proyecto, el ejecutivo de negocios y otras partes interesadas. La clave para una fructífera gestión de proyectos es tener una clara perspectiva de todos estos aspectos y administrarlos efectivamente.

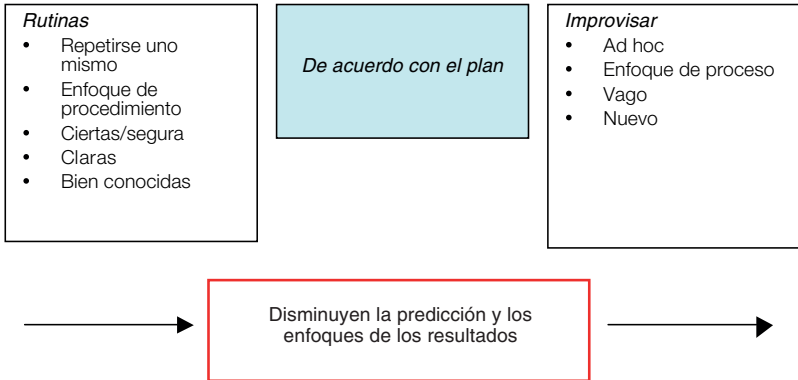
Todas las organizaciones complejas en general y la Administración Tributaria en particular tienen que atender proyectos altamente sensibles. En el mundo de la TI y reingeniería de procesos, generalmente están involucrados numerosos consultores independientes. La gerencia de las organizaciones deben asegurar que los cambios de la organización estén impulsados por el negocio y no por la TI. Las soluciones de TI siempre deben ser una herramienta para lograr los objetivos fijados por la organización. Muchos proyectos tienen que ser administrados dentro del contexto de ambientes y circunstancias cambiantes, presupuestos estrictos, recursos humanos limitados y diferentes expectativas y usualmente también estarán confrontando los difíciles desafíos de determinar el alcance de las tareas.

Esta sección analiza las características esenciales de la exitosa gestión de proyectos en sus diferentes etapas.

## 7.6.2. Definición de un proyecto

Existen tres posibilidades en la organización del trabajo. La Figura 53 ilustra las diferencias.

Fig. 53



La definición aceptable de un proyecto es: lograr un resultado definido con actividades precisamente descritas, en el marco de una organización temporal, de acuerdo con una serie de condiciones. Al analizar los ingredientes elementales de un proyecto debemos reconocer lo siguiente:

- las actividades y resultados están definidos;
- los resultados son entregados de acuerdo con un plan;
- la pericia y capacidad requeridas son cuidadosamente planificadas;
- existe la necesidad de incluir y coordinar disciplinas para lograr el resultado deseado;
- se escogerá el mejor enfoque para que se ajuste al propósito del proyecto;
- la razón de un proyecto es un caso de negocio válido (justificación de la inversión);
- clara distinción entre las responsabilidades de los ejecutivos del negocio (propietario del negocio; director general, comisionado, junta de administración o un director de línea (división) en el caso de autoridades tributarias);
- administración por excepción (las etapas del proyecto están formuladas de tal modo que los empleados operacionales tienen una clara comprensión del resultado deseado);
- los productos son la base de la planificación; y
- el objetivo del proyecto es entregar productos y/o servicios.



### 7.6.3. El caso de negocio

Según se describió anteriormente, el caso de negocio es la esencia del proyecto. Sin la formulación del caso de negocio, el proyecto será un fracaso. Además, se puede decir que muchos proyectos fracasan porque la descripción del caso de negocio o las diferentes interpretaciones por los participantes, ejecutivos y beneficiarios dejan lugar para desviarse del valor agregado determinado original del proyecto.

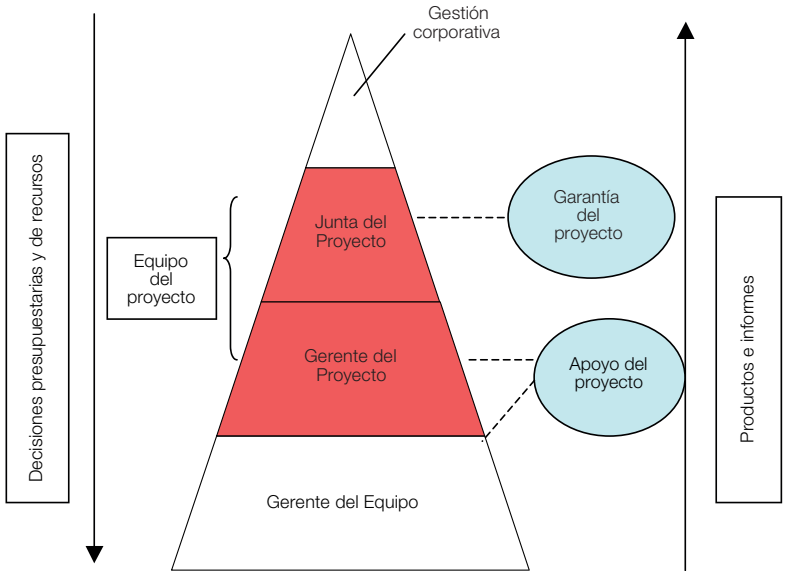
Lo que el caso de negocio debe definir es:

- cuáles objetivos se benefician de los productos del proyecto;
- el valor agregado que la organización espera del proyecto y productos relacionados;
- la consideración de la solución escogida; y
- el análisis costo-beneficio de la solución escogida

### 7.6.4. La organización del proyecto

La organización de un proyecto de acuerdo con ciertos principios universales es crucial para lograr el éxito requerido. La Figura 54 ilustra las funciones elementales.

Fig. 54



*Junta de Proyecto:* El ente ante el cual el gerente de proyecto debe rendir cuentas respecto al logro de los objetivos del proyecto. La junta de proyecto debe ser vista como representante de las partes interesadas. Por ejemplo, en un proyecto pequeño, el patrocinador puede representar los intereses del ejecutivo, el usuario principal y la autoridad técnica, mientras que en un proyecto grande, la junta de proyecto puede conformarse con mas de los tres o cuatro miembros usuales.

La junta de proyecto desempeña tres papeles:

- es la que toma las decisiones a nivel gerencial (superior);
- es responsable de asignar el presupuesto y los recursos para el proyecto; y
- tiene la responsabilidad de administrar el proyecto mediante las reglas de conducción a distancia (es decir, administración por excepción y solamente supervisando la definición del caso de negocio, el marco de tiempo y planificación y los resultados a entregar según los acuerdos etc.).

*Gerente de proyecto:* La persona que dirige el proceso de gestión del proyecto y facilita el proceso de equipo y al cual se le asigna autoridad y responsabilidad para dirigir el proyecto y cumplir con los objetivos del mismo mediante la gestión de proyectos.

Otra definición: La persona con autoridad para administrar un proyecto. Esto incluye dirigir la planificación y desarrollo de todos los productos del proyecto a ser entregados. El gerente de proyecto es responsable de administrar el presupuesto y plan de trabajo así como todos los procedimientos de gestión del proyecto (gestión del alcance, gestión de los aspectos, gestión de riesgos, etc.).

*Equipo del proyecto:* El grupo central de gestión dirigido por un gerente de proyecto y responsable de la gestión y exitoso resultado del proyecto.

*Garantía del proyecto:* En general, cada miembro de la junta de proyecto tiene su propia responsabilidad de garantizar el proyecto. Esto significa supervisar todo tipo de aspectos del proyecto (avance, calidad, riesgos, factibilidad de planificación y cronogramas, etc.). En ocasiones (en grandes proyectos), podría ser recomendable delegar estas tareas a un cuerpo independiente para el proceso de monitoreo.

*Apoyo del proyecto:* Apoyo administrativo al equipo del proyecto, así como al gerente de proyecto.

### 7.6.5. Ejecución del proyecto

Cuando el proyecto ha sido formulado, el caso de negocio ha sido descrito, las responsabilidades están claras y las condiciones organizacionales han sido fijadas, entonces se puede iniciar el proyecto. La planificación es esencial para supervisar y regular la secuencia de las actividades.

Los elementos de la planificación y determinación de fases en el proyecto son:

- definición y análisis de los productos y/o servicios requeridos;
- identificación de actividades y dependencias;
- programación;
- análisis de riesgos;
- reducción de incertidumbres;
- estimulación de la toma de decisiones;
- mejoramiento del control del proyecto;
- mejoramiento de la interacción entre exigencias y soluciones (alineación);
- hacer explícita la disponibilidad de recursos; y
- autorizar el avance.

Ciertos riesgos (con frecuencia imprevistos) pueden aparecer durante la fase de ejecución del proyecto. El análisis de riesgos es una de las actividades anticipadas en la fase de planificación del proyecto. ¿Qué es lo que debemos tener presente para poder identificar riesgos? En primer lugar, los riesgos se pueden clasificar en cuatro tipos:

- *Riesgos internos*: Riesgos dentro del alcance del proyecto y de la influencia del equipo de proyecto.
- *Riesgos externos*: Riesgos fuera del alcance del proyecto y de la influencia del equipo de proyecto.
- *Riesgos de proyecto*: Incertidumbre sobre entrega de los resultados del proyecto.
- *Riesgos de negocio*: Incertidumbre sobre realización de la meta propuesta con los resultados del proyecto.

En este momento es importante mencionar un importante riesgo interno de muchos proyectos. La singularidad del proyecto es esencial (una tarea específica dentro de un marco de tiempo limitado). Los proyectos deben

ser diferentes a las actividades de la empresa próspera. Muchos proyectos (y particularmente algunas de sus actividades) son meramente rutina y/o actividades reguladas y no son parte de un enfoque de gestión de proyecto. El otro riesgo interno relacionado es el hecho de que si el caso de negocio del proyecto es único, los productos deben ser nuevamente alineados con la organización. Los proyectos (y el equipo involucrado) deben ser diseminados y los miembros del equipo del proyecto deben volver a sus funciones anteriores. Los equipos de proyectos en muchas organizaciones parecen tener una vida continua y se transforman a sí mismos en parte integral de las unidades de estructura tecnológica o de apoyo al proceso.

Cada riesgo está relacionado con una persona individual. De otro modo, el riesgo puede escurrirse en un sentimiento mutuo de que todos somos responsables pero mi vecino es un poquito más responsable que yo. Una persona individual que asuma la responsabilidad es la propietaria del riesgo y él o ella es responsable de vigilar y monitorear el riesgo específico y las actividades y elementos del proceso relacionado.

La designación de un propietario del riesgo es uno de los pasos a ser dados en el proceso de identificación de riesgos mediante el cual los riesgos anticipados son identificados y si es posible, analizados. Conjuntamente con esta identificación, se indican las implicaciones (consecuencias) para el proyecto. Por último, pero no por ello menos importante, el proceso de identificación de riesgos se debe llevar a cabo durante todo el proyecto, ya que los riesgos identificados desaparecerán, se tornarán menos importantes, u obtendrán otra prioridad, mientras que aparecerán los riesgos no identificados.

Se recomienda firmemente que el proceso de identificación de riesgos sea tomado muy seriamente por cuanto ofrece una visión en una etapa temprana de los aspectos de planificación, división en fases y aceptación o implementación del proyecto. La simulación y juego de roles pueden resultar muy útil al inicio del proyecto y también constituyen una buena forma de facilitar la composición de equipos entre los miembros del equipo del proyecto.

Los diferentes actores en la gestión de proyectos también tienen diferentes responsabilidades en el proceso de identificación y gestión de riesgos:

- El *ejecutivo de negocio* tiene la responsabilidad general de todo el sistema de gestión de riesgo (incluyendo la evaluación de riesgos y riesgos de gestión del proyecto).

- El *gerente de proyecto* tiene que cumplir las siguientes obligaciones: identificar y registrar los riesgos, realizar el análisis de riesgo y planificar las medidas de control necesarias y relacionadas.
- La *junta de proyecto* tiene la tarea primaria de informar al gerente de proyecto sobre la existencia de riesgos externos, así como la tarea de tomar las decisiones necesarias respecto a las medidas propuestas. Además, debe balancear los costos de las medidas e identificar y controlar los riesgos del proyecto. Finalmente, la junta debe asegurarse de que el enfoque de riesgo del proyecto esté alineado con la gestión organizacional y del programa dentro de la organización.

### 7.6.6. Garantía de calidad

El equipo del proyecto y el gerente del equipo en particular, son responsables de entregar el resultado formulado (productos y servicios) de acuerdo con las normas reconocidas. Se pueden identificar tres principales categorías de gestión de calidad:

- *Calidad del proyecto*: La medida en que el número total de las características de los productos y servicios cumplen con las expectativas.
- *Calidad del proceso*: La medida en la que se realizan las actividades.
- *Calidad del producto*: La medida en la que el producto supera a productos similares y la medida en que el producto cumple con las reglas y reglamento (incluyendo las normas de calidad).

### 7.7. Otros procesos de apoyo

La gestión de recursos humanos es principalmente considerada como el proceso de apoyo primario; sin embargo, desde la perspectiva de administrar y dirigir la organización tranquilamente, hay más. Los procesos de apoyo son las llamadas funciones PIOFAH, las cuales son:

- personal (de GRH);
- sistemas de información;
- organización;
- finanzas;
- administración; e
- instalaciones (oficinas) y suministros.

### 7.7.1. Finanzas

Es axiomático que el financiamiento eficiente de los principales procesos sea una condición de apoyo importante. Los aspectos más significativos de esto son:

- *Gestión de presupuesto*: Esto incluye la preparación anual del presupuesto y las estimaciones multianuales, procesamiento de los cambios hechos al presupuesto de la Administración Tributaria (por ejemplo, costos ejecutivos en relación con cambios en los reglamentos o nuevas tareas), determinar la distribución del presupuesto y el monitoreo mensual de y presentación de informes sobre la ejecución del presupuesto en términos tanto de ingresos como gastos.
- *Re-evaluaciones financieras*: Estas son investigaciones dirigidas a un elemento específico del presupuesto. Las mismas se realizan anualmente a fin de evaluar si, y cómo se pueden economizar costos sin limitar demasiado la efectividad de las políticas.
- *Política de compras o suministros*: La política de compras se propone lograr beneficios financieros y de eficiencia mediante la concentración de las compras y estandarización de los contratos a ser celebrados a nivel de la oficina local o de división.

### 7.7.2. Instalaciones y suministros

En general, el personal a todo nivel debe disponer de las mejores instalaciones y suministros posibles que les pueda proporcionar la Administración a fin de permitirles realizar su trabajo. En vista de que los costos de personal usualmente constituyen el rubro de costo más alto, la inversión en las instalaciones y equipos necesarios para realizar el mejor trabajo posible es un gasto saludable. Los materiales pobres, desactualizados o rotos generalmente requieren numerosas adaptaciones. Esto conduce a demoras, y por consiguiente a una paralización en la producción, que últimamente resulta más costosa que el material nuevo y confiable. Una silla vieja o débil o una luz titilante, por ejemplo, pueden llevar a fatiga física, lo que reduce la producción individual.

Un punto importante de atención es la organización del área de trabajo. En general, el personal con el que se suele hablar frecuentemente debe tener los escritorios u oficinas cerca. La proximidad física es un factor esencial

para determinar la regularidad del contacto. Trabajar en otra parte del edificio o en otro piso resulta en una restricción significativa del contacto.

Los proveedores de muebles de oficina han realizado estudios sobre las situaciones de oficina más funcionales. Los diagramas sobre “flujos de trabajo” han indicado cómo se pueden diseñar de la manera más estratégica las rutas para caminar, salones de trabajo, salones para guardar los registros y escritorios. Al diseñar una oficina, vale la pena tomar en cuenta la funcionalidad, por cuanto beneficia la producción.

### 7.8. Tecnología de información

Esta sección se enfoca en la información en la Administración Tributaria. Inicialmente bosquejamos la esencia de los sistemas de información antes de describir las consecuencias para la organización.

En las tres últimas décadas, las Administraciones Tributarias han invertido considerablemente en TI y prácticamente no hay ninguna autoridad tributaria que no tenga una estrategia de negocio electrónico. Actualmente, muchos contribuyentes atienden sus asuntos tributarios a través de Internet y obtienen la información necesaria gracias a los sitios web de las Administraciones Tributarias. Hoy en día, no cabe duda alguna que el proceso de TI es parte integral del negocio esencial, la planificación estratégica y presupuesto y ciclos de inversiones de la Administración Tributaria.

#### 7.8.1. La esencia de los sistemas de información

Existen varias razones para que las Administraciones Tributarias se enfoquen en la TI y diseñen una estrategia específica para la misma. Los siguientes son elementos de una política de TI:

- Las Administraciones Tributarias son esencialmente organizaciones que procesan y generan información;
- La TI es una condición necesaria, aunque no suficiente;
- la TI y los sistemas de información constituyen un medio y no un fin en la administración de impuestos;
- la gestión de proyectos de modernización son realmente proyectos de ingeniería;
- debido a la disponibilidad de la TI en cada plataforma y la accesibilidad por diferentes usuarios, la integración de complejos sistemas de TI se convirtió en una profesión en sí;

- la cohesión entre tecnología, almacenamiento de datos, requerimientos de usuarios, sinergia con los procesos, estructura organizacional y responsabilidades, seguridad de datos e intercambio de información requiere un fuerte enfoque en la arquitectura de TI;
- un sistema de información tributaria puede definirse como el “hardware”, “software”, bases de datos, equipo de comunicación, procesos manuales y automatizados y conocimiento experto necesarios para convertir los datos ingresados en los productos y resultados de información deseados;
- los sistemas de información constan de bases de datos y una serie de sistemas que involucran operaciones, control, decisiones, seguridad, comunicaciones, producción, consultas y relaciones con otras instituciones públicas y entidades colaboradoras; y
- el funcionamiento de un sistema de información tributaria está directamente relacionado con su ambiente y su funcionamiento exitoso será determinado, *inter alia*, dentro del contexto tributario, por el sistema tributario y sus reglas legales, la estructura organizacional y los recursos humanos de la administración, el apoyo político de las autoridades a la gestión tributaria, los clientes externos e internos (contribuyentes y funcionarios) y agentes externos (bancos, agencias colaboradoras, informantes etc.) y otras instituciones públicas que interactúan con el sistema de información.

Las Administraciones Tributarias son esencialmente organizaciones que procesan y generan información. La revolución de la TI no ha cambiado esta prerrogativa y a través de las décadas, los insumos de las Administraciones Tributarias son información y sus productos son información. La pirámide de información que aparece más adelante (Fig. 55) muestra que, en la base, el almacenamiento de datos es esencial. Cómo utilizar los datos en cierto contexto provee información y la información es el insumo para analizar y pronosticar los resultados deseados. En la parte superior vemos todos los sistemas basados en experiencias, tradición de los análisis, metodologías usadas, ajuste mutuo, requerimientos del trabajo, etc. La pirámide de información ha existido por siglos pero gracias a la TI, el almacenamiento y disponibilidad de datos se está tornando mucho más eficiente y, gracias a nuestros sistemas computarizados tenemos acceso a la información.

Como ejemplo, se puede hacer una comparación usando una característica de Internet disponible a nivel mundial para hacer una reservación de hotel.

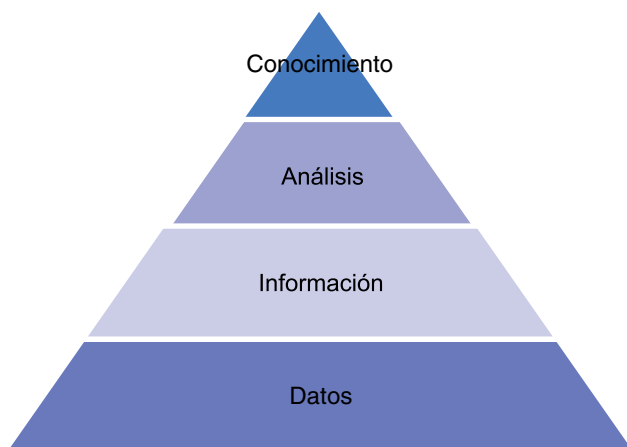
Los datos son los nombres de los hoteles, clasificación, habitaciones y tarifas. Conjuntamente con la disponibilidad, esto provee la información de



usuario sobre si el hotel está o no libre para ser reservado. Y, gracias a la retroalimentación de los usuarios, podemos ver si el hotel es recomendado o los servicios están de acuerdo con las expectativas y si constituye valor por el dinero (análisis). Los proveedores utilizan muchas características técnicas para reservar servicios y mediante el uso regular el cliente logra experiencia (es decir, conocimiento) y puede dar al proveedor un registro personal del uso del sitio web.

Para una Administración Tributaria, la funcionalidad no es diferente y el proceso inicia con datos sencillos (número de identificación tributaria, direcciones, registro técnico tributario, etc.) yendo a través la cadena entera y en la parte superior, vemos sistemas basados en humanos tales como inteligencia, investigación, capacitación y desarrollo y planificación estratégica, procesos que no podrían existir sin una organización disciplinada de datos e información.

Fig. 55



La TI es una condición necesaria aunque no suficiente. Las computadoras, software, comunicaciones, bases de datos, procedimientos y sistemas expertos son necesarios, aunque no condiciones suficientes para hacer la gestión de la Administración Tributaria más eficiente, ya que estos esfuerzos deben ser realizados simultáneamente con otras acciones de gran relevancia, tales como decidido apoyo político, voluntad real de administrar los impuestos y compromiso y participación efectivos de todos los funcionarios de la organización. Se debe enfatizar, sin embargo, que la TI y los sistemas de información son un medio y no un fin en la gestión de

impuestos. En este sentido, la identificación y definición clara y precisa de los requerimientos de información de todas y cada una de las áreas funcionales, procesos y ciclos derivados de la relación Administración Tributaria contribuyente son factores claves para el diseño y desarrollo de los sistemas de información.

Mencionamos anteriormente que la gestión de proyectos de modernización constituyen verdaderos proyectos de ingeniería. Un proyecto para modernizar una Administración Tributaria que comprende el diseño y desarrollo de sistemas de información debe ser administrado como un importante proyecto de ingeniería. Es decir, el proyecto debe ser organizado por un líder responsable; se deben preparar diseños conceptuales y detallados de los sistemas y estos últimos se deben llevar a cabo con la participación de los expertos tributarios de la organización y ser aprobados por las autoridades; se debe planificar, organizar y supervisar la ejecución de las actividades, se deben probar los programas y sistemas antes de ser implementados; se debe capacitar a los usuarios y operadores; y los sistemas deben ser documentados y formalmente entregados. Por lo tanto, se debe aplicar una metodología estricta y comprobada para cumplir con el plan anticipado. Las lecciones aprendidas para la adecuada gestión de proyectos (véase 7.6) son esenciales para el éxito de diseño e implementación de proyectos de TI.

### 7.8.2. La Administración Tributaria y la TI

La efectividad de las Administraciones Tributarias depende, en gran medida, de la disponibilidad de sistemas de información efectivos. También es un hecho indiscutible que las nuevas realidades del mundo y las crecientes necesidades y expectativas de la sociedad impone desafíos complejos a las administraciones. Estas se ven obligadas a favorecer la competencia justa entre los diferentes agentes económicos reduciendo efectivamente las brechas del incumplimiento tributario y aumentando substancialmente su productividad en términos de la recaudación tributaria y mejorando sus servicios e imagen ante los ojos de la sociedad. Estos factores obligan a las Administraciones Tributarias a emprender cambios profundos y radicales en breves marcos de tiempo, respecto a la forma en que se administran los impuestos.

La solución radica en enfrentar el problema desde una perspectiva holística, considerando no solamente la estructuración de sistemas de información efectivos, sino aspectos fundamentales tales como:

- suficiente apoyo político y voluntad formal de generar el cambio;
- máxima revisión y simplificación del sistema tributario del país;

- un código tributario bien estructurado y adecuado;
- una legislación tributaria clara, precisa y detallada;
- una Administración Tributaria con autonomía técnica, administrativa y financiera y recursos para su eficiente gestión;
- una estructura organizacional adecuada que promueva la gestión efectiva mediante la delegación de responsabilidades, procesos de gestión efectivos y una adecuada relación fisco-contribuyente;
- una estrategia planificada de corto y largo plazo para la implementación modular y gradual de sistemas de información que pueda implicar una nueva forma de gestión tributaria y que pueda ser acompañada de programas de capacitación del personal y cambios profundos en la cultura organizacional de la Administración Tributaria;
- todos los sistemas de información y bases de datos tributarios deben ser integrados y se debe disponer de las herramientas requeridas para combatir el incumplimiento tributario, facilitar el cumplimiento tributario y satisfacer los requerimientos de información a los niveles operacional, gerencial y de control interno para la gestión efectiva de una Administración Tributaria moderna; y
- el desarrollo y profesionalización de los recursos humanos y garantía de que su continuidad y permanencia es totalmente independiente de los cambios políticos.

### 7.8.3. La tarea permanente de la TI

Las autoridades tributarias tienen que tratar la TI como un factor constante en todas sus decisiones estratégicas y operacionales. ¿Cuál es la agenda actual para el desarrollo de la TI y qué interrogantes y tareas deben enfrentarse en la planificación a largo plazo y requerimientos de presupuesto? La Administración Tributaria Argentina (AFIP) realizó dicho inventario:<sup>193</sup>

- desarrollar nuevos servicios bajo sistemas de interacción directa con los ciudadanos a través de Internet y la integración en tiempo real entre aplicaciones;
- desarrollar un nuevo sistema altamente integrado, estable y confiable que permita mejorar significativamente las funciones operacionales y de control de la organización;
- lograr la integración total de los sistemas existentes y garantizar que las bases de datos sean actualizadas en tiempo real;

---

193. “Planificación estratégica de las TICS: Dilemas planteados por el ambiente actual”, presentado durante la Asamblea General del CIAT (Santo Domingo, Abril 2009) por la Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina (AFIP).

- implementar un sistema único de autenticación y autorización de usuario siguiendo el modelo de autenticación electrónica aplicable en todos los sistemas y capaz de sostener millones de usuarios e identificaciones;
- implementar un sistema de arquitectura único, homogéneo, estable y controlable para todos los sistemas de la organización;
- diseñar plataformas de desarrollo de sistemas estandarizadas;
- aplicar metodologías de desarrollo uniformes;
- unificar y fortalecer la red de telecomunicaciones;
- implementar herramientas y prácticas de monitoreo para todos los servicios proporcionados;
- definir y desarrollar servicios de red uniformes para el suministro de servicios de gobierno a negocios y de gobierno a gobierno mediante una tecnología única;
- aumentar las velocidades de detección, diagnóstico y solución de problemas e incidentes;
- fortalecer la estructura de TI para medir y satisfacer los niveles de servicios acordados; y
- llevar a cabo la reingeniería de los sistemas preexistentes para adaptarlos a las nuevas arquitecturas.



**Que divertido. Siempre presionan “instalar”  
sin leer el convenio de licencia.**

Caricatura por Dominique Deckmyn (Inventario de Caricaturas No. dden 24)

Gracias a esta lista podemos llegar a ciertas conclusiones que son esenciales para entender la dinámica de la TI:

- La TI requiere planificación y, aquí, confrontamos una de los más importantes riesgos de la estrategia de TI. Los beneficios de la TI se basan en la planificación a largo plazo y se pueden lograr solamente si la gerencia de la Administración Tributaria (con el apoyo político necesario) puede diseñar, invertir y alinear los recursos más allá del marco de planificación normal en el ambiente político, presupuestario y económico.
- Para la inversión en TI, es importante que el marco presupuestario no esté limitado al ciclo presupuestario anual del fisco. Los costos de inversión y mantenimiento y ganancias de eficiencia calculadas son solamente posibles en un programa de planificación a largo plazo. Esto tiene como consecuencia que los entes controladores (comité nacional de auditoría, comités parlamentarios, división de planificación y control del fisco, etc.) también tienen que tomar en cuenta la planificación a largo plazo (como un marco de 5-10 años para proyectos únicos de TI).
- Anteriormente se hizo referencia a la necesidad de un buen enfoque de gestión de proyecto. Muchos proyectos de TI se inician como fracaso debido a la definición del caso de negocio, el diseño funcional relacionado, el sólido inventario de riesgos, el marco presupuestario realista, la definición de momentos cruciales de decisión, los elementos de control, un plan de comunicación y un sistema de presentación de informes con advertencia temprana.
- El diseño de una arquitectura de TI es crucial. El arquitecto ofrece una respuesta a:
  - la descripción del diseño fundamental del sistema de información;
  - los diferentes componentes del sistema;
  - las relaciones en el propio sistema así como con otras aplicaciones en el ambiente;
  - los principios escogidos para diseño y evolución.
- Resulta difícil cuantificar, y a veces imposible pronosticar, el resultado de la TI. Se debe abandonar la idea de que la TI es solamente automatización de los procesos existentes. Si así fuera, entonces sería fácil predecir el resultado y se podría calcular la eficiencia de reemplazar

costos recursos humanos mediante la automatización. Sin embargo, la introducción de la TI tiene su propia dimensión. La introducción del Internet, teléfonos celulares o el uso personal de computadoras portátiles y lectores electrónicos no constituyen un reemplazo de servicios anticuados, sino son una nueva forma de vivir y trabajar. La pregunta no es cuán eficiente sea la nueva tecnología y qué es lo que reemplaza o apoya mejor que las facilidades anteriores, sino más bien cómo integrar la nueva característica en la organización moderna. A la TI no le sirve de nada examinar cuáles son siempre los beneficios en costos e ingresos de las nuevas tecnologías. Tal vez una Administración Tributaria tradicional con formularios, libros de registros en papel, un servicio telefónico remoto y selección manual para auditoría y el sentido común puede resultar más barato que la moderna Administración Tributaria impulsada por la TI. ¿Quién lo sabe? Sin embargo, los servicios prestados no están en línea con las expectativas entre un gran público. Ejemplos ilustrativos son aquellas Administraciones Tributarias que iniciaron sus programas de modernización en los años 90 (Chile, Estonia, Malasia, etc.) e introdujeron inmediatamente las ventajas de la moderna tecnología de información y comunicación. La revolución de la TI le proporcionó a estas autoridades tributarias el medio para modernizar y fortalecer su administración con inversiones razonables y controlables. Estas no tuvieron que migrar los procesos existentes hacia un ambiente de TI, sino más bien pudieron crear nuevas dimensiones, métodos de trabajo y comunicaciones con los contribuyentes gracias a las facilidades de TI disponibles en el mercado comercial.

- El sector público, a diferencia del sector privado, tiene más restricciones al incorporar, renovar, capacitar, promocionar e incentivar a sus recursos humanos. Estas restricciones limitan la velocidad para responder a nuevas exigencias o aprobar nuevas tecnologías. Sin embargo, hemos visto que debido a nuevas y mayores exigencias por las partes interesadas externas, y la complejidad del tratamiento tributario, sencillamente hay más demanda de funcionarios tributarios. La introducción de las tecnologías de información apenas ha reducido el número de funcionarios. El desafío es proveer más o que el personal existente esté dispuesto a adoptar nuevas metodologías de trabajo y si desean ser capacitados. La pregunta actualmente no si el número de personal tiene que ser reducido, sino más bien cuál es la calidad del personal.

### 7.8.4. Lecciones aprendidas de la arquitectura de TI

En secciones anteriores hemos explicado la importancia de contar con una arquitectura de TI sólida en la Administración Tributaria. La arquitectura es el mapa, o diseño funcional, que conecta los diferentes procesos, usuarios y requerimientos técnicos. En Países Bajos, la agencia (HEC, Centro de Pericia) que desempeña un papel en el apoyo al sector público para diseñar la infraestructura del TI listó las cosas que “deben y no deben” hacerse al establecer una arquitectura de TI:

- Impedir la situación en que la organización considera que la arquitectura es impulsada y diseñada por ingenieros de TI externos. La metodología y arquitectura constituyen el marco para hacer las selecciones adecuadas en la tercerización y selección de los vendedores correctos y por esta razón, el conocimiento requerido debe ser interno.
- La arquitectura de TI es una referencia y no un plano. Los principios son elementales pero las soluciones escogidas pueden diferir con el tiempo. Es una orientación y se trata más del viaje en sí que del destino (es decir, flexibilidad incorporada).
- Considere no solamente las soluciones y tecnologías desarrolladas en el sector público, sino también vigile los avances en el sector privado, particularmente si también hay numerosas relaciones operacionales con el sector de negocios.
- La arquitectura de TI no es un proceso aislado sino que tiene que estar alineado con el desarrollo organizacional. Por lo tanto, es parte del proceso de cambio con la dinámica requerida de lograr compromiso, interacción y comunicación abierta.
- Siempre trate de evitar introducir una nueva “exageración”. La arquitectura de TI es un proceso de alineación y solamente puede ser exitosa si se reconocen los procesos principales y requerimientos administrativos relacionados.
- Evite el lenguaje excesivamente técnico o políticamente correcto. Sea claro y transparente.
- Use la arquitectura de TI como referencia y tenga cuidado de las correlaciones esenciales con el diseño organizacional, las tareas y desempeño permanentes, el proceso de cambio y gestión de riesgos.

- Encuentre el balance correcto entre compromiso y urgencia para usar la arquitectura de TI.
- Cree las precondiciones para el uso correcto de la arquitectura de TI (funcionarios con destrezas y capacitación dedicada).
- Por último, pero no por ello menos importante, asegúrese de que la visión y arquitectura de la TI sean partes integrales de la agenda gerencial. Para las Administraciones Tributarias, un miembro de la junta directiva debe ser responsable de la cartera de TI. A nivel operacional, uno de los miembros del equipo gerencial también debe rendir cuenta de la implementación y evaluación de la TI.

#### 7.8.5. Condiciones y criterios importantes

Ya hemos descrito la definición de un sistema de información y las metodologías a ser consideradas. Esta sección resume lo que el sistema de información básica debe proveer a la Administración Tributaria y, en este contexto, nos referimos a los elementos claves de dicho sistema, los cuales son independientes para el sistema específico escogido.

Un sistema de información tributaria debe permitir a la Administración Tributaria:

- identificar a todos los contribuyentes;
- tener disponible un registro de contribuyentes permanentemente actualizado;
- disponer de procedimientos y medios suficientes disponibles para una amplia y efectiva información y asistencia al contribuyente;
- garantizar la confiabilidad y calidad de la información tributaria y contable almacenada;
- integrar toda la información tributaria de los contribuyentes, a fin de estar precisamente consciente de todos los datos que afectan su situación tributaria, incluyendo información sobre impuestos al comercio exterior;
- controlar el cumplimiento de los contribuyentes con sus obligaciones tributarias; es decir, estar consciente de su comportamiento tributario;
- detectar prontamente y tomar acción en relación con los contribuyentes omisos y morosos;
- cruzar los datos declarados por los contribuyentes con otros datos de terceras personas para determinar la confiabilidad de las declaraciones



presentadas y realizar tantos cruces de información como sean necesarios para llevar a cabo verificaciones profundas o controles masivos, según sea necesario;

- detectar y tomar acción contra los contribuyentes evasores;
- notificar y citar prontamente a los contribuyentes cuando se detecten diferencias que surjan de su comportamiento tributario;
- garantizar la aplicación del régimen de sanciones estipulado por la ley;
- introducir y formalizar procedimientos de recaudación mediante recaudación voluntaria y coactiva;
- dar seguimiento y controlar todas y cada una de las diferentes acciones administrativas; y
- garantizar el control de gestión (auditoría interna) de las diferentes áreas que comprenden la Administración Tributaria y proporcionar información.

La siguiente tabla lista los factores críticos de éxito de un buen sistema de información y proporciona un perfil de los riesgos involucrados.

Factor crítico de éxito	Riesgo
Accesibilidad	Ejercer debida precaución y garantizar reglas de seguridad en transmisión de datos.
Comprensión	No todos los usuarios tienen los mismos antecedentes. Cerciórese de no patrocinar a usuarios experimentales y no sobreestime el conocimiento de los novatos.
Entrega a tiempo y dentro del presupuesto	En términos de diseño e introducción de sistemas de TI, los aspectos de planificación y control muchas veces están lejos de ser realistas. El riesgo no está en que es necesario invertir más de lo planificado, sino más bien que los usuarios finales se tornan escépticos respecto a la entrega. El manejo de las expectativas es crucial.
Uso de tecnología	¿Está el mercado dictando la organización? Encuentre el balance adecuado entre sobre-reaccionar a las nuevas tecnologías y llegar demasiado tarde, lo que significa que los clientes están mucho más avanzados en sus desarrollos.
Confiabilidad	Es imposible el 100% de confiabilidad (o requerirá una inmensa porción del presupuesto). No obstante, el procesamiento de datos debe basarse en definiciones uniformes.

Factor crítico de éxito	Riesgo
Capacitación de usuarios	Evitar ser demasiado lento o demasiado perfeccionista. La improvisación y la capacitación en el trabajo son aspectos claves en los programas de capacitación de los usuarios.
Esfera de acción de los gerentes (1)	Los gerentes deben estar claros en sus expectativas y dar instrucciones adecuadas. Su interés debe enfocarse en el uso de datos, no la tecnología. Los gerentes deben comprender las operaciones. El conocimiento profundo de los requerimientos del trabajo diario es una precondición para el éxito.
Esfera de acción de los gerentes (2)	Los gerentes, no los diseñadores de TI, deben tomar las decisiones sobre las especificaciones de los productos o datos.
Limitación	Manténgalo sencillo. Los sistemas de información de gestión complicados (por ejemplo: procesadores gigantes de datos) son muy costosos y no siempre son valiosos.

### 7.8.6. Consecuencias para las organizaciones

Según se señaló anteriormente, la última década fue testigo de una integración de la tecnología de la información, tecnología de comunicación y contenido. El principal cambio es que en la esencia operacional de las organizaciones en particular (así igualmente las Administraciones Tributarias), todo el mundo ahora tiene acceso a cada base de datos (lo que solamente se puede impedir mediante procedimientos de autorización). Sin embargo, en un sentido técnico, la esencia operacional consiste en trabajar con los datos, distribuirlos y analizarlos. La consecuencia es que el liderazgo puede aparecer en todas partes en la organización de la red y el papel de la gerencia consiste en la habilidad de aprender de la experiencia con la esencia operacional y establecer vínculos entre las redes. Existe una gran posibilidad del uso individual de la tecnología y que el trabajador en la base de la pirámide tenga acceso a todas las cinco esferas y cinco tecnologías. Nuevamente, el aspecto clave es compartir (ideas, valores, datos, y tecnología compartidos) y comunicación es la palabra santa para conectar a las personas. Esta influencia tecnológica es un estímulo para hacer las organizaciones más planas y éstas son requeridas y posibles. Naturalmente, la gerencia media existente puede tratar de detener esta tendencia, pero dichos esfuerzos serán en balde.

5 esferas en nuevas organizaciones	5 tecnologías
multimedios personales	arquitectura remota y móvil
trabajo de computadora en grupo	gestión de información
estructura de información de la empresa	arquitectura de procesadores centrales
estructura de información dentro de la empresa	arquitectura de cliente-servidor
Internet	internet/intranet

El flujo en las organizaciones será más en dos direcciones de arriba hacia abajo en lo que respecta a la estrategia y planificación, de abajo hacia arriba para informar y monitorear. En base a este concepto, inmensos departamentos con personal de apoyo también son menos necesarios. El núcleo operacional profesional organizará la planificación y control él mismo y las necesidades de GRH también se derivarán de las operaciones. El personal de apoyo se limitará en tamaño pero no en calidad. Solamente sobrevivirán aquéllos del personal de apoyo que tengan experiencia y puedan facilitar y asesorar al núcleo operacional. Las organizaciones vitales del futuro serán más planas, con mayor alineación estratégica entre la gerencia superior y el núcleo operacional y solamente con la asistencia de algunos altamente apreciados “sumos sacerdotes”. Habrá terminado el refugio seguro en la gerencia media y procesos de apoyo para los gerentes y expertos que no funcionan.



Caricatura por Fran (Inventario de Caricaturas No. forn 66)

La transparencia y la transferencia de conocimientos son términos claves en las organizaciones modernas. La gerencia tiene una gran responsabilidad para lograr esto y el aspecto clave para ellos será conectar a las personas, sistemas y organizaciones. El jefe clásico que aguarda en la sala de reuniones para que el personal traiga noticias sobre el desempeño interno y las expectativas externas enfrentará oposición. El gerente moderno estimulará al personal, lo respaldará en su desarrollo personal y continuamente tratará de conjugar la información recogida, las destrezas del personal y las experiencias en una propuesta de conocimiento única que constituirá el punto de venta de la organización. La Administración Tributaria del futuro no es diferente. Será una inmensa institución de información técnica que brinde a los contribuyentes, otras partes interesadas públicas y a su propio personal los datos necesarios para suplir sus necesidades.

La consecuencia de la transparencia en información (y su accesibilidad) es que muchos agentes intermediarios desaparecerán. El consultor tributario y el contador tendrán que probar constantemente que añaden algo a la cadena entre las actividades comerciales y las autoridades tributarias. Proveer meramente información que también se puede obtener de fuentes abiertas no constituye el valor agregado requerido. La tendencia de agentes intermediarios que desaparecen ya es evidente en el mundo financiero (con la ayuda de Internet, los bancos están llevando a cabo su negocio con los clientes y estos últimos pueden comparar, en línea, el nivel y precio de los servicios), en el mercado de diversión y vacaciones (los clientes pueden hacer sus reservaciones de vuelos y alojamiento directamente a través del Web y muchos agentes de viajes no pueden brindar un servicio que sea diferente a lo que ya se ofrece a través de Internet) y, finalmente, en el mercado de bienes raíces (los agentes encuentran una dura competencia por parte de los mercados que existen en el Web). El floreciente sector de los agentes intermediarios (si se les puede llamar así), sin embargo, forma la nueva clase de proveedores, propietarios y diseñadores del sitio web.

Como ya se mencionó, las organizaciones del futuro son parte de una red y tienen que estar accesibles a las personas externas. Las relaciones se están tornando crecientemente importantes y los expertos que realizan las conexiones tienen el futuro en sus manos. El concepto del centro desaparecerá y la casta de gerentes tendrá que salir de sus oficinas y enfrentar a las partes interesadas, sus competidores, sus socios estratégicos y por último, a su propio personal operacional. La organización plana como parte de una cadena de conocimiento y proveedores de servicios es posible gracias a la revolución de la TI.

## 7.9. Reconsideración y tercerización de las funciones

### 7.9.1. La tipología de los departamentos de apoyo

Mintzberg definió a los departamentos de personal de apoyo como unidades que consisten en analistas que sirven a la organización influyendo en el trabajo de otros.<sup>194</sup> Estos analistas fueron removidos del flujo de trabajo operacional, pueden estar involucrados en el diseño y planificación de los procesos de trabajo, o en la capacitación del personal que está realmente realizando el trabajo, pero no lo hacen ellos mismos. Resulta interesante prestar atención a la frase: “removido del flujo de trabajo operacional”. Esto ya enfatiza la distancia entre funciones de apoyo y operacionales. Otra observación de Mintzberg es que las unidades de personal de apoyo sienten la presión del “esfuerzo hacia la estandarización” ya que el diseño de estándares es la razón de su existencia. Esto equivale a un esfuerzo por la descentralización horizontal limitada.

En ocasiones usted puede encontrar en sus archivos artículos de hace muchos años y descubrir que la idea todavía es válida. Gerco Ezerman publicó un artículo en 1983 que trabaja del tema de las unidades de personal de apoyo.<sup>195</sup> Ya él había descrito cinco importantes avances que pueden explicar el crecimiento de estos departamentos antes de 1983(!):

- *Aspectos de gestión:* Con el crecimiento de las organizaciones y las fusiones entre las mismas había una demanda constante de información para controlar a las organizaciones.
- *Crecimiento de la especialización:* Ezerman mencionó la demanda ex-posicional por todos los tipos de profesionalismo para hacer frente a la necesidad de mejor conocimiento en las teorías organizacionales, política de GRH, cuestiones de mercadeo, procesos de TI, etc.
- *Nivel de educación:* Las destrezas y conocimiento generales de los empleados se han estado desarrollando desde la Segunda Guerra Mundial. Cada profesional tiene sus propios valores, preferencias y prioridades. Ezerman hasta se refiere a los efectos de la desintegración para

---

194. Mintzberg, H., *The structuring of organizations*, (La estructuración de las organizaciones) NJ: Prentice-Hall, 1979, p 29.

195. Ezerman, G., “Stafafdelingen onder druk, Terug naar het primaire process”, *M&O* (1983/3).

la organización y a que el crecimiento del personal de apoyo constituye una receta para el mecanismo de integración.

- *Gestión de la participación:* También hubo un movimiento hacia la mayor participación de los empleados entre 1965-1975. Los deseos de un mayor ajuste y comunicación interna dio un empuje a todos los tipos de proyectos y experiencias relacionadas.
- *Mecanismo de crecimiento autónomo:* Ezerman se refirió al término “mecanismo” del modo siguiente:
  - mientras más grande sea el departamento, más importante el jefe;
  - mientras más grande sea el departamento, mayor el pago del jefe;
  - mientras más grande sea el departamento, se crean más demandas y necesidades en el ambiente;
  - mientras más grande el departamento, más miembros del personal desean desempeñarse conforme a sus tareas y metas y desean adquirir tantos proyectos como sea posible para justificar su existencia.

Otras características que los departamentos de personal tienen en común incluyen:

- *Departamentalización:* Las unidades separadas en funciones de apoyo tienen preferencia por unidades únicas e independientes. La coordinación entre las unidades del personal parece difícil.
- *Rivalidad y diferencias de posición:* Los profesionales prefieren discutir sus tareas, responsabilidades y posición. La estrategia o planificación puede ser más “enérgica” que la selección y remuneración y ellos pueden disponer de una posición más alta que la de comunicación interna.
- *Desempeño y productividad:* A las unidades de personal de apoyo les gusta discutir los objetivos y metas estratégicas del núcleo operacional, pero les desagrada tener más transparencia sobre su propio valor agregado.
- *Las unidades del personal de apoyo olvidan estructurar el puente entre sus actividades y la principal misión de la organización:* Ello debido al hecho que es difícil medir el propio nivel de servicio y particularmente si los servicios, al núcleo operacional, contribuyen al cumplimiento de alguna meta.

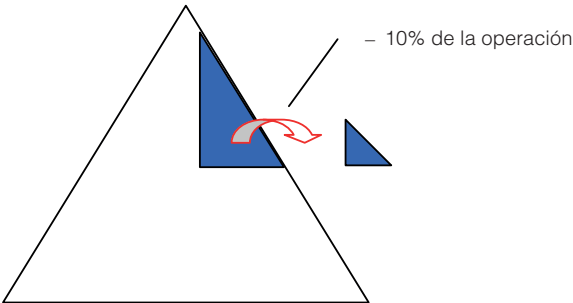
### 7.9.2. Modelos de tercerización

De vez en cuando surge una discusión en una organización respecto a lo que debe hacerse sobre los costos generales en las funciones de apoyo. El primer dilema es que la gerencia superior le pedirá al personal de apoyo asesoría respecto a este tema. Es como preguntarle al pavo qué comer para Navidad. Los departamentos de GRH y Planificación y Control estarán entusiasmados en hacer su investigación y probablemente no lleguen a ninguna conclusión o recomendación en absoluto, o tendrá la osadía de dar seguimiento a lo que llamarían “reorganizaciones difíciles” proponiendo personal adicional “temporal”. De modo alterno, hacer la misma pregunta a consultores independientes traerá el mismo resultado y, además, costará a la organización considerables honorarios gerenciales y el consejo probablemente sea que se disminuyan las funciones de personal de apoyo interno a favor una mayor tercerización.

Hay diferentes métodos disponibles para reestructurar las funciones del personal de apoyo:

- *Método de partición o terminación:* La opción menos dolorosa. Las vacantes no serán llenadas, una ligera reducción del presupuesto financiero y la esperanza general de la jubilación anticipada serán los resultados. Esta es la opción por la cual la gerencia no tiene que tomar ninguna decisión difícil. El personal para los procesos de apoyo será congelado y la porción de procesos de apoyo disminuirá con el tiempo (particularmente si otras categorías aumentan) (véase la Figura 56).

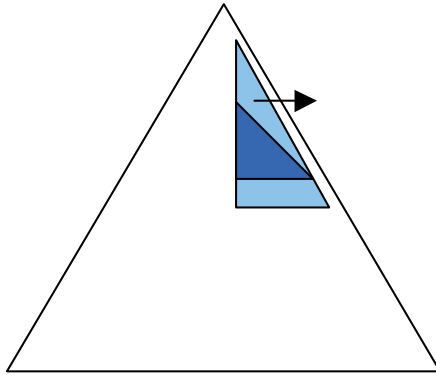
Fig. 56



- *Modelo de reducción de intelectuales:* La gerencia superior está dispuesta a tomar decisiones difíciles y considerar la reducción del

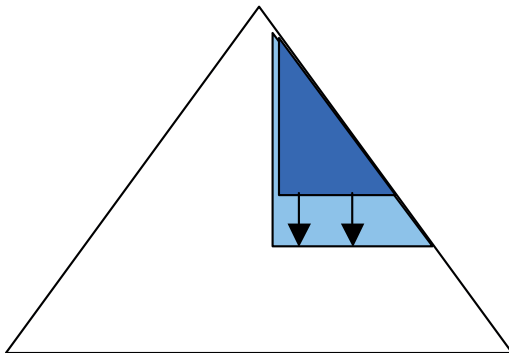
personal. El objetivo es minimizar el personal de apoyo a un número inferior de profesionales altamente calificados. Probablemente también habrá un programa de tercerización para transferir las funciones a organizaciones en que las actividades de apoyo constituyen la esencia de su negocio (por ejemplo: tercerizar las funciones financieras internas a una firma contable) (véase la Figura 57).

Fig. 57



- *Modelo de reemplazo interno:* La organización ve posibilidades de transferir empleados del personal de apoyo en el núcleo operacional y niveles de gerencia media. Esto tiene la ventaja de que la experiencia del personal de apoyo se incorporará a la organización permanentemente y se minimizará la distancia del personal de apoyo (véase Figura 58).

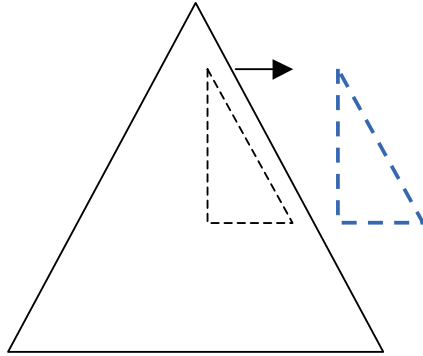
Fig. 58





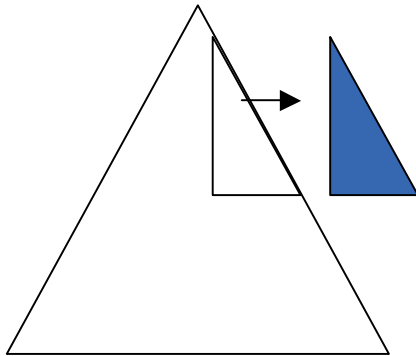
- *Modelo de transferencia semi-externa:* Una unidad de personal de apoyo será privatizada pero la “organización madre” mantiene la obligación por un número fijo de años de que un cierto porcentaje de costos de rotación o internos serán asignados a la compra de ciertos servicios o productos (véase la Figura 59).

Fig. 59



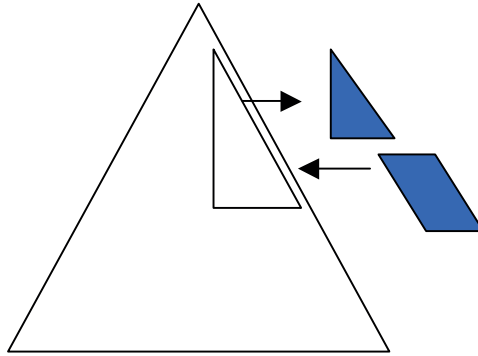
- *Modelo de transferencia externa:* Toda la unidad de apoyo será privatizada mediante una operación gerencial de adquisición. Las condiciones del mercado externo mostrarán si el valor agregado de la unidad de personal de apoyo ( ahora una compañía independiente) será apreciada por los nuevos clientes (véase la Figura Fig. 60).

Fig. 60



- *Modelo de reconsideración:* Se abandonarán ciertas funciones del personal especializado, otras se revitalizarán y se crearán nuevas funciones del personal de apoyo. Este modelo de reconsideración es un enfoque totalmente nuevo sobre el papel y la existencia de funciones del personal de apoyo, no tiene nada que ver con recorte de costos y puede ser resuelto e impulsado independientemente (véase la Figura 61).

Fig. 61



La reducción o tercerización del personal de apoyo también puede crear algunas dificultades que deben tenerse presente antes de que la gerencia considere el rediseño de los procesos de apoyo. La tabla siguiente muestra los resultados negativos del proceso de reestructuración de las funciones de apoyo (de acuerdo con Ezerman).

Resultados negativos	Método de partición y terminación	Modelo de reducción de intelectuales	Modelo de reemplazo interno	Modelo de transferencia semi-externa	Modelo de transferencia externa	Modelo de reconside- ración
Pérdida de personal con experiencia (que rara vez regresa en tiempos mejores) y a costos considerablemente más altos	✓	✓		✓	✓	✓
El personal perdido puede unirse a la competencia	✓	✓		✓	✓	✓
El personal restante puede sentirse no deseado, no apreciado y tendrá la sensación de que "¿quién es el siguiente?"	✓	✓		✓	✓	✓
Se requerirá ayuda externa para actividades adicionales de apoyo ejecutivo (pero ¿a qué costo y qué calidad?)		✓				✓
El personal restante interferirá más que en el pasado con la determinación de políticas (ya que el trabajo del personal operacional es tercerizado). El suministro adicional de políticas hace el trabajo más complejo.		✓				✓
Encontrar lugares adecuados en la organización de línea requerirá más tiempo y atención de la gerencia para lograr que el reemplazo sea un éxito.			✓			✓

Resultados negativos	Método de partición y terminación	Modelo de reducción de intelectuales	Modelo de reemplazo interno	Modelo de transferencia semi-externa	Modelo de transferencia externa	Modelo de reconsideración
Si el antiguo personal de apoyo ha encontrado un lugar en la organización de línea, tendrá tendencia a enfatizar las llamadas actividades de apoyo abandonadas en su trabajo diario.			√			√
La organización madre tendrá la obligación de dar a la recién formada organización suficiente asignación, aun si este tipo de trabajo no es recomendado o hasta innecesario.				√	√	√
El fenómeno antes mencionado es aún más doloroso si otras organizaciones son capaces de prestar los servicios requeridos.				√	√	√
El desafío consiste en dirigir el proceso de reconsideración o reingeniería sin demoras innecesarias. Los empleados del personal de apoyo son profesionales en estos asuntos y el proceso de cambio se puede convertir en las ruedas de lento movimiento de la burocracia.						√

Finalmente, Ezerman señaló algo en 1983 que, sin embargo, ofrece un vínculo para nuestro enfoque de curación. Se refirió a dos importantes recomendaciones para la gerencia lecciones que más de 25 años más tarde todavía son ignoradas:

- La necesidad de mayor gestión participativa, no porque sea simpático o sexy hacerlo, sino porque simplemente el flujo del monto de información necesita llevar un mayor ritmo; más personas estarán involucradas en la recopilación de datos, la implementación del cambio debe ser tranquila y rápida con tanta anticipación como sea posible de perturbaciones y dificultades.
- La descentralización de la organización, es decir, la necesidad de traer al mercado y a los clientes tantos empleados como sea posible. Ezerman predijo (de manera precisa) en 1983 que poner el énfasis en el enfoque al cliente será la forma de sobrevivir de las organizaciones.

Ezerman es uno de los pocos autores que ya habían encarado muy claramente este problema hace dos décadas y media.

### 7.9.3. Tercerización de la TI

Una pregunta crucial para las Administraciones Tributarias siempre es: ¿Desarrollamos nuestros sistemas de TI internamente o preferimos tercerizarlos? La última opción también plantea otra interrogante: ¿Compramos directamente del anaquele o requerimos un enfoque hecho a la medida?

La tercerización se puede definir como un contrato a largo plazo (preferiblemente más de 1 año) entre un cliente y un vendedor en el que el cliente delega todo, o una gran parte de la operación o función organizacional al vendedor.<sup>196</sup>

Los componentes críticos que definen una tercerización de la TI son:

- la Administración Tributaria delega un área identificable de la operación de TI a un vendedor;
- un solo vendedor es responsable de realizar la función delegada;

---

196. Definición usada en varios documentos por ECAR (EducauseCenter for Applied Research, [www.educause.edu/ecar/](http://www.educause.edu/ecar/)).

- existe una relación intencional a largo plazo entre el cliente y el vendedor, en la que el contrato tiene una cierta duración y la intención no es realizar la función con recursos internos;
- concienciación de las razones de la tercerización (por ejemplo: falta de destrezas internas, mejoramiento de las eficiencias operacionales, ahorro de costos y acceso a servicios innovadores);
- una estricta división entre diseño, implementación y mantenimiento (incluyendo el patrocinio si es necesario) puede requerir diferentes vendedores para cada asignación; y
- un acuerdo a nivel de acuerdo de servicio (ANS) es importante (por ejemplo: qué servicios proporcionará el vendedor, número de usuarios que pueden ser servidos simultáneamente, porcentaje de servicios de tiempo o disponibilidad de aplicación, puntos de referencia de desempeño específicos, programa para la notificación avanzada de los cambios, incluyendo disponibilidad de mantenimiento y mejoramientos y servicio de ayuda).

Ciertos aspectos son críticos para el éxito de la tercerización. Unos cuantos ejemplos de a qué se puede deber el fracaso de la tercerización son:

- La definición de la tarea para el vendedor es demasiado vaga (es decir, el caso de negocio como parte del enfoque de gestión de proyecto no ha sido definido).
- El proyecto no es administrado de acuerdo con los límites presupuestarios (este aspecto está correlacionado con la definición de la tarea). Este es un problema común y se deriva de la incertidumbre respecto a los productos a entregar, adecuada gestión del tiempo y una clara definición del caso de negocio. Muchos vendedores llenan la brecha de gestión (dirección y monitoreo inexistente por parte del cliente) por sí solos y los ingenieros de TI con frecuencia permanecen en el fondo.
- El cliente es incapaz de organizar el apoyo interno porque el departamento de apoyo y los usuarios carecen de interés o participación o tienen una expectativa no realista de los resultados.
- La prueba y conducción son áreas descuidadas. Los beneficiarios no están involucrados en el proceso de diseño, determinación de los requerimientos o prueba del sistema antes de su implementación. Es esencial que en la descripción del proyecto se incluya una cláusula precisa respecto a la prueba de la aplicación. Preferiblemente, los ajustes

requeridos (que son inevitables) tienen que ser parte de la tarea de tercerización y el presupuesto relacionado.

- El vendedor no está familiarizado con las necesidades y deseos operacionales. Si este es el caso, la selección del vendedor estuvo pobremente organizada. Es crucial que los gerentes y vendedores tenga un conocimiento profundo de los requerimientos operacionales.
- Puede ser que el vendedor no pueda hacer la entrega de acuerdo con los resultados prometidos. Si este es el caso, se requiere la terminación del contrato (incluyendo las sanciones para el vendedor).
- En ocasiones ocurre que debido a problemas técnicos es imposible cumplir con las expectativas. El análisis del problema técnico es una necesidad antes de tomar cualquier decisión. El tema se puede relacionar a dificultades internas en la infraestructura técnica, cambios progresivos (positivos) en las características del mercado o falta de comprensión por parte del vendedor.
- Falta de comunicación y cooperación entre departamentos internos. La solución es que la tercerización debe considerarse como un aspecto organizacional global y no como un contrato departamental sobre un único aspecto.
- La tercerización no significa reducir el tiempo de supervisión gerencial. Es irrelevante si la función de TI es determinada y desarrollada internamente o es tercerizada. Los aspectos gerenciales de planificación, control, fijación de un marco presupuestario, presentación de informes, comunicación interna, etc., son iguales en cualquier caso.
- En caso de que la tercerización resulte ser insatisfactoria, la gerencia debe disponer de planes de contingencia.
- Si la función de tercerización es más crítica en lo que respecta a la misión, la gerencia debe estar consciente de cierta resistencia dentro de la organización. La tercerización para una Administración Tributaria por supuesto que siempre es más fácil cuando facilita las funciones de apoyo ( e.g., diseño de Intranet, sistemas de información de RH, teneduría de libros, etc.) más que cuando está vinculada a los principales procesos (e.g., selección de casos de auditoría, sistemas de recaudación, número de registro).

La siguiente tabla ilustra el tema de la tercerización mediante diez criterios separados y preguntas relacionadas:<sup>197</sup>

Beneficios	¿Qué beneficios procuramos con la tercerización? ¿Acceso a recursos? ¿Operaciones coordinadas? ¿Mejor funcionalidad? ¿Costos más bajos? ¿Riesgos menores?
Eficiencia	¿Qué funciones de TI pueden proveerse y administrarse de manera más eficiente y efectiva mediante un vendedor externo? ¿Cuáles son los beneficios y riesgos de tercerizar estas funciones?
Resistencia	¿Cuáles son las objeciones si emprendemos el proceso de tercerización? ¿Y cuáles son los pasos necesarios para superar esta resistencia?
Políticas	¿Existen políticas o reglamentos sobre tercerización que pudieran afectar a nuestra organización?
Destrezas	¿Tenemos destrezas y recursos para llevar a cabo la necesaria debida diligencia o necesitamos contratar consultores para esta tarea?
Criterios ANS	¿Cuáles son los criterios a ser incluidos en el ANS? ¿Debemos probar nuestro ANS preferido en una situación que constituya el peor de los casos?
Implementación	¿Cuando debe iniciarse la implementación y cuánto tiempo debe durar? ¿Cuáles serán los efectos sobre las operaciones?
Realización interna	¿Qué sucede si decidimos volver a realizar la función de TI internamente? ¿Tendremos suficientes recursos para llevarla a cabo?
Terminación	Si decidimos dar por terminado el contrato de tercerización, ¿cuáles son nuestras opciones y cuáles son las sanciones pertinentes?

Lo anterior nos presenta nueve simple consideraciones que deben tomarse en cuenta con respecto a la tercerización. El principal riesgo es que ciertas tareas son tercerizadas sin un marco adecuado, lo que puede crear problemas en la relación futura entre la Administración Tributaria y el proveedor de los servicios tercerizados.

197. Para mayor información refiérase al Outsourcing Centre ([www.outsourcing-center.com](http://www.outsourcing-center.com)).





---

## Capítulo 8

### Planificación y Control

#### 8.1. Introducción

Este *Manual* describe muchos aspectos sobre como dirigir una organización compleja como la Administración Tributaria. Este capítulo se enfoca en la información requerida para tomar las decisiones correctas. La gestión de la administración requiere un sólido sistema de información que provea una perspectiva del desempeño interno pertinente, así como de los avances externos en el ambiente pertinente. El funcionamiento adecuado de la gestión de una Administración Tributaria requiere el acceso a un sistema de información que indique dónde la ejecución de las tareas estatutarias asignadas están expuestas a riesgos y qué medidas orientadoras se requieren para contrarrestar o minimizar estos riesgos.

En términos generales, hay diversas opciones para descubrir estos riesgos, tales como:

- información administrativa;
- sistema de control de gestión;
- sistema de control interno;
- metodología de evaluación; y
- proceso de monitoreo.

#### 8.2. Información administrativa

La enumeración anterior sugiere que hay cinco subsectores separados. Sin embargo, debe decirse que todas estas cinco opciones tienen que ver con el suministro de información administrativa. ¿Qué queremos decir con el término “información”? La información apoya a los miembros de la organización a tomar decisiones, iniciar actividades, controlar procesos y observar la realidad. En el Capítulo 7 describimos la “pirámide de información” que se basa en cuatro niveles y, en este sentido, información significa dar a los datos su relevancia (véase 7.8.1.).

Un diccionario de negocio da la siguiente definición para la palabra información:

- datos brutos que han sido verificados como precisos y oportunos;
- específica y organizada para un fin;

- presentada en un contexto que le da significado y relevancia;
- lleva a incrementar la comprensión y disminuir la incertidumbre;
- el valor de la información radica exclusivamente en su capacidad para afectar un comportamiento, decisión, o resultado;
- un dato se considera sin valor si después de recibirlo las cosas permanecen inalterables.

En términos generales, la información también se entiende como datos que recibimos (solicitados y no solicitados), datos que son registrados electrónicamente o en papel durante la realización de actividades y datos de diversas perspectivas para todo tipo de fines que pueden ser recuperados de archivos computarizados. En ese caso, la definición de información administrativa es: todas las actividades sobre la recopilación sistemática, registro y procesamiento de datos, dirigidos al suministro de información para la gestión, funcionamiento y control de una entidad y para la cuenta a la cual debe ser asignada.

Por lo tanto, el área para la cual se utiliza la información tributaria es muy amplia. No obstante, esta sección hace una distinción adicional para introducir diferenciaciones con respecto a la especialización.

Una de estas diferenciaciones es que la información administrativa con frecuencia solamente se entiende como información que es presentada regularmente a la gerencia de manera estructurada. Esta llamada información de gestión se proporciona de una manera bien definida mediante informes mensuales, trimestrales y anuales y puede referirse a:

- (1) información sobre ejecución operacional;
- (2) información sobre gestión táctica;
- (3) información sobre gestión estratégica.

### (1) *Ejecución operacional*

Para una Administración Tributaria este tipo de información de gestión le da perspectiva a esos indicadores que son importantes para los resultados a nivel operacional, por ejemplo:

- procesar información como los datos sobre el tiempo requerido para atender las declaraciones de impuestos y cartas de objeción, datos sobre productividad y reserva;
- información de productos con datos sobre, por ejemplo, cartas de objeciones admitidas, correcciones mantenidas y trato de acuerdo con los reglamentos.

Habitualmente este tipo de información con respecto a una Administración Tributaria está regularmente disponible y, con frecuencia, es de confiable calidad.

(2) *Gestión táctica*

Con frecuencia hay un margen en la legislación existente para interpretar los reglamentos. Además, es importante para la administración saber cómo se utilizan estos márgenes y cómo reaccionan a ello los contribuyentes. La información de gestión táctica le permite a los gerentes la perspectiva que deben lograr para obtener un resultado óptimo con una cierta cantidad de recursos (fuerza laboral y medios financieros).

Este tipo de información de gestión da perspectiva a (por ejemplo):

- la política de corrección usada con respecto a ciertas categorías de contribuyentes;
- la política de auditoría y la estrategia de cumplimiento a ser usada en diferentes ramas de la industria;
- los antecedentes de pago de diferentes categorías de contribuyentes.

(3) *Gestión estratégica*

La información de gestión para la gestión estratégica siempre está dirigida al nivel de administración superior de una Administración Tributaria. Para este grupo, la información que es esencial en los niveles táctico y operacional no es siempre pertinentes.

El nivel de gestión superior de una Administración Tributaria requiere información que es de interés particular para este grupo. Usualmente ésta es información que da una idea del funcionamiento de la Administración Tributaria en relación con la esfera social de influencia en la que opera.

Este llamado enfoque de partes interesadas requiere información sobre la opinión de las diferentes partes interesadas de la Administración Tributaria. Las partes interesadas pueden ser, *inter alia*:

- el Ministro de Finanzas;
- otros ministerios;
- el Parlamento;
- el órgano judicial;
- otras agencias gubernamentales;
- las Administraciones Tributarias en otros países;

- el defensor del pueblo independiente;
- entes supervisores, tales como una oficina nacional de auditoría;
- sindicatos;
- el contribuyente;
- organizaciones de consultores tributarios
- los medios de comunicación

Cada parte interesada juzgará un aspecto diferente del desempeño. El Ministro de Finanzas estará interesado en la recepción oportuna de los ingresos tributarios estimados, el magistrado juzgará a la Administración Tributaria respecto a la legitimidad de la aplicación de las leyes tributarias, mientras que el contribuyente estará interesado en un trato justo, igualdad ante la ley y el debido cuidado. El enfoque de la parte interesada requiere información gerencial sobre el nivel estratégico a fin de reflejar todas estas relaciones sobre la base de factores críticos de éxito y la correspondiente cifra meta.

### 8.3. La necesidad del control de gestión

Una parte esencial de la modernización de las operaciones y del mejoramiento de la efectividad y eficiencia de la administración tributaria lo constituye el diseño y establecimiento de sistemas de control de gestión e información. Dichos sistemas, una vez plenamente implementados, permitirán a los administradores tributarios:

- funcionar más efectivamente como gerentes;
- medir la implementación del plan estratégico o iniciativas especiales con mayor precisión;
- evaluar más rápidamente la productividad de los recursos;
- hacer ajustes más rápidamente cuando se requieran acciones de subsanación;
- comparar los resultados de la administración con organizaciones de procesamiento de datos similares en el país de origen o con Administraciones Tributarias extranjeras;
- rendir cuentas a los miembros responsables del gobierno por el desempeño logrado en base a un presupuesto dado;
- controlar los resultados y consecuencias/logro de metas (= control de gestión);
- controlar los procedimientos (¿son adecuados?);
- controlar el personal (destrezas, comportamiento).

La información producida por este sistema también debe permitir a los gerentes responder a preguntas claves, incluyendo si están minimizando costos en la realización de su trabajo.

Algunos ejemplos de preguntas pertinentes son:

- Como organización, ¿dónde queremos encontrarnos dentro de diez años?
- ¿Qué líneas de acción deben desarrollarse para influir en el comportamiento de los contribuyentes a fin de mejorar el cumplimiento voluntario con las obligaciones tributarias de manera significativa y a largo plazo?
- ¿Que asociaciones internas o externas deben establecerse para fortalecer nuestra acción y mejorar los resultados?
- ¿Qué habilidades debemos desarrollar ahora y en el futuro para cumplir mejor con nuestra misión?
- ¿Qué nuevas funciones o servicios debemos establecer para asistir mejor al contribuyente?

#### **8.4. Limitaciones de la gestión de control**

Las Administraciones Tributarias enfrentan limitaciones que son comunes a las mismas y que terminan indicando la necesidad de proceder a una revisión conceptual de los modelos de planificación propuestos por la literatura. Dichas limitaciones se pueden resumir del modo siguiente:

*Autonomía estratégica baja:* Las administraciones públicas directamente relacionadas con la estructura de administración directa del gobierno frecuentemente disponen de poca libertad para redefinir metas, diversificar las líneas de las principales tareas, fusionarse con otras administraciones, discontinuar actividades, etc., debido a limitaciones estatutarias y legales.

*Alta ambigüedad de las metas:* La segunda mayor consecuencia de la alta dependencia del gobierno parece ser cómo negociar objetivos y estrategias frente a una gran variedad de presiones externas de naturaleza económica, política o social. Como se mencionó anteriormente, las partes interesadas pueden tener motivaciones diferentes. El sistema judicial está principalmente interesado en prudencia, legalidad e igualdad y probablemente tenga escaso interés en efectividad y eficiencia que son importantes propulsores para la tesorería. Igualmente, la imparcialidad para un juez puede tener una connotación diferente que para el empresario que tiene que hacer frente a la competencia.

*Sin fines de lucro:* La Administración Tributaria está realizando tareas sin un interés en ganancias. La consecuencia es que las actividades se basan

en un principio de beneficio sin costo. Por supuesto que el presupuesto total de una Administración Tributaria puede dividirse en categorías de costos y vincularse a diferentes procesos y funciones. Hasta es posible asignar este presupuesto a diferentes indicadores de resultados (apelaciones, correcciones, auditorías, investigaciones, etc.). No obstante, estas posiciones de costos calculados son bastante teóricas porque en la sociedad se niega un precio real. La necesidad del producto o servicio no se estima. Sin una verdadera relación de precio real y producción resulta difícil hacer el deseado análisis de costo-beneficio y el resultado será dudoso.

*Politización de los asuntos:* Otra consecuencia importante de la dependencia del gobierno es la interferencia externa en los procesos de toma de decisiones estratégicas como resultado de la interferencia inevitable, directa o indirecta, de legisladores y políticos.

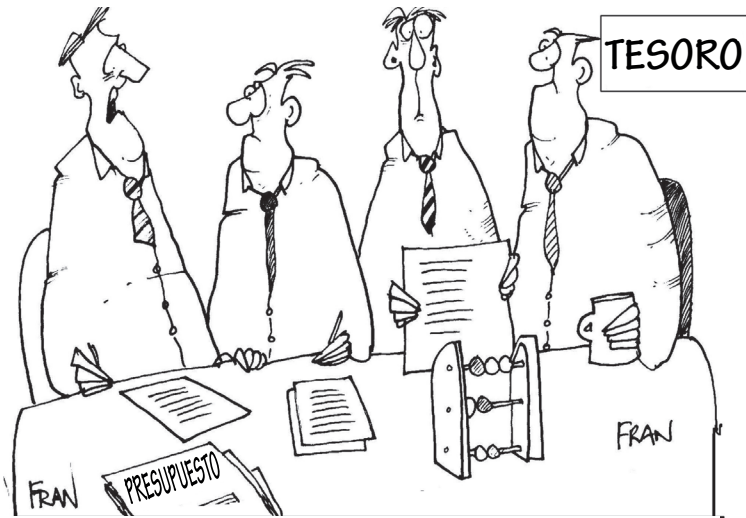
*Manejo de la confianza:* Las Administraciones Tributarias interfieren en los asuntos de negocios y vidas personales de muchos ciudadanos y tratan con uno de los activos más preciosos de la existencia humana – el dinero. Lo que es más importante, ellas tienen una opinión sobre la renta, ahorros y consumo y, como resultado, la Administración Tributaria tiene un impacto en el comportamiento económico. Confianza, franqueza e integridad son precondiciones esenciales si usted tiene que ver con el dinero de otra persona. La confianza dada a la autoridad tributaria tiene una correlación significativa con el desempeño público en general. La medición del cumplimiento y la satisfacción de los contribuyentes son formas de determinar la confianza pública. No obstante, este tipo de desempeño es difícil de expresar en cifras y la confianza ganada puede perderse fácilmente por ciertos incidentes que pueden causar desconfianza a los contribuyentes. La necesidad de transparencia es uno de los aspectos dominantes en el sistema de informes de las Administraciones Tributarias e impone una gran exigencia respecto a la calidad de información de gestión.

*Orientación a corto plazo:* Existe una tendencia natural a limitar las decisiones gubernamentales a corto y mediano plazo (mayormente 1 a 2 años), en razón a ciertos valores predominantes en la cultura gubernamental como pueden ser las presiones por resultados inmediatos y la inevitable discontinuidad administrativa. Para contrarrestar esta orientación de corto plazo, en Estados Unidos, el Comisionado del IRS es designado por un período de 5 años, lo que lleva a una mayor independencia del ciclo de elección presidencial de 4 años.

*Predominio de la burocracia:* Otra clara característica de las actividades gubernamentales es un comportamiento que valora la burocracia, caracterizada por la supremacía de lo formal sobre el producto final o

servicio prestado, cierta separación de la visión de resultados y poco uso del comportamiento creativo, reforzado con estructuras centralizadas, verticales y mayormente separadas en departamentos.

*Aspectos interrelacionados:* Las organizaciones públicas no siempre son independientes en su determinación de estrategias. Una política de recursos humanos puede ser en alto grado dependiente de un ministerio de coordinación, tal como asuntos domésticos que tiene la tarea de formular y ejecutar el reglamento de toda la fuerza laboral de servidores públicos. Ese mismo ministerio también puede tener que ver con la estructura organizacional y personal requerido, ya que el área de control y las tareas descritas son indicadores de un cierto rango en la jerarquía pública. Un ministerio de justicia puede tener una fuerte influencia, (o hasta la última palabra) en todos los asuntos que tengan carácter legislativo, y por supuesto, esto depende del país en particular. Con respecto a la administración de bienes raíces (compra, mantenimiento, alquiler, inversiones, etc.) el ministerio de vivienda (o, nuevamente, asuntos domésticos) pueden tener un papel decisivo o de coordinación. Por ultimo, pero no por ello menos importante, el ministerio de finanzas (división de presupuesto o tesorería) por supuesto tiene un papel abrumador para lograr el presupuesto requerido y en la presentación de los informes periódicos pertinentes.



**Lo que no comprendo es como los tres  
manejamos las cifras para que estén erradas.**

Dibujo de Fran (Inventario de Caricaturas No. forn 836)



## 8.5. Calidad de informes de gestión

La gestión de desempeño sería inútil si se limitara a medir resultados y otros datos de la organización para ser publicados en atractivos informes con un bosquejo profesional. La gestión de desempeño se torna útil cuando se usa como herramienta integrada, incluyendo la fijación de los objetivos de la organización, manejo del proceso para lograr estos objetivos y medición respecto a si y en qué medida la organización está cumpliendo con estos objetivos, con el propósito continuo de mejorar el desempeño de la organización. Los informes de gestión, por lo tanto, requieren incluir más que simplemente cifras. También deben incluir una evaluación del desempeño efectuada por la gerencia de la organización, así como las medidas propuestas para mejorar el desempeño futuro en base a esta evaluación.

Este proceso de toma de decisiones gerenciales requiere que los expertos en las divisiones de planificación y control analicen los resultados en detalle y propongan acciones gerenciales adicionales a ser emprendidas. Desafortunadamente, la calidad de los informes de gestión en muchas Administraciones Tributarias no cumplen plenamente con las normas mínimas aceptables. A veces, parece que los informes se elaboran para hacer las responsabilidades más transparentes así como para mostrar los resultados a un nivel superior (especialmente los resultados positivos). Los informes sobre resultados de desempeño a veces parecen carecer de una falta de compromiso serio. Los gerentes tienden a asignar la carga de la planificación y control al núcleo operacional de la organización pero pocas veces son desafiados a medir y reportar sobre sus propias tareas y metas.

Proponemos que los informes gerenciales deberían convertirse, de una manera más seria, en las herramientas de los gerentes para lograr la alineación estratégica en sus organizaciones y que estos informes no deberían elaborarse fundamentalmente para establecer una “zona de comodidad” en la parte superior, sino más bien para comunicar la misión, dirección, estrategia y objetivos de la organización y la contribución del personal para cumplir estos objetivos, y para comunicar el desempeño de la organización en relación con los objetivos de los accionistas de la organización.

Al elaborar informes mensuales o trimestrales para informar a la gerencia respecto al desempeño de la organización se deben seguir ciertas reglas a fin de que sean efectivos. Pero antes de hurgar en la necesidad y calidad de

los informes gerenciales debemos responder a la pregunta sobre si la organización es capaz de mejorar su ciclo de planificación y control internos. De Waal y Bulthuis desarrollaron una herramienta de diagnóstico basada en diez preguntas:<sup>198</sup> (explicaciones y comentarios de los autores aparecen en la siguiente tabla)

Preguntas	Explicación	Comentarios
¿Existe el reconocimiento en la organización de que el sistema actual de informes gerenciales no ofrece apoyo suficiente?	Esto refleja lo que en capítulos anteriores hemos llamado la ley de necesidad respecto al proceso de gestión de cambio. No hay mejoría alguna si no hay el entendimiento común que el cambio debe producirse.	
¿Es la organización estable?	El mejoramiento del sistema de informes consume tiempo. Si el tiempo de la gerencia es consumido por las reorganizaciones, fusiones, dificultades financieras, etc., entonces el momento no es adecuado para mejorar el ciclo de planificación y control.	Una organización estable facilita el trabajo para mejorar el ciclo de planificación y control. Sin embargo, no estamos de acuerdo en que sería una precondition necesaria. La demanda de información gerencial coherente y confiable es esencial y debería estar disponible, particularmente en periodos de crisis.
¿Existe suficiente compromiso por parte de la gerencia?	Estos son dos papeles esenciales que la gerencia debe desempeñar: determinar el conjunto de criterios para un mejor sistema de presentación de informes gerenciales y dar el ejemplo al resto de la organización de que el mejoramiento es algo serio. Si no hay compromiso, el proceso fracasará.	

198. De Waal, A. and Bulthuis, H. in *Cijfers zeggen niet alles*, Arthur Andersen Management Series, Deventer: Kluwer, 1995.

Preguntas	Explicación	Comentarios
¿El ambiente de trabajo es tranquilo?	Si existe tensión en la organización debido a sobrecarga de trabajo, tensión, conflictos, etc., el momento no es el apropiado para iniciar el proceso de mejoramiento.	Tendemos a estar en desacuerdo. Trabajar en mejorar el sistema de información de gestión interna podría hacer que la gerencia tome conciencia de la tensión en la organización y podría acelerar el mejoramiento de la organización en su totalidad.
¿Tiene la organización una buena visión del mercado y el ambiente pertinente?	Las declaraciones de misión y la estrategia organizacional deben basarse en avances cruciales en el ambiente. Si no se está consciente de este hecho, no se puede desarrollar un conjunto adecuado de metas estratégicas y una firme declaración de misión. Los factores críticos de éxito y los indicadores de desempeño omitirán elementos esenciales.	Estamos en desacuerdo con este enfoque. El mandato de las Administraciones Tributarias lo establece la ley. Aunque una buena visión del ambiente y las necesidades de las partes interesadas es muy importante, la falta de comprensión de estas necesidades no implica que no se puedan fijar las metas estratégicas. Sin embargo, aquí habrá una urgente necesidad de mejorar el ciclo de planificación y control, comenzando con la fijación de los objetivos de la organización e identificando las medidas para cumplir con dichos objetivos, a la vez de tomar medidas para mejorar el conocimiento y comprensión de los avances en el mercado y en el ambiente pertinente.
¿La organización ha formulado una declaración de misión y una estrategia corporativa?	Si la estrategia (y misión relacionada) no se formula, el ejercicio para medir los resultados será en vano.	

Preguntas	Explicación	Comentarios
<p>¿Existe una comprensión común de los procesos organizacionales, la estructura y la relación entre estructura y procesos?</p>	<p>Si no se determina el valor agregado de los procesos y no se describe la correlación entre procesos y departamentos, un sistema basado en factores de éxito críticos e indicadores de desempeño no llevará a un resultado positivo.</p>	
<p>¿Hay suficientes recursos disponibles para realizar mejoras?</p>	<p>Es crucial que se asignen recursos adicionales para mejorar el sistema de desempeño, por ejemplo: recursos tales como tiempo de gestión, presupuesto para ajustar sistemas de TI y tiempo y dinero para capacitar al personal.</p>	
<p>¿Existen procesos de cambio en la organización relacionados con el proceso de mejoramiento?</p>	<p>Más procesos/ proyectos de cambio pueden realizarse simultáneamente en una organización. Si estos procesos de cambio no están vinculados al proceso de mejoramiento de informes de gestión, se puede producir el riesgo de competencia dentro de la organización para obtener los recursos disponibles (y limitados). La consecuencia podría ser entonces que no hubiese recursos (tiempo y dinero) disponibles para mejorar el sistema de gestión de desempeño.</p>	<p>Ya mencionamos que en una situación en que más procesos y proyectos de cambio estén luchando por los recursos limitados, el informe de gestión es una de las pocas herramientas con que la gerencia pueda lograr una perspectiva de estas luchas comparativas dentro de la organización. La gerencia debe reasignar los recursos y no permitir que se lleve a cabo la lucha por la supervivencia del más fuerte.</p>

Preguntas	Explicación	Comentarios
¿Existe una cultura de comunicación abierta en la organización?	Los factores críticos de éxito y los indicadores de desempeño permiten a la organización hacer el desempeño transparente. Si la cultura interna es “cerrada” o hasta “injusta”, no existen las condiciones para mejorar el sistema de informes de gestión. El personal no lo apoyará por temor a lo que se hará con el resultado.	

Estos criterios se basan en una extensa encuesta entre organizaciones privadas y públicas en los años 90 que fue realizada por Arthur Andersen Management Consultants.<sup>199</sup> La llamada encuesta MIRA indicó ocho importantes criterios para mejorar la calidad de los informes de gestión:

- interna-financiera;
- no-financiera;
- dinámica;
- comunicación;
- apoyo al sistema;
- amigable con el usuario;
- integridad;
- normas de formulación.

La tabla que aparece a continuación explica cada criterio y las subdivisiones y ejemplos positivos y negativos de la encuesta MIRA.<sup>200</sup>

199. Los Consultores J. Poot, A. de Waal y H. Bulthuis fueron las fuerzas propulsoras detrás de esta encuesta que se llamó MIRA (Management Information Reports Analysis – Análisis de Informes de Información de Gestión). Los actuales autores trabajaron con ellos durante este período y la Administración de Impuestos y Aduanas de Países Bajos fue una de las pioneras en la implementación de las lecciones aprendidas. Gracias a la cooperación y asesoría brindada, la DTCA pudo obtener el premio al mejor informe anual en los Países Bajos en 1998.

200. Véase también, De Waal, A., *Meten Moet*, Deventer: Kluwer, 1998. La tabla presentada aquí es un resumen del análisis MIRA y los ejemplos son experiencias relevantes de las autoridades tributarias recopiladas por los actuales autores.

criterio	Descripción	Sub-aspectos	Ejemplos (FODA)
Interna-financiera	<i>Este tipo de información ofrece una perspectiva de la situación financiera de la organización.</i>		
	<p><i>Contenido:</i> ¿Qué información financiera está disponible?</p> <p><i>Receptores:</i> ¿Quién recibe qué tipo de información y está esto claro y es relevante para los gerentes específicos?</p>		<p>+ La mayoría de las autoridades tributarias tienen una buena visión de todos los aspectos financieros de la organización.</p> <p>– Los ingresos y ajustes están sobre-enfatizados.</p> <p>– Las proporciones financieras no están definidas.</p> <p>– Los presupuestos tienen un carácter estático y no serán ajustados si se producen cambios externos que influyan en las expectativas y desempeño.</p> <p>– Existe una sobrecarga de datos financieros sin el debido análisis.</p>
No-financiera	<i>La información no financiera consiste en toda la información (en formato estructurado y conciso) que informa sobre cómo se ejecuta la estrategia de la organización en relación con las principales actividades.</i>		
	<p><i>Contenido:</i> ¿Qué información no financiera es relevante y está disponible?, ¿Existe una relación entre esta información y la estrategia y actividades cruciales?</p> <p><i>Enfoque:</i> ¿Está la información no financiera determinada de manera estructural?</p>		<p>– Los factores críticos de éxito no financieros e indicadores de desempeño relacionados rara vez son usados.</p> <p>– Los indicadores no está vinculados a los gerentes, lo que significa brechas en la rendición de cuentas.</p> <p>– Los indicadores no financieros mayormente usados son (solamente) el número de empleados, enfermedad e información específica de proyectos; la satisfacción del cliente o calidad de servicios raras veces se indican.</p> <p>– La cooperación entre unidades no se reporta.</p>

## Capítulo 8 - Planificación y control

criterio	Descripción	Sub-aspectos	Ejemplos (FODA)
Dinámica	<i>Los informes de gestión proporcionan las bases para las acciones: analizar los resultados de la organización; seguido de decisiones y, por consiguiente, tomar acciones (para influir en el desempeño requerido); y evaluar el resultado de las acciones.</i>		
	<i>Estructura: ¿Apoya la estructura la dinámica del informe?</i>		<ul style="list-style-type: none"> <li>+ Muchos gerentes utilizan los informes como base para tomar importantes decisiones.</li> <li>+ Existen análisis y proyecciones en muchos informes.</li> <li>- La calidad del análisis está mucho más allá de un nivel aceptable.</li> <li>- Faltan las acciones necesarias debido a análisis insuficiente.</li> </ul>
	<i>Uso: ¿Cómo está utilizando la gerencia los informes?</i>		
Comunicación	<i>La comunicación se lleva a cabo en una organización cuando los resultados son compartidos regularmente a lo largo de las líneas horizontales y verticales en la organización.</i>		
	<i>Contenido: ¿Qué información se comparte?</i>		<ul style="list-style-type: none"> <li>+ Los gerentes están conscientes de los nuevos avances en sus organizaciones.</li> <li>- Varios gerentes tienen su propia interpretación de la misión y estrategia.</li> <li>- Los gerentes desconocen los resultados de otras unidades/ departamentos.</li> <li>- La documentación de los ciclos de planificación y control no estaba organizada. Los acuerdos y acciones no fueron formalizados y las discusiones y conversaciones no fueron documentadas.</li> </ul>
	<i>Enfoque: ¿Se comparte la información regularmente en un formato estructurado?</i>		
<i>Participantes: ¿Quién está compartiendo la información con quién?, ¿Es la cultura "abierta"?</i>			

criterio	Descripción	Sub-aspectos	Ejemplos (FODA)
			<ul style="list-style-type: none"> <li>– Solamente hay disponible minutos de reuniones gerenciales, lo que significa que la gestión de desempeño está restringida a su propio nivel. Las herramientas de comunicación interna no son utilizadas para informar al personal.</li> </ul>
Apoyo al sistema	<p><i>Los sistemas de información son bases estables para una rápida recopilación de datos y para el procesamiento de información (no-) financiera y contribuir a la comunicación tan pronto como sea posible.</i></p>		
	<p><i>Arquitectura del sistema: ¿Cuáles componentes de la TI son usados y cuál es la calidad obtenida?</i></p> <p><i>Inversiones: ¿Qué inversiones de TI se realizaron y son estas inversiones vistas como parte integral de los informes de gestión?</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Se descuidan las posibilidades de aprovechar las herramientas de desempeño de los sistemas de TI. Mayormente habían memos manuscritos en el departamento de planificación y control;</li> <li>– Las hojas de cálculo todavía son populares en los departamentos de finanzas, en lugar de los sistemas de información ejecutiva;</li> <li>– Si la gerencia desea establecer un informe de gestión amigable con el sistema, prefieren comenzar de cero en lugar de analizar las posibilidades existentes en los sistemas operacionales.</li> </ul>	
Amigable con el usuario	<p><i>La información permite al receptor utilizar informes y sistemas fáciles de entender y orientados hacia los clientes.</i></p>		
	<p><i>Informes amigables con el usuario: ¿Son los informes legibles, comprensibles y del formato y tamaño adecuados?</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– La mayoría de los informes de gestión son demasiado largos y demasiado detallados.</li> </ul>	



**Capítulo 8 - Planificación y control**

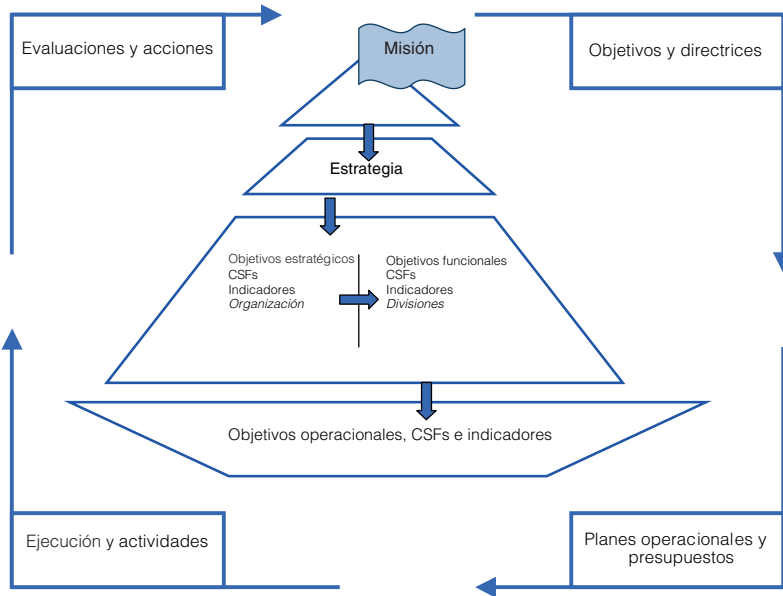
Criterio	Descripción	Sub-aspectos	Ejemplos (FODA)
	<p><i>Sistemas amigables con el usuario: ¿Tiene la gerencia acceso a los sistemas que producen la información?</i></p>		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Se descuidan los planes y gráficas que sean amigables con el usuario.</li> <li>- Los departamentos de finanzas y planificación y control están explotando su propio conocimiento y destrezas en informes (demasiados detalles) en lugar de informar a la gerencia sobre las tendencias y riesgos.</li> <li>- Los informes están ocultos detrás de contraseñas e inaccesibles para los usuarios (incluyendo el personal).</li> </ul>
Integridad	<p><i>La función de información ofrece información confiable, completa, consistente y oportuna.</i></p>		
	<p><i>Confiable: ¿Son los informes confiables y precisos?</i></p>		<p>+ La gran mayoría de los datos en los informes gerenciales son confiables y se puede ahorrar tiempo evitando preguntas sobre la importancia de los datos.</p>
	<p><i>Completo: ¿La información dada está completa en el sentido de que se puede utilizar para realizar análisis?</i></p>		<p>- Muchos informes no están completos lo que significa que la gerencia solicitará informes adicionales.</p>
	<p><i>A tiempo: ¿La información es proporcionada en el momento acordado o en el momento que se requiere urgentemente?</i></p>		<p>- Falta el análisis regular de la necesidad de información, lo que indica que los informes están desactualizados en un momento dado.</p>
	<p><i>Consistente: ¿La información entre los diferentes informes es consistente?</i></p>		<p>- Los informes fueron entregados demasiado tarde. El valor de informe es entonces inflado y resulta difícil determinar las acciones.</p>

criterio	Descripción	Sub-aspectos	Ejemplos (FODA)
Determinación de normas	<i>Mejoramiento continuo como fuerza propulsora para una organización significa que las normas (y metas pertinentes) deben ser ajustadas.</i>		
	<i>Enfoque: ¿Cuáles son los métodos existentes para fijar las normas y metas? ¿Hay disponible un enfoque de "benchmarking" (comparación con organizaciones similares)?</i>		+ Si existen las normas, la gerencia las aceptará. – Como se mencionó anteriormente, hay una fuerte tendencia a usar solamente las normas financieras (ingresos, ajustes, costos de salarios, etc.). – Las normas mayormente se basan en las propias experiencias de la gerencia en el pasado, en lugar de usar más normas independientes.
	<i>Pertinencia: ¿Se han definido las normas y metas para los procesos pertinentes?</i>		– Las normas de organizaciones comparables rara vez se utilizan.

El concepto MIRA se basa en un fuerte enfoque para determinar una clara estrategia y declaración de misión que se traduzca en un conjunto de metas estratégicas, que cubren el total de las actividades esenciales.

El proceso se puede ilustrar con el siguiente modelo (Figura 62), que se asemeja a un bote de vela (una metáfora que alude a la comparación de navegar sobre las olas, con una dirección definida y un capitán calificado). Los elementos claves del ciclo de planificación y control se destacan dentro del marco.

Fig. 62



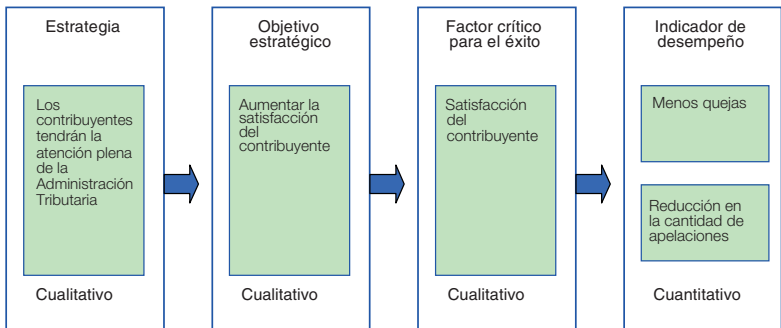
Para describir el modelo gráfico en forma escrita:

- La misión consiste en dar dirección a la organización y, debido a su simplicidad, es fácil de comunicar.
- La estrategia es un análisis descriptivo de las opciones que tiene que tomar la organización para poder crecer, sobrevivir o sobresalir.
- La organización puede dividirse en tres importantes niveles:
  - nivel estratégico y gerencia superior;
  - nivel de división;
  - nivel operacional.
- Las metas estratégicas deben relacionarse con los factores críticos de éxito y los indicadores de desempeño en todos los tres niveles.
- El proceso de planificación y control se basa en cuatro fases:
  - fijación de metas con lineamientos e instrucciones dadas;
  - determinación de los planes operacionales dentro de un marco presupuestario dado;

- ejecución del plan (de negocios) y actividades relacionadas; y
  - presentación de informes sobre logros, riesgos, desafíos, y desarrollos imprevistos y análisis de los resultados.
- Evaluación significa un juicio sobre las prioridades y opciones de gestión y el inicio de un nuevo ciclo de planificación y control.

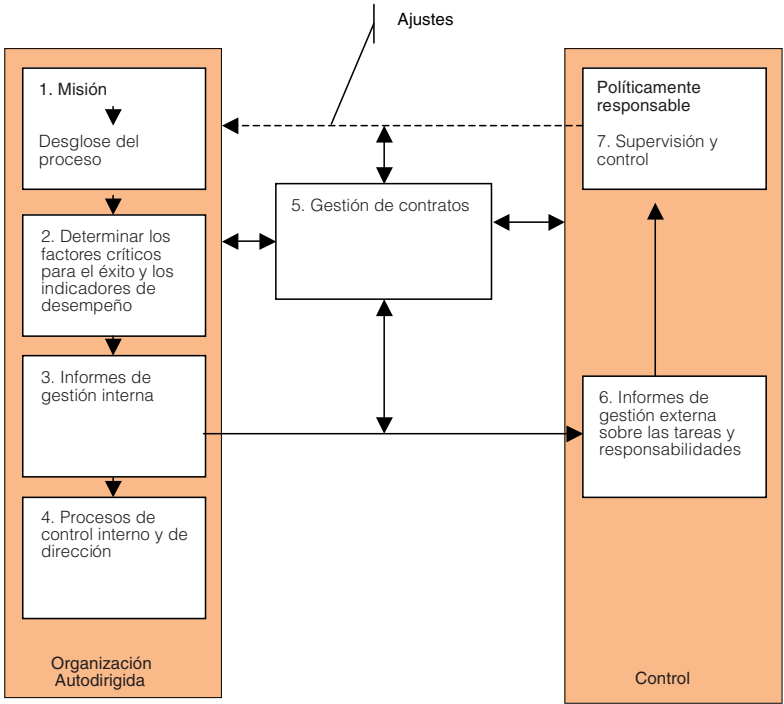
Existe una secuencia en el flujo de la misión a los indicadores de desempeño, una visión general que se describe en la Figura 63, tomando como ejemplo el mejoramiento de la satisfacción del contribuyente.

Fig. 63



La Figura 64 proporciona un ejemplo del sistema de planificación y control en el ambiente de una entidad pública (por ejemplo: un modelo de agencia) tal como una Administración Tributaria. En esta visión general se hace la distinción entre la fijación de las metas (planificación) en la organización (lo que siempre debe hacerse) y el informe de los resultados (control) que también apoyan a los niveles político y ejecutivo. Las líneas de planificación y control en este modelo están conectadas mediante el contrato de gestión a través del cual los gerentes operacionales concluyen sus acuerdos con los ejecutivos respecto a las metas, prioridades, planificación, presupuesto y presentación de informes (calidad, cantidad y oportunidad).

Fig. 64



### 8.6. La tipología de los sistemas de información

El tema de esta sección es información en la Administración Tributaria. Antes de describir las consecuencias para la organización, primero describimos la importancia de los sistemas de información. Las administraciones tributarias son organizaciones que manejan datos. La tipología es que la Administración Tributaria es una organización intermediaria entre la sociedad y representantes políticos que recopila, almacena, evalúa analiza, juzga y ajusta datos. Algunos aspectos elementales respecto a los sistemas de información en la Administración Tributaria son los siguientes:

- *Las Administraciones Tributarias son esencialmente organizaciones que procesan y generan información* – Sus insumos son información y sus productos son información. Una condición necesaria, aunque insuficiente, de los factores para lograr el éxito en la gestión de una Administración Tributaria moderna es, por lo tanto, utilizar tecnología computarizada de punta y efectivos sistemas de información.

- *La tecnología de la información es una condición necesaria aunque no suficiente* – Las computadoras, software, comunicaciones, bases de datos, procedimientos y sistemas expertos son una condición necesaria, aunque no suficiente, para hacer la gestión de la Administración Tributaria más eficiente, por cuanto estos esfuerzos deben realizarse simultáneamente con acciones de gran importancia, por ejemplo, el decidido apoyo político, voluntad real de administrar los impuestos, compromiso efectivo y participación de todos los funcionarios de la organización.
- *La tecnología de la información y los sistemas de información son un medio y no un fin en la gestión de impuestos* – En este sentido, la identificación y definición clara y precisa de los requerimientos de información de cada una de las áreas, procesos y ciclos funcionales, derivados de la relación fisco-contribuyente constituyen un factor clave para el diseño y desarrollo de los sistemas de información.
- *La gestión de proyectos de modernización constituye verdaderos proyectos de ingeniería* – Un proyecto que comprende el diseño y desarrollo de sistemas de información para modernizar una Administración Tributaria debe administrarse como un importante proyecto de ingeniería. Es decir, el proyecto debe organizarse bajo un líder responsable; deben efectuarse diseños conceptuales y detallados de los sistemas y llevarse a cabo con la participación de los expertos tributarios y aprobación de las autoridades; se debe planificar, organizar y supervisar la ejecución de las actividades; los programas y sistemas deben ser probados antes de ser implementados; los usuarios y operadores deben ser capacitados y los sistemas deben ser documentados y formalmente entregados. Por lo tanto, se debe aplicar una metodología estricta y comprobada para cumplir con el plan anticipado.
- *Uso de prototipos: Un factor clave de éxito* – La similitud de funciones/procesos de la actividad tributaria y las facilidades proporcionadas por la tecnología de la información, actualmente permiten considerar las soluciones computarizadas o modelos de naturaleza general (prototipos) que pueden ser fácilmente adaptados a cualquier Administración Tributaria. A través de esos modelos o soluciones, una Administración Tributaria puede adaptar la experiencia desarrollada en otros países con una excelente relación costo/beneficio.

Un sistema de información tributaria puede definirse como el “hardware”, “software”, bases de datos, equipo de comunicación, procesos manuales y automatizados y conocimiento experto necesario para convertir los datos

de entrada en los productos y resultados de información deseados. Los sistemas de información consisten en bases de datos, una serie de sistemas que involucran operaciones, control, decisiones, seguridad, comunicaciones, producción, consultas y relaciones con otras instituciones públicas y entidades colaboradoras.

La operación de un sistema de información tributaria está directamente relacionada con su ambiente y su exitosa operación se determinará, *inter alia*, dentro del contexto tributario por el sistema tributario y sus reglas legales, la estructura organizacional y los recursos humanos de la administración, el apoyo político de las autoridades a la gestión tributaria, los clientes externos e internos (contribuyentes y funcionarios) y los agentes externos (bancos, agencias colaboradoras, informantes, etc.) y otras instituciones públicas que interactúan con el sistema de información.

Todos los sistemas de información tributaria y bases de datos deben estar integrados y tener disponible las herramientas requeridas para combatir el incumplimiento tributario, facilitar el cumplimiento tributario y satisfacer los requerimientos de información a los niveles, operacional, gerencial y de control interno para la efectiva gestión de una Administración Tributaria moderna.

Finalmente, la efectividad de las Administraciones Tributarias depende en gran medida, de la disponibilidad de sistemas de información efectivos. También es un hecho indiscutible que las nuevas realidades y crecientes necesidades y expectativas de la sociedad también imponen cambios complejos en las administraciones. Estas están obligadas a favorecer la competencia justa entre los diferentes agentes económicos, reduciendo efectivamente las brechas de incumplimiento tributario y aumentando substancialmente su productividad en términos de la recaudación tributaria y mejorando sus servicios e imagen ante los ojos de la sociedad. Estos factores obligan a las Administraciones Tributarias a emprender, en breves períodos de tiempo, cambios profundos y radicales respecto a la forma en que se administran los impuestos.

### **8.7. La necesidad de indicadores de desempeño significativos**

Tal y como se mencionó en el Capítulo 7 (en 7.8.) es de importancia crítica entender que el uso de los indicadores de desempeño solamente es significativo cuando estos indicadores están directamente relacionados

con el negocio básico de la organización y las metas que desea lograr. Reportar sobre los resultados solamente es importante para la gerencia y otros usuarios de la información (internos y externos) si tienen una profunda comprensión de las tareas y metas permanentes de la Administración Tributaria.

Un sistema de información tributaria y el sistema de información de gestión relacionado deben permitir a la Administración Tributaria tener una idea general sobre:

- la identificación de todos sus contribuyentes;
- disponibilidad de registros de contribuyentes permanentemente actualizados;
- existencia de suficientes procedimientos y medios para una amplia y efectiva información y asistencia al contribuyente;
- confiabilidad y calidad de la información tributaria y contable almacenada;
- integración de la información tributaria de todos los contribuyentes y estar precisamente enterado de todos los datos que afectan su situación tributaria, incluyendo información sobre impuestos al comercio exterior;
- el control del cumplimiento por los contribuyentes con sus obligaciones tributarias, es decir, estar enterado de su comportamiento tributario;
- la pronta detección y toma de acción en relación con los contribuyentes omisos y morosos;
- verificación cruzada de los datos declarados por los contribuyentes con otros datos de información de terceras personas para determinar la confiabilidad de las declaraciones presentadas y realizar tantas verificaciones cruzadas de información como sean necesarias para llevar a cabo verificaciones profundas o controles masivos, según sea conveniente;
- detectar y tomar acción contra los contribuyentes evasores;
- notificar y convocar prontamente a los contribuyentes cuando se detecten diferencias que surjan de su comportamiento;
- garantizar la aplicación del régimen de sanciones estipulado por ley;
- introducir y formalizar los procedimientos de recaudación mediante recaudación voluntaria y coactiva;
- organizar el seguimiento y control de cada una de las diferentes acciones administrativas;
- garantizar el control de gestión (auditoría interna) de las diferentes áreas que comprenden la Administración Tributaria y el suministro de información.



## 8.8. Marco de un sistema de control de gestión

Un sistema de control efectivo debe estar vinculado a una estrategia global con objetivos explícitos definidos para un determinado período. Dependiendo de las circunstancias específicas de la Administración Tributaria, estos objetivos pueden variar, desde expandir y actualizar el registro de contribuyentes y asegurar la declaración y pago más oportuno por los más grandes contribuyentes, hasta reducir el costo de recaudación y mejorar la administración del personal y los recursos. Si está en proceso la reforma de la organización y de los procedimientos, el sistema de control de gestión debe poder asistir a los gerentes superiores a determinar cuan bien el personal está implementando los nuevos procedimientos, así como la calidad de su trabajo. El sistema debe ser lo suficientemente amplio y flexible para proporcionar información pertinente en un formato prontamente entendible, y en un breve período de tiempo a los gerentes de la Administración Tributaria de todos los niveles. Finalmente un sistema de información de gestión es solamente tan bueno como los datos subyacentes. Un registro de contribuyentes completo y preciso, conjuntamente con datos oportunos sobre declaración y pago de los contribuyentes registrados, son, por lo tanto, prerequisites básicos para un buen control de gestión.

La mayoría de las Administraciones Tributarias modernas tienen una gama de sistemas de información de gestión para diferentes áreas funcionales y para diversos niveles gerenciales dentro de la organización.

### *Identificación de contribuyentes*

El registro de contribuyentes proporciona los datos básicos que requiere la Administración Tributaria para responder a un número de preguntas fundamentales, incluyendo: ¿Quién paga impuestos?, ¿Cuáles contribuyentes cumplen con sus obligaciones tributarias, y cuáles no? La información que el registro de contribuyentes debe poder proporcionar para fines de gestión y control incluye: el nombre y apellido del contribuyente (en el caso de persona natural), y nombre del negocio (en el caso de una sociedad); número NIT; dirección (incluyendo las direcciones de sucursales del negocio); y los impuestos a que está sujeto el contribuyente. Para que el registro de contribuyentes pueda servir como fuente útil de información para otras áreas dentro de la Administración Tributaria es esencial que el registro sea mantenido tan completo y actualizado como sea posible. En muchas Administraciones Tributarias tienden a haber cambios considerables en el número de contribuyentes registrados, sus nombres y direcciones y sus obligaciones. Un sistema de control de gestión basado en datos de registro del contribuyente que cambian constantemente solamente será

útil si la Administración Tributaria puede seguirle la pista a estos cambios y garantizar la confiabilidad de la información de registro.

### *Declaración y pago*

La información sobre la situación de declaración y pago de los contribuyentes en relación con todas las obligaciones tributarias –así como cuan rápida y precisamente el departamento de recaudación es capaz de procesar las declaraciones de los contribuyentes y la información posterior al pago– es un elemento esencial del sistema de información de gestión de la Administración Tributaria. La oportunidad y precisión de los datos de declaración y pago determinará cuan rápidamente son detectados los contribuyentes que no presentan declaraciones (los omisos) o que pagan menos por sus obligaciones (contribuyentes morosos). También determinará la oportunidad y tipo de acciones de seguimiento tomadas, incluyendo el envío por correo de cartas de advertencia o el referir los casos para el cobro coercitivo. El tipo de información que este sistema debiera proporcionar incluye: el porcentaje de IVA, impuesto sobre la renta y otras declaraciones procesadas en un período dado; el porcentaje de declaraciones presentadas por medios electrónicos y no electrónicos en un período dado, el número de enmiendas realizadas a las declaraciones en un período dado; el tiempo requerido para contactar a los omisos del IVA e impuesto de retención después de la fecha de vencimiento de la declaración y el número de declaraciones de IVA e impuesto sobre la renta pendientes como porcentajes de los contribuyentes registrados para cada impuesto.

### *Cobro forzoso de la deuda*

Este sistema debe proporcionar indicadores respecto a la rapidez con la que la Administración Tributaria puede contactar a los contribuyentes morosos una vez hayan sido identificados, así como el costo y efectividad de los esfuerzos de cobro coercitivo. El sistema deberá proporcionar indicadores según tipo de impuesto y debe poder clasificar las deudas tributarias según su importancia en términos de ingresos y cuan recientemente han sido incurridas. Además, el sistema debe indicar las acciones que han sido tomadas por la Administración Tributaria; por ejemplo, si se ha emitido una carta de advertencia, aviso de retención o aviso de embargo, la fecha en que se llevó a cabo cada acción y el resultado de cada acción forzosa en términos de recaudación.

### *Auditoría*

A fin de que los administradores tributarios puedan evaluar la efectividad de los programas de auditoría deben tomar en cuenta información básica tal como:

- la identificación del auditor o auditores;
- tipo de auditoría, por ejemplo, una auditoría de oficina, auditoría global o auditoría combinada (especificando para cuales impuestos);
- las fechas de inicio y terminación de la auditoría, incluyendo el tiempo durante el cual la auditoría pudo haber sido interrumpida;
- las declaraciones de impuestos (del IVA, renta, impuestos selectivos al consumo, impuesto a la propiedad, etc.) presentadas por el contribuyente a solicitud del auditor, incluyendo la fecha en la que se presentó la declaración, el período tributario y el monto de impuesto declarado;
- el monto adicional (si lo hubiere) liquidado como resultado de la auditoría;
- pagos adicionales efectuados como resultado de la auditoría, indicando el tipo de impuesto, el período tributario, y las principales razones del pago adicional. Muchos programas de información de auditoría producen información detallada sobre los montos adicionales liquidados como resultado de una auditoría, pero omiten rastrear el monto realmente pagado en base a la liquidación adicional, lo que dificulta a los gerentes medir la productividad de diferentes auditorías en términos de ingresos recaudados, ya que los auditores pueden inflar las liquidaciones para cumplir con la recaudación y podría tomarle a la Administración Tributaria mucho tiempo recaudar el pago sobre la liquidación adicional.

### *Servicio al contribuyente*

Esta parte del sistema de información de gestión debe proporcionar información sobre aspectos tales como el número y tipos de servicios proporcionados a los contribuyentes, los canales utilizados para estos servicios, las tasas de adquisición de canales eficientes en términos de costos, la medida en que se cumplieron las normas de servicio fijadas, la medida en que las solicitudes de información de los contribuyentes fueron resueltas inmediatamente durante el primer contacto, tiempo de espera de los contribuyentes que solicitan servicios telefónicos de los centros de atención o de otro modo, la satisfacción de los contribuyentes con los servicios, el número y tipos de comunicaciones que han fallado entre las Administraciones Tributarias y los contribuyentes, el número de quejas y solicitudes hechas a un defensor del pueblo independiente y los efectos de los servicios al contribuyente sobre los niveles generales de cumplimiento.

### *Gestión de personal y administración de recursos*

Esta parte del sistema de información de gestión debe proveer datos sobre la asignación de personal en base a su especialización, así como sobre la

asignación y uso de recursos, incluyendo computadoras, vehículos, edificios y otros materiales para apoyar el trabajo de la Administración Tributaria. Es importante que los gerentes puedan medir, por ejemplo, cuantos funcionarios realizan funciones administrativas y cuantos otros llevan a cabo tareas importantes. Por ejemplo, en una Administración Tributaria en una región en la que una importante reforma administrativa está en proceso, un análisis de la distribución de personal según funciones reveló un excedente de personal administrativo, considerando especialmente que la Administración Tributaria estaba altamente computarizada. Muchas Administraciones Tributarias tienen escasez de personal de auditoría adiestrado, lo que afecta la capacidad de la misma de detectar y tomar pronta acción contra los contribuyentes incumplidos e igualmente le da señal a los contribuyentes de que el incumplimiento puede no tener serias consecuencias.

## 8.9. El cuadro de mando integral “balanced scorecard” para las Administraciones Tributarias

Kaplan y Norton han desarrollado el llamado cuadro de mando integral (“balanced scorecard”) (BSC) como un sistema para la medición del desempeño y una herramienta de gestión estratégica.<sup>201</sup> El BSC combina el desempeño tradicional (indicadores financieros y no financieros) con el de calidad. Esta combinación da un indicio del éxito futuro de su organización. El punto de partida para el BSC es la misión y las metas estratégicas de la organización. Estas metas se traducen en cuatro perspectivas relacionadas:

- perspectiva financiera;
- perspectiva del cliente;
- perspectiva interna;
- perspectiva innovadora.

El BSC fue creado para el sector privado (de ganancias) en la economía. Para implementar el BSC en el sector público (es decir, la Administración Tributaria) son necesarios algunos ajustes ya que el sector público tiene dos impedimentos en comparación con el sector privado:

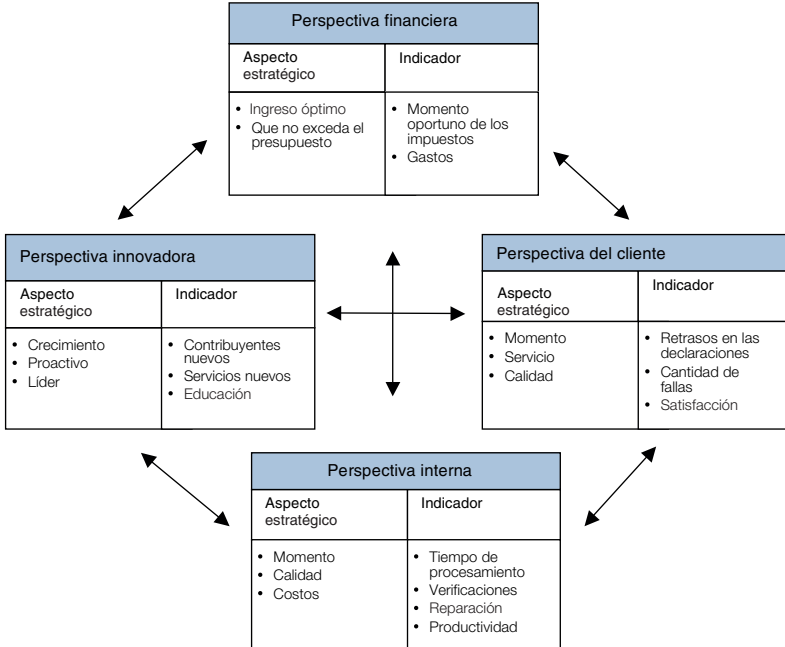
- metas vagamente definidas; y
- dificultad para medir las metas.

---

201. Kaplan, R. S. and Norton, D. P., “The Balanced Scorecard – Measures that drive performance”(El Cuadro de Mando Integral, Medidas que promueven el Desempeño), *Harvard Business Review* (Enero-Febrero 1992) pp. 71–79; Kaplan and Norton, “Putting the Balanced Scorecard to Work” (Poniendo el Cuadro de Mando Integral a Trabajar), *Harvard Business Review* (Septiembre-Octubre, 1993), pp. 134-142.

Con los ajustes necesarios, se puede ilustrar un BSC para una Administración Tributaria según aparece en la Figura 65.

Fig. 65



Para mejorar el BSC en el sector público el modelo puede ser agrandado con otras dos perspectivas:

- *Perspectiva pública:* Cómo valoró la sociedad el desempeño de la administración.
- *Perspectiva legal:* ¿Cuál es el contexto legal de la administración y cuáles son las expectativas y limitaciones para la administración?

El significado del BSC radica en el contexto de que cada perspectiva es parte de una cadena. Enfocarse en una de las perspectivas (en la práctica, principalmente los aspectos financieros) significa descuidar otras áreas y, por consiguiente, la organización nunca puede tener éxito.

## 8.10. Los factores críticos de éxito y los indicadores de desempeño

Hemos visto en el capítulo 1 los diferentes ejemplos de declaraciones de misión de las Administraciones Tributarias y algunas metas estratégicas. Estas metas están vinculadas a los factores críticos de éxito. El término tiene la connotación de la importancia; los factores determinan si la organización tiene éxito o está en peligro.

La siguiente tabla ofrece algunos ejemplos de factores críticos de éxito.

Factor crítico de éxito	Indicador de desempeño	Parte interesada
Efectividad/ Resultado	Cumplimiento voluntario Brecha tributaria	Ministro de Finanzas Comunidad contribuyente
Maximización de recaudación	Pago según se devenga Porcentaje de ingreso tributario recaudado mediante retención Ritmo de flujo de caja Deudas pendientes Deudas pendientes que sobrepasan cierto período de tiempo Edad promedio de deuda pendiente Deudas pendientes eliminadas	Ministro de Finanzas (papel presupuestario)
Productividad/ Eficiencia	La relación entre recursos y clientes (costos por contribuyente, FTE por contribuyente distinto para diferentes tipos de contribuyentes) La relación entre recursos y producción obtenida (costos por declaración, auditoría, apelación, llamada telefónica FTE por declaración, auditoría, apelación, llamada telefónica) La relación entre recursos e ingresos tributarios	Ministro de Finanzas (papel presupuestario)
Cuidado	Número de objeciones en relación con el número de liquidaciones tributarias Número de objeciones en relación con el número de auditorías Número de objeciones concedidas al contribuyente Número de quejas	Contribuyentes

## Capítulo 8 - Planificación y control

Factor crítico de éxito	Indicador de desempeño	Parte interesada
Totalidad	Totalidad del Objeto: La medida en que la información tributaria relevante es cubierta por información de terceras personas Detección de sujetos: Número de nuevos contribuyentes detectados por la autoridad tributaria como resultado de la actividad Declaraciones de impuestos pre-preparadas como porcentaje del total de declaraciones de impuestos Porcentaje de declaraciones de impuestos pre-preparadas sin ajustes por los contribuyentes Número o porcentaje de contribuyentes que voluntariamente cumplen sus obligaciones fiscales Brecha tributaria	Ministro de Finanzas (papel presupuestario y fiscal)
Satisfacción/Aceptación	Número de contribuyentes que aceptaron y apreciaron la forma en que la autoridad tributaria realiza sus tareas	Ministro de Finanzas Contribuyentes
Justicia	Número de casos en que la justicia es refutada	Contribuyentes Comité Nacional de Auditoría
Confidencialidad	Número de casos en que la confidencialidad es refutada	Contribuyentes Autoridades judiciales
Equidad	Número de casos en que la equidad es refutada	Contribuyentes Autoridades judiciales
Disuasión/Prevención del fraude	Número de auditorías tributarias Número de casos de fraude (presentados así como sospechados) Número de liquidaciones con una corrección El monto promedio de la corrección	Ministro de Finanzas (papel presupuestario y fiscal)
Implementación de las leyes tributarias	Brecha de cálculo: Diferencia entre costos incidentales y estructurales pre-liquidados comparados con costos reales	Ministro de Finanzas Comité Nacional de Auditoría

## Los factores críticos de éxito y los indicadores de desempeño

Factor crítico de éxito	Indicador de desempeño	Parte interesada
Calidad del producto	Correcciones aceptadas Porcentaje de decisiones de la corte en favor de la autoridad tributaria Resolución mediante primer contacto por teléfono Número de llamadas telefónicas de contribuyentes que requieren aclaración de información del sitio web Tiempo de espera en consultas telefónicas (centros de llamada / general) Porcentaje de contribuyentes que requieren asistencia de intermediarios tributarios para completar su declaración	Ministro de Finanzas Contribuyentes
Calidad de procesamiento	Porcentaje de declaraciones electrónicas Tiempo promedio de realización de liquidaciones tributarias y apelaciones, duración de las auditorías, duración de llamadas telefónicas Casos pendientes: Número de liquidaciones tributarias a ser realizadas, número de auditorías en proceso, número de apelaciones Número de contactos de cliente por canal (en la oficina, por teléfono, sitio web, carta, correo electrónico)	Ministro de Finanzas (papel presupuestario)
Gastos	Relación entre los medios (presupuesto y personal) e ingresos tributarios	Ministro de Finanzas (papel presupuestario)
Personal capacitado	Número de funcionarios que se desempeñan por encima de las normas establecidas Calidad: Resultados de la prueba	Empleados
Uso de personal	Porcentaje de enfermedad Selección inadecuada para el cargo Cuota de satisfacción del personal	Empleados

Estos factores críticos de éxito se presentan con indicadores de desempeño. Combinados, dan una idea de la medida en la que la Administración Tributaria ha logrado sus metas (estratégicas).



La presentación del resultado del desempeño de las autoridades tributarias de esta manera es un avance relativamente nuevo. Los informes de rendición de cuentas tradicionales proveen información anual elaborada sobre los principales procesos de negocio (número de registros, monto del impuesto aplicado y recaudado, y número de investigaciones tributarias realizadas). Dicho tipo tradicional de informe anual presenta información sobre resultados pero no ofrece una perspectiva adecuada de los resultados generales, incluyendo los efectos en la sociedad, lo que resulta necesario para monitorear el desarrollo de la economía y la Administración Tributaria.

### *Beneficios*

Estos factores críticos de éxito e indicadores de desempeño son cuantificables. Cuantificándolos es posible ver el efecto de referencia cruzada si se han de implementar nuevos lineamientos y/o políticas organizacionales. El método para la referencia cruzada es mediante la indexación del resultado de los indicadores de desempeño. La indexación hace posible comparar información relativamente incomparable y monitorear las tendencias, y es allí donde la información de los indicadores de desempeño se destaca. No es tanto el resultado real del indicador, sino más bien si la tendencia sugiere o no que es esencial. Es la tendencia la que provee a las partes interesadas y a la gerencia de la autoridad de impuestos y aduanas información estratégica sobre las mejores opciones organizacionales a ser implementadas, dependiendo del desarrollo económico y financiero. Es la comparación de tendencias lo que provee a las partes interesadas y a la gerencia información estratégica para influir en sus opciones y políticas futuras.

### *Limitaciones*

El conjunto de indicadores de desempeño presentado es un sistema balanceado. Enfocarse en uno de estos rubros podría crear el riesgo de descuidar otros aspectos del desempeño. También es crucial percatarse de que la importancia y la medida en que los productos y resultados contribuyen al logro de diferentes indicadores de desempeño puede variar significativamente. Los factores de éxito críticos y los indicadores de desempeño tienen que vincularse con la estrategia descrita y con el negocio básico para entender plenamente su significado e importancia. De otro modo, la Administración Tributaria podría alejarse de su misión.

Otro riesgo podría ser el uso del factor de éxito crítico de la *maximización de la recaudación*. Una mejor descripción sería *recaudación óptima*. Las Administraciones Tributarias tienen el deber de ejecutar las leyes tributarias y tratar con los contribuyentes. La administración es responsable de un sistema logístico eficiente y de prestar servicios a los que los necesitan. Las Administraciones

Tributarias no han sido establecidas para aumentar los ingresos. El Ministerio de Finanzas, por supuesto que está interesado en más ingresos, pero esa es su responsabilidad, ya que los ingresos tributarios no son solamente el resultado de una eficiente organización tributaria sino que también se basan en avances económicos, tasas de impuestos e influencias sociológicas.

Una última advertencia a señalar es el riesgo de que solamente haya atención en una vía (Administración Tributaria  $\Rightarrow$  contribuyente) sobre incremento de ingresos, lo que podría crear conflicto en una política de dos vías (Administración Tributaria  $\leftrightarrow$  contribuyente), lo que significa que cada contribuyente es tratado de manera imparcial y justa, ya sea rico, clase media, pobre, corporativo, pequeño o grande. Un tratamiento que sea imparcial y justo podría basarse en un enfoque de atención dividida. La atención dada por la Administración Tributaria está vinculada a las diferencias e importancia financiera y riesgos fiscales de los diferentes tipos de contribuyentes (filosofía de evaluación de riesgo).

### 8.11. El juego o realidad del control de gestión

El título de esta sección puede dar la impresión que el campo de gestión consiste en jóvenes jugando sus juguetes. Desafortunadamente, muchos gerentes son adultos y ellos ven sus trabajos como parte de un juego de intrigas. Por otro lado, ciertos aspectos de la profesión de gestión tienen características de juegos populares: usted tiene que adivinar, hacer un plan, tiene recursos limitados, hay riesgos, desafíos y mala suerte y la competencia existe. Esencialmente, para dirigir una organización tributaria compleja se requiere un tablero de controles o cabina de mando desde la que es posible observar los diferentes parámetros y tener cuidado de no afectar las correlaciones. Esto se puede aclarar con un ejemplo: si las autoridades tributarias deciden invertir más tiempo, dinero y recursos humanos en servicios y asistencia a los contribuyentes, esto puede tener un impacto negativo en la ejecución (si hay menos recursos disponibles). Para la gerencia, la pregunta es cuáles son las interrelaciones de comunicación o qué efectos secundarios pueden esperarse si se enfatiza cierto aspecto.

Esta sección se enfoca en los ingredientes de la realidad detrás de las cifras, las cuales son:

- insumo;
- producto;
- desarrollo (o procesos);
- resultado;
- relaciones.

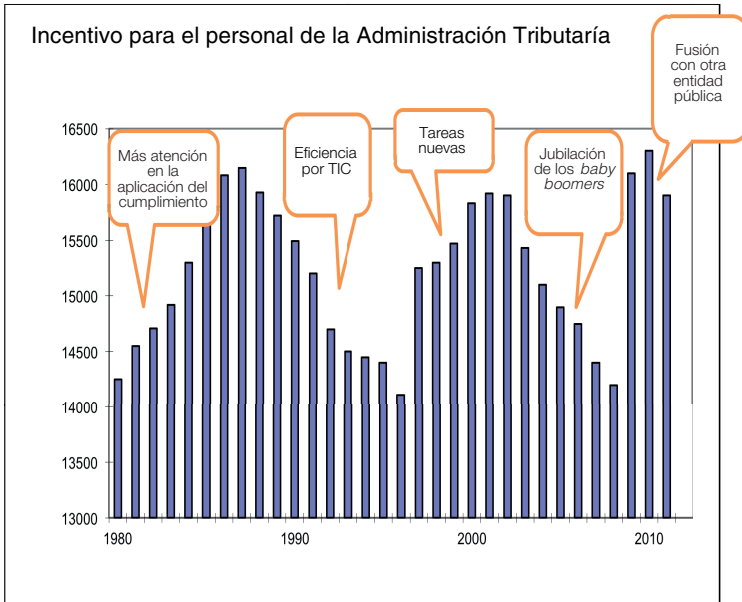
8.11.1. Insumo

El insumo es el punto de partida de la organización. El insumo consiste en recursos y suministro independiente externo. Es el marco, es decir, el área de juego cerrada o proceso de dirección. Se deben tomar en consideración ciertos aspectos tales como:

- un presupuesto dado para gastos de material y personal;
- el personal existente;
- las vacantes no llenadas;
- el sistema legal (legislación primaria y secundaria);
- guía organizacional dictada por las partes interesadas externas (por ejemplo: ministerio de asuntos nacionales);
- número estimado de contribuyentes;
- número esperado de formularios de declaraciones de impuestos;
- el estado de los equipos (oficinas, inventario, automatización, etc.); y
- ambiciones y planes estratégicos.

En la consideración de los rubros antes mencionados, la gerencia debe hacer ciertas elecciones ya que tiene una meta principal: hacer las elecciones correctas dentro de ciertos límites. La Figura 66 ilustra algunos ejemplos de insumos.

Fig. 66



Según puede verse en la gráfica, el personal aumentó en los años 80 debido al hecho de que los formuladores de políticas querían que se prestara mayor atención a la ejecución. En los años 90 se redujo el personal en base a razones de eficiencia, gracias a la significativa introducción de los sistemas de TI. El personal aumentó nuevamente a finales de los 90 ya que se requerían más servicios para satisfacer las necesidades de los contribuyentes solicitantes. Después del 2000, la jubilación anticipada se presentaba rápidamente para la generación de los *baby boomers* y no todas las vacantes pudieron ser llenadas. En el 2010, el personal aumentó de nuevo debido a una fusión con otra agencia pública. Esta gráfica de una administración tributaria imaginaria muestra que el factor de insumos de recursos humanos puede fluctuar durante los años e independientemente de las decisiones gerenciales.

El marco presupuestario es otro factor importante del insumo. ¿Cuál es el presupuesto disponible para el período de planificación venidero? Se deben tomar en cuenta unos cuantos factores que son importantes para entender el mecanismo del proceso de presupuesto. Algunos ejemplos son:

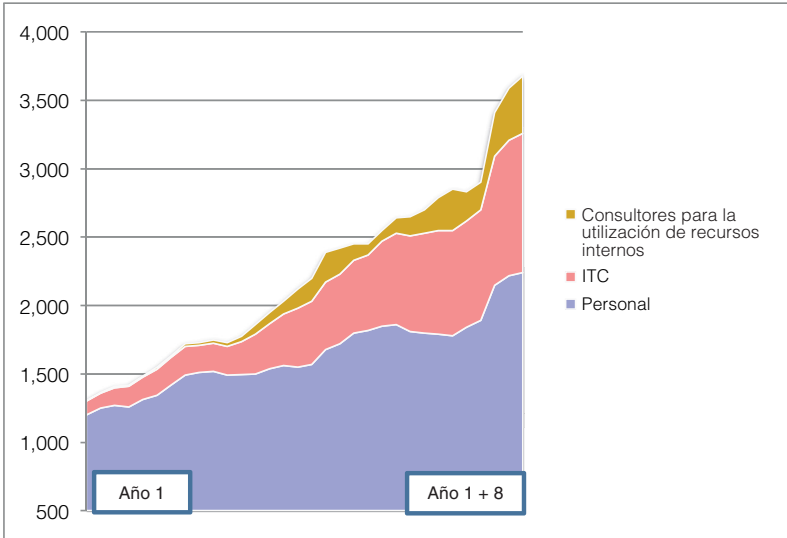
- el número de personal y los costos relacionados del año anterior;
- el incremento de costos debido a ascensos, ajustes a la remuneración anual, reservas para costos de pensiones, enfermedad y discapacidad, cuidado de los niños, transporte, etc.;
- cifras de inflación;
- nuevos reclutamientos y costos de capacitación adicionales;
- jubilación anticipada y costos de personal adicional (por ejemplo: contratación interna de consultores externos);
- inversiones en TI;
- costos de mantenimiento de TI (incluyendo derechos de licencia);
- costos de depreciación;
- costos de viajes al exterior y conferencias;
- costos de asesoría legal (puede ser en un período en que el personal tiene que ser reducido);
- existencia de un sistema de bonificación;
- costos de intereses.

Estos son sólo algunos de los factores que se pueden incluir en el marco financiero. Diversas incertidumbres y riesgos no previstos también pueden tener un impacto en los márgenes gerenciales. Hay que tener presente igualmente que la mayoría de los costos para el año venidero son fijos (personal y TI) y que los gastos tendrán un carácter más variable solamente en el futuro, y aun entonces, los márgenes probablemente sean inferiores al 20%.

La gráfica de la Figura 67 muestra el desarrollo de una Administración Tributaria creativa y se puede ver que el crecimiento relativamente estable y regresivo

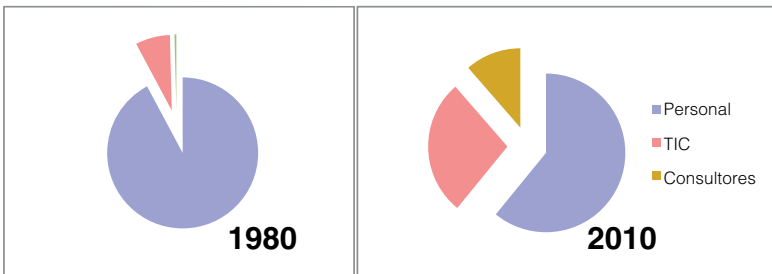
de los costos salariales son compensados por una tendencia progresiva en los costos de TI y costos de contratación interna de consultores externos.

Fig. 67



La Administración Tributaria imaginaria que usamos para este ejemplo muestra la diferencia en 30 años entre la Administración Tributaria de 1980, con costos de personal que ascienden a más del 90% del presupuesto, y la Administración Tributaria moderna de 2010, en el que el personal se reduce a alrededor de 60% del presupuesto y la TI y consultores externos representan el 40%. Todavía este no es el caso en muchas Administraciones Tributarias actualmente. Sin embargo, los que llevaban la delantera en TI (en los años 70 y 80) tales como Dinamarca y Países Bajos enfrentan tal presupuesto debido a la interdependencia entre altos costos de mantenimiento por sistemas complejos de TI y la escasez de pericia disponibles en el mercado (véase la Figura 68).

Fig. 68



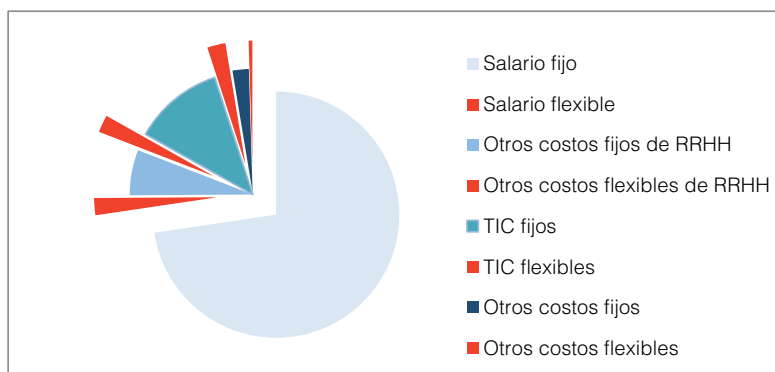
Otro aspecto interesante de los insumos y la importancia de la planificación de los recursos se muestra en el siguiente presupuesto de una Administración Tributaria imaginaria.

Rubro de presupuesto	Gastos totales	Parte flexible del presupuesto	% de gastos totales
salario de personal	20,000	600	3
provisiones para jubilación	1,000	30	3
costos de reclutamiento	200	160	80
capacitación	400	200	50
pagos de bonificaciones	200	200	100
mantenimiento de TI	3,000	180	6
innovación de TI	600	360	60
vivienda/facilidades	500	30	6
comunicación	200	100	50
viajes internacionales	200	100	50
costos de conmutación	400	20	5
<i>Total</i>	<i>26,700</i>	<i>1,980</i>	<i>7.4</i>

La tabla muestra que las operaciones de recorte de costos son extremadamente difíciles a corto plazo. Aun el recorte de costos de 7.4% en este presupuesto probablemente no sea realista porque es difícil reducir el número de personal en el presupuesto del año corriente; tal vez las personas jubiladas no son reemplazadas. Se podrían reducir otros gastos: por ejemplo, pago de bonificaciones (pero eso significa menos incentivo para el personal dedicado); menos innovación en TI (pero eso significa mayores costos en el futuro en mayores costos de mantenimiento de los sistemas existentes); menos capacitación (pero ello tendrá un impacto en la calidad de trabajo del personal) y menos reclutamiento (lo que significa que usted se enfrentará en el futuro cercano a una organización que carece de “sangre fresca”).

Podemos ver cuan limitada es la parte flexible del presupuesto mediante la gráfica en la Figura 69. Por supuesto que en un plan de presupuesto a largo plazo, veremos que la parte flexible del presupuesto aumentará.

Fig. 69



### 8.11.2. Rendimiento

Todos los servicios y productos que salen de la administración se consideran como rendimiento. En organizaciones con fines de lucro una sencilla definición de rendimiento es “todos los tipos de productos despachados a los clientes que están dispuestos a pagar un precio por ello”. Algunos ejemplos de rendimiento de las Administraciones Tributarias son:

- liquidaciones (provisionales);
- formularios de declaraciones de impuestos pagados;
- auditorías;
- apelaciones resueltas;
- decisiones formales;
- correcciones;
- investigaciones;
- garantías y confiscaciones;
- fallos.

Los productos o servicios únicos siempre son producidos en informes anuales de una Administración Tributaria. Rara vez se ve una vista completa del volumen de producción total. Los productos antes mencionados pueden ser vinculados a clasificaciones de mérito para fines de calcular un volumen de producción total para la Administración Tributaria. El ejercicio más importante es la categoría de valor por producto, que puede determinarse en base a tiempo (cuantas horas o minutos toma una auditoría o apelación) o dinero (el factor tiempo multiplicado por el costo de salario por categoría de servidores civiles). Para ilustrar lo anterior, la siguiente

tabla da un ejemplo de una Administración Tributaria imaginaria que tiene los resultados clave de desempeño indicados.

Volumen por categoría de producción	Año T	Año T + 1	Año T + 2
liquidaciones provisionales IRS	30,000	35,000	50,000
liquidaciones provisionales de IRP	65,000	70,000	140,000
liquidaciones finales de IRS	150,000	165,000	180,000
liquidaciones finales de IRP	720,000	750,000	800,000
ajustes IRS	15,000	22,000	17,000
ajustes IRP	20,000	24,000	22,000
auditorías de campo de IRS	5,000	8,000	6,000
auditorías de campo de IVA	12,000	17,000	13,000
auditorías de oficina de IVA	45,000	40,000	36,000
ajustes de IVA	18,000	27,000	20,000
apelaciones IRS-IRP	3,000	4,500	4,000
apelaciones IVA	6,000	8,500	6,500
casos de investigación	600	700	600
fallos IRS	200	250	300

Número de personal	Año T	Año T + 1	Año T + 2
gerentes	150	200	200
funcionarios de oficina IRS-IRP	630	660	720
investigadores	300	420	440
funcionarios de oficina IVA	80	90	110
auditores IVA	310	340	360
auditores IRS	150	170	200
<i>Total</i>	<i>1,620</i>	<i>1,880</i>	<i>2,030</i>

La tabla anterior nos da una visión general del rendimiento en diferentes categorías. Antes de emitir cualquier juicio es importante clasificar y valorar los diferentes tipos de productos. El tiempo es una posibilidad para ponderar cada categoría (en base a la presunción de que todos los funcionarios devengan más o menos el mismo salario). Una de las categorías puede ser usada como la base. Dándole a las liquidaciones finales del IRP un factor de tiempo de 0.5, la lista sería la siguiente:



## Capítulo 8 - Planificación y control

liquidación final IRS	factor 3.0
liquidación provisional IRP	factor 0.2 (generado por sistemas de TI)
liquidación provisional IRS	factor 0.2 (generado por sistemas de TI)
ajuste IRS	factor 2.0
ajuste IRP	factor 1.0
auditoría de campo IRS	factor 25.0
auditoría de campo IVA	factor 10.0
auditoría de oficina IVA	factor 1.0
ajuste IVA	factor 2.0
apelaciones IRS-IRP-IVA	factor 10.0
caso de investigación	factor 200.0
fallo IRS	factor 80.0

La siguiente tabla da el rendimiento (volumen × peso) (en miles):

	Año T	Año T + 1	Año T + 2
liquidación provisional IRS	6	7	10
liquidación provisional IRP	13	14	28
liquidaciones finales IRS	450	495	540
liquidaciones finales IRP	360	375	400
ajustes IRS	30	44	34
ajustes IRP	20	24	22
auditorías de campo IRS	125	200	150
auditorías de campo IVA	120	170	130
auditorías de oficina IVA	45	40	36
ajustes IVA	36	54	40
apelaciones IRS-IRP	30	45	40
apelaciones IVA	60	85	65
casos de investigación	120	140	120
fallos IRS	16	20	24
<i>producción total</i>	<i>1,431</i>	<i>1,713</i>	<i>1,639</i>

¿Cuáles son las conclusiones de este ejercicio?

- Esta es una Administración Tributaria clásica con un proceso basado en liquidaciones administrativas u oficiales realizadas por funcionarios tributarios. Los procesos de liquidación provisional y final son responsables del 52% a 60% de la producción total (y recursos relacionados).

- El verdadero valor agregado en IRS e IRP (realizar ajustes, llevar a cabo auditorías de campo y atender las apelaciones) está en un rango de 15%-19% de la producción total.
- El valor total de auditorías e investigaciones en la producción (IRS e IRP) está entre 24% y 30%.
- Los ajustes y manejo de las apelaciones (donde está involucrado el conocimiento técnico-tributario) para todos los impuestos es de solamente entre 10% y 14% de la producción total.

Este ejercicio se realizó para dar una perspectiva de la producción total. Con las cifras dadas en personal, también podemos emitir un juicio con respecto a la productividad (volumen dividido por costos).

	Año T	Año T + 1	Año T + 2
personal total	1,620	1,880	2,030
producción total (x 1,000)	1,431	1,713	1,639
personal total (año T = índice 100)	100	116	124
producción total (año T = índice 100)	100	119	115

Esta Administración Tributaria tiene un problema. La producción aumentó solamente en un 19.5% en el año T+1 y el personal en 16%, lo que significa que la productividad mejoró ligeramente. Sin embargo, en el año T+2, la producción total disminuyó en 5.5% mientras que el personal aumentó en otro 8% (comparado con el año T+1).

Observando más detalladamente el rendimiento por categoría, el resultado es más alarmante. Dividiendo el volumen de producción total por categoría por los números de personal relacionado produce los siguientes resultados:

	Año T	Año T + 1	Año T + 2
rendimiento por funcionario de oficina IRS-IRP	1,476	1,552	1,525
rendimiento por auditor IRS	833	1,176	750
rendimiento por funcionario de oficina IVA	1,313	1,544	918
rendimiento por auditor IVA	387	500	361
rendimiento por investigador	400	333	272

La disminución en el rendimiento de todas las categorías en el año T+2 es sorprendente. Más personal no siempre significa más producción.

Las Figuras 70 y 71 muestran la diferencia en carga de trabajo y recursos relacionados para esta autoridad tributaria imaginaria en el año T.

Fig. 70

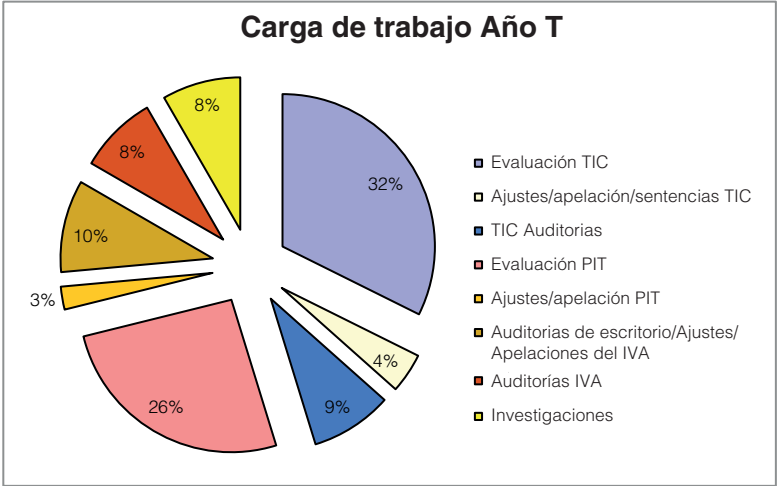
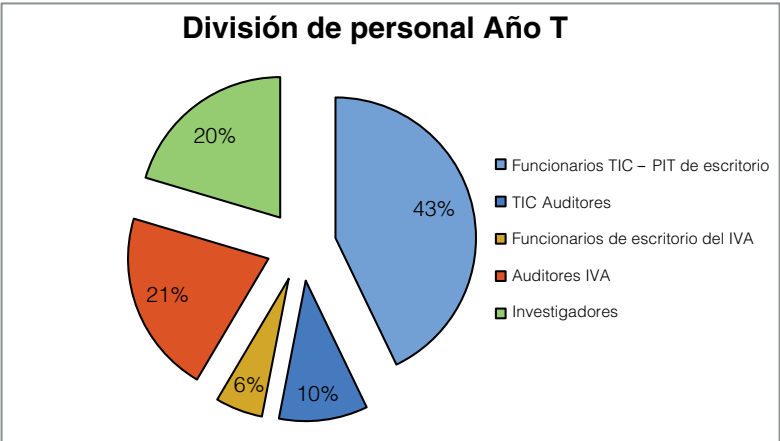


Fig. 71



La conclusión de este ejercicio es que, para llegar a conclusiones valiosas, los estados y tablas en los informes anuales deben ser analizados cuidadosamente.

### 8.11.3. Producción (o procesos)

La producción consta de los procesos que son esenciales para el concepto de calidad total de la organización. Katz y Kahn ofrecen una buena definición de producción.<sup>202</sup>

Para entender lo que “hace” la organización, nos referimos a la producción. La producción de una organización es su respuesta a la tarea objetiva planteada por las necesidades del ambiente. Se podría alegar, por lo tanto, que la producción abarca la meta primaria que el ambiente externo ha fijado para la efectividad organizacional, y que debe definirse en términos del éxito en el logro de esa meta.

Algunos ejemplos de producciones esenciales son:

- auditorías internas;
- programa de educación;
- programa de calidad;
- tasa de enfermedad;
- personal con experiencia (años, capacitación o educación);
- actitud hacia el cambio;
- revisiones de personal;
- tasa de movilidad (ubicación o función).

Un ejemplo de algunas medidas de producción aparece en la Figura 72. La gráfica muestra el desarrollo en escalas en la arquitectura funcional. En el plazo de 6 años, la mayoría de los mismos empleados habrán logrado una escala superior. Eso significa más experiencia (= rendimiento) pero también salarios más altos (= insumo). Este ejemplo se basa en una situación real y también está relacionado con ciertas Administraciones Tributarias que han visto una elevación en funciones superiores, debido a influencias tales como:

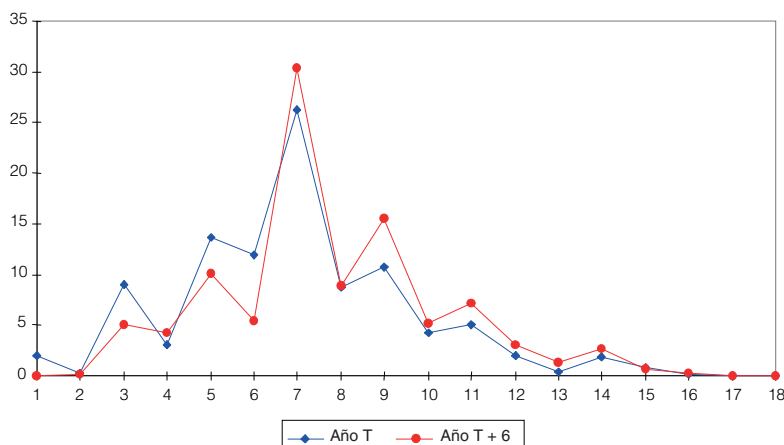
- mayores demandas de personal debido a la complejidad de la tributación y los desafíos de la TI;

---

202. Katz, D. and Kahn, R. L., *The Social Psychology of Organizations*, (La Psicología Social de las Organizaciones), New York, 1978, p. 245.

- personal de más edad (debido a la generación del “baby boom” y menos reclutamiento), existe una presión natural del nivel inferior para ser promovido y por supuesto que el personal desea tener una ventana hacia un futuro prometedor;
- una disminución de las funciones administrativas más sencillas (debido a la automatización);
- una tendencia a tercerizar las funciones de apoyo (generalmente no las funciones de alto rango).

Fig. 72: Funciones en escala, diferencia entre 1989 y 1995, DTCA (en %)



### 8.11.4. Resultado

La efectividad final de una Administración Tributaria no se mide únicamente mediante indicadores de producción, sino que también debe medirse según indicadores de resultado. Ultimadamente, lo que cuenta es el resultado, no la producción.

Los indicadores de resultado pueden incluir inter alia, los siguientes factores:

- cumplimiento;
- satisfacción del cliente;
- satisfacción del personal;
- reducción de la evasión tributaria;
- contribución al crecimiento económico;
- reducción de costos de cumplimiento;
- carga tributaria;
- imagen en los medios;

- decisiones ratificadoras del tribunal;
- cuenta anual aceptada;
- confianza del público en las funciones del estado;
- satisfacción política.

### 8.11.5. Relaciones entre áreas de desempeño

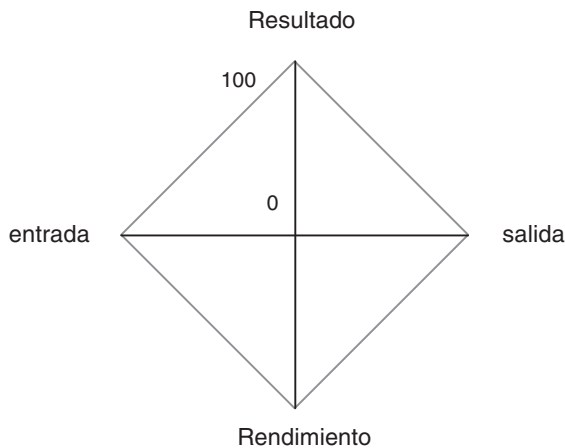
El desempeño de la administración se expresa en relaciones entre los rubros de insumo, producto, producción y resultado.

Algunas relaciones importantes son:

- insumo-producto: personal y presupuesto versus producción total = productividad;
- producción-resultado: programa de calidad (servicio al cliente) versus satisfacción del cliente = cumplimiento;
- producción-resultado: calidad del proceso (por ejemplo: demora en cobro forzoso) versus la tasa de inflación nacional = precio por efectividad;
- producto-resultado: cantidad y calidad de auditorías versus probabilidades de ser auditado para una compañía = concienciación del contribuyente.

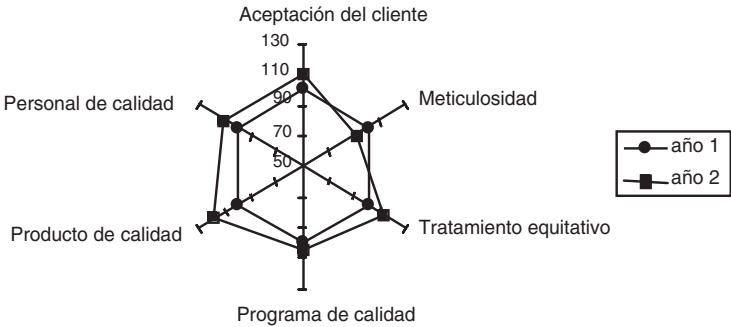
La Figura 73 es un ejemplo de como mostrar las relaciones. En este ejemplo, en los ejes aparecen los índices.

Fig. 73: Ejemplo de tabla de índices



Otro método para mostrar las relaciones es el llamado “diagrama de radar” (o diagrama de calidad) donde las relaciones se agrupan como se muestra en la Figura 74. Cada eje representa un factor crítico de éxito (FCE). En el primer año, todos los factores se fijan en 100 (en el índice). Las diferencias en desarrollo o desempeño en el año siguiente se muestran claramente.

Fig. 74: Diagrama de calidad



Los indicadores y FCEs son solamente herramientas en el proceso gerencial, pero sí tienen un propósito en cuanto a establecer las limitaciones de los indicadores. Con frecuencia vemos que muchos datos son recopilados en el proceso de apoyo de planificación y control. Parte de los datos son usados para informar a la gerencia sobre el desempeño de las unidades operacionales, pero esto usualmente representa sólo una parte menor de los datos. En ocasiones puede haber cierta vacilación por parte de las unidades operacionales en entregar estos datos porque saben por experiencia que solamente se utiliza una porción de los mismos. El desafío de los controladores en una organización consiste en solicitar un mínimo de datos y tratar de hacer el máximo uso posible de los mismos.

Colocar diferentes indicadores de desempeño en un diagrama permite ilustrar las relaciones que son significativas (observando, sin embargo, que no todos los indicadores de desempeños pueden ser vinculados unos a otros).

### 8.12. Control interno

La gestión de desempeño es un proceso de apoyo diferente al control interno o evaluación. Los controles internos proporcionan información a la gerencia sobre desviaciones de la organización administrativa que traen como resultado riesgos indeseables. En este sentido, el control interno es una especie de información administrativa que se relaciona con la ejecución de las tareas asignadas.

En general, los programas de control interno usualmente son ejecutados por:

- una unidad independiente (fuera de la Administración Tributaria);
- una unidad independiente dentro de la organización;
- ajuste mutuo en los equipos;
- la gerencia.

El beneficio de tener una unidad independiente fuera de la Administración Tributaria es que sus informes y recomendaciones probablemente sean neutrales y estén menos vinculados con los diferentes intereses de la Administración Tributaria. La ventaja del ajuste mutuo es que este sistema provee más desafíos al convertirse en una organización de aprendizaje. El peligro está en que ciertos riesgos y fallas no son revelados.

El control interno, en lo que respecta los riesgos financieros, es más que la verificación de la precisión de los procedimientos en un contexto financiero. El control interno tiene que ser más una actitud mental que departamental. El propósito del control interno es verificar si la organización está siendo manejada de acuerdo con sus propios principios.

Algunos ejemplos de un programa de control interno son, *inter alia*:

- verificar si los procedimientos son correctos, están claramente redactados, disponibles y son conocidos por el personal;
- verificar si los procedimientos son implementados o si requieren ser ajustados;
- determinar si la misión y metas estratégicas son conocidas por el personal;
- verificar cómo se percibe la comunicación interna;
- asegurarse de que exista un sistema de verificación para supervisar las transacciones financieras;
- confirmar que la retroalimentación de los contribuyentes sea monitoreada y comunicada al núcleo operacional;
- asegurarse de que a cada miembro del personal se le realice una evaluación de su desempeño anualmente,
- determinar el resultado de los programas internos de capacitación.

### 8.13. Evaluación

La información periódica sobre los riesgos dentro de la organización administrativa o los resultados logrados a nivel operacional, pueden dar una descripción parcializada del desempeño de la Administración Tributaria. En ocasiones es recomendable ver los aspectos de desempeño a cierta distancia.



Esto es cada vez más deseable que una significativa cantidad de información administrativa está a menudo determinada por la presión de reportar periódicamente las cantidades establecidas en una manera uniforme. Por ejemplo, una evaluación puede mostrar que un indicador de desempeño constante respecto a la relación entre correcciones y cartas de objeción presentadas contra las mismas, puede obedecer a diferentes razones (más cuidado en la política de corrección versus mayor defensa por parte de los contribuyentes). La información de gestión promedio solamente indica si hay algún riesgo en la implementación. Sin embargo, la evaluación es más que un análisis diferente de la información de gestión disponible.

El concepto de “evaluación” generalmente se usa si los efectos de una política deben ser demostrados; pero la evaluación de la política gubernamental se puede realizar de antemano al igual que después. La distinción entre la evaluación de una política de antemano y después se conoce como evaluación *ex ante* (de antemano) y evaluación *ex post* (después).

Las evaluaciones son parte esencial del ciclo de política. Dentro de este contexto, la política se entiende como una variedad de acciones, ya sean escogidas deliberadamente o no. Un ciclo de política consta de seis elementos:

- *Preparación de la política*: Formulación del problema de política y la recopilación y análisis de la información que trae como resultado un consejo respecto a la política a seguir.
- *Determinación de la política*: La toma de decisiones sobre el contenido de una política que lleva a leyes o reglas.
- *Hacer la política operacional*: Traducir la política formulada en implementación.
- *Implementación de la política*: Aplicación de los medios escogidos, lo que resulta en el desempeño de la política (el producto) y los efectos que se pretenden y efectos secundarios (el resultado). En esta etapa se hace una distinción entre el desempeño y sus efectos continuos en el grupo meta y otras partes involucradas.
- *Evaluación posterior de la política*: Evaluación del contenido, proceso, desempeño y efectos de la política.
- *Retroalimentación*: Ajuste de la política sobre la base de información sobre el contenido, proceso, desempeño y efectos de la política.

El monitoreo es una metodología especial para la recopilación de información administrativa. Sin embargo, uno bien puede alegar que es una metodología de evaluación de políticas. El monitoreo es la observación de movimientos. Es un concepto que se origina en el mundo audiovisual; es decir, la cámara registra movimientos. Actualmente, ninguna organización puede valerse sin esta metodología. En base a este punto de vista, el monitoreo explica lo que la gerencia desea que se visualice en el control de organizaciones complejas. Se trata de la observación continua del comportamiento de los actores en relación con el desempeño de la organización. Algunas Administraciones Tributarias logran buenos resultados con un monitor externo.

El monitor externo es un instrumento de medición basado en entrevistas personales estandarizadas entre diferentes grupos de clientes como se definió anteriormente. Se usa para medir periódicamente lo que el contribuyente piensa de la Administración Tributaria y cómo podría desempeñarse mejor. Ya que la tarea de la Administración Tributaria es aplicar la ley fiscal, allí es exactamente donde se debe enfocar el monitor externo, mientras que nosotros deseamos conocer las opiniones de los contribuyentes sobre el desempeño a tal respecto. Por lo tanto, las preguntas y temas que se tratan incluyen por ejemplo: ¿El formulario es claro? ¿Recibe el contribuyente su devolución de impuestos de manera oportuna? Pero esto no incluirá la formulación de las siguientes preguntas: ¿Está el contribuyente de acuerdo con su carga tributaria? ¿Está el contribuyente de acuerdo con restricciones en las reducciones? Preguntas semejantes a este último tipo se refiere a aspectos en que la Administración Tributaria es un agente intermediario entre el público y la política no tiene influencia alguna. La meta subyacente es, por lo tanto, verificar si las ideas detrás del concepto de cumplimiento están respaldadas por lo que se puede encontrar al buscar las reacciones de los contribuyentes hacia la Administración Tributaria.

Los posibles aspectos para un monitor externo son:

- accesibilidad (acceso por teléfono y acceso físico);
- trato personal, amigable con el cliente de parte de los funcionarios tributarios;
- cumplimiento de las promesas;
- tiempo requerido para completar las evaluaciones;
- comprensión de los formularios, instrucciones, folletos y correspondencia;
- uso de y satisfacción con el servicio “Llame a su funcionario tributario”;
- trato dado a las apelaciones y quejas;

- los métodos desafiantes de verificación que utilizan los funcionarios tributarios;
- servicio integral al cliente;
- actitudes de los contribuyentes (desconfianza, belicosidad, etc.); y
- características subyacentes y datos demográficos

Los factores críticos de éxito para investigar dentro de la Administración Tributaria sobre la satisfacción del cliente parecen ser:

- inclusión de la gerencia de alto nivel en el proceso asignándole un papel en el desarrollo e implementación del esfuerzo de investigación;
- establecer un balance entre el trabajo de investigadores expertos independientes y el de los expertos internos;
- desarrollar y probar el instrumento (se debe reservar suficiente tiempo para ello; e igualmente la re-evaluación periódica es importante);
- logros en el trabajo de campo acercándose a los encuestados de una manera intensa y hábil. Una pequeña muestra con una mayor tasa de respuesta es preferible a una muestra mayor pero selectiva;
- obligar a otros a responder y hacer uso de los resultados; esto debería ser parte del ciclo de planificación regular;
- las personas sólo podrán beneficiarse del monitoreo externo y ayudar a la Administración Tributaria a mejorar su desempeño si existe un buen programa de comunicación, en términos tanto de comunicaciones internas como externas.

Aparte de tener una visión general clara de las opiniones de los contribuyentes sobre el desempeño de la Administración Tributaria, es igualmente importante monitorear las opiniones del personal. Después de todo, el personal es responsable de la implementación real de las leyes fiscales y determina el contacto día a día con los contribuyentes, así como la opinión pública respecto a la administración. El monitor interno puede estar compuesto de los siguientes aspectos:

- contenido del trabajo;
- suministro de información;
- calidad de gestión;
- organización del trabajo;
- trabajo en equipo;
- condiciones de empleo;
- condiciones de trabajo;
- posibilidades de desarrollo;
- política de movilidad;
- características generales del trabajo en la Administración Tributaria.

---

## Capítulo 9

### Gestión del Cambio

#### 9.1. Introducción

Cada gerente recién designado está impregnado del concepto de cambio. Tal vez hasta podríamos referirnos a esto como la “concepción del cambio” que cada gerente está ansioso de “dar a luz” tan pronto como sea posible para valorar a ese recién nacido como la solución a cada miseria existente y la respuesta a los desafíos que su organización está confrontando. También se puede observar que los líderes (ya sean en las administraciones, negocios o política) tenderán a exagerar los desafíos relacionados con la situación actual, los riesgos involucrados y las fuertes demandas para cumplir con los requerimientos futuros. Cada era tiene sus temas favoritos y desafíos relacionados y extremadamente difíciles. La crisis financiera de 2008-2010 ha sido comparada muchas veces con la Gran Depresión de los años 30, sin reconocer que un porcentaje similar de crecimiento económico negativo tendría un impacto un tanto diferente si la renta básica está a un nivel justo por encima de la pobreza, o que la renta promedio se encuentra en la zona de rentas intermedias decentes. En un ambiente semejante parecería justificado advertir a los gerentes que tengan cuidado con afirmaciones tales como “la más profunda crisis desde ...”, “la época más turbulenta desde ...”, “el mayor desafío jamás visto ...”, “el mundo está cambiando como nunca antes lo había hecho”, “nuestra generación confronta exigencias que son superiores a ...”, etc. Las sociedades, organizaciones, comportamientos sociales y expectativas personales, así como muchas otras cosas en el mundo, siempre han sido objeto de cambio. Los avances para construir la nación en los siglos XVIII y XIX, el proceso de industrialización, el siglo XX como una era de ideologías en competencia, el movimiento de emancipación de las mujeres y el surgimiento de nuevos poderes económicos en Asia, son todos tremendos eventos que han cambiado nuestras actitudes, vidas personales y las sociedades. De hecho, estos avances constituyen un flujo de cambios constantes que ocurren sin que los notemos inmediatamente. Resulta dudoso que alguien se haya levantado temprano en la mañana, haya abierto las cortinas y haya dicho: “Me percató que desde esta mañana China es una superpotencia económica.”

El cambio es el factor más constante en nuestras vidas diarias, pero tendemos a ignorarlo porque tenemos miedo a los cambios drásticos en nuestra existencia. La personas desean llevar una vida estable, desean una

garantía de buena salud, la seguridad de un buen trabajo y renta estable, y la expectativa de una pensión justa, y la mayoría de los seres humanos tienden a estar predominantemente ocupados para organizar su vida de tal modo que cualquier riesgo o incertidumbre sea abandonado o al menos esté financieramente asegurado. Resulta difícil sino imposible, sobrestimar los impulsos conservadores de las personas, incluyendo al personal de grandes organizaciones tales como las Administraciones Tributarias. Creemos que muchos procesos de cambio han fracasado porque los gerentes han ignorado completamente estos sentimientos que subyacen en el comportamiento oficial diario. Si estudiamos las vidas personales de revolucionarios y reformistas famosos, con frecuencia descubrimos una vida personal muy sombría y a veces hasta intransigente. Los padres fundadores de las grandes ideologías del siglo XX fueron representantes de una clase media floreciente y estaban más enraizados en profesiones liberales como maestros de escuela, burócratas de sindicatos y profesionales políticos de lo que estaban en cualquier experiencia que hubieran vivido con las penurias de la clase obrera. El propósito de la comparación que hacemos con tales personalidades históricas es para advertir a los gerentes que tengan cuidado al cambiar las actividades o condiciones de trabajo de sus empleados y expresar este cambio como una mejora si ellos mismos no han experimentado la cadena de actividades. Las referencias comunes y las experiencias compartidas son condiciones importantes para lograr un cambio exitoso.

El presente *Manual* no es un intento por repetir o resumir lo que ya se ha publicado en el marco de la gestión del cambio. Sin embargo, deseamos ofrecer algunas referencias a unas cuantas lecciones aprendidas y algún consejo práctico sobre la manera en que organizamos nuestro enfoque del cambio y la mejora con el ánimo de evitar situaciones en las que el proceso de cambio sea sobreestimado y el fracaso casi esté garantizado.

### **9.2. ¿Cuál es el resultado para este mundo cambiante?**

Las nuevas relaciones sociales se están haciendo evidentes. Podemos negar que exista en partes más remotas de muchos países, pero en lo que respecta a la Administración Tributaria debemos admitir que somos, o seremos, parte de una aldea global apoyada por Internet. Las nuevas relaciones sociales traen consigo nuevos valores. Resulta difícil pronosticar cuáles serán los valores del futuro. En la descripción de las diferencias culturales (véase 9.6.) se explica que muchos valores tienen un fundamento específico en la sociedad. La forma en que vemos los valores femeninos o masculinos

está significativamente influida y dominada por las primeras impresiones recibidas de nuestros padres. Sin embargo, nuestras percepciones sobre otros valores pueden ser más fluidas y pueden experimentar cambios. En un mundo crecientemente globalizado, el desafío del valor agregado en cada parte de la cadena económica será extremadamente importante. Los valores relacionados con el desarrollo de contenido serán cruciales. No obstante, los valores en torno a nuestras actitudes para el establecimiento de redes sociales también están cambiando. Los aspectos claves son compartir, transmitir y ser confiable. Las personas ya no pueden ocultarse detrás de sus posiciones y títulos.

En un mundo en el que el centro está perdiendo terreno (ya sea en gobierno centralizado o la sede de una multinacional) el tema será la descentralización informal. Con esta descentralización de la sociedad vemos el surgimiento de más grupos a cargo de asuntos únicos (como en los asuntos políticos). Además, las personas pueden ser parte de, o apoyar, diferentes grupos a cargo de asuntos únicos (aun si en ocasiones defienden intereses opuestos) y las personas puedan cambiarse con facilidad entre estos grupos. Para los gerentes de estos tipos de grupos es cada vez más importante que organicen la lealtad entre sus miembros.

Este mundo cambiante probablemente genere una nueva mentalidad entre los ganadores. Los títulos y posiciones están perdiendo su importancia. La nueva generación está exigiendo influencia en lugar de posición; cada vez están más orientados a lo internacional, probablemente sean más flexibles y para ellos ser financieramente independiente no constituye la meta final sino más bien una condición para el desempeño.

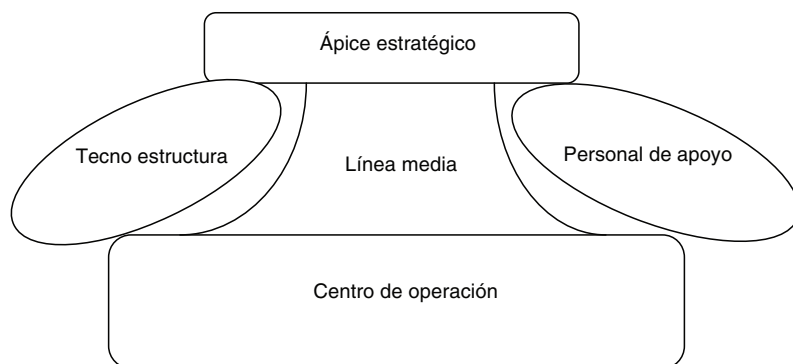
Es probable que una Administración Tributaria como organización pública no les resulte atractiva si tratamos de enmarcarlos en una carrera y estructura de salario existentes. La nueva generación desea tener un enfoque hecho a la medida en relación con sus necesidades específicas de educación, expectativas y salario. Probablemente están más interesados en el valor agregado y en el resultado de sus actividades de lo que están en las descripciones y perfiles de puestos. Las Administraciones Tributarias deberán ser capaces de enfrentar este desafío ya que los productos y resultados de sus actividades pueden definirse más fácilmente que en otras instituciones públicas (¿cómo mide usted el resultado de los esfuerzos de un ejército en tiempo de paz?). Los cambios de actitudes probablemente también afecten las condiciones laborales, como planes de pensiones y sistemas de seguridad social, que probablemente se tornen más flexibles y se basen más en necesidades individuales hechas a medida.

### 9.3. Organizaciones cambiantes

Henry Mintzberg describió la existencia y los roles de las cinco partes cruciales de una organización en su estructura quintuple de organizaciones<sup>203</sup> modernas. La teoría parecía un tanto nueva en el momento de su introducción en 1979; no obstante, esa misma estructura puede verse en el sistema feudal (véase la Figura 75):

- el rey y los emperadores son el ápice estratégico;
- los vasallos (duques y condes) son la línea media;
- los caballeros son la tecno-estructura;
- los sacerdotes son el personal de apoyo;
- los labradores son el núcleo operacional.

Fig. 75



Así pues, la idea de una organización dividida en cinco partes importantes es más bien universal. Pero la teoría de los cinco elementos ¿sobreviviría también la modernización de las organizaciones requerida por la tendencia significativa hacia estructuras organizacionales más planas y la disminución o desaparición del nivel de gerencia media? Anteriormente hemos dicho que en la última década se ha llevado a cabo una integración significativa de la tecnología de la información, tecnología de la comunicación y el contenido. El principal resultado de esta integración, particularmente en el núcleo operacional de las organizaciones, incluyendo las Administraciones Tributarias, es que cada empleado tiene acceso a cada base de datos, lo que solamente se puede desalentar introduciendo estrictos procedimientos de autorización. Sin embargo, en un sentido técnico, el núcleo operacional

---

203. Mintzberg, H., *Structure in fives: Designing effective organizations*, (Estructura en cinco: Diseño de organizaciones efectivas) New York, Prentice-Hall, 1983.

es capaz de trabajar con todos los datos disponibles, y distribuir y analizar dichos datos. La consecuencia de ello es que el liderazgo puede aparecer en todas partes de la organización de red y que el papel gerencial puede evolucionar al aprendizaje de la experiencia adquirida en el núcleo operacional a fin de organizar el vínculo entre las redes. La TI crea una gran posibilidad para que cualquier trabajador individual que esté en la base de la clásica pirámide pueda acceder a todas las cinco esferas y tecnologías. El aspecto clave es compartir (información, ideas, valores datos y tecnología compartidas) mientras que comunicación es la palabra clave para conectar a las personas. Este desarrollo tecnológico revolucionario estimula la creación de organizaciones más planas de acuerdo a las necesidades de los trabajadores profesionales que utilizan estas nuevas oportunidades. Los gerentes medios existentes probablemente traten de detener esta tendencia, pero será en vano.

Los flujos de información en las organizaciones serán mayormente en dos direcciones. De arriba hacia abajo en lo que respecta a la estrategia y planificación; de abajo hacia arriba para informar y monitorear. En este concepto los grandes departamentos de personal de apoyo serán menos necesarios. El núcleo operacional profesional organizará la planificación y funciones de control por sí mismo y esto también se aplicará a las actividades de gestión de recursos humanos. El personal de apoyo se tornará más limitado en tamaño pero no en calidad, solamente los expertos con experiencia que puedan facilitar y asesorar al núcleo operacional podrán sobrevivir. Las organizaciones vitales del futuro serán más planas con una fuerte alineación estratégica entre la gerencia superior y el núcleo operacional y estará apoyada por un número limitado de sumos sacerdotes altamente apreciados. El refugio seguro en la gerencia media y los procesos de apoyo de los gerentes y expertos que fracasen desaparecerá.

Transparencia y traspaso de conocimiento son términos claves en las organizaciones modernas. La gerencia tiene una gran responsabilidad para lograrlo y el aspecto clave para ellos será conectar a las personas, sistemas y organizaciones. El jefe clásico que se sienta en la sala de reuniones esperando que su personal le traiga noticias sobre el desempeño y las expectativas externas encontrará oposición. El gerente moderno estimulará al personal, lo apoyará en su desarrollo personal y tratará continuamente de combinar las informaciones, destrezas y experiencias recopiladas del personal en una única propuesta de conocimiento que constituirá el punto de venta de la organización. La Administración Tributaria del futuro no es diferente. Será una inmensa institución de información técnica que proporcione a los contribuyentes, a otras partes interesadas públicas y a su propio personal los datos necesarios para suplir sus necesidades.



La consecuencia de la transparencia en la información (y su accesibilidad) es que muchos agentes intermediarios desaparecerán. Los consultores tributarios y contadores tendrán que demostrar constantemente que ellos añaden algo a la cadena entre las actividades comerciales y las autoridades tributarias. Ser sólo proveedor de información que puede obtenerse de fuentes abiertas no es el valor agregado que se requiere. La tendencia a la desaparición de los agentes intermediarios ya es evidente en el mundo de la asistencia financiera (con la ayuda de Internet, los bancos están llevando a cabo su negocio con sus clientes y los clientes pueden comparar según el nivel y precio de los servicios entre bancos), en el mercado de la diversión y vacaciones (los clientes pueden reservar sus vuelos y alojamiento directamente en el Web y muchos agentes de viajes no pueden brindar un servicio diferente al que ya es proporcionado por Internet) y, finalmente, en el servicio brindado por los agentes de bienes raíces (quienes enfrentan una fuerte competencia por parte de los mercados disponibles en el Web). El sector floreciente de agentes intermediarios (si aun se les puede llamar así) es la nueva clase de proveedores, propietarios y diseñadores de sitios web.

Como ya se mencionó, las organizaciones del futuro son parte de una red y deben estar accesibles a los de afuera. Las relaciones se están tornando importantes y los expertos que conectan tienen el futuro. El concepto de centro desaparecerá y la casta de gerentes tendrán que salir de sus oficinas y enfrentar a sus partes interesadas, competidores, socios estratégicos y, por último, pero no por ello menos importante, a su propio personal operacional.

Handy ha descrito cuatro tipos de liderazgo que también representan un tipo de organización.<sup>204</sup> El se refiere al primer tipo de gerente u organización como “Zeus”. Zeus es el fundador de la organización y/o empresa; la persona que conoce a todo el mundo personalmente y no teme ensuciarse las manos. Conoce a todo el mundo por su nombre, su memoria es extraordinaria y no confía en los sistemas de apoyo. Tampoco tiene necesidad de las normas contables, guía personal por parte de gerentes de GRH o indicadores de desempeño por parte de los controladores. Además, de todas formas él ya conoce los niveles de desempeño. Todos los miembros del personal están en contacto directo con este tipo de líder. Este tipo de líder tiene preferencia por un estilo muy personal y popular, sin descartar la necesidad de jerarquía. Pero la organización es muy sencilla y plana – solamente hay personas comunes y un solo dios en el Olimpo (véase la Figura 76).

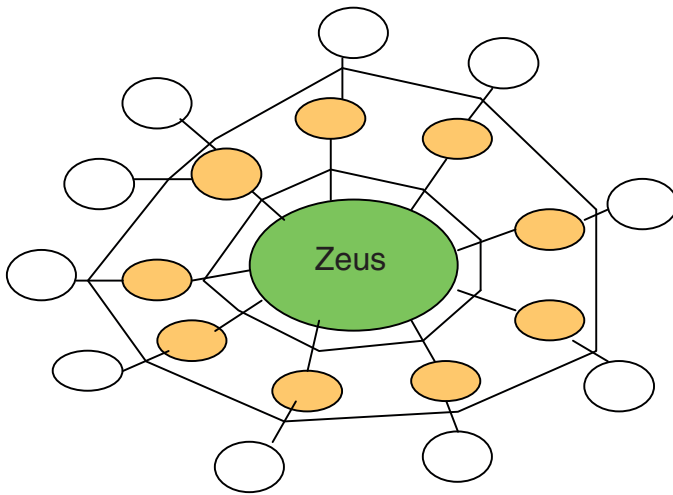
---

204. Handy, C., “Gods of management: The changing work of organizations” (Los dioses de la gestión: El trabajo cambiante de las organizaciones), 1991.

Este tipo de gerente se puede observar aun en las Administraciones Tributarias. En algunas culturas, él o ella es el modelo más popular. No se puede decir que tales tipos de persona pertenezcan al pasado dado que todavía son altamente apreciadas por el personal operacional central que admira a un líder que recuerda sus fechas de cumpleaños, conoce los nombres de sus hijos y sabe exactamente lo que sucede en el trabajo diario. Dada la sociedad cambiante, este tipo de líder con frecuencia es altamente valorado y muy solicitado.

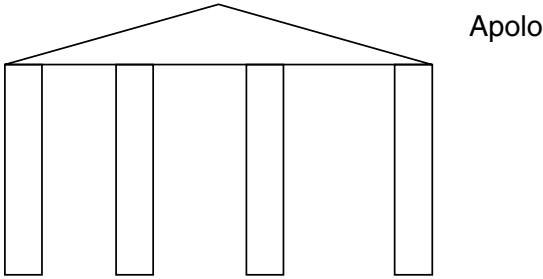
No obstante, tales líderes no pueden soportar la competencia y, al final del día, son la persona responsable de todo. Para dichos gerentes es muy difícil tener éxito y este problema puede verse actualmente en muchas compañías de propiedad familiar.

Fig. 76



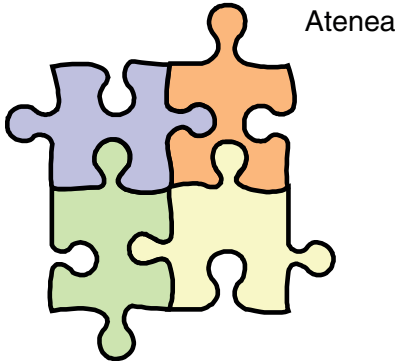
La respuesta al dilema de reemplazar a un líder Zeus es la introducción de una organización típica basada en tareas y funciones. La red híbrida de la organización Zeus tiene que transformarse en una maquinaria transparente orientada hacia tareas. Se introduce la burocracia (que todavía es necesaria para hacer de la sucesión un éxito) y el personal de apoyo se tornará más importante. Se verá un esfuerzo por agrupar la estructura Zeus en una organización típica tipo "Apolo" de tareas, descripciones de puestos, funciones, unidades y divisiones (véase la Figura 77). Se introducirá la coordinación horizontal (entre los departamentos organizacionales) y la coordinación vertical (entre niveles de gestión).

Fig. 77



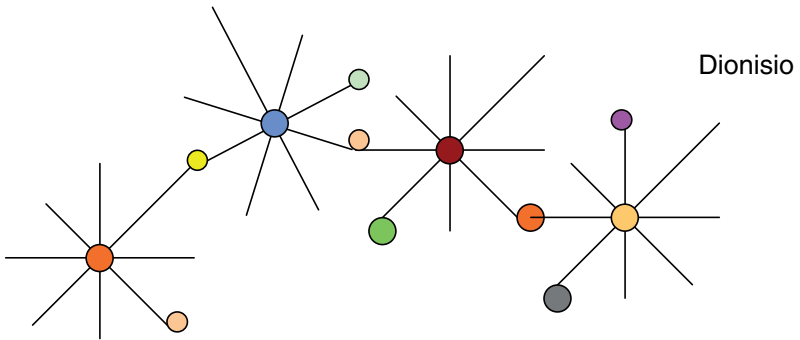
Una estructura burocrática Apolo en las organizaciones profesionales requerirá de un tiempo significativo para coordinar los diferentes niveles y departamentos. Sin embargo, la estructura florecerá en un ambiente en el que la jerarquía y las responsabilidades descritas serán importantes (p.e., el sector público). La responsabilidad y la rendición de cuentas son los principales propulsores del desempeño diario y el rendimiento requerido y el resultado deseado tienen menos impacto. Los profesionales en las organizaciones tendrán preferencia por la estructura “Atenea”, en la que las destrezas, autoridad e influencia son pertinentes, mientras las descripciones detalladas de puestos no son tan importantes (véase la Figura 78). Los primeros pasos hacia estas estructuras de tipo Atenea preferidas donde la cooperación, coordinación y ajustes mutuos son el lenguaje organizacional, se pueden ver en los departamentos de investigación, universidades y centros de capacitación. Se favorece la estructura de organización plana y los gerentes (si desean tener éxito) siempre tienen antecedentes en la misma profesión (lo que es necesario por razones de autoridad) y la capacidad para apoyar y facilitar al núcleo operacional de expertos. Los equipos autodirigidos son también un mecanismo popular de coordinación organizacional en la estructura Atenea.

Fig. 78



El mundo de las organizaciones está cambiando. Más y más personas (comenzando por los profesionales de alto nivel) establecen su propio negocio de proveedores de servicios. La libertad y flexibilidad (reducción de los costos de transacción) constituye el desafío para asumir el riesgo de renta no asegurada. Sin embargo, aun en períodos de recesión, es obvia la tendencia en que más y más personas escogen estructuras de empleo independiente. Las nuevas empresas, formadas por uno o unos cuantos empresarios, trabajan en una cadena de actividades, en ocasiones como satélites alrededor de organizaciones mayores. La cadena es flexible y la adquisición se basa meramente en el valor agregado que la compañía puede ofrecer. Las características de estos nuevos tipos de compañías constituyen una estructura organizacional que se asemeja a la estructura Zeus que se explicó anteriormente. El empresario es un pequeño Zeus en su red, conoce a la competencia, la combinación de socios y expertos, el proveedor de preferencia y el mercado, y todo ello en un fuerte contexto social. Hace varios años, Handy ya le había dado a este tipo de organización el nombre de “Dionisio” (véase la Figura 79).

Fig. 79



#### 9.4. El factor RH en el proceso de cambio

El cambio en las organizaciones actuales, ya sea en el sector público o privado, es un fenómeno común y con frecuencia imprescindible. Ya sea promovido por presiones externas, tales como los ajustes del mercado en el caso del sector privado, o la necesidad de implementar la dirección política y pública para gobernar mejor y más eficientemente en el caso del sector público, éste es un proceso difícil de administrar. Es importante analizar y entender los factores, tanto internos como externos, que influyen en la organización y promueven la necesidad del cambio. En las organizaciones

gubernamentales los factores externos incluyen elementos tales como la dirección política, la opinión del público respecto a la naturaleza, alcance y desempeño de la organización, así como la situación fiscal y económica del gobierno. Los factores internos incluyen elementos tales como el mandato de la organización, las destrezas del personal, las reglas, procesos y procedimientos que se siguen y, esencialmente, los atributos de la cultura de la organización. La reacción del personal ante cualquier cambio en la organización variará pero, en muchos casos, la reacción inicial será negativa; muchos se resistirán el cambio. La familiaridad con la situación actual y el temor de lo que ocurrirá después de que tenga lugar el cambio llevará a los empleados a ser críticos con el cambio previsto. Las personas serán más receptivas al cambio si entienden que el *status quo* es inaceptable, si sienten que, en lo personal, pueden ganar algo con el cambio o si pueden identificarse con los líderes naturales que apoyan el cambio. El elemento de confianza juega un papel significativo y debe desarrollarse durante todo el proceso de cambio.

La comunicación continua en dos vías e involucrar a aquellos afectados por el cambio en el diseño de los resultados finales contribuirán significativamente en tratar la reacción natural de los empleados al cambio. Comenzar con mensajes claros y repetidos sobre la necesidad, objetivo y resultado final deseado con el cambio, seguido del diálogo respecto a las opiniones y preocupaciones del personal, contribuirá a manejar la reacción humana. Los empleados desean escuchar lo que va a suceder y desean escucharlo de sus supervisores; desean tener la oportunidad de hablar al respecto y necesitan comprender cómo el cambio les puede afectar. Los mensajes deben ser repetidos con frecuencia. La frase que dice: “Usted no se puede sobrecomunicar”, es claramente cierta.

El movimiento hacia una nueva situación (estrategia y estructura) tiene un impacto significativo en los empleados (que en ocasiones cambia drásticamente los procesos y condiciones de trabajo previos). Para manejar exitosamente una transición, la gerencia debe comprometerse a apoyar a sus empleados, compromiso que puede llevarse a cabo de varias maneras. En primer lugar, debe aclararse a todo el personal que el cambio no pretende despedir personas (si fuera así, entonces la gerencia ha emprendido el proceso de recorte de costos y no el de “envolverlo y venderlo” como proceso de cambio). Aunque reducir el solapamiento y la duplicación del trabajo y generar rendimiento es un objetivo, ello es una premisa de la eficiencia a largo plazo y reasignación del personal interno. La organización debe comprometerse con el personal a usar en la transición un enfoque de colocación de los recursos humanos que reglamente la posición del personal tan rápida y fácilmente como sea posible. Como éste no era un ejercicio

en reducciones de personal (“reducción de actividades”), las políticas de colocación que buscaban eliminar personal no eran requeridas. Más bien, la gerencia de la Administración Tributaria debe:

- usar las descripciones de puestos tanto como sea posible;
- confirmar a los empleados en las posiciones existentes tanto como sea posible;
- usar el cambio lateral o desplazamiento para realizar las colocaciones siempre que sea posible;
- reconocer las diferentes culturas organizacionales si es una administración grande y consta de varias divisiones y/o unidades geográficas diferentes (el reconocimiento de las culturas diferentes ayuda a los gerentes a comprender las reacciones del personal y los ayuda a saber como tratar estas reacciones);
- usar la política de ajuste de la fuerza laboral del gobierno solamente como último recurso.

Otro elemento de una transición exitosa es el compromiso de la organización de informar al personal sobre el avance y los cambios propuestos, al igual que involucrarlos en el diseño de los sistemas y estructura de la nueva organización o la nueva estrategia. Finalmente, hay un número de sistemas de apoyo para ayudar tanto a la organización como a su personal a través del proceso de cambio. Estos incluyen:

- capacitación en la gestión de cambio de muchos líderes en toda la administración;
- información y reuniones de discusión continuas con los sindicatos de empleados, consejos de trabajo o representantes informales (dependiendo de como esté organizado el trabajo en la sociedad);
- intervenciones organizacionales y sesiones para el establecimiento de equipos;
- creación de una red de facilitadores regionales que colaboren particularmente en el flujo constante de información;
- establecimiento de una red de asesores a los que el personal pueda recurrir para que los asesore, particularmente si están confrontando cambios de trabajo significativos.

## 9.5. Gestión del cambio

### 9.5.1. Concepto de liderazgo

Tradicionalmente, el liderazgo era percibido como un instrumento poderoso para influir en las personas y conservar el poder *per se*, y correspondía a conductores innatos que influían en el comportamiento de otros, de los

que recibían admiración, reconocimiento y lealtad. Dicha concepción del liderazgo, basada en el sentido común, contribuyó a crear los misterios, mitos y atracciones asociadas con la idea de liderazgo. Tenemos que enfrentar el hecho de que el liderazgo en sí tiene que ver con el factor de cambio, ya que los líderes pueden forzar o persuadir a sus empleados dependientes a que actúen de un modo que nunca lo habrían hecho sin este marco gerencial. El liderazgo se basa en el principio de que las fuerzas operacionales tienen que ser más eficientes y productivas para poder alimentar la clase de gobernantes (que siempre se abstienen del trabajo productivo) y si la gerencia tiene un carácter benevolente, el excedente de producción o ingresos también se usará para los trabajadores.

A través de los siglos, la clase de gobernantes se ha transformado en una clase de gerentes y todos hemos aprendido que la gestión profesional tiene diferentes características. Existen diferentes teorías respecto al verdadero significado de gestión. Gestión es un trabajo manual, un verdadero trabajo a mano, probablemente el llamado para que se reconozca que gobernar también significa trabajo arduo. Otra explicación es que gestión se deriva del término francés *ménager* (trabajo casero, realización de tareas domésticas). En todo caso, es la tarea de mantener a la organización en orden. Los papeles de los gerentes pueden ser muy diferentes. Pero generalmente tienen tres cosas en común. Los Buenos gerentes dependen de tres cualidades:

- *Dotes de empresario y la necesidad de una clara visión*: La cualidad para formular las preguntas correctas que no han sido previamente formuladas y lograr la percepción que permite dirigir el futuro.
- *Capacidad de organización*: La capacidad de planificar, controlar, evaluar, dividir la carga de trabajo, etc. (el “hardware” de los aspectos gerenciales); La cualidad para resolver el problema y para organizar el capital, destrezas humanas, tecnología y permitir que el trabajo sea más productivo y eficiente.
- *Capacidad de convicción y motivación*: La motivación para inspirar los empleados, para crear la atmósfera adecuada en la organización; la cualidad para transmitir el mensaje y para convertir la intención en realidad.

Hay algunos ejemplos que pueden ilustrar las distinciones entre las tres cualidades de gestión. Todo el mundo está de acuerdo en que Bill Gates es un gran empresario, la persona con una clara visión que dio forma y cambió nuestra vida diaria. Es el gran diseñador que transformó los desarrollos

técnicos en productos de consumo masivo. Pero Bill Gates fue más que un gran ingeniero, desarrollador, diseñador o prodigio. También tiene la habilidad para reconocer que organizar y dirigir la gigantesca empresa Microsoft requiere de diferentes destrezas. Él tuvo la comprensión y previsión de saber que otros profesionales pueden realizar un mejor trabajo en esta área. Gates ofrece una importante lección a la gestión y esa es la capacidad para organizar sistemas de apoyo en las áreas en la que usted como gerente tiene sus puntos débiles. La combinación de sus talentos técnicos y su comprensión de sus competencias fuertes y débiles le proporcionó los medios para convertirse en un talentoso gerente en el área de convencer y motivar a una nueva generación de usuarios y profesionales.

Otros ejemplos son algunos presidentes americanos. Algunos presidentes han contribuido a la historia porque fueron portavoces talentosos de una ideología. Teddy Roosevelt era un orador por naturaleza que podía inspirar a millones. Franklin D. Roosevelt también era una personalidad que podía dirigirse a la nación, combinado con una habilidad para crear una visión y expresarla a una gran audiencia. Otros presidentes fueron un fracaso porque la visión que tenían no se transformó en un mensaje que convenciera a las multitudes: Richard Nixon y Jimmy Carter fueron incapaces de apenas inspirar a cualquier televidente. El Presidente Eisenhower tal vez no era un orador apasionado, el hombre con los grandes sueños y conceptos, pero organizó la Casa Blanca al estilo militar con memos breves para informar a otros, un jefe de estado mayor para dirigir y organizar la administración, la necesidad de comunicados de prensa y un personal presidencial basado en tareas y responsabilidades claras. Cada presidente desde entonces, ha aceptado su herencia organizacional (aun cuando al inicio de sus administraciones hubiesen estado reacios a hacerlo).

Con esta lección debemos tener presente que la mayoría de los gerentes poseen al menos una de estas cualidades específicas. Él o ella es la persona con las ideas y la estrategia, o tiene la fortaleza para crear y mantener una organización sólida, o es el inspirado estimulador del equipo. Pero siempre, él o ella tiene un bajo desempeño en otra cualidad. Esa es la razón por la que la gestión total o integrada existe solamente en un equipo con diferentes tipos de gerentes. Por supuesto que esto solamente es posible en una organización donde más gerentes del mismo nivel son aceptados por los miembros del nivel operacional. Pero aun en un típico sistema jerárquico, los gerentes superiores tienen que aceptar sus limitaciones y pueden resolver el problema designando subgerentes que puedan compensar las habilidades menos desarrolladas del gerente con su propia pericia. Debemos reconocer el hecho de que cuando una organización y sus líderes



son capaces de aceptar las limitaciones en sus destrezas de liderazgo y reconocen los aspectos que están menos desarrollados en la organización y gestión, se está en el inicio de la sabiduría y mejora.

### 9.5.2. Requisitos del proceso gerencial

Esta sección destaca las tres dimensiones de liderazgo y gestión que son importantes para los gerentes que constantemente tienen que hacerle frente al cambio. Estas clasificaciones pueden usarse como parte de las descripciones de puestos para cada gerente en el nivel ejecutivo.

#### (1) *Dimensión organizacional*

Las habilidades que tienen que ver con el contexto (naturaleza situacional del liderazgo) son:

- entender la misión de la organización de modo que pueda ser comunicada, tanto interna como externamente, de manera realista y atractiva;
- conocer los objetivos organizacionales y el ambiente en los niveles social, económico y político fuera de la organización a fin de adaptar nuevas ideas y proyectos a la realidad circundante;
- buscar nuevas soluciones y descubrir nuevos problemas en lugar de concentrarse únicamente en soluciones experimentadas y problemas ya conocidos;
- expresar y procesar alternativas continuamente para redefinir el sistema de autoridad y responsabilidad en base a valores compartidos y al perfil de los que están siendo dirigidos para que generen confianza en sí mismos y capacidad para realizar las tareas, creando oportunidades para el autodesarrollo y mejoramiento de sus habilidades;
- estar continuamente orientado hacia el futuro a fin de tener una visión y una alternativa explícita para ese futuro (elemento de la mayor importancia en las teorías).

#### (2) *Dimensión interpersonal*

Esto involucra las habilidades que son la verdadera esencia del liderazgo ya que las interacciones con las personas determinan la capacidad de influencia, compromiso y confianza mutua entre ellos, tales como:

- reconocer el valor de las personas, destacando sus características positivas como forma de obtener su respecto y consideración a cambio;

- aceptar a las personas como son, ser realista en el sentido de reconocer las pocas posibilidades que existen para lograr que cambien;
- valorar las relaciones personales estrechas en el ambiente laboral, haciéndolas tan continuas como sea posible y brindándoles la misma atención y cortesía dada a los visitantes distinguidos y a las personas con las que se pueda encontrar ocasionalmente;
- confiar en las personas, permitiéndole a los subordinados desarrollar sus propios métodos de trabajo y cultivar los contactos y relaciones interpersonales que consideren importantes a cambio de la confianza;
- comunicarse con las personas, procurando alcanzar y mantener un significado colectivo de los valores, creencias y hábitos que comprenden la cultura organizacional, compartiendo información para lograr mayor confianza y compromiso hacia la organización;
- practicar la gestión “móvil” acercándose geográficamente a los subordinados para respaldarlos y escucharlos.

### (3) *Características individuales*

Entre las cualidades de un líder, el conocimiento de sí mismo, la iniciativa, el valor, la persistencia y la integridad con frecuencia han prevalecido sobre la inteligencia, el sentido común, la aptitud y la experiencia, no porque estas últimas sean irrelevantes, sino más bien porque las primeras han servido para determinar las diferencias entre las personas respecto a su capacidad de liderazgo:

- el conocimiento de sí mismo le permite a los líderes ser conscientes de sus puntos fuertes y débiles y usar sus condiciones positivas para compensar o mejorar las cualidades negativas, así como actuar con autenticidad cómoda y evidente;
- la iniciativa le permite a un líder expresar e implementar nuevas ideas y asumir las posibilidades de éxito con convicción;
- el valor le permite al líder la capacidad de cambiar, de tomar decisiones para adaptarse al futuro, anticipando factores favorables y desfavorables, e intervenir en el ambiente para promover los cambios necesarios y deseables;
- la persistencia le permite a un líder actuar proyectando una imagen positiva y optimista con respecto a los resultados que se persiguen y continuar trabajando tras del entusiasmo inicial;
- la integridad ofrece patrones de comportamiento basados en hechos, las posibilidades reales de las personas y de la organización, así como en los valores prevalecientes, garantizando que las decisiones

claves para determinar las prioridades y asignar los recursos pueden contar con el apoyo y el compromiso de los funcionarios y de la sociedad.

Se pueden aprender lecciones de un antiguo Comisionado del IRS quien dirigió una difícil transformación del Servicios de Rentas Internas de Estados Unidos de 1997 al 2002. En base a esta experiencia, así como su experiencia anterior en el sector privado, Charles Rosotti resumió lo que funciona para dirigir a una organización durante un período de cambio:<sup>205</sup>

- Cambio exitoso implica mejorar la forma en que una organización cumple con su misión en nombre de todas las partes interesadas y rechazando cualquier/u otro modelo de desempeño.
- Cambio exitoso significa ubicar a las personas adecuadas en los trabajos adecuados.
- Cambio exitoso requiere de las medidas e incentivos correctos.
- Cambio exitoso depende de moverse hacia una estructura organizacional, prácticas de negocios y tecnología que estén actualizadas y alineadas con las necesidades de los clientes.
- Cambio exitoso requiere saber lo que realmente está ocurriendo donde es importante – en primera línea.
- Cambio exitoso requiere comunicaciones abiertas y honestas dentro y fuera de la organización.
- Cambio exitoso requiere cambio, no solamente comunicación respecto al cambio.
- Cambio exitoso depende más de tener el gobierno, liderazgo, dirección y autoridad correctos que de las reglas y mandatos.
- Cambio exitoso en cualquier organización tiene sus límites – fijados por las restricciones más amplias del contexto en el que la misma opera.

---

205. Rosotti, C. H., *Many Unhappy Returns: One man's quest to turn around the most unpopular organization in America (Muchas Declaraciones Descontentas: El intento de un solo hombre por cambiar la organización más impopular de América)*. Boston, MS: Harvard Business School Press, 2005.

## 9.6. Diferencias culturales entre sociedades

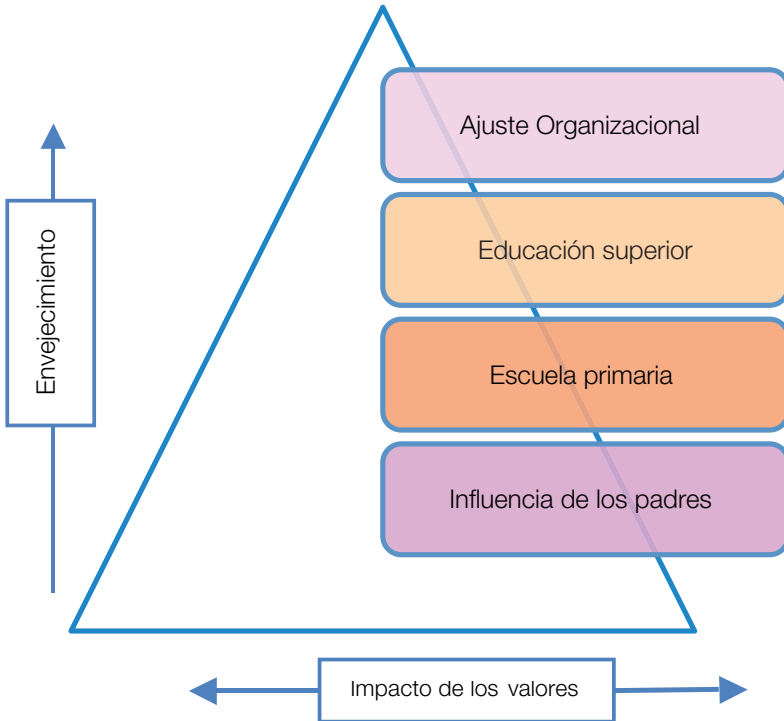
### 9.6.1. Entender la importancia de las diferencias culturales

Los diferentes criterios culturales que influyen en la programación mental de las personas en la sociedad también contribuyen de manera importante con las organizaciones en este contexto. La mayoría de los valores se adquieren y difunden en la niñez. Los padres, otros miembros del grupo familiar y la escuela primaria, todos ejercen una enorme influencia en la transmisión de estos valores compartidos a los niños. Posteriormente, en la escuela secundaria y tal vez al realizar estudios adicionales, estos valores son intercambiados y consolidados. Aunque este período pudiera parecer de conflicto, es el momento esencial para encontrar un balance entre las expectativas individuales y colectivas. Naturalmente que la extensión e intensidad de este período difiere dependiendo de la sociedad y la cultura. Durante nuestra vida laboral, las organizaciones para las que trabajamos nuevamente intentan influir en nosotros. En general, esto resulta más exitoso cuando los empleados son jóvenes así como al inicio de sus carreras, cuando son más susceptibles a la socialización. Pero creemos que las organizaciones crean su propia cultura – lo que es parcialmente cierto. Los valores sociales de una sociedad constituyen la base de cualquier organización. Una Administración Tributaria latinoamericana refleja los valores comunes de esa sociedad y es más comparable con otra organización pública latinoamericana que con una Administración Tributaria norteamericana o europea.

La Figura 80 ilustra los diferentes niveles de aceptación cultural. La influencia de la familia y especialmente de los padres es significativa durante nuestra niñez. El conjunto de nuestro marco cultural nos es infundido para siempre. Durante nuestros años de escuela primaria aprendemos más sobre nuestras necesidades individuales y lo que son las “lecciones de la selva” de actuar, desempeñarse y sobrevivir en escenarios de grupos. En los años de nuestra pubertad, seguimos una forma secundaria de educación y nos tornamos cada vez más conscientes de que tenemos un ambiente social, una nación y un estado, y comenzamos a juzgar las instituciones y a referirnos a nuestro marco de valores de nuestra primera juventud y nos sentimos desilusionados porque todos los arreglos que se hacen en la sociedad no reflejan nuestra comprensión básica de lo que es correcto. Es más un período de reflexión y confrontación que un período de reestructuración de nuestros valores. Es más bien cuestión de “probar el agua” y aprender que crecer significa aceptar otras responsabilidades. Nuestra carrera profesional está en el establecimiento de organizaciones y tenemos que admitir

que esa influencia para redefinir valores es casi imposible. Los valores en las organizaciones tienen más que ver con el comportamiento y la fijación de normas (en base a los valores existentes en la sociedad) que con la creación de un nuevo marco cultural.

Fig. 80



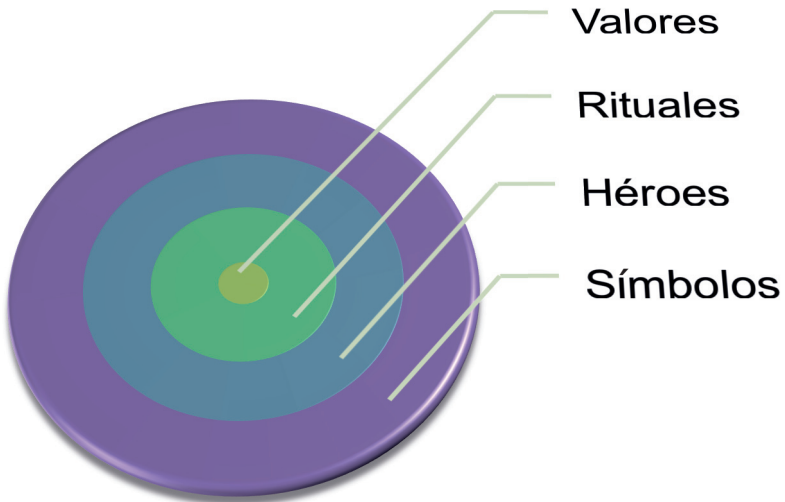
Aquí es necesario hacer una advertencia: asegúrese siempre de implementar un concepto de manera diferente en sociedades diferentes. En los Estados Unidos la noción de liderazgo tiene una connotación totalmente diferente que en Argentina. Ambas se basan en los valores de liderazgo en las diferentes sociedades. En ocasiones los valores parecieran ser los mismos, pero pueden significar cosas totalmente diferentes en la práctica. Por ejemplo, la responsabilidad puede basarse en el desempeño de la tarea pero también en el principio de cuidar de los participantes en el grupo. Adoptar una acción responsable tiene varias interpretaciones dependiendo de la cultura prevaleciente en ese país. Estimar lo que es bueno o malo es irrelevante, porque después de cien años de evolución, los valores básicos determinan que es lo que acarrearán las mejores prácticas.

En secciones anteriores se trató el “hardware” de las organizaciones: los procesos, estructuras, sistemas de planificación y control, etc. Pero éstos son solo algunos de los muchos aspectos de las organizaciones. El “software” de la organización es todo lo que tiene que ver con cultura. Los empleadores y empleados no son moldeados por la organización. Cuando ingresan a la organización, los empleados también traen parte de la sociedad con ellos.

La cultura se basa en varias expresiones, que van desde aspectos superficiales a aspectos más profundos, tales como:

- símbolos: palabras, imágenes, artículos, etc., que sólo pueden ser entendidos por el miembro del grupo;
- héroes: personas muertas o vivas, reales o ficticias, que poseen características valoradas por la sociedad;
- rituales: actividades colectivas que, hablando técnicamente, son innecesarias pero esenciales en el contexto social;
- valores: un enfoque colectivo que prefiere una forma de actuar o acción a otra; los valores siempre implican comportamiento “más/menos”.

Fig. 81



Los símbolos son fáciles de cambiar y vemos muchos ejemplos de expresiones diferentes de éstos en unas cuantas generaciones. Por ejemplo, hace unas cuantas décadas muchas mujeres en los Estados del Golfo usaban modernos vestidos occidentales al estilo de Chanel, sus esposos usaban trajes clásicos ingleses, tomaban bebidas gaseosas y fumaban cigarrillos

americanos. Esta situación ha cambiado totalmente y la ropa tradicional es ahora la norma. Sin embargo, cuando viajan a Londres, París o Singapur no tienen problema alguno en cambiarse al cómodo estilo occidental. El hecho es que los valores árabes continúan siendo los mismos y tal vez no muy diferentes de los de generaciones anteriores. Otro ejemplo es la sociedad japonesa. Durante el día y mientras están en la escuela o el trabajo la ropa es bastante occidental y hasta se copian expresiones y actitudes de las industrias de la música y películas con influencia americana. Durante los fines de semana, y en el ambiente íntimo de la familia, sin embargo, muchos japoneses con frecuencia adoptan las tradiciones de siglos de su rica cultura: las comidas, kimonos, cultura de baño y los rituales de la ceremonia del té son todos parte de su gran herencia. No obstante, los valores todavía son los mismos.

Los símbolos son una leve capa en la parte superior de nuestra cultura que pueden ser fácilmente cambiados. Más difícil de cambiar son nuestras preferencias por los héroes, o aun más la posición de un héroe. La cultura escandinava tiene una forma modesta de vivir y en una sociedad donde se enfatiza la igualdad hay poco espacio para los héroes. El rey de Noruega es accesible y la familia real trata de dar la impresión que es casi igual a los plebeyos. Los holandeses admiran a su realeza cuando salen a montar bicicleta y los políticos no disponen de privilegios especiales y deben esperar al igual que los demás civiles para ingresar al teatro, por ejemplo. En los Estados Unidos siempre se siente admiración por el que llega muy alto, el pobre inmigrante que luchó y ahorró para la educación de sus hijos. Presidentes tales como Richard Nixon, Lyndon Johnson, Ronald Reagan y Bill Clinton provenían de familias pobres o de la clase media y utilizaban esta posición para comunicarse con sus votantes, porque quién mejor que ellos podía entender las necesidades de la gente común. Para presidentes más ricos como Franklin D. Roosevelt y John F. Kennedy, su crianza y riqueza era más una desventaja porque los separaba de grandes partes de la sociedad. Los americanos sienten admiración por aquéllos que logran superarse, las personas que “lo han logrado” sin buenos vínculos son los pocos dichosos. El sueño americano como símbolo para una América rica se basó en el ideal de que el verdadero héroe era el padre que trabajaba arduamente, que primero sirvió a su país durante la guerra y ahora apoyaba a su familia, habiendo desarrollado una impresionante carrera.

Los héroes también se pueden simbolizar por el tipo de trabajos que tienen preferencia en la sociedad. Si usted hace una lista con un número de profesiones cada cultura tendrá una preferencia significativa por ciertos trabajos. En Francia, el trabajo intelectual es mucho más apreciado que en la sociedad

holandesa, en la que hacer dinero y los hombres de negocios, consultores, abogados, etc., tienen una posición mayor. En países como Turquía, Rusia e Italia, (e.g. *Guardia di Finanza*), llevar un uniforme es altamente apreciado (aun cuando no se está prestando servicio). En Escandinavia, sin embargo, rara vez verá usted al personal militar en uniforme fuera de la base.

Los rituales son más complejos porque se refieren a ocasiones en que muchas personas se unen para celebrar, recordar o lamentar. Los rituales son la forma en que compartimos nuestros valores, la memoria de nuestros seres queridos y cómo celebramos y lo hacemos de acuerdo con reglas tácitas de muchas décadas. Automáticamente, tenemos el patrón en el “software” de nuestras mentes sobre cómo manejar la situación particular. La Navidad es tal ocasión con sus velas, árbol de Navidad, regalos, servicio religioso y la cena con pavo. Para muchos de nosotros no hay forma alterna de celebrar este evento y demostramos con esta celebración nuestro respeto por nuestros valores más profundos, tal como un sentido de comunidad, la necesidad de protección (de reunir e intercambiar regalos alrededor de una cálida chimenea), hospitalidad y la necesidad de reflexión.

Los valores son los propulsores comunes que copiamos de los que nos han criado y que han permanecido más bien estables durante muchos siglos. La diferencia entre el hombre y la mujer, como se tratan uno al otro, como se respetan uno al otro, o se les permite mostrar su afecto, son las primeras imágenes que coleccionamos como niño y mayormente también son las primeras imágenes de nuestros padres. Los primeros años son esenciales para nuestros valores. Cuando se es niño, ¿se le permite llorar, o no es la respuesta: “No llores como bebé, pórtate como un hombre!”? La forma en que respetamos a las personas de edad. ¿Viven con nosotros o los tenemos “encerrados” en una institución para ancianos? ¿Consideramos a una persona de edad retirada como sabia o tonta? Los valores que recopilamos y adoptamos constituyen el marco de todo nuestro comportamiento durante el resto de nuestra vida.

### 9.6.2. Diferencias culturales según Hofstede

Hofstede fue un gerente ejecutivo de IBM y como tal, pudo analizar a muchas organizaciones en más de 50 países.<sup>206</sup> Su curiosidad surgió del hecho de que las plantillas, metas y condiciones de IBM eran las mismas

---

206. Hofstede, G., *Cultures and Organizations: Software of the mind*, (Cultura y Organizaciones: el Software de la mente) London, 1981.

Véase también [www.geert-hofstede.com](http://www.geert-hofstede.com).



en cada país pero los resultados eran diferentes. Con las útiles precondiciones de una multinacional que garantizaba que el marco organizacional era casi idéntico, pudo analizar las diferencias entre amplias gamas de un contexto cultural diverso. Él descubrió una divergencia en desempeño y, analizando el resultado, pudo dividir los países de acuerdo con criterios diferentes:

- *Distancia de poder*: La medida en que los miembros menos poderosos de la sociedad aceptan que el poder está distribuido inequitativamente.
- *Individualismo* (las personas solamente se preocupan por sí mismas y los miembros inmediatos de su familia) y *colectivismo* (las personas pertenecen a grupos con los que se percibe un sentido de solidaridad o comunidad de intereses (familias, clanes u organizaciones) que los cuidan a cambio de lealtad).
- *Masculinidad* (los valores dominantes en la sociedad son el logro y el éxito) versus *feminismo* (los valores dominantes en la sociedad son el cuidado de otros y la calidad de vida).
- *Evitar la incertidumbre*: La medida en que las personas se sienten amenazadas por la incertidumbre y ambigüedad para evitar estas situaciones.

Hofstede realizó un estudio de las implicaciones para los gerentes de la diversidad cultural. La tabla que aparece a continuación resume esta diversidad.<sup>207</sup>

<i>Distancia de poder Alta</i>	<i>Distancia de poder Baja</i>
<ul style="list-style-type: none"><li>– Alta necesidad de dependencia y desigualdad aceptada</li><li>– Jerarquía requerida; superiores con frecuencia inaccesibles</li><li>– Los que ostentan el poder tienen privilegios</li><li>– Cambio mediante revolución</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>– Baja necesidad de dependencia y desigualdad minimizada</li><li>– Jerarquía por conveniencia; superiores accesibles</li><li>– Todos tienen derechos iguales</li><li>– Cambio mediante evolución</li></ul>

207. Véase el Apéndice IX.

<p><i>Colectivismo</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Consciente del “Nosotros”</li> <li>- Relaciones por encima de las tareas</li> <li>- Cumplir obligación hacia el grupo</li> <li>- Pérdida de “rostro”, vergüenza</li> </ul>	<p><i>Individualismo</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Consciente del “Yo”</li> <li>- Opiniones privadas</li> <li>- Cumplir obligación consigo mismo</li> <li>- Pérdida de amor propio, culpa</li> </ul>
<p><i>Masculinidad</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ambiciones y necesidad de sobresalir</li> <li>- Tendencia a polarizar</li> <li>- Vivir para trabajar</li> <li>- Grande y rápido son magníficos</li> <li>- Admiración por el que tiene éxito</li> <li>- Firmeza</li> </ul>	<p><i>Feminismo</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Calidad de vida, servir a otros</li> <li>- En busca del consenso</li> <li>- Trabajar para vivir</li> <li>- Pequeño y despacio son magníficos</li> <li>- Compasión por el desafortunado</li> <li>- Intención</li> </ul>
<p><i>Alta evitación de incertidumbre</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ansiedad, mayor tensión</li> <li>- Deseo interior de trabajar duro</li> <li>- Aceptado mostrar emociones</li> <li>- El conflicto es amenazante</li> <li>- Necesidad de acuerdo</li> <li>- Necesidad de evitar el fracaso</li> <li>- Necesidad de leyes y reglas</li> </ul>	<p><i>Baja evitación de incertidumbre</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Relajado, menor tensión</li> <li>- Trabajar duro no es una virtud en sí</li> <li>- No se muestran las emociones</li> <li>- El conflicto y la competencia vistos como juego deshonrado</li> <li>- Aceptación de disentimiento</li> <li>- Flexibilidad</li> <li>- Deberían haber pocas reglas</li> </ul>

Se descubrió una quinta dimensión cuando varios científicos chinos contribuyeron a la encuesta valores típicamente asiáticos que ellos llamaron “dinamismo Confuciano” que significa la medida en que una sociedad exhibe una perspectiva pragmática orientada hacia el futuro, comparado a una perspectiva histórica convencional vista desde una perspectiva a corto plazo.

<p><i>Alto dinamismo confuciano</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Muchas verdades (tiempo, contexto)</li> <li>- Pragmático</li> <li>- Orientación a largo plazo</li> <li>- Aceptación del cambio</li> <li>- Perseverancia</li> <li>- Economía en inversiones</li> </ul>	<p><i>Bajo dinamismo confuciano</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Verdad absoluta</li> <li>- Convencional/tradicional</li> <li>- Orientación a corto plazo</li> <li>- Preocupación por la estabilidad</li> <li>- Se esperan resultados rápidos</li> <li>- Gastando solo lo necesario</li> </ul>
--	--

*El significado de la teoría de Hofstede sobre la vida real y el proceso de cambio en particular.*

La tabla que aparece más adelante muestra el desempeño de diferentes culturas/países. Se pueden realizar ciertos análisis en base al resultado de los muchos años de trabajo en el campo de Hofstede:

*América Latina* tiene una distancia de poder más bien alta, lo que implica mayor preferencia por la jerarquía, una clase gobernante privilegiada y una tendencia hacia las revoluciones y las tomas de poder violentas. El individualismo tiene un puntaje bajo y un puntaje extremadamente alto en evitación de la incertidumbre, lo que significa un mayor deseo por las reglas y reglamentos y más tensión. El continente muestra más diferencias en el factor de masculinidad y vemos que un país como Costa Rica, con una larga tradición democrática y ausencia de intervenciones militares, también tiene un bajo puntaje en distancia de poder.

*Europa del Sur*, o los países del Mediterráneo, tiene un perfil cultural similar al de sus contrapartes latinoamericanas, lo que podría ser una razón del por qué hay una comprensión mutua natural entre las Administraciones Tributarias en América Latina y la gestión y asesoría tributaria que proviene de esta parte de Europa. Solamente el puntaje de individualismo es mayor en los países europeos y la explicación dada por Hofstede es que existe una más larga tradición en el desarrollo individual y la democracia, así como la existencia de una gran clase media estable. Esto significa que el individualismo es uno de los valores más relacionados con el crecimiento y desarrollo económicos. Un factor que destaca esta teoría es el puntaje relativamente más alto del individualismo en Argentina y Brasil, ambos de los cuales, más que los otros países latinoamericanos, hace un siglo, tenían una clase media próspera. Es interesante señalar el alto puntaje del individualismo y la distancia de poder en Francia, lo que significa que todos los franceses tiene un gran sentido de autoestima y desarrollo personal (Francia admira a sus intelectuales) y, por otro lado, una tendencia hacia la jerarquía, los privilegios y la mentalidad de “*l’État c’est moi*” (“el Estado soy yo”), (de hecho, Francia es un ejemplo viviente de la lucha de un país y sus ciudadanos por los poderes del estado (Bonapartismo y Gaullismo) y una rica tradición en las ciencias sociales, literatura y filosofía, respeto por los derechos humanos individuales y la singularidad de cada individuo).

*Europa del Norte (Escandinavia)* es lo contrario a América Latina y Europa del Sur en todos los aspectos. Aquí es evidente el impulso hacia la igualdad, respeto por cada persona, una alergia a la autoridad, todo el mundo puede

negociar sobre cualquier cosa, una sociedad que se preocupa en lugar de controlar y personas más impulsadas por sus propias exigencias y expectativas que por la presión de arriba. Para fines de la gestión de cambio, no es de sorprender que haya un mayor enfoque en el desarrollo individual que en los grandes conceptos para cambiar radicalmente a la organización o hasta la misma sociedad. Los europeos del Norte fueron los pioneros en conceptos tales como organización de aprendizaje, el gerente como asesor, rotación de puestos, evaluación y autoreflexión, y una política de GRH basada en las diferentes necesidades individuales, en lugar del enfoque uniforme de las organizaciones tradicionales.

*Las culturas anglosajonas tienen casi el mismo patrón que los países escandinavos con una importante excepción:* hay mucha más masculinidad en las culturas anglosajonas, expresadas mediante la admiración de los que se destacan (las personas muestran su éxito a través de sus automóviles, viviendas, hábitos de gastos, etc.), grandes ambiciones y una tendencia hacia la polarización (la cual es evidente en el proceso político: la división entre Demócratas y Republicanos en los Estados Unidos y los partidos Laborista y Conservador en el Reino Unido, sin encontrar un balance como en Europa del Norte, donde las coaliciones son un hecho de vida).

*Las culturas que están más hacia Europa Central,* dominadas por las tradiciones Prusiana-Alemanas y Habsburgo-Austríacas, siguen el mismo camino de las culturas anglosajonas (más comportamiento masculino, p.e., el gran Mercedes, BMW, Audi o Porsche de gran potencia) aunque con una más fuerte preferencia por la evitación de la incertidumbre. El mundo entero supone equivocadamente que los alemanes tienen preferencia por la jerarquía, lo cual no es cierto. Los alemanes y austríacos tienen preferencia por hacer las cosas bien, hacerlas perfectas, evitar fracasos y ser protegidos por las reglas. Los alemanes son los maestros en los lineamientos e instrucciones y la industria de alta tecnología alemana es prueba constante de las mejoras diarias y del deseo de sobresalir en las operaciones diarias.

Un último comentario sobre *Asia*. Los puntajes aquí pueden ser muy diferentes y también son prueba de que una identidad común (como ser europeo) no existe en Asia (India, China e Indonesia son subcontinentes) e igualmente no existe una historia común o compartida. Los desarrollos en muchas partes de Asia son totalmente diferentes unos de otros en razón de la religión, dimensión política, comercio, política exterior, sistemas de clase, etc., por lo que cualquier intento por realizar comparaciones será en vano.

## Capítulo 9 - Gestión del cambio

	Distancia de poder	Individualismo	Masculinidad	Evitación de incertidumbre
<i>América Latina</i>				
Argentina	promedio	promedio	promedio	muy alto
Brasil	alto	promedio	promedio	Alto
Chile	alto	Bajo	bajo	muy alto
Colombia	alto	muy bajo	alto	muy alto
Costa Rica	bajo	muy bajo	bajo	muy alto
Rep. Dominicana	alto	bajo	Alto	promedio
Ecuador	alto	muy bajo	alto	Alto
El Salvador	alto	muy bajo	promedio	muy alto
Guatemala	muy alto	muy bajo	bajo	muy alto
Jamaica	promedio	bajo	alto	muy bajo
México	muy alto	low	alto	muy alto
Panamá	muy alto	muy bajo	promedio	muy alto
Perú	alto	muy bajo	promedio	muy alto
Surinam	muy alto	promedio	promedio	muy alto
Uruguay	alto	bajo	bajo	muy alto
Venezuela	muy alto	muy bajo	alto	alto
<i>Europa del Sur</i>				
Bélgica	alto	alto	promedio	muy alto
Francia	alto	alto	promedio	muy alto
Grecia	alto	bajo	promedio	muy alto
Italia	promedio	alto	alto	alto
Portugal	alto	bajo	bajo	muy alto
España	promedio	promedio	promedio	muy alto
<i>Europa del Norte</i>				
Dinamarca	muy bajo	alto	muy bajo	bajo
Finlandia	bajo	alto	bajo	promedio
Países Bajos	bajo	muy alto	muy bajo	promedio
Noruega	bajo	alto	muy bajo	muy bajo
Suecia	bajo	alto	muy bajo	bajo
<i>Países anglosajones</i>				
Australia	bajo	muy alto	alto	promedio
Canadá	bajo	muy alto	promedio	promedio

	Distancia de poder	Individualismo	Masculinidad	Evitación de incertidumbre
Gran Bretaña	bajo	muy alto	alto	promedio
Nueva Zelanda	bajo	alto	promedio	promedio
Estados Unidos	promedio	muy alto	alto	promedio
<i>Europa Central</i>				
Austria	muy bajo	promedio	alto	alto
Alemania	bajo	alto	alto	alto
Suiza	bajo	alto	alto	promedio
<i>Países asiáticos</i>				
Hong Kong	alto	muy bajo	bajo	bajo
India	alto	promedio	promedio	promedio
Indonesia	alto	muy bajo	promedio	promedio
Japón	promedio	promedio	muy alto	muy alto
<i>Otros</i>				
Mundo árabe	muy alto	bajo	promedio	alto
Rusia	muy alto	promedio	promedio	alto

El resultado de este ejercicio lo constituyen las diferentes metodologías para el cambio. Por ejemplo, en un contexto europeo se deben considerar al menos cuatro enfoques diferentes. Nuestra recomendación para adoptar teorías de gestión del cambio consiste en analizar primero cuáles son los grandes logros en las culturas pertinentes. A continuación, una visión general un tanto simplista:

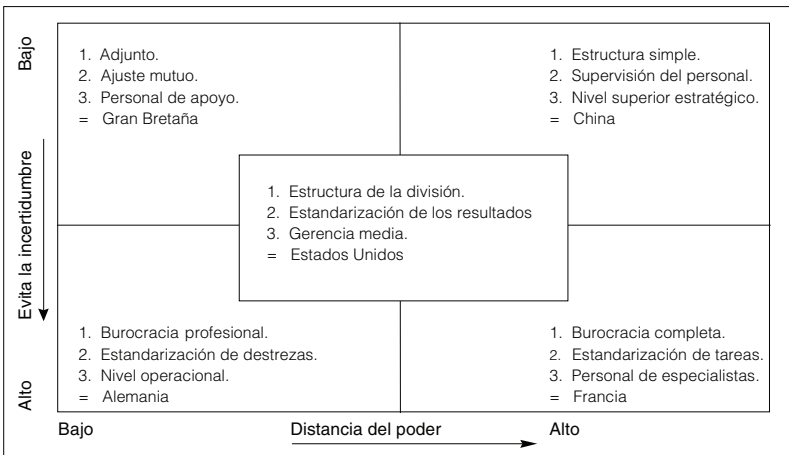
- Las teorías de cambio anglosajonas son excelentes en las teorías de gestión y liderazgo, estructuración y reingeniería de procesos y gestión de desempeño;
- Las culturas latinoamericanas son maestras en la gestión de relaciones, establecimiento de redes, evaluación y en compartir experiencias;
- El cambio escandinavo se relaciona con el desarrollo individual, la organización de aprendizaje, gestión del conocimiento, mecanismo de ajuste y coordinación mutuos;
- Francia es un ejemplo de burocracias totales o perfectas, instituciones de capacitación, *curricula* de capacitación y “*esprit de corps*” (solidaridad entre los miembros de un cuerpo);
- Las culturas de base alemana tienen preferencia por los procesos operacionales, lineamientos, manuales e instrucciones.

Finalmente, repetimos nuestro mensaje de que no existe la organización ideal o la mejor Administración Tributaria y que encontrar una norma global para una forma única de mejorar nuestras administraciones es una misión imposible.

9.6.3. Las diferencias culturales según Mintzberg<sup>208</sup>

Una combinación de los criterios arriba mencionados y la teoría de Mintzberg de los cinco principales tipos de organización proporciona una visión global. Por supuesto, es un modelo para la vida real. Pero el principal argumento de esta sección es que las organizaciones no solamente se basan en estructura, tareas, responsabilidad, resultados, etc., sino también en los valores fundamentales de una sociedad. El modelo presentado en la Figura 82 ofrece una visión general de la combinación de dos criterios (distancia de poder *versus* evitación de incertidumbre) y muestra algunas de las lecciones de la sección anterior de una manera diferente. El modelo también indica la preferencia por el tipo de mecanismo de coordinación que sea dominante en la cultura pertinente y el tipo de organización que pertenece a la misma.

Fig. 82: Tipos de organización de Mintzberg



1. Tipo organizacional favorito.
2. Principio de coordinación favorito.
3. La parte más importante de la organización.

208. Mintzberg, H., *Structure in fives: Designing effective organizations*, (Estructura en cinco: Diseño de organizaciones efectivas) New York: Prentice-Hall, 1983.

#### 9.6.4. Las diferencias culturales según Inglehart

La Encuesta de Valores Mundiales (World Values Survey - (WVS) es una red mundial de científicos sociales que analizan los valores cambiantes y su impacto en la vida social y política.<sup>209</sup> La fuerza propulsora y padre fundador es Ronald Inglehart, profesor de ciencias políticas y director de programa en el Instituto de Investigación Social en la Universidad de Michigan. Las encuestas proporcionadas por Inglehart y WVS muestran cambios dominantes en lo que las personas quieren de la vida y en lo que creen. Para monitorear estos cambios la EVS/WVS ha llevado a cabo cinco encuestas desde 1981 a 2007. Los países incluidos en estas encuestas abarcan la gama completa, desde países muy pobres a muy ricos, desde sistemas autoritarios a democracias liberales, cubriendo todas las principales zonas culturales. Estas encuestas ofrecen información valiosa sobre un componente crucial del cambio social: los valores, creencias y motivaciones de los ciudadanos ordinarios. Esta nueva fuente de evidencia demuestra que las creencias de las personas juegan un papel clave en el desarrollo económico, el surgimiento y desarrollo de las instituciones democráticas, la aparición de la igualdad de género y la medida en la que las sociedades tienen gobiernos efectivos.

La Encuestas de Valores Mundiales ofrece una medición general de todas las principales áreas de interés humano, desde la religión a la política y a la vida económica y social. El análisis de los datos revela que muchos valores básicos están estrechamente correlacionados y pueden ser descritos en dos importantes dimensiones de la variación cultural transversal.:

- Valores tradicionales/seculares-rationales; y
- Valores de supervivencia/auto-expresión.

Estas dos dimensiones explican más del 70% de las discrepancias nacionales cruzadas sobre variables claves y cada dimensión está fuertemente correlacionada con los puntajes de otras actitudes importantes. El mapa cultural global muestra como los puntajes de las sociedades están ubicados en estas dos dimensiones: moviéndose del sur al norte refleja el cambio de los valores tradicionales a los seculares-rationales; moviéndose de oeste a este refleja el cambio de los valores de supervivencia a los valores de auto-expresión. La dimensión de los valores tradicionales/seculares-rationales refleja el contraste entre sociedades en que la religión es muy importante y aquéllas donde no lo es. Las sociedades que están cerca del polo tradicional enfatizan la importancia de los vínculos padre-hijo, respeto a la autoridad

---

209. Available at (disponible en): [www.worldvaluessurvey.org](http://www.worldvaluessurvey.org).



y los valores familiares tradicionales, a la vez que rechazan el divorcio, aborto, eutanasia y suicidio. Estas sociedades tienen altos niveles de orgullo nacional y una perspectiva nacionalista. Las sociedades con valores seculares-rationales tienen preferencias contrarias. En casi todas las sociedades industriales las perspectivas mundiales han cambiado de los valores tradicionales hacia los seculares-rationales. A continuación aparece una visión general de los valores que responden a las culturas tradicional o de supervivencia.

Los valores tradicionales enfatizan lo siguiente:	Los valores de supervivencia enfatizan lo siguiente:
<p>La religión es muy importante en la vida del encuestado.</p> <p>El encuestado cree en el Cielo.</p> <p>Una de las principales metas del encuestado en la vida ha sido hacer que sus padres se sientan orgullosos.</p> <p>El encuestado cree en el Infierno.</p> <p>El encuestado asiste regularmente a la iglesia.</p> <p>El encuestado tiene una gran medida de confianza en las iglesias del país.</p> <p>El encuestado logra consuelo y fortaleza en la religión.</p> <p>El encuestado se describe a sí mismo como "una persona religiosa".</p> <p>La eutanasia nunca es justificable.</p> <p>El trabajo es importante en la vida del encuestado.</p> <p>Deberían haber límites más estrictos sobre la venta de bienes extranjeros aquí.</p> <p>El suicidio nunca es justificable.</p> <p>El deber de los padres es hacerlo mejor por sus hijos aun a costa de su propio bienestar.</p> <p>El encuestado pocas veces o nunca discute de política.</p> <p>El encuestado se coloca a sí mismo en el lado derecho de una escala izquierda-derecha.</p> <p>El divorcio nunca es justificable.</p>	<p>Los hombres son mejores líderes políticos que las mujeres.</p> <p>El encuestado está insatisfecho con la situación financiera de su hogar.</p> <p>Una mujer debe tener hijos para sentirse realizada.</p> <p>El encuestado rechaza a los extranjeros, homosexuales y personas con SIDA como vecinos.</p> <p>El encuestado está a favor de que se le dé más énfasis al desarrollo de la tecnología.</p> <p>El encuestado no ha reciclado cosas para proteger el ambiente.</p> <p>El encuestado no ha asistido a reuniones o firmado peticiones para proteger el ambiente.</p> <p>Cuando se busca un trabajo, un buen ingreso y puesto seguro son más importantes que el sentido de logro y trabajar con personas que le agradan.</p> <p>El encuestado está relativamente a favor de la posesión por el estado de los negocios e industria.</p> <p>Un niño necesita un hogar con el padre tanto como la madre para crecer contento.</p> <p>El encuestado no describe su propia salud como muy buena.</p> <p>Uno siempre debe amar y respetar a sus padres, independientemente de su comportamiento.</p>

Los valores tradicionales enfatizan lo siguiente:	Los valores de supervivencia enfatizan lo siguiente:
<p>Existen lineamientos absolutamente claros sobre el bien y el mal.</p> <p>Expresar sus propias preferencias claramente es más importante que entender las preferencias de otros.</p> <p>Los problemas ambientales de mi país se pueden resolver sin acuerdos internacionales para administrarlos.</p> <p>Si una mujer devenga más dinero que su esposo, es casi seguro que ocasionará problemas</p> <p>Uno siempre debe amar y respetar a sus padres, independientemente de su comportamiento.</p> <p>La familia es muy importante en la vida del encuestado.</p> <p>El encuestado está relativamente a favor de que el ejército gobierne al país.</p> <p>El encuestado está a favor de tener un número relativamente grande de hijos.</p>	<p>Cuando los trabajos son escasos, los hombres tienen más derecho a un trabajo que las mujeres.</p> <p>La prostitución nunca es justificable.</p> <p>El gobierno debe asumir una mayor responsabilidad para asegurarse de que a todos se les proporcione medios de vida.</p> <p>El encuestado no tiene mucha libertad de opción o control sobre su vida.</p> <p>Una educación universitaria es más importante para un varón que para la mujer.</p> <p>El encuestado no favorece un menor énfasis en el dinero y posesiones materiales.</p> <p>El encuestado rechaza a personas con antecedentes penales como vecinos.</p> <p>El encuestado rechaza a los fuertes bebedores como vecinos.</p> <p>El trabajo arduo es una de las cosas más importantes que se debe enseñar a un niño.</p> <p>La imaginación no es uno de las cosas más importantes que se debe enseñar a un niño.</p> <p>La tolerancia y respeto por los demás no son las cosas más importantes que se deben enseñar a un niño.</p> <p>Los descubrimientos científicos ayudarán, más que lastimarán a la humanidad.</p> <p>El tiempo libre no es muy importante en la vida.</p> <p>Los amigos no son importantes en la vida.</p> <p>Tener un líder fuerte que no tenga que preocuparse por el parlamento y las elecciones sería una buena forma de gobierno.</p> <p>El encuestado no ha participado ni participaría en un boicot.</p> <p>Los negocios e industrias de propiedad del gobierno deberían aumentar.</p>

Los valores tradicionales enfatizan lo siguiente:	Los valores de supervivencia enfatizan lo siguiente:
	La democracia no es necesariamente la mejor forma de gobierno. El encuestado está en contra del envío de ayuda económica a los países más pobres.
Los valores seculares-rationales enfatizan lo contrario	Los valores de auto-expresión enfatizan lo contrario

Con el surgimiento de la sociedad del conocimiento, el cambio cultural se mueve en una nueva dirección. La transición de la sociedad industrial a la sociedad del conocimiento se vincula a un cambio de los valores de supervivencia hacia los valores de auto-expresión. En las sociedades del conocimiento una creciente proporción de la población ha crecido dando por descontada la supervivencia. Sus prioridades han cambiado de un sobre-abrumador énfasis en la seguridad económica y física hacia un creciente énfasis en el bienestar subjetivo, auto-expresión y calidad de vida. Los valores de auto-expresión asignan alta prioridad a la protección ambiental, tolerancia hacia los extranjeros, homosexuales y lesbianas e igualdad de género, y la creciente exigencia de participación en la toma de decisiones en la vida económica y política. El cambio de los valores de supervivencia hacia los valores de auto-expresión también incluye un cambio en los valores de crianza de los hijos, que van desde el énfasis en el trabajo arduo, hacia el énfasis en la imaginación y tolerancia como valores importantes a inculcar en un niño. Igualmente está conectado a un sentido creciente de bienestar subjetivo que conduce a una atmósfera de tolerancia, confianza y moderación política. Esto produce una cultura en que las personas le asignan un valor relativamente alto a la libertad individual y auto-expresión, y tienen orientaciones políticas activistas. Estos son precisamente los mismos atributos que la literatura sobre cultura política define como crucial para la democracia.

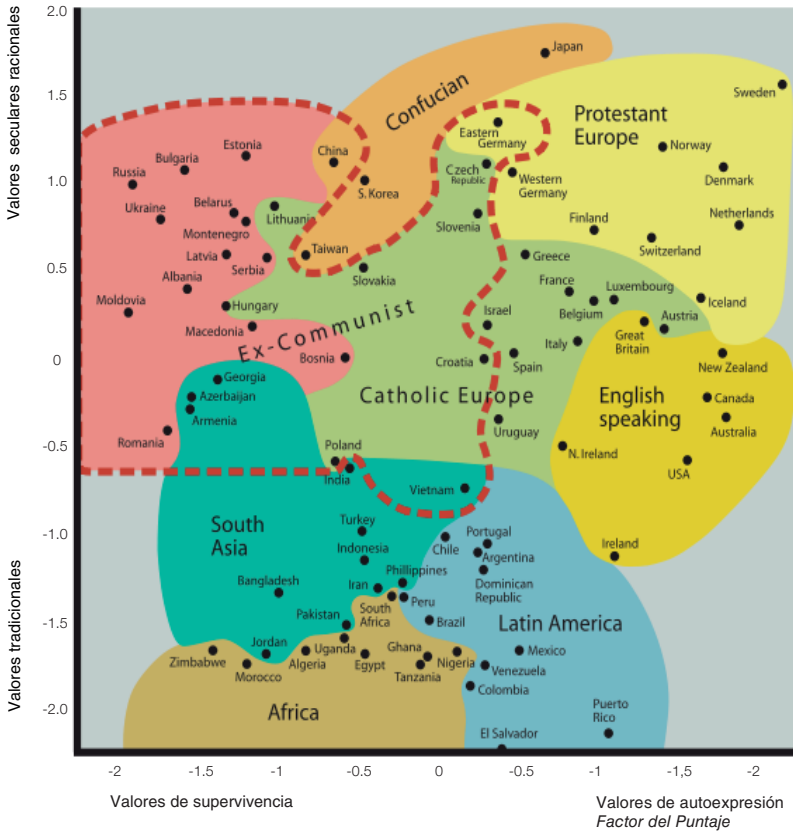
Inglehart y Welzel produjeron un mapa cultural (Fig. 83)<sup>210</sup> que puede compararse con las ideas generales de Hofstede. Aunque aquí no analizamos los numerosos detalles respecto a las diferencias culturales y su impacto en el cambio organizacional, enfatizamos el hecho de que nuestras administra-

210. Inglehart, R. y Welzel, C., *Modernization, Cultural Change and Democracy*, (Modernización, Cambio Cultural y Democracia) New York: Cambridge University Press, 2005, p. 64, basado en World Values Surveys, disponible en: [www.worldvaluessurvey.org](http://www.worldvaluessurvey.org).

ciones están empotradas en un contexto cultural y que las teorías de gestión de cambio resultan difíciles de exportar y solamente pueden ser exitosas si son transformadas y ajustadas a la situación local.

Fig. 83

Mapa Cultural del Mundo Inglehart-Welzel



Un último punto es las diferencias en las mismas sociedades. Las clases más altas en América Latina, por tradición, están orientadas hacia los Estados Unidos y Europa. Han realizado parte de su educación y carreras ya sea en uno o en ambos de éstos y han adoptado naturalmente las culturas dominantes allí (y su crianza probablemente ya estaba basada en estos valores). Lo mismo puede verse en India donde sólo unos pocos afortunados tienen una fuerte orientación hacia el estilo de vida británico. En comparación, en Escandinavia, donde casi cada ciudadano pertenece a la clase media, los valores son más bien homogéneos y ampliamente aceptados.

### 9.6.5. Sobrevivir o resistir

Esta sección se refiere brevemente a las diferencias entre ciertas filosofías de cambio cultural y por qué estas teorías dicen más sobre el lugar de donde provinieron que lo que dicen del futuro. Comenzamos con un típico concepto positivo de cambio americano (desarrollado por Kotter) y hacemos una comparación con el marco teórico holandés (los Países Bajos como parte de la familia cultural escandinava). El enfoque holandés hacia el cambio es, primeramente, el reconocimiento de la resistencia. Este concepto probablemente sea totalmente diferente a la forma de cambio anglosajona. En países como Estados Unidos, Canadá, Nueva Zelanda y Australia, la mentalidad pionera se manifiesta en todos los aspectos de la vida. La filosofía del “ganador se lleva todo” está enclavada en cada fibra de cada inmigrante. Las primeras generaciones confrontaron la escasez de recursos, muchas amenazas de las tribus hostiles, una función pública superficial, el revolver como el imperio de la ley y un deseo de ser el primero en encontrar el mejor lugar en estas tierras con un horizonte infinito de oportunidades. Las siguientes generaciones fueron obligadas a sobrevivir y difícilmente tenían tiempo para reposar debido a las enormes olas de nuevos inmigrantes que tenían los mismos deseos, sueños e inquietudes. Una mentalidad de cambio estaba, y sigue estando, basada en estas condiciones fundamentales, es decir: “Hay que creer en uno mismo porque nadie más lo hace.” La dura vida de los pioneros es tal vez la razón por la que las teorías de gestión de cambio son tan populares en el mundo anglosajón. Si usted no es capaz de crear su propio mundo, organizar sus necesidades y protegerse de las amenazas externas, el que usted no sobrevivirá es el mantra. Esa ansia de ganar y competir era una mentalidad desconocida para muchos europeos y asiáticos, y con frecuencia era clasificada como “exagerada” y “sobrepasada del límite”. Hacer frente a la resistencia y aceptación es casi hostil para las culturas pioneras, es decir: “Si estoy allí significa que elimine la competencia y no muestre misericordia alguna por aquéllos que eran demasiado débiles para derrotarme.” La resistencia representa un obstáculo que debe ser eliminado, no reconocido. Dichos ejemplos sencillamente muestran cuan dominante es el factor cultural en el proceso de gestión de cambio.

Otro consejo que tenemos para los administradores de cambio del mañana es que sean conscientes de sus propios antecedentes culturales; no hay normas internacionales, ni panacea global. Cada cultura es la prueba de que el ambiente social dado era, y es, la fórmula para sobrevivir. Reconozca las circunstancias culturales únicas y analice los ejemplos (organizaciones exitosas y menos exitosas) del pasado en lugar de copiar los modelos foráneos (occidentales y especialmente los anglosajones).

A continuación se presentan dos modelos de cambio diferentes, con una explicación de las diferencias de enfoques. El primero fue proporcionado por John P. Kotter, profesor de la Escuela de Negocios de Harvard y eminente pensador y escritor de la gestión del cambio organizacional. El modelo de Kotter es altamente instructivo para entender mejor cómo manejar el cambio.<sup>211</sup> Cada etapa reconoce un principio clave identificado por Kotter en relación con la respuesta y enfoque al cambio de las personas. Su modelo de cambio de ocho pasos se puede resumir del modo siguiente:

- (1) *Aumentar la urgencia*: Inspirar a las personas a que actúen; que los objetivos se hagan reales y pertinentes.
- (2) *Estructurar el equipo de guía*: Colocar a las personas con el compromiso emocional adecuado y la adecuada combinación de destrezas y niveles, en el lugar indicado.
- (3) *Corregir la visión*: Lograr que el equipo establezca una visión y estrategia simples, que se enfoque en los aspectos emocionales y creativos necesarios para impulsar el servicio y la eficiencia.
- (4) *Comunicarse para lograr aceptación*: Involucrar a tantas personas como sea posible, comunicar los aspectos esenciales de manera simple y llamar la atención y responder a las necesidades de las personas. Organizar las comunicaciones – hacer que la tecnología trabaje para y no en contra de usted.
- (5) *Permitir la acción*: Eliminar los obstáculos, permitir la retroalimentación constructiva y suficiente apoyo de los líderes; recompensar y reconocer el avance y los logros.
- (6) *Establecer logros de corto plazo*: Fijar metas que sean fáciles de lograr (en trozos que se puedan ingerir en un mordisco) y en números de iniciativas manejables; concluir las etapas actuales antes de iniciar las nuevas.
- (7) *No ceda*: Promueva y estimule la determinación y persistencia y cambio continuo; estimule la presentación de informes sobre el avance continuo; destaque los hitos logrados y futuros.
- (8) *Haga que el cambio perdure*: Refuerce el valor del cambio exitoso mediante el reclutamiento, ascenso, nuevos líderes de cambio; entrelace el cambio en la cultura.

---

211. Kotter, J. P., *Leading Change (Dirigiendo el Cambio)* (1995) y la continuación *The Heart of Change (La Esencia del Cambio)* (2002).

La mentalidad pionera anteriormente descrita puede verse en estos ocho pasos (o lecciones). Seleccionar a las personas adecuadas es extremadamente importante en un país severo y hostil. Usted tiene que depender de sus cohortes como uno de los principales propulsores. Esta mentalidad es dominante en muchas acciones americanas o australianas. Su visión global y política se basa en este modelo. Lograr la coalición correcta y luchar contra el mal es el denominador común en la política americana y es casi lo contrario al “balance de poder” del Imperio Británico durante al menos tres siglos. La película *Brotherhood of Man* (La Hermandad del Hombre) ilustra esto y muestra que el equipo depende de cada miembro individual para poder luchar. Esta mentalidad también la muestra Kotter. Otro aspecto significativo de esta mentalidad pionera es el paso 5: permitir la acción y particularmente, la frase “eliminar los obstáculos”. Señalamos anteriormente que conquistar el ambiente y eliminar todo lo que sea hostil es un aspecto cultural de los pobladores recién llegados. El Paso 6 describe los logros a corto plazo y la división del proceso de cambio en trozos ingeribles en un mordisco, lo que no resulta sorprendente para esta cultura – los logros rápidos son indispensables para poder avanzar; no hay tiempo para visiones mundiales holísticas sino más bien el avance organizado paso por paso. No es sorprendente que las culturas pioneras sean maestras en logística y que sean campeonas en medir el avance. Si usted conquista un ambiente nuevo y hostil, entonces tiene que soportar muchas cosas y luchar por cada metro cuadrado. Imagine la diferencia si usted vive en la tierra de sus antepasados y tiene que compartir con ellos la misma perspectiva durante siglos. El Paso 7 también es pertinente para entender la cultura Americana y otras similares: no ceda y promueva y estimule la determinación y persistencia, un grito del corazón por los fundadores que solamente podían resistir con una espada en una mano y un rifle en la otra. “Venceremos” dice más de la mentalidad Americana que sobre George Bush Jr. y podría ser repetido por todos los que le sucedieron y, en efecto, “Sí se puede” no es tan diferente. Este es solo un ejemplo del proceso de cambio según la visión americana.

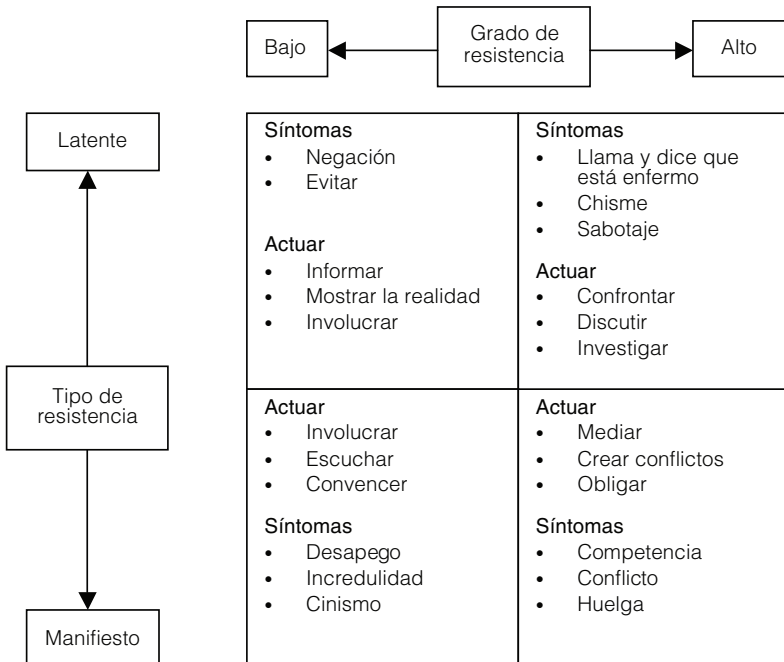
Podemos analizar diferencias significativas si comparamos esto con un enfoque más orientado hacia Europa del Norte.<sup>212</sup> El reconocimiento de los obstáculos y la resistencia y como convertir eso en una aceptación del cambio ya constituye una maldición entre los gerentes anglosajones. Sin

---

212. Metselaar, E. and Cozijnsen, A, *Van weerstand naar veranderingsbereidheid*, Amsterdam:Holland Business Publications, 1998.

embargo, la cultura europea está repleta de siglos de fuerte resistencia, soportar potencias extranjeras y luchar contra los elementos naturales (por ejemplo, los holandeses en su lucha contra el mar que los ataca). Los holandeses han aprendido a dominar el agua no solamente luchando contra la misma mediante la construcción de represas y diques, sino también manejando y dirigiendo las aguas, serpenteando las diferentes corrientes. Los conceptos subyacentes en esta lucha contra el agua – primero, entender al enemigo, luego tratar de atraerlos, convencerlos y reconocer sus opiniones y deseos, y solamente como último recurso interferir y confrontarlos con su última oferta – se destacan en la Figura 84. Los escandinavos y holandeses tienen una larga tradición en la negociación y búsqueda del arreglo que sea aceptable para todos. Tal vez esa sea la razón por la cual hay una tradición de comercio de larga duración basada en la tradición de La Hansa (ciudades alrededor del Norte, Este o Mar Báltico), una sociedad abierta que se basa en el mérito y aceptación del extranjero – siempre y cuando contribuya con la comunidad. Una tolerancia que puede verse en muchos puertos que constituyen la entrada hacia las tierras que se encuentran más allá.

Fig. 84





## 9.7. Cultura organizacional

En las secciones anteriores describimos los diferentes elementos de la cultura compartida por diferentes naciones. También dijimos que el impacto de los valores y ambientes sociales son significativos. Esto quiere decir que las organizaciones no son islas donde usted puede crear un nuevo ambiente cultural que sea contrario a la cultura en el ambiente pertinente. Sin embargo, hay una cultura organizacional que tiene ciertas características que destacan la esencia de la forma en que los colegas y gerentes se tratan entre sí. Algunas características organizacionales incluyen:

- *autonomía individual*: grado de responsabilidad, independencia y oportunidades personales;
- *estructura*: nivel de normas y reglamentos, intensidad de supervisión dirigida al personal;
- *apoyo*: nivel de ayuda y cooperación de los subordinados;
- *identidad*: nivel en que los miembros se identifican con la organización en su totalidad;
- *recompensa por desempeño*: nivel en el que las recompensas e incentivos se distribuyen en base a las evaluaciones de desempeño y consecuencias de los sistemas;
- *tolerancia de conflictos*: la forma en que se resuelven los conflictos sin crear remordimientos;
- *tolerancia al riesgo*: grado en el que se insta al empleado a ser agresivo, innovador y dispuesto a correr riesgos.

En el seno de la organización, la cultura sirve para un número de funciones:

- define los límites, es decir, se establecen las características que distinguen a una organización de otra;
- crea un sentido de identidad entre el personal;
- posibilita un entendimiento común y facilita el entendimiento mutuo;
- ayuda a crear un vocabulario interno que facilita la comunicación;
- facilita la creación del compromiso personal con intereses mayores que los de la persona individual;
- aumenta la estabilidad del sistema social.

En una cultura común hay también ciertas desventajas. Puede crear un proceso de grupo selectivo que sea hostil hacia los foráneos, que pueden ser vistos como intrusos. Esto significa que no hay sensibilidad hacia los desafíos y estímulos externos. Las características de la organización o grupo por supuesto facilitan este proceso interno. Un departamento de atención tal como un servicio al contribuyente por naturaleza tiene el ojo y oído abiertos para conocer el deseo externo; sin embargo, un departamento de

auditoria o investigación maneja información clasificada y el grupo meta por naturaleza no cumple, cuyo resultado puede ser que el grupo se torne cerrado y que la cultura interna sea extremadamente selectiva y normativa. Hasta la gerencia que no está entre este grupo puede ser vista como hostil. La tendencia de los grupos cerrados es hacia las culturas tradicionales y es una desventaja cuando los valores compartidos no corresponden con aquéllos que favorecen el progreso, cambio e innovación. Esto ocurre con frecuencia cuando el ambiente dentro de la organización es dinámico y fluido. Una cultura tradicional profundamente arraigada ya no es adecuada y se convierte en una pesada carga que hace severa y difícil la adaptación a los cambios ambientales.

Ya hemos descrito la casi imposibilidad de crear o preservar una cultura debido al hecho de que la cultura de una organización no se genera espontáneamente, sino que se basa en la misión, visión y valores de la misma, aun cuando las circunstancias cambien con el tiempo, configurando la historia que profundiza los procedimientos en el seno de la organización y en sus miembros. En las grandes organizaciones influir en una cultura se torna aún más complejo debido a la presencia de subculturas alteradas por las funciones, geografía o costumbres de la entidad cultural.

## **9.8. Organización y planificación del proceso de cambio**

Otro elemento del proceso de cambio es desarrollar una estrategia maestra y un enfoque genera al cambio que debe realizarse en la organización. También es importante comprender y tomar en consideración a todos los que desempeñarán un papel en el cambio. Se puede desarrollar un plan de acción identificando lo siguiente:

- objetivos;
- planes y acciones para cada objetivo;
- responsabilidades para cada acción;
- costos y beneficios;
- cronograma e hitos;
- mecanismos de coordinación y seguimiento.

Finalmente, una vez que los elementos del cambio han sido identificados y planificados, y el proceso está en marcha, la transición hacia el nuevo estado de la organización debe ser monitoreado y evaluado. Pueden ser necesarias acciones correctivas a través del proceso y será importante identificar las implicaciones y reacciones de los empleados y atenderlas a medida que se produzcan.

Mirando de cerca la logística del proceso de cambio, se pueden determinar las siguientes fases diferentes:

- *Etapa previa:* El diagnóstico inicial para detectar las necesidades dentro de la organización es un requerimiento fundamental para implementar un proceso de cambio cultural profesional que, con rigor técnico, satisfaga la determinación de los puntos neurálgicos que optimicen la eficiencia y eficacia de la organización.
- *Etapa de preparación:* En base a los resultados obtenidos con el diagnóstico, el siguiente paso es definir la nueva cultura a fin de determinar las necesidades endógenas y exógenas, así como una misión, visión y valores comunes. De acuerdo con esta nueva forma de percibir el factor cultural, se deben describir los roles para satisfacer las nuevas dimensiones exigidas por la organización.
- *Etapa de intervención inicial:* La sensibilización y comunicación de nuevos valores es vital para iniciar esta etapa con el fin de evitar crear expectativas que no pueden ser satisfechas o que resulten en metas de bajo desafío para el personal y la organización en su totalidad. Por otro lado, es esencial comenzar con un proceso intensivo de educación y capacitación que lleve a la modificación del conocimiento, destrezas y actitudes de todo el personal a fin de crear un nuevo espíritu colectivo que facilite la interacción de los componentes, desarrollando así un concepto sinérgico.
- *Etapa de intervención posterior:* Un factor crítico de éxito del programa es la generación de equipos de trabajo que compartan un objetivo común y el desarrollo de agentes de cambio que monitoreen el cambio organizacional. Estos agentes deben estar suficientemente motivados para irradiar la confianza y energía requeridas para garantizar el proceso de cambio. Una vez disipada la euforia causada por las tres etapas iniciales se hace necesario llevar a cabo acciones de refuerzo y mantenimiento que le den vida, validez y energía al proceso.

El cambio significa aprendizaje y la capacitación es uno de los elementos que respaldan el proceso de transición. La capacitación debe ser una actividad planificada, basada en necesidades reales y orientadas hacia un cambio evaluador del conocimiento, destrezas y actitudes de todo el personal que lleve a una conducta modificada. La siguiente breve visión general proporciona una lista no exhaustiva de temas que pueden ser considerados en dicha capacitación:

- La disposición para aprender; es decir, confrontar una nueva situación que exija una nueva respuesta que pueda causar compromisos.
- Externo, es decir, aumento de salario, ascenso, reconocimiento de la institución, etc.
- Interno, es decir, la satisfacción derivada de conocer a fondo una técnica o adquisición de una destreza manual.
- Motivación: La fuerza que produce, motiva, enfoca y sostiene el comportamiento dirigido a lograr ciertas metas.
- Atención: La habilidad de recibir consistentemente todos tipos de estímulos a través de los sentidos. Esto significa participar activamente en considerar lo que es percibido por los sentidos. La capacitación exitosa debe captar la atención y estimular el interés de sus participantes.
- Percepción: Agarrar un objeto de manera consciente por primera vez, comenzando con cómo es percibido por los sentidos. Luego, el individuo se crea su propia imagen del ambiente, ideas y estímulos. Es importante considerar que la percepción de casos o ideas difiere en cada persona. Para evitar múltiples interpretaciones el instructor debe asegurarse de que su comunicación sea tan efectiva como sea posible.
- Memorización: Un acto mediante el cual la mente retiene los datos que recibe, sin relacionarlos necesariamente con otros datos. En este punto, la persona será capaz de repetir lo que vio u oyó, pero sin una comprensión clara.
- Comprensión, es decir, darle sentido a la información recibida durante la percepción. Una adecuada comprensión requiere que se procesen los datos percibidos y que se traduzcan en información. El trato racional de la información mediante relaciones lógicas permite la formulación adecuada de juicios.
- Retención consiste en conservar información recibida e incorporarla a la previa. La retención difiere de la memorización en que esta última implica almacenamiento de datos fijos, sin la debida comprensión, por lo que se olvida con facilidad.
- Uso de conocimiento: Es la aplicación del conocimiento debidamente adaptado a cada situación, comparando los resultados de la aplicación

de los conceptos recibidos para probar, confirmar y enriquecer lo que se aprendió.

- Expectativas altas, no obstante alcanzables: El concepto de que: “para que todo permanezca igual, todo tiene que cambiar” debe ser firmemente grabado en la mente, de modo que los procesos de cambio sean vistos como fenómenos perfectamente normales a los cuales estaremos vinculados por el resto de nuestras vidas.

Uno de los enfoques populares es la llamada “organización de aprendizaje” como metáfora del cambio constante. La organización de aprendizaje reconoce los errores con el fin de aprender de ellos, pero también reconoce aquellas responsabilidades que deben continuar cumpliéndose. Los cambios son dirigidos a las oportunidades en las que los errores pasados eran vistos como factores de fracaso. El aprendizaje en las organizaciones significa probar constantemente las experiencias y transformar esas experiencias en conocimiento que sea accesible a toda la organización y pertinente para el propósito de su existencia.<sup>213</sup> ¿Pero cómo puede usarse esa definición? Los gerentes pueden desplegarla para probar su propio proceso de aprendizaje. La definición puede servir como una especial de lista de verificación:

- ¿Prueba usted continuamente sus experiencias?
- ¿Está usted preparado para colocar sus “vacas sagradas” bajo el microscopio y discutir las abiertamente, no solamente en tiempos de crisis, sino también cuando las cosas marchan viento en popa?, ¿Qué estructuras ha establecido usted para esta prueba?, ¿“Mata al mensajero” cuando él o ella destaca información potencialmente negativa?
- ¿Produce usted “know-how” (pericia)? En este caso, “know-how” significa la capacidad de tomar acción efectiva. ¿Hace énfasis su organización en destrezas que no existían previamente?, ¿Considera usted que su “know-how”) tiene valor agregado comparado con los datos recibidos y retenidos?
- ¿Se comparte el “know-how”?, ¿Es éste accesible a todos los miembros de la organización?, ¿O con frecuencia escucha comentarios tales como: “Juraría que hace dos años preparamos un informe sobre esto”?

---

213. Senge, P., *The Fifth Discipline Fieldbook*, (El Manual de Campo de la Quinta Disciplina), New York: Doubleday, 1994, pp. 39-40.

- ¿El aprendizaje es pertinente? Por definición, la etiqueta “no pertinente” no debe usarse para filtrar nuevas ideas. Pero usted debe considerar lo siguiente ¿Está el aprendizaje enfocado en el propósito fundamental de la organización?, ¿Pueden las personas usarlo? Este es también un criterio excelente para evaluar los programas de capacitación.

Para concluir, aunque nuestras organizaciones difieran, hay un hecho cierto: tendremos que aprender continuamente si es que hemos de ser capaces de dirigir el proceso de cambio nosotros mismos.



## Apéndice I

### Los Tipos de Impuestos Administrados por las Administraciones Tributarias

País	Los tipos de impuestos administrados por las administraciones tributarias						
	Impuestos directos	Seguridad social	IVA	Impuestos especiales	Impuestos sobre la propiedad	Impuestos sobre el patrimonio	Impuestos sobre los vehículos
Alemania	si	no	si	no	si	si	si
Argentina	si	si	si	si	no	si	no
Australia	si	n/d	si	si	no	no	no
Bélgica	si	no	si	si	no	no	si
Brasil	si	si	no	si	no	no	no
Canadá	si	si	si	si	no	no	no
Chile	si	no	si	si	si	si	no
China (Rep. Popular)	si	no	si	si	si	si	si
Chipre	si	no	si	si	no	si	no
Corea del Sur	si	no	si	si	si	si	no
Eslovenia	si	si	si	no	si	si	si
España	si	no	si	si	no	si	no
Estados Unidos	si	si	no	si	no	si	no
Estonia	si	si	si	si	si	no	si



País	Los tipos de impuestos administrados por las administraciones tributarias								
	Impuestos directos	Seguridad social	IVA	Impuestos especiales	Impuestos sobre la propiedad	Impuestos sobre el patrimonio	Impuestos sobre los vehículos		
Francia	si	no	si	no	si	si	si		
Hungría	si	si	si	no	si	no	no		
India	si	n/d	no	si	no	no	no		
Italia	si	si	si	no	si	si	si		
Japón	si	no	si	si	si	si	si		
Letonia	si	si	si	si	si	si	si		
Lituania	si	no	si	si	si	si	no		
Malta	si	si	si	si	no	no	no		
México	si	no	si	si	no	no	no		
Noruega	si	si	si	no	no	si	no		
Países Bajos	si	si	si	si	si	si	si		
Polonia	si	no	si	si	no	si	no		
Portugal	si	no	si	no	si	si	si		
Reino Unido	si	si	si	si	si	si	no		
República Checa	si	no	si	no	si	si	si		
República Eslovaca	si	no	si	no	si	no	si		
Rusia	si	si	si	si	si	si	si		

País	Los tipos de impuestos administrados por las administraciones tributarias							
	Impuestos directos	Seguridad social	IVA	Impuestos especiales	Impuestos sobre la propiedad	Impuestos sobre el patrimonio	Impuestos sobre los vehículos	
Singapur	si	no	si	no	si	si	no	
Sudáfrica	si	si	si	si	si	si	no	
Suecia	si	si	si	si	si	si	si	
Suiza	si	no	si	no	no	no	no	
Turquia	si	no	si	si	si	si	si	



## Apéndice II

### Registro de Contribuyentes

País	Número de ciudadanos (millones)	Fuerza de trabajo (millones)	Número de registros activos de contribuyentes (millones)				Indicadores relativos	
			Impuesto a la Renta Personal (IRP)	Impuesto a la Renta de Empresas (IRE)	Impuesto al Valor Agregado (IVA)	Registro personal de contribuyentes/ Fuerza de trabajo (%)	Empleados que generalmente declaran	
<b>(1) Países OCDE</b>								
Alemania	82.5	40.0	27.9	1.0	5.1	69.8	No	
Australia	20.1	10.2	17.04	1.05	2.4	167.1	Si	
Austria	8.2	3.9	5.3	0.11	0.72	135.9	No	
Bélgica	10.4	4.6	6.0	0.5	0.6	130.4	Si	
Canadá	31.9	17.2	23.3	1.5	2.2	135.4	Si	
Corea	48.1	23.4	2.2	0.34	4.0	9.4	No	
Dinamarca	5.4	2.9	4.6	0.15	0.4	158.6	Si	
España	42.7	20.2	37.6	1.1	2.9	186.1	Si	
Estados Unidos	293.6	148.6	222.5	10.5	n/a	149.7	Si	
Finlandia	5.2	2.6	4.8	0.35	0.51	184.2	Si	

## Apéndice II

País	Número de ciudadanos (millones)	Fuerza de trabajo (millones)	Número de registros activos de contribuyentes (millones)			Indicadores relativos	
			Impuesto a la Renta Personal (IRP)	Impuesto a la Renta de Empresas (IRE)	Impuesto al Valor Agregado (IVA)	Registro personal de contribuyentes/ Fuerza de trabajo (%)	Empleados que generalmente declaran
Francia	60.2	27.4	34	1.2	3.6	124.3	Si
Grecia	11.1	4.8	10.72	0.62	0.93	223.3	Si
Hungría	10.1	4.1	4.4	0.39	1.9	107.3	Si
Irlanda	4.0	1.9	1.99	0.111	0.236	104.6	No
Islandia	0.29	0.16	0.23	0.02	0.03	143.8	Si
Italia	57.6	24.4	no disp.	no disp.	no disp.	-	No
Japón	127.7	66.4	46.14	2.74	2.13	69.5	No
Luxemburgo	0.5	0.3	0.133	0.50	0.38	44.3	No
México	104.0	42.6	8.3	0.6	6.3	19.5	No
N. Zelanda	4.1	2.1	5.1	0.40	0.62	242.9	No
Noruega	4.6	2.4	3.66	0.163	0.316	152.5	Si
Países Bajos	16.3	8.4	7.14	0.65	1.07	84.9	No
Polonia	38.2	17.3	28.26	0.37	1.857	163.4	Si
Portugal	10.5	5.5	6.7	0.3	1.5	121.8	Si
Rep. Checa	10.2	5.1	2.48	0.29	0.597	48.6	No
Rep. Eslovaca	5.4	2.7	0.51	0.13	0.13	18.9	No

País	Número de ciudadanos (millones)	Fuerza de trabajo (millones)	Número de registros activos de contribuyentes (millones)			Indicadores relativos	
			Impuesto a la Renta Personal (IRP)	Impuesto a la Renta de Empresas (IRE)	Impuesto al Valor Agregado (IVA)	Registro personal de contribuyentes/ Fuerza de trabajo (%)	Empleados que generalmente declaran
Suecia	9.0	4.5	7.1	0.45	0.91	157.7	Si
Suiza	7.4	4.4	no disp.	no disp.	0.31	-	Varía
Turquia	71.8	24.8	3.162	0.593	2.166	12.8	No
Reino Unido	59.8	29.4	28.5	0.7	1.8	96.9	No
<b>2) Países seleccionados No OCDE</b>							
Argentina	38.6	15.34	0.9	0.26	0.87	42.9	No
Brasil	184.2	90.41	98.44	7.91	no disp.	108.9	No
Chile	16.1	6.3	1.6	0.7	0.7	25.4	No
China	1,303.7	791.4	-	2.71	12.26	-	No
Chipre- IR	1.0	0.37	0.243	0.088	-	65.7	No
Chipre-IVA	-	-	-	-	0.063	-	-
Eslovenia	2.0	0.78	1.167	0.062	0.085	259.1	Si
Estonia	1.3	0.67	-	-	-	-	Si
India	1,103.6	496.4	-	-	-	-	-
Latvia	2.3	1.11	0.97	0.06	0.06	87.4	No
Lituania	3.4	1.6	1.58	0.085	0.05	98.8	No

## Apéndice II

País	Número de ciudadanos (millones)	Fuerza de trabajo (millones)	Número de registros activos de contribuyentes (millones)			Indicadores relativos	
			Impuesto a la Renta Personal (IRP)	Impuesto a la Renta de Empresas (IRE)	Impuesto al Valor Agregado (IVA)	Registro personal de contribuyentes/ Fuerza de trabajo (%)	Empleados que generalmente declaran
Malta- IR	0.4	0.16	0.23	0.024	n/a	143.8	No
Malta-IVA			n/a	n/a	0.047	n/a	n/a
Rusia	143.0	74.22	-	-	-	-	No
Singapur	4.24	2.183	1.73	0.101	0.066	79.36	Si
Sur África	46.9	15.23	4.65	1.44	0.58	30.5	No

Fuente: OCDE en Figuras: Estadísticas de Países Miembros y no Miembros (Suplemento I, 2005) Respuestas a encuesta país, 2005. Hoja de datos de población mundial, Libro de hechos mundiales, CIA.

## Apéndice III

### Esquema de los impuestos en Latinoamérica

País	Impuesto sobre la renta, utilidades y ganancias de capital	Impuesto sobre la propiedad	Impuestos generales sobre el consumo				Impuestos especiales			Impuestos sobre las transacciones financieras	Impuestos sobre el comercio exterior	Sistemas de impuesto simplificado	Contribuciones de seguridad social	Otras funciones		
			Sobre operaciones internas	Sobre importaciones	Sobre importaciones	Sobre operaciones internas	Sobre importaciones	Impuesto(s) a nivel subnacional (a requerimiento)	Beneficio(s) social(es)					Catastro o auto-valoración		
Argentina	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x			
Bolivia	x		x	x					x							
Brasil	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x			
Chile	x		x	x	x	x	x									x
Colombia	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x					x	
Costa Rica	x	x			x											
Cuba	x	x	x	x	x	x										
República Dominicana	x	x	x	x	x	x			x							
Ecuador	x	x	x	x	x	x	x		x		x					
El Salvador	x	x	x	x	x	x	x								x	
Guatemala	x	x	x	x	x	x	x	x		x				x	x	
Honduras	x	x	x	x	x	x	x	x		x					x	
México	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x						
Nicaragua	x						x									



### Apéndice III

País	Recaudación										Otras funciones		
	Impuesto sobre la renta, utilidades y ganancias de capital	Impuesto sobre la propiedad	Impuestos generales sobre el consumo		Impuestos especiales		Impuestos sobre las transacciones financieras	Impuestos sobre el comercio exterior	Sistemas de impuesto simplificado	Contribuciones de seguridad social	Impuesto(s) a nivel subnacional (a requerimiento)	Beneficio(s) social(es)	Catastro o auto-valoración
Panamá	x	x			Sobre operaciones internas	Sobre importaciones				x			
Paraguay	x	x			x				x				
Perú	x		Sobre operaciones internas		x			x		x		x	
Uruguay	x						x						
Venezuela	x	x			x							x	

## Apéndice IV

### Visión General de las Declaraciones de Misión

País	Misión	Valores	Sitio de Internet
Norteamérica			
Canadá	<p>Administrar los impuestos, beneficios y programas relacionados y garantizar el cumplimiento a nombre de los gobiernos de todo el país, contribuyendo así al bienestar económico y social continuo de los canadienses.</p>	<p>La <b>integridad</b> es la piedra angular de nuestra administración. Significa tratar a las personas de manera equitativa y aplicar equitativamente la ley.</p> <p>El <b>profesionalismo</b> es la clave del éxito en el logro de nuestra misión. Significa compromiso con los estándares más altos de logro.</p> <p>El <b>respeto</b> es la base de nuestras relaciones con los empleados, colegas y clientes. Significa ser sensibles y receptivos a los derechos de las personas.</p> <p>La <b>cooperación</b> es la base para enfrentar los desafíos del futuro. Significa la creación de asociaciones y trabajar juntos hacia metas comunes.</p>	<p><a href="http://www.cra-arc.gc.ca">www.cra-arc.gc.ca</a></p>

Apéndice IV

País	Misión	Valores	Sitio de Internet
México	Convertirse en una Administración Tributaria moderna, profesional y honesta con una vocación de servicio que proyecta un alto nivel de confianza en la sociedad	<p><i>Credibilidad</i>  <i>Respeto</i>  <i>Solidez</i>  <i>Servicio</i>  <i>Efectividad</i></p>	www.shcp.gob.mx
Estados Unidos	Proporcionar a los contribuyentes de Estados Unidos un servicio de alta calidad, ayudándoles a comprender y cumplir con sus obligaciones tributarias y aplicar la ley de impuestos con integridad y justicia para todos.	<p><i>Integridad</i>: sostener los más altos estándares de honestidad, veracidad, confiabilidad y honor</p> <p><i>Rendición de cuentas</i>: constantemente medimos nosotros mismos contra nuestros compromisos y ser responsables de nuestras acciones y los resultados de nuestro trabajo</p> <p><i>Precisión</i>: somos diligentes en garantizar productos de trabajo precisos y exhaustivos</p> <p><i>Respeto</i>: valoramos las diferencias en las personas y las ideas y tratamos a los demás con equidad, dignidad y estima</p> <p><i>Profesionalismo</i>: Aseguramos competencia y eficiencia y nos enfocamos en alcanzar la excelencia</p> <p><i>Asociación</i>: escuchamos a nuestros actores estratégicos y trabajamos estrechamente con ellos.</p>	www.irs.gov

País	Misión	Valores	Sitio de Internet
		Con este enfoque, seremos una organización que satisface las demandas de la misión mientras que a la vez protege los derechos de los contribuyentes.	
<b>Suramérica y el Caribe</b>			
Antigua y Barbuda	Efectivamente, administrar y aplicar las leyes tributarias y reglamentos de Antigua y Barbuda de manera justa y equitativa a través de la promoción de la educación del contribuyente, el cumplimiento voluntario y la ejecución responsable para apoyar el bienestar social y económico de todos.		www.ab.gov.ag
Brasil	<p>Los principales elementos de la misión de la RFB (Receita Federal de Brasil) son:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Proporcionar al Estado ingresos para garantizar el bienestar social;</li> <li>• Proporcionar excelentes servicios a la sociedad;</li> <li>• Proporcionar seguridad, confianza y facilitar el comercio internacional.</li> </ul> <p>Ser una organización modelo de excelencia en la gestión, un referente nacional e internacional en administración tributaria y aduanera (<i>visión</i>)</p>	<p><i>Respeto al ciudadano</i>  <i>Integridad</i>  <i>Lealtad a la institución</i>  <i>Legalidad</i>  <i>Profesionalismo</i></p>	www.receita.fazenda.gov.br

País	Misión	Valores	Sitio de Internet
Barbados	<p>Destacarse en la prestación del servicio al público</p> <p>Garantizar el mantenimiento de la confianza pública en la integridad del sistema fiscal</p> <p>Informar al público sobre sus derechos y obligaciones</p> <p>Fomentar un grado de cumplimiento voluntario, de conformidad con la legislación tributaria y los reglamentos</p> <p>Aplicar equitativamente y sin perjuicio el pago de impuestos correctamente adeudado.</p>		<p>www.barbados.gov.bb/ird/</p>
Chile	<p>El servicio de impuestos internos es responsable de aplicar y administrar el sistema de impuestos internos, monitorear a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones fiscales y facilitar dicho cumplimiento.</p>		<p>www.sii.cl</p>
Colombia	<p>Administrar el sistema de impuestos y aduanas y controlar las operaciones de intercambio, con el fin de garantizar:</p> <p>La Administración Tributaria de Colombia enfrentará los desafíos del siglo XXI con procesos fortalecidos, eficientes y eficaces basados en gestión participativa, tecnología adecuada y un alto nivel de confianza del público.</p>	<p><i>Igualdad</i>, neutralidad y la progresividad de los impuestos;</p> <p>Las condiciones de la <i>competencia leal</i> y niveles de recaudación competitivos</p>	

País	Misión	Valores	Sitio de Internet
Guyana	<p>Nuestra misión es promover el cumplimiento de las leyes y regulaciones de Impuestos, Comercio y Fronteriza de Guyana, a través de la educación, calidad de servicio y ejecución responsable, contribuyendo así al bienestar económico y social de la población de Guyana</p>	<p>Proporcionar un servicio accesible, confiable y oportuno;                      Ser justos y responsables;                      Proporcionar comunicación efectiva;                      Gestionar nuestros recursos económica y efectivamente;                      Ser receptivos y comprometidos hacia el mejoramiento</p>	<p>www.revenueguyana.org</p>
Jamaica	<p>Influir en nuestros actores estratégicos a través de la excelencia en el servicio motivando el cumplimiento voluntario en el pago de impuestos de manera que se convierta en una forma de vida en la sociedad jamaicana (<i>visión</i>)                      Recaudar los ingresos en forma equitativa y eficiente para mantener la confianza pública en la integridad de la Administración en la medida en que nos esforzamos por lograr el mayor nivel de cumplimiento voluntario al menor costo para los actores estratégicos (<i>misión</i>)</p>		<p>www.jrs.gov.jm</p>
Trinidad y Tobago	<p>Promover y alentar el cumplimiento voluntario con las leyes y regulaciones tributarias al (<i>misión</i>):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Proporcionar servicio de calidad y educación al cliente</li> </ul>	<p><i>Respeto</i>  <i>Integridad</i>  <i>Equidad</i>  <i>Espíritu de equipo</i>  <i>Servicio de calidad</i></p>	<p>www.ird.gov.tt</p>

País	Misión	Valores	Sitio de Internet
Asia	<ul style="list-style-type: none"> <li>Mejorar el conocimiento, las destrezas y actitudes de nuestros empleados</li> <li>Aplicar efectiva y eficazmente con equidad e integridad las leyes fiscales dentro de una atmósfera de Respeto Mutuo</li> <li>Ser una administración tributaria eficiente y creativa dedicada a la entrega de un excelente servicio al cliente en un ambiente de integridad, equidad y respeto mutuo (<i>visión</i>)</li> </ul>	<p><i>Confidencialidad</i>  <i>Momento oportuno</i>  <i>Rendición de cuentas</i></p>	
China (Hong Kong)	<p>Tenemos el objetivo de ser una administración tributaria excelente que juega un importante papel en la promoción de la prosperidad y estabilidad de Hong Kong (<i>visión</i>)</p> <p>Nos comprometemos a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Recaudar los ingresos eficiente y rentablemente;</li> <li>Proporcionar servicio cortés y efectivo al público contribuyente;</li> <li>Promover el cumplimiento a través de la aplicación rigurosa de la ley, educación y programas de publicidad;</li> <li>Permitir a la persona adquirir el conocimiento, destrezas y actitudes necesarios, de modo que puedan contribuir al mejor logro de nuestra visión.</li> </ul>	<p><i>Profesionalismo</i>  <i>Eficiencia</i>  <i>Receptividad</i>  <i>Equidad</i>  <i>Eficacia</i>  <i>Cortesía</i>  <i>Trabajo en equipo</i></p>	<p>www.ird.gov.hk</p>

País	Misión	Valores	Sitio de Internet
India	<p>El Departamento será reconocido como una organización profesional, recaudando impuestos de manera eficiente, considerada hacia sus clientes, adaptando, mejorando y promoviendo el cumplimiento voluntario (<i>visión</i>)</p> <p>Promover el cumplimiento con nuestras leyes tributarias directas, al tener un buen servicio de atención a los contribuyentes y la aplicación estricta y así realizar los recursos máximos para la Nación (<i>misión</i>)</p>	<p><i>Integridad</i> de conducta;</p> <p><i>Dedicación</i> hacia nuestros deberes y valores</p> <p><i>Profesionalismo</i> en nuestro trabajo</p> <p><i>Actitud</i> de servicio hacia nuestros clientes</p> <p>Promoción de <i>confianza</i> mutua</p>	<p>www.incometaxindia.gov.in</p>
Jordania	<p>Aumentar la eficiencia del departamento y la competencia al imponer y recaudar los impuestos para lograr los objetivos nacionales a través de la autoliquidación de los contribuyentes, técnicas de muestreo, auto cumplimiento, sobre casos de evasión de impuestos y la presentación de servicios óptimos a los contribuyentes a través de la aplicación de las normas de calidad integral (<i>misión</i>)</p> <p>El sistema tributario que está caracterizado por la eficiencia y competencia, un modelo a ser imitado para lograr los ingresos fiscales seleccionados, mejorar el ambiente de inversión y presentar un servicio óptimo a los contribuyentes (<i>visión</i>)</p>		<p>www.incometax.gov.jo</p>



País	Misión	Valores	Sitio de Internet
Malasia	<p>Ingresos Internos es un administrador tributario de clase mundial (<i>visión</i>)</p> <p>Proporcionar servicio de tributación de calidad para aumentar el ingreso nacional (<i>misión</i>)</p>	<p><i>Justo</i> <i>Efectividad</i> <i>Amistoso</i> <i>Útil</i> <i>Satisfactorio</i></p>	<p>www.hasil.org.my</p>
Filipinas	<p>La Dirección de Ingresos Internos recauda rentas internas para el gobierno (<i>misión</i>)</p> <p>La Dirección de Ingresos Internos es una institución de excelencia en el servicio administrada por personas con integridad y profesionalismo (<i>visión</i>)</p> <p>El <i>principio rector</i> es la Excelencia en el Servicio con integridad y profesionalismo</p>	<p>Temerosos de Dios <i>Consistencia</i> <i>Competencia</i> <i>Innovación</i> <i>Rendición de cuentas</i> <i>Sinergia</i> <i>Respeto</i> <i>Equidad</i> <i>Transparencia</i></p>	<p>www.bir.gov.ph</p>
Singapur	<p>Actuar como agente del Gobierno y prestar servicio en la administración, liquidación, recaudación y hacer cumplir el pago de los impuestos. Asesorar al Gobierno y representar a Singapur internacionalmente en materia de tributación (<i>misión</i>)</p> <p>La administración tributaria líder a nivel mundial</p> <p>Un socio de los contribuyentes en el desarrollo nacional y el desarrollo económico</p> <p>Un equipo excelente de personas competentes y comprometidas (<i>visión</i>)</p>	<p><i>Equidad</i>: tratar equitativamente a todos en la misma circunstancia</p> <p><i>Integridad</i>: hacer lo correcto sin temor en favor en todas las circunstancias</p> <p><i>Profesionalismo</i>: tener la competencia y enorgullecerse por hacer nuestro trabajo de la manera más eficiente y efectiva</p> <p><i>Trabajo en equipo</i>: Ayudarse mutuamente y trabajar juntos con confianza y respeto mutuo</p>	<p>www.iras.gov.sg</p>

País	Misión	Valores	Sitio de Internet
Sri Lanka	<p>Recaudar impuestos en virtud de la ley al promover el cumplimiento voluntario y fomentar y mejorar la confianza pública en la integridad y la eficacia del sistema tributario a través de la administración del impuesto y la legislación conexa de manera equitativa, uniforme y cortésmente y con ello facilitar y promover una cultura tributaria beneficiosa (<i>misión</i>)</p> <p>Ser una administración tributaria amigable al ofrecer un excelente servicio al público contribuyentes, con personal bien capacitado y dedicado (<i>visión</i>)</p>	<p><i>Ser receptivos:</i> anticipar y satisfacer inmediatamente las necesidades cambiantes</p> <p><i>Innovación:</i> Buscar continuamente nuevas formas de hacer nuestro trabajo mejor</p>	<p>www.inlandrevenue.gov.lk</p>
<b>Europa</b>			
Dinamarca	<p>Aseguramos el financiamiento justo y eficiente del sector público del futuro (<i>misión</i>)</p> <p><i>Visión:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Protección de los derechos de los contribuyentes; tratamos a todos con igualdad y equidad</li> </ul>		<p>www.skat.dk</p>

País	Misión	Valores	Sitio de Internet
Finlandia	<p>Administrar los impuestos de Finlandia e impuestos similares y transferir los pagos a los receptores tributarios de modo que reciban sus ingresos de manera rentable, por el monto correcto y en el momento correcto.</p> <p>Administramos la tributación de manera tal que además de impuestos actuales, ocasiona poco costo e inconveniencia a las operaciones financieras de los clientes (<i>misión</i>)</p>	<p><i>Equidad</i> <i>Confiabilidad</i> <i>Alto estándar de profesionalismo</i></p>	<p>www.vero.fi</p>

País	Misión	Valores	Sitio de Internet
<p>Hungría</p>	<p>Asegurar los recursos para los gastos públicos de la sociedad por medio de la recaudación eficaz y eficiente de los impuestos, contribuciones y tasas y proporcionar información adecuada para dar forma a la política económica del Gobierno.</p> <p>Para ello ayuda a los contribuyentes con servicios de alto nivel para cumplir voluntariamente con sus obligaciones y al mismo tiempo y como resultado actúa contra comportamientos que conscientemente eluden las disposiciones de la ley por medio de aplicación justa y correcta de medidas administrativas (<i>misión</i>)</p>	<p><b>Legalidad:</b> la autoridad tributaria observa los actos legales vigentes en su operación y actividad e impulsa a los contribuyentes a observarlos</p> <p><b>Profesionalismo:</b> Los colegas en la autoridad tributaria son profesionales bien preparados, quienes continuamente amplían su conocimiento para mantener su alto nivel</p> <p><b>Probidad:</b> Los colegas en la autoridad tributaria trabajan con honor, de acuerdo con las reglas no escritas de moralidad</p> <p><b>Justicia y equidad:</b> tomamos en cuenta todas las circunstancias que favorecen a los contribuyentes en el curso de nuestros procedimientos, si los actos administrativos lo permiten</p> <p><b>Eficiencia:</b> operamos con una orientación hacia los objetivos para poder lograr los resultados esperados</p> <p><b>Efectividad:</b> en aras del uso óptimo de los recursos de la autoridad tributaria con el objetivo de ser tan efectivo como sea posible mientras que a la vez se utilizan menos insumos</p>	<p>www.apeh.hu</p>

País	Misión	Valores	Sitio de Internet
Isla de Man		<p><i>Integridad:</i> la expectativa básica hacia el personal de nuestra organización es el comportamiento, honesto, legal y moralmente impecable; lo cual se toma en consideración al seleccionar el personal.</p> <p><i>Transparencia.</i> Luchamos por hacer nuestra organización y actividades transparentes y por lo tanto controlables por la gama más amplia de ciudadanos.</p> <p><i>Confiableidad:</i> nuestro objetivo es mantener a nuestros clientes satisfechos en la administración de sus asuntos y alentarlos a confiar en nosotros con todos sus problemas relacionados con la tributación.</p>	<p><a href="http://www.gov.im/treasury/">www.gov.im/treasury/</a></p>
Italia	<p>Aumentar los ingresos y asignar el gasto entre los usuarios concurrentes, de una manera y a un nivel que maximiza la prosperidad y la calidad de vida de la población residente</p> <p>La Agencia de Ingresos de Italia tiene como propósito alcanzar el mayor nivel de cumplimiento de las obligaciones tributarias al simplificar la relación con los contribuyentes, proporcionando información y asistencia. Así como realizar los controles destinados a combatir el incumplimiento y la evasión de impuestos, en observancia de los principios de legalidad, imparcialidad y transparencia y de acuerdo con criterios de eficiencia, rentabilidad y eficacia</p>		<p><a href="http://www.agenziaentrate.gov.it">www.agenziaentrate.gov.it</a></p>

País	Misión	Valores	Sitio de Internet
Latvia	<p>Administración tributaria justa y equitativa, proteger a la comunidad y a los negocios de acuerdo con los principios de la Buena gestión, realizando los requerimientos y la prioridades establecidas por el Estado de Latvia y la Unión Europea (<i>misión</i>)</p> <p>El Servicio de Ingresos Estatal está orientado hacia el cliente y es una institución competitiva dentro de la administración pública de la Unión Europea para la administración de asuntos tributarios y aduaneros, que apoyan el negocio honesto y asegura el nivel más alto de seguridad en la frontera exterior de la Unión Europea (<i>visión</i>)</p>	<p><i>Integridad</i>  <i>Apertura y transparencia</i>  <i>Principio de beneficio público común</i>  <i>Principio de mejoramiento continuo</i>  <i>Cooperación y respeto mutuo</i>  <i>Honestidad</i>  <i>Profesionalismo</i>  <i>Responsabilidad</i>  <i>Lealtad</i></p>	<p>www.vid.gov.lv</p>
Paises Bajos	<p>La Administración Tributaria lucha por aplicar y reforzar el deseo de los contribuyentes de cumplir con las obligaciones tributarias estatutarias</p>	<p><i>Credibilidad</i>: La Administración Tributaria y de Aduanas toma sus tareas muy seriamente y mantiene sus acuerdos;</p> <p><i>Responsabilidad</i>: La Administración Tributaria y de Aduanas ejerce sus facultades de manera responsable y está preparada para rendir cuenta por sus acciones;</p> <p><i>Cuidado en la [atención]</i>: La Administración Tributaria y de Aduanas trata a todos con respeto y toma en cuenta las expectativas y los intereses de todos</p>	<p>www.belastingdienst.nl</p>

País	Misión	Valores	Sitio de Internet
Turquía	<p>Nuestra <i>misión</i> es recaudar los ingresos adecuados con los principios de justicia, imparcialidad y eficiencia para aumentar el bienestar social, contribuir a la simplificación del sistema tributario y mejorar el cumplimiento y proporcionar un servicio de alta calidad al contribuyente</p> <p>Nuestra <i>visión</i> es ser transparentes, eficientes y confiables y un modelo global como una administración que mejora y abarca todo tipo de estructura económica</p>	<p><i>Confiableidad</i>  <i>Justicia</i>  <i>Imparcialidad</i>  <i>Efectividad (Rapidez, flexibilidad y eficiencia)</i>  <i>Transparencia</i>  <i>Responsabilidad</i>  <i>Orientada a las soluciones</i>  <i>Competencia</i>  <i>Desarrollo continuo</i>  <i>Participación</i></p>	<p>www.gib.gov.tr</p>
Reino Unido		<p><i>Enfoque en el cliente:</i> Al colocar a nuestros clientes en el centro de todo lo que hacemos, al comprenderlos y responder a sus comportamientos y expectativas</p> <p><i>Confianza:</i> al creer que nuestros clientes son honestos a menos que tengamos un buen motivo para dudarlo. Al ser dignos de confianza y comprendernos mutuamente</p> <p><i>Apoyo:</i> Ayudar a nuestros clientes a cumplir con sus obligaciones y recibir sus correspondientes derechos. Trabajar juntos y sentir orgullo en la entrega de un gran desempeño.</p> <p><i>Proteger:</i> al estar vigilante y actuar decisivamente en la protección de la sociedad. Tener un comportamiento profesional y con integridad.</p>	<p>www.hmrc.gov.uk</p>

País	Misión	Valores	Sitio de Internet
África			
Kenia	<p>Promover el cumplimiento con la legislación y regulación tributaria, comercial y fronteriza de Kenia y mediante la promoción de las normas establecidas en la Carta de los Contribuyentes y el cumplimiento responsable por parte de personal altamente motivado y profesional maximizando así la recaudación de ingresos al menor costo posible para el bienestar socioeconómico de los kenianos (<i>misión</i>)</p> <p>Ser la principal Autoridad de Ingresos del mundo, respetada por el profesionalismo, integridad y equidad (<i>visión</i>)</p>	<p><i>Profesionalismo</i>: Estamos comprometidos con los estándares más altos de logros obtenibles a través de dedicación y destreza</p> <p><i>Integridad</i>: estamos comprometidos a tratar a las personas de manera justa y a aplicar la ley equitativamente con honestidad y apertura</p> <p><i>Equidad</i>: estamos comprometidos a aplicar la ley consistente y responsablemente y administrar nuestros requerimientos de manera responsable</p>	<p>www.kra.go.ke</p>
Nigeria	<p>Operar un sistema fiscal eficaz y transparente que optimiza la recaudación de impuestos y el cumplimiento voluntario (<i>misión</i>)</p> <p>Brindar un servicio de calidad a los contribuyentes en asociación con otros actores estratégicos y hacer de la tributación el pilote del desarrollo nacional (<i>visión</i>)</p>		<p>www.firs.gov.ng</p>
Ruanda	<p>Movilizar ingresos para el desarrollo económico a través de servicios eficientes y equitativos que promueven el crecimiento del negocio (<i>misión</i>)</p> <p>Convertirse en una agencia de ingresos eficiente y moderna de clase mundial, financiando en su totalidad las necesidades nacionales (<i>visión</i>)</p>	<p><i>Integridad</i> <i>Enfoque en el cliente</i> <i>Transparencia</i> <i>Entrega de servicio profesional</i> <i>Trabajo en equipo</i></p>	<p>www.rra.gov.rw</p>



País	Misión	Valores	Sitio de Internet
Tanzania	Ser una administración tributaria eficaz y eficiente que promueve el cumplimiento voluntario en el pago del impuesto al prestar servicios al cliente de alta calidad con equidad e integridad a través de personal competente y motivado		
Sudáfrica	Ser una agencia tributaria y de aduanas que aumenta el crecimiento económico y el desarrollo social y apoya nuestra integración en la economía global de manera que beneficie a todos los Sudafricanos ( <i>visión</i> )  Optimizar el rendimiento de los ingresos, facilitar el comercio y registrar nuevos contribuyentes al promover la conciencia de la obligación de cumplir voluntariamente con las leyes aduaneras y tributarias de Sudáfrica y proporcionar un servicio de respuesta y calidad al público ( <i>misión</i> )	<i>Confianza y respeto mutuo;</i> <i>Equidad e igualdad;</i> <i>Integridad y honestidad;</i> <i>Transparencia y apertura;</i> <i>Cortesía y compromiso.</i>	www.sars.gov.za
<b>Australia y el Pacífico</b>			
Australia	Desarrollamos la <i>confianza de la comunidad</i> al ser profesionales, responsables y transparentes al tratar las personas de manera justa y con cortesía, al mantener altos niveles de integridad y al promover una cultura de respeto mutuo.	<i>Equidad</i> <i>Integridad</i> <i>Rendición de cuentas</i> <i>Transparencia</i>	www.ato.gov.au

País	Misión	Valores	Sitio de Internet
	<p>Aplicamos el <i>estado de derecho</i> debido a que proporciona seguridad y reparación para los contribuyentes</p> <p>Apoyamos a los contribuyentes, profesionales de impuestos y a otros intermediarios que quieren hacer lo correcto, incluyendo ser firmes pero justos cuando sea necesario con aquellos que no.</p> <p><i>Involucramos a la comunidad</i> en la administración del sistema tributario a través de consultas, colaboración y un diseño conjunto fundamentado en los usuarios</p> <p><i>Rendición de cuentas.</i> Somos transparentes en nuestros informes y al hacer pública nuestra opinión sobre las cuestiones de incertidumbre y nuestro enfoque de gestión de riesgos. Escuchamos y respondemos a la retroalimentación de la comunidad. Tomamos medidas adicionales para ayudar a los contribuyentes a cumplir.</p> <p><i>Innovación.</i> Buscamos oportunidades para mejorar el cumplimiento voluntario o reducir los costos de cumplimiento.</p>		

Apéndice IV

País	Misión	Valores	Sitio de Internet
Vanuatu	<p>El líder de la región del Pacífico en la Administración Aduanera y Tributaria al prestar servicios de calidad (<i>misión</i>)</p> <p>Recaudar los ingresos presupuestados del Gobierno, proteger nuestras fronteras y facilitar el comercio legítimo con alta integridad y ética (<i>visión</i>)</p>		<p>www.customsinland revenue.gov.vu</p>
Nueva Zelandia	<p>Rentas Internas responde al satisfacer las crecientes y cambiantes expectativas del Gobierno y la sociedad.</p> <p>Hacemos que sea fácil para que los clientes hagan lo correcto y les sea difícil equivocarse.</p> <p>La sociedad tiene confianza en que se tomarán medidas adecuadas contra los clientes que no cumplen.</p> <p>Cada vez más, el pago de impuestos es visto como una contribución a la sociedad.</p> <p>Somos profesionales, accesibles, eficaces y eficientes.</p>		<p>www.ird.gov.nz</p>

---

## Apéndice V

### Modelo de Código de Conducta – Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

#### Preambulo

La sociedad exige y espera que los funcionarios tributarios desempeñen sus funciones con honestidad, imparcialidad y profesionalismo. Para mantener la confianza de la sociedad, es imprescindible que éstos observen las más altas normas de integridad en sus relaciones con el público en general, los miembros de la comunidad empresarial y otros funcionarios gubernamentales.

Para atender tal exigencia, es esencial que las administraciones tributarias desarrollen un programa de integridad completo y sostenible. Un elemento clave de tal programa es el desarrollo, publicación y aceptación de un Código de Conducta, que establezca en términos claros y prácticos, el comportamiento que se espera de todos los funcionarios tributarios y las consecuencias de su incumplimiento.

#### Propósito

El presente modelo constituye una herramienta para asistir en el desarrollo e implantación de un Código de Conducta. El modelo se ofrece a las administraciones tributarias de los países miembros del CIAT como guía general, la cual se debe adaptar conforme a las circunstancias particulares y requerimientos legislativos específicos de cada país.

#### Consideraciones generales

El Código de Conducta puede configurarse como un texto normativo único y comprensivo de las normas de comportamiento esperadas, o bien, como un texto no normativo que se limita a recoger estándares de conducta deseables, cuyo incumplimiento puede estar sancionado en otras disposiciones.

Cada administración tributaria debería establecer una estrategia para la elaboración de su propio Código de Conducta, y garantizar su difusión,

implantación, y promoción a través de un programa de integridad completo y sostenible.

En el desarrollo y la implantación de un Código de Conducta deben considerarse:

- La misión y valores de la organización;
- La participación y el compromiso de las jefaturas en el proceso;
- La participación de los funcionarios, otras partes interesadas, y sindicatos;
- La adopción y promoción de medidas preventivas que incentiven el profesionalismo y altos estándares de conducta;
- La importancia de crear una oficina de investigación interna;
- La necesidad de establecer una estrategia de comunicación interna para la difusión del Código de Conducta;
- La necesidad de desarrollar programas de capacitación sobre el Código de Conducta.
- El establecimiento de mecanismos para que los funcionarios planteen y resuelvan sus interrogantes respecto a la conducta esperada;
- El desarrollo y adopción de políticas que traten sobre temas de integridad tal como la disciplina, los conflictos de interés, el acoso, la aceptación de cortesías y otros beneficios, el uso de la red electrónica, etc.

## Estructura

En la elaboración de su Código de Conducta cada administración tributaria debería seguir una estructura acorde con sus necesidades.

Se recomienda que el Código de Conducta contenga por lo menos los siguientes capítulos:

1. Objetivos
2. Alcance
3. Principios que rigen la conducta de los funcionarios tributarios
4. Incumplimientos
5. Glosario (optativo)

## Parte I – Objetivos

El principal objetivo del Código de Conducta es proveer un marco de referencia a los funcionarios tributarios respecto a las normas de comportamiento esperadas y promover la importancia de la integridad en una administración tributaria sana y eficaz;

Para lograrlo, las administraciones tributarias deberían considerar enfocarse en los siguientes objetivos específicos en sus respectivos Códigos de Conducta:

- Promover la misión y los valores de la organización;
- Definir las normas de conducta esperadas;
- Proveer un instrumento de comunicación para el fortalecimiento institucional y la promoción de la ética;
- Promover la prestación de un servicio de calidad;
- Demostrar a la sociedad el compromiso de la administración en la salvaguardia de la integridad.

## **Parte II – Alcance**

El Código de Conducta deberá ser aplicable a todos los funcionarios tributarios que presten servicios en la administración tributaria.

Deberá quedar claramente establecido que la aplicación del Código de Conducta con respecto a la conducta y posible acción disciplinaria contra los funcionarios tributarios complementa las leyes que regulan el servicio público. Su aplicación no excluye la aplicación de cualesquiera otras leyes (penal, civil, administrativa o fiscal).

## **Parte III – Principios que rigen la conducta de los funcionarios tributarios**

Los siguientes son los principios claves que deberían considerarse para regir la conducta de los funcionarios tributarios:

### **1. Cumplimiento de la ley**

Los funcionarios tributarios deben aceptar que la base para la toma de decisiones éticas y la buena conducta, está en cumplir rigurosamente con las leyes del país. Las disposiciones que rigen las actividades de los funcionarios tributarios, les confieren atribuciones administrativas exclusivas y poderes discrecionales delimitados. A fin de cumplir adecuadamente con sus responsabilidades y evitar cualquier sospecha de favoritismo/corrupción en sus actos y decisiones, los funcionarios tributarios deben ejercer sus funciones según las más altas normas de integridad.

## De acuerdo con este principio:

- A. Los funcionarios tributarios ejercerán sus funciones exclusivamente dentro de los límites de la ley. La autoridad especial y los poderes discrecionales conferidos a los funcionarios tributarios para el desempeño de sus funciones, se aplicarán estrictamente dentro de los límites de las normas jurídicas que rigen a la administración tributaria. Por lo tanto, el desempeño profesional se llevará a cabo dentro de la esfera de respeto, cortesía, consideración y cumplimiento de las reglas vigentes.
- B. Los funcionarios tributarios deben informar a sus superiores tan pronto como estén sujetos a investigación penal o posible procedimiento penal. Al recibir dicha información, sus superiores tendrán la responsabilidad de decidir si el funcionario puede continuar desempeñando sus labores normales, debe ser asignado a otras funciones o ser suspendido de su cargo.

Los funcionarios tributarios que sean acusados de un delito deberán cooperar con los procesos de investigación necesarios para aclarar la situación.

### Ejemplos de mala conducta:

- Emitir juicios, resoluciones y/o intervenciones que carezcan de apoyo legal y documental
- No informar que él/ella está bajo investigación penal;
- Utilizar medios no autorizados por la ley para la recaudación de impuestos
- Facilitar el contrabando
- No adoptar acción administrativa disciplinaria contra un subordinado que haya cometido un delito

## 2. Compromiso personal

Los funcionarios tributarios deben asumir la responsabilidad personal de leer, comprender y promover el cumplimiento de los principios del Código de Conducta. Específicamente, los funcionarios tributarios deben:

- Estar comprometidos con los principios de derecho;
- Observar las resoluciones, reglamentos, disposiciones legales que se relacionen con el desempeño de sus deberes;
- Esforzarse por alcanzar las más altas normas éticas, en apoyo de la misión y los valores de la administración tributaria;

- Desempeñar sus funciones con cuidado, diligencia y profesionalismo;
- Guiarse por los principios de integridad, neutralidad, imparcialidad, transparencia, y responsabilidad;
- Comportarse de modo que se mantenga o mejore la reputación y nivel profesional de la administración tributaria;

Ejemplos de mala conducta:

- No cumplir con los procedimientos establecidos para notificar ausencias;
- Registrar falsamente la asistencia e información de las horas de trabajo, incluyendo tiempo extra;
- No cumplir con las órdenes de las autoridades de nivel superior, salvo cuando evidentemente sean ilegales.

### 3. Relaciones con las partes interesadas

Se espera que los funcionarios tributarios traten a los demás funcionarios del gobierno, superiores, subordinados y colegas, con cortesía y respeto y que realicen sus funciones con las más altas normas de profesionalismo y cooperación.

Ejemplos de mala conducta:

- Realizar transacciones financieras (préstamos, garantías, etc.) entre miembros del personal que pudieran afectar las relaciones en el ambiente de trabajo y comprometer la independencia e integridad de un funcionario.
- No cooperar; interfiriendo y/u obstruyendo el trabajo de otros;
- Producir ruido excesivo, y/o realizar cualquier otra acción no justificada que tenga un impacto negativo en la salud y bienestar de los compañeros de trabajo;
- Mostrar favoritismo o rechazo hacia colegas o subordinados, en base a amistad, enemistad, raza, religión, género o prejuicios políticos.
- Perjudicar deliberadamente la reputación de otros trabajadores, subordinados o superiores.

### 4. Relaciones con el público

El público espera que sus tratos con la administración tributaria sean justos, profesionales y confidenciales. Los contribuyentes tienen derecho a que se presuma su honestidad, a la aplicación imparcial de la ley, y a apelar las decisiones.



Por su parte, los funcionarios tributarios deben ser y ser vistos como imparciales y honestos. Deben utilizar todos los medios razonables para ayudar al público a cumplir con sus obligaciones y hacer uso de sus derechos de acuerdo con la ley.

Para cumplir con este principio, los funcionarios tributarios deben garantizar:

- Que los derechos y obligaciones de los contribuyentes sean plenamente comprendidos y respetados;
- La aplicación justa, confiable y transparente de las leyes y políticas tributarias;
- Un servicio accesible y confiable;
- Que todos los contribuyentes sean tratados equitativamente;
- El trato expedito de las solicitudes de los contribuyentes, resolución de apelaciones y respuestas a consultas, precisas y oportunas.

Ejemplos de mala conducta:

- Afirmaciones o gestos irrespetuosos, abusivos, amenazadores, insultantes, ofensivos o provocativos a, o sobre otra persona;
- Atrasar injustificadamente la aplicación de cualquier procedimiento oficial;
- Proveer información incompleta y/o falsa, haciendo así incurrir al contribuyente en costos de cumplimiento innecesarios y/o excesivos;
- Participar en actividades promocionales de cualquier organización que pudiera crear la percepción de falta de imparcialidad.

## 5. Soborno

Los funcionarios tributarios deben estar libres de cualquier forma de soborno o corrupción en todo momento. Quienes ofrezcan, soliciten o acepten sobornos estarán sujetos a las correspondientes acciones punibles.

Cualesquiera intentos por parte de los contribuyentes y/o miembros del sector empresarial de ofrecer coimas u otros beneficios a cambio de favores o trato especial, deben ser informados inmediatamente al superior.

Ejemplos de mala conducta:

- Solicitar o aceptar una coima a fin de no cobrar o recaudar impuesto o contribución social, o recaudarlos parcialmente;
- No informar sobre una oferta de soborno.

## 6. Regalos y hospitalidad

Es responsabilidad de los funcionarios tributarios rechazar cualesquiera regalos, servicios, hospitalidad u otros beneficios que pudieran influir o ser vistos como un intento de influir en su opinión, afectar su imparcialidad, o poner en duda su integridad o la de la administración tributaria, excepto en casos autorizados por la administración tributaria, tales como:

- El regalo sea de naturaleza poco costosa, que pudiera considerarse un souvenir o atención especial, dado en el espíritu de relaciones armoniosas (el monto máximo aceptable debería ser fijado por cada país);
- La hospitalidad esté asociada con las exigencias del trabajo, por ejemplo, comidas de trabajo o funciones legítimas de representación para reunirse y discutir con los contribuyentes.
- El regalo sea más costoso pero deba aceptarse por razones culturales o de protocolo. En tal caso el mismo no debe considerarse de propiedad personal del funcionario tributario, sino que debe permanecer como propiedad del gobierno. En estos casos, el funcionario tributario debe dar a conocer las circunstancias de aceptación y entregar dichos bienes para que la Administración disponga de los mismos.

Bajo ninguna circunstancia se aceptarán regalos en efectivo o su equivalente.

### Ejemplos de mala conducta:

- Aceptar regalos por un valor que sobrepase los montos establecidos por cada administración en su política interna de regalos y hospitalidad;
- Aceptar viajes que sean ofrecidos en el contexto de la negociación de un contrato.

## 7. Conflicto de interés

Es responsabilidad de los funcionarios tributarios evitar situaciones que lleven a un conflicto de interés real, potencial o percibido. Ello constituye una condición del empleo.

Puede haber conflicto de interés cuando el funcionario tributario interviene en un proceso tributario en el que están involucrados los intereses de la administración tributaria, sus propios intereses privados o los de parientes o terceras partes relacionadas.

Los superiores deberán estar en capacidad de remover a los funcionarios tributarios involucrados en tales conflictos de interés.

Los funcionarios tributarios se regirán por los siguientes principios:

- a) Ordenar sus asuntos privados de modo que impida que surjan conflictos de interés reales, potenciales o aparentes;
- b) Declarar que no llevan a cabo ninguna otra actividad que sea incompatible con sus funciones públicas, o cesar dichas actividades antes de asumir su posición;
- c) No ejercer actividades profesionales incompatibles con sus responsabilidades de funcionario tributario;
- d) No aprovecharse ni beneficiarse, a sabiendas de cualquier información que sea obtenida en sus funciones y responsabilidades oficiales que no esté generalmente disponible para el público.
- e) Abstenerse de desempeñar cualquier cargo, público o privado, que impida o afecte el estricto cumplimiento con sus deberes o comprometa su imparcialidad o independencia;

Ejemplos de situaciones de conflicto de interés:

- Ejercer personalmente, o mediante substitución, actividades privadas (consultoría, asesoría, etc.) que estén directamente relacionadas con las funciones realizadas por la administración tributaria;
- Intervenir en un procedimiento en que pueda haber una relación familiar, amistad estrecha o enemistad manifiesta con cualquiera de las partes interesadas.
- Invertir en una compañía en base a conocimiento interno obtenido durante una auditoría.
- Actuar para beneficio de, o en nombre de una persona o sociedad, en un proceso o negocio en el que haya participado en razón de su posición.

## 8. Declaraciones públicas

Si bien la administración tributaria respeta los derechos constitucionales de los funcionarios tributarios, entre ellos, la libertad de expresión, no obstante los funcionarios tributarios deben expresarse en todo momento de modo que no desacrediten a la administración tributaria.

Al respecto, los funcionarios tributarios, en su condición oficial, no deben hacer comentarios públicos inadecuados sobre asuntos relacionados con la política y programas gubernamentales. Los comentarios públicos inadecuados incluyen entre otros:

- Opiniones negativas o desfavorables sobre política y programas gubernamentales relacionados con asuntos tributarios;
- Afirmaciones u opiniones de naturaleza personal sobre asuntos tributarios, sin haber una posición oficial al respecto.
- Declaraciones u opiniones personales que pudiesen interpretarse como comentarios oficiales;
- Declaraciones que pudiesen perjudicar, desprestigiar o afectar la reputación de la administración tributaria.

Ejemplos de mala conducta:

- Expresar públicamente los hechos de manera errónea.
- Dar una entrevista no autorizada desacreditando un programa de la administración tributaria.
- Hacer declaraciones públicas sobre asuntos confidenciales sin la debida autorización.

## 9. Confidencialidad y uso de información oficial

La protección de la privacidad de los contribuyentes, funcionarios tributarios y el público en general es esencial para la integridad de la administración tributaria y el funcionamiento de todas las operaciones que requieran la recopilación de información personal.

Los funcionarios tributarios deben mantener en la mas estricta confidencialidad toda la información recopilada por la administración tributaria y solo pueden revelarla al contribuyente o un representante designado, u otras personas o entidades según lo establezca la ley.

Los funcionarios tributarios no deben acceder a la información que la administración tributaria recopile, a menos que su trabajo lo requiera específicamente. Dicha información oficial no puede, bajo ninguna circunstancia, ser usada para provecho o ventaja personal de los funcionarios tributarios, sus familias o cualquier otra persona, o en detrimento de terceras personas.

Los funcionarios tributarios deben salvaguardar la información oficial. Por lo tanto, la información solamente puede ser usada, procesada, almacenada o manejada para los fines especificados por la administración tributaria.

Ejemplos de mala conducta:

- Proveer información a personas no autorizadas;
- Prestar la contraseña personal;
- Ingresar datos falsos o excluir datos correctos en los sistemas computarizados;
- Proveer información sobre técnicas y procedimientos tributarios internos que pudieran facilitar el incumplimiento.

### **10. Uso de recursos organizacionales**

Los funcionarios tributarios deben asumir la responsabilidad por el uso adecuado y prudente de los recursos humanos y de los bienes que se ponen a su disposición para el ejercicio de sus funciones.

En ningún caso los recursos pagados con dinero público deben ser empleados para propósitos o provecho personales. Dichos recursos incluyen:

- Suministros y equipos (teléfonos, fotocopiadoras, etc.);
- Personal a su cargo;
- Instalaciones;
- Vehículos y maquinaria;
- Computadoras, software de computadoras, correo electrónico e Internet;
- Pases de acceso y papelería oficial;
- Estampillas y servicios postales.

Se requiere que los funcionarios tributarios realicen los arreglos de seguridad adecuados para proteger los bienes puestos a su disposición.

Ejemplos de mala conducta:

- Uso de vehículos oficiales para fines personales;
- Redistribuir correos electrónicos de naturaleza no oficial o no relacionados con sus funciones;
- Utilizar recursos humanos o materiales de la oficina para servicios o actividades personales;
- Dañar el equipo haciendo uso indebido del mismo.

### **11. Compras de propiedad gubernamental por parte del personal**

Los funcionarios tributarios están en libertad de adquirir artículos de propiedad gubernamental que estén a la venta al público en general, a menos que:

- Hayan obtenido, debido a su posición oficial, información especial sobre la condición de los bienes que están siendo vendidos; y
- Hayan estado oficialmente vinculados con los arreglos de decomiso y/o venta.

Ejemplos de mala conducta:

- Comprar un bien a través de terceros , para burlar los reglamentos.

## 12. Ambiente de trabajo

### Salud y seguridad ocupacional

Los funcionarios tributarios tienen derecho a un ambiente de trabajo saludable y seguro, libre de discriminación o acoso, en el que se puedan cumplir los objetivos tanto individuales como organizacionales. Un buen ambiente de trabajo debe ser:

- Justo y equitativo
- Seguro y saludable
- Que procure la cooperación del personal

Los funcionarios tributarios deberán asumir la responsabilidad de las medidas de seguridad e informar prontamente a su supervisor sobre violaciones a las reglas o reglamentos que pongan en riesgo la salud o la seguridad de las personas.

La administración tributaria no permite el consumo de sustancias prohibidas en el lugar de trabajo. Sin embargo, el consumo de alcohol y tabaco podrá permitirse en lugares o bajo circunstancias autorizados por la administración.

Ejemplos de mala conducta:

- Presentarse a trabajar bajo la influencia de alcohol.
- Usar un vehículo oficial mientras está bajo la influencia de sustancias tóxicas.
- Fumar donde no está permitido.

## 13. Conducta fuera del trabajo

La conducta fuera del trabajo es un asunto privado. Sin embargo, se espera que los funcionarios tributarios den el ejemplo, actúen correctamente y acaten las leyes.

Ejemplo de mala conducta:

- Participar o apoyar a cualquier organización que promueva actividades ilegales;
- Incurrir en escándalo público.

## Parte IV – Incumplimientos

Se deben respetar los principios del Código de Conducta. Por lo tanto, la administración tributaria debe adoptar acciones preventivas para fomentar el cumplimiento. Sin embargo, en casos de incumplimiento, deben aplicarse sanciones.

Aunque los Códigos de Conducta establecen normas de comportamiento para todos los funcionarios tributarios, no lo abarcan todo. La ausencia de una norma específica de comportamiento no significa que una estación sea condonada. Todavía puede estar sujeta a acción disciplinaria a la luz de otras disposiciones.

Las políticas internas de recursos humanos deberían abarcar aspectos de disciplina. Las disposiciones disciplinarias podrían estar integradas al Código de Conducta o ser independientes del mismo.

En la elaboración de esta sección las administraciones tributarias también deberán considerar los siguientes aspectos:

### 1. Definición de incumplimiento

Cada administración tributaria debe determinar y definir que conductas constituyen incumplimiento e implican una violación a los principios del Código de Conducta.

### 2. Clasificación del incumplimiento

El incumplimiento se puede clasificar en varias categorías según las condiciones de cada administración tributaria. Se le sugiere a cada administración que elabore su propia escala y defina cada nivel.

A manera de ejemplo, este modelo contempla dos niveles de incumplimiento: menor o mayor.

*Incumplimiento menor:* Cuando la mala conducta no represente un grave riesgo para el público, los funcionarios tributarios, la reputación o imagen de la administración tributaria y no constituya ilícito-penal, de acuerdo con la ley.

**Ejemplos de incumplimientos menores**

- Incumplimiento injustificado de la jornada de trabajo;
- La falta de cortesía con los contribuyentes;
- Uso indebido del equipo informático para provecho propio;
- Uso indebido del título de funcionario para obtener beneficios.

*Incumplimiento mayor:* Cuando la mala conducta lesione un miembro de la sociedad o los funcionarios tributarios, perjudique su reputación e imagen, afecte el interés económico de la administración tributaria o del Estado, y/o puede ser calificada como ilícito penal.

**Ejemplos de incumplimientos mayores:**

- Enriquecerse de forma ilícita;
- Aceptar sobornos;
- Facilitar el contrabando;
- Ejercer actividades que estén en conflicto con las funciones que desempeña;

### **3. Decisión y aplicación de sanciones**

En la fase de decisión y aplicación de sanciones, la administración tributaria debería considerar los siguientes aspectos:

- Definir las etapas del proceso y los plazos de la investigación y la resolución de un caso de mala conducta;
- Identificar quien determina si hay incumplimiento y cuando iniciar el proceso (por Ej. el supervisor, un comité)
- Considerar el contexto, las circunstancias, la frecuencia, y el impacto de la conducta irregular.
- Determinar si las consecuencias y las sanciones varían según el grado de responsabilidad de los funcionarios tributarios;
- El funcionario tributario tiene derecho a apelar y a defenderse;

### **4. Posibles sanciones aplicables**

La administración tributaria debe determinar qué sanciones se pueden aplicar según la gravedad de incumplimiento.



Los ejemplos pueden incluir:

- Amonestación escrita;
- Suspensión temporal (de ascenso);
- Suspensión temporal (sin remuneración);
- Degradación;
- Multa;
- Despido.

### **5. Obligación de denunciar**

Cada administración tributaria debería considerar si incluye en su Código de Conducta la obligación de denunciar delitos o actos de mala conducta que violen los principios del Código de Conducta. En tal caso, deberá determinar los actos que se deben denunciar.

Los funcionarios tributarios deberán cooperar con las entidades pertinentes en la investigación que se lleve a cabo.

Los supervisores que reciban información o quejas bien fundadas de infracciones al Código de Conducta, deberán adoptar medidas adecuadas para su corrección.

### **Parte V – Glosario**

Cada administración tributaria podría incluir un glosario de términos empleados en su Código de Conducta con el objeto de precisar su significado o alcance.

---

## Apéndice VI

### Prácticas en Suecia sobre Campañas para Influenciar la Conducta y las Actitudes de los Contribuyentes

#### Campañas para influenciar las actitudes y las conductas de los contribuyentes

##### *Antecedentes*

Encuestas en Suecia mostraron un cambio en las actitudes hacia el pago de impuestos entre la gente joven.

El número de personas que estuvieron de acuerdo con la siguiente afirmación de la encuesta: “*Pienso que esta bien evadir impuestos si tengo oportunidad de hacerlo*” fue:

	Edad 18-24	Población total
Año 1998	7 %	7 %
Año 2001	12 %	7 %

En el grupo de edades 16-20, un 25 % estuvo de acuerdo con la afirmación (2001).

La gente joven, mayoría estudiantes, están frecuentemente involucrados en la economía de efectivo (como restaurantes). Como consecuencia, la gente joven podría conservar el mismo hábito aún cuando sean mayores. Evidencia indicativa sugiere que la gente tiende a conservar sus actitudes adquiridas durante la juventud. Cada generación desarrolla sus propios valores y tiende a conservarlos a lo largo de su vida.

Basados en estos resultados, se tomó la decisión de lanzar una campaña con el propósito de cambiar las actitudes de la gente joven.

##### *La campaña*

La campaña inició en 2002 y su objetivo fue influenciar las actitudes de la gente joven hacia la evasión de impuestos. El primer paso fue educar a la gente joven sobre como se gastan los impuestos. El propósito no fue hacer propaganda moral, sino motivar a la gente joven a que hablara y pensara sobre los impuestos de manera que fueran capaces de tomar sus propias decisiones acerca de lo moralmente correcto o incorrecto.

La campaña duró tres años. El grupo meta era gente en aproximadamente edades de 16-20 (cerca de 500.000). La campaña construiría conocimiento acerca de los impuestos y comunicaría a la gente joven los términos. Lo cual significaba, no conferencias magistrales.

Las siguientes actividades se desarrollaron en el primer año de campaña (2002):

- Una película en cines y televisión. El propósito era ilustrar que los impuestos son usados para la sociedad y que ésta sin impuestos no sería lo que es.
- Información en las escuelas como un individual de mesa (para ser utilizadas en las cafeterías de las escuelas) con una foto de una ciudad con bienes y servicios, resaltada.
- Una carta del Director General enviada a todos los miembros del grupo meta.
- Un portal con información sobre los impuestos creados.
- Debates masivos en los medios a través de comunicados de prensa y artículos.
- Los partidos políticos fueron informados con antelación. Fue importante para la campaña no tener carácter político.

Las actividades para el segundo año de campaña (2003) incluyeron:

- Una nueva película en cines. El propósito fue mostrarle a la sociedad que sólo aquellos que han pagado correctamente sus impuestos tienen derecho a los beneficios.
- Pequeñas pegatinas o calcomanías con el mensaje: “pagado por usted”, se enviaron a las municipalidades para colocarlos en los bancos de los parques, cubos de basura, escuelas y objetos similares que habían sido costeados con los impuestos. Se enviaron tarjetas postales a todos los del grupo meta con el mismo mensaje.

Las actividades para el tercer año de campaña incluyeron:

- Se utilizó una película en las escuelas que alentaban la discusión sobre los impuestos. Los maestros recibieron material para desarrollar

actividades de juego de roles con los estudiantes provocando la discusión sobre evasión tributaria.

- Se envió una carta a los empleadores con menos de cinco trabajadores del sector de comercio, firmada conjuntamente por la Agencia Tributaria y la correspondiente Asociación de comercio. La carta alienta al empleador a tomar medidas contra la evasión tributaria.

*Resultado*

La campaña ha sido un éxito entre la gente joven. Los resultados incluyen:

- 90 % notó la campaña.
- 50 % ha discutido sobre impuestos con amigos y parientes
- > 50 % ha visto la primera película (en promedio 5 veces) y 78 % quiere verla de nuevo.
- La película creó valores positivos acerca de la Agencia Tributaria y los impuestos

Independiente del resultado de la campaña, la última encuesta muestra este desarrollo:

La pregunta en la encuesta fue: *“Pienso que esta bien evadir impuestos si tengo la oportunidad de hacerlo”* El número de personas de acuerdo con la afirmación fue:

	Edad 18-24	Población total
Año 1998	7%	7%
Año 2002	7%	7%

En el grupo de edades 16-20, 21 % estuvo de acuerdo con la afirmación en 2002 comparado con el 25% en 2001.

La campaña ha sido ampliamente discutida en los medios. A pesar de que la campaña fue diseñada para no enfocarse en temas políticos algunos periódicos acusaron a la Agencia Tributaria de hacer propaganda para la alta sociedad tributaria. Se dio un debate sobre este tema en el parlamento. Sin embargo, tranquilizadamente, la gente joven no encontró ese mensaje político.

Una evaluación de la campaña por la Universidad de Linköpin (Mååg, C., Snehag, L. 2003, “Myndigheter och attitydförändrande kampanjer”. Linköping University, Sweden) concluyó que la campaña había sido un éxito y que los cambios de actitud a través de campañas, debería ser algo que las autoridades deberían hacer. Un factor importante para el éxito de la campaña fue el alto nivel de confianza en la Agencia Tributaria sueca. La confianza de la comunidad es esencial para el éxito de este tipo de campañas. El mensaje debe venir de alguien que es considerado honesto y confiable..

*Fuente: Presentación de Mats Sjostrand en la reunión del G25 en Dublín Castle, Irlanda. Abril 4 de 2004. En “Influenciando la conducta del contribuyente para influenciar su cumplimiento”*

---

## Apéndice VII

### El Monitor Fiscal de la Administración Tributaria y de Aduanas de los Países Bajos

#### *Objetivos y diseño*

- Saber como el contribuyente percibe las acciones de la DTCA y en términos más generales, cómo ve la DTCA.
- El Monitor Fiscal es un instrumento de medición, basado en entrevistas personales estandarizadas entre grupos de clientes diferentes. Se utiliza para medir periódicamente lo que piensa el contribuyente sobre la DTCA y cómo podría funcionar mejor.

#### *Monitoreo del desempeño*

- Debido a que es la tarea de la DTCA ejecutar la ley tributaria, este es exactamente el enfoque del Monitor Fiscal, para encontrar los puntos de vista de los contribuyentes sobre el desempeño en este sentido.
- Los temas que se tratan incluyen, por ejemplo, ¿es claro el formulario de la declaración de impuestos? Y ¿Recibe el contribuyente su reembolso a tiempo?
- El Monitor Fiscal no pregunta si el contribuyente está de acuerdo con su carga tributaria o sobre restricciones a las reducciones. Este último tipo de preguntas se refieren a cuestiones sobre las que la DTCA no tiene ninguna influencia.
- El objetivo subyacente, es comprobar si se admiten las ideas detrás del “concepto de cumplimiento” por las reacciones de los contribuyentes a la DTCA.

#### *Posicionamiento*

- La evaluación de desempeño de la DTCA no se basa exclusivamente en el Monitor Fiscal. El Monitor Fiscal es sólo uno de los instrumentos para evaluar la calidad de la DTCA.

## Apéndice VII

---

- Los indicadores incluyen los datos *objetivos* sobre los impuestos recaudados, el número de liquidaciones, correcciones, quejas, apelaciones y casos judiciales, etc., y
- Además de estos datos, también hay necesidad de obtener información sobre aspectos *subjetivos*: experiencias, conocimientos, actitudes y expectativas.

### ***Recopilación de información dentro y fuera de la DTCA***

- Se puede recopilar información sobre los indicadores subjetivos y objetivos *dentro y fuera* de la DTCA.
- El aspecto subjetivo de la calidad de los contactos telefónicos se puede evaluar por parte del contribuyente y del lado del agente tributario.
- Los resultados pueden ser medidos objetivamente tanto dentro de la oficina y a través de la investigación externa.

### ***Dimensiones objetivas/subjetivas e internas/externas***

	Externas	Internas
Subjetivas	Evaluación de los folletos Evaluación del conocimiento del tema Evaluación de la accesibilidad Moral tributaria Monitor Fiscal	Percepción de la política Satisfacción en el trabajo Monitor interno
Objetivas	Quejas recibidas por el Defensor del pueblo Desarrollo tecnológico	Cifras de producción Calidad de las auditorías Número de recursos presentados

### ***Desde diferentes ángulos***

- La figura muestra la importancia de mirar el problema desde diferentes ángulos, lo cual produce resultados diferentes.
- Es concebible, por ejemplo, que los funcionarios de impuestos y los contribuyentes califiquen la accesibilidad de forma diferente.

- El desarrollo de políticas óptimas depende de la combinación de todos estos aspectos.

El Monitor Fiscal, sin embargo, está encaminado a evaluar los puntos de vista y opiniones de contribuyentes y por lo tanto, ha sido categorizado como una forma *exterior subjetiva* de evaluación.

### ***Temas del Monitor Fiscal***

- Accesibilidad (acceso por teléfono y acceso físico);
- Tratamiento personal, orientado al cliente por los funcionarios de impuestos;
- Cumplimiento de promesas;
- Tiempo en completar las evaluaciones;
- Comprensibilidad de formularios, instrucciones, folletos y correspondencia;
- uso de y la satisfacción con el servicio “llame a su funcionario de impuestos” (*call-your-tax-official*, en inglés);
- Tratamiento de las Apelaciones y quejas;
- El uso de los métodos de verificación e impugnación de los funcionarios de impuestos;
- Servicio integral al cliente;
- Las actitudes de los contribuyentes (desconfianza, combativo) y
- Características subyacentes y datos demográficos.

### ***Grupos de clientes***

- La DTCA tiene un fuerte interés en las percepciones del público sobre el manejo de los asuntos tributarios de grupos específicos de clientes.
- Esto significa que el Monitor Fiscal debe producir resultados a nivel de grupos de contribuyentes, así como para la Administración Tributaria en su conjunto.
- El sistema de investigación facilita la subdivisión en grupos específicos de contribuyentes (por ejemplo: basados en la aplicabilidad de ciertas formas, la ubicación o el tamaño de la empresa).
- El Monitor Fiscal aplica sus preguntas no sólo a los contribuyentes, sino también a los profesionales de la tributación, debido a que ellos podrían percibir cambios en una etapa muy temprana debido a sus frecuentes contactos con el servicio.



### *En el Monitor Fiscal se distinguieron los siguientes grupos*

- Grandes empresas (divididas en empresas muy grandes y otras);
- Contribuyentes de negocios;
- Contribuyentes privados (formularios de impuestos complejos y formularios de impuestos simples);
- Diferentes grupos de receptores de beneficio;
- Clientes de aduanas (clientes frecuentes y menos frecuentes);
- Agentes de tránsito aduanero;
- Profesionales tributarios (comerciales o sin fines de lucro).

### *Tipos de preguntas y método*

- Cada grupo cliente se abordó con un cuestionario específicamente para el grupo, incluyendo algunas de las preguntas que aparecen en todos los cuestionarios.
- El monitor utiliza predominantemente preguntas estandarizadas de opción múltiple cerradas.
- Las preguntas sobre las actitudes suelen estar en formato de Likert 5-opciones y se analizan por medio de escalas de evaluación confiables.
- Tres tipos de preguntas son: preguntas fijas (que aparecen cada año), preguntas intermitentes (que aparece cada segundo, tercer o cuarto año) y preguntas incidentales (ad hoc).

### *Metodología*

- El principal método utilizado en el Monitor Fiscal es hacerle preguntas estandarizadas a las personas en un ambiente presencial e introduciendo o escribiendo las respuestas directamente en una computadora portátil (encuesta CAPI). Las preguntas más confidenciales no se abordan en forma oral; los encuestados leen las preguntas y escriben las respuestas directamente en la computadora. Cada entrevista dura aproximadamente una hora.
- Algunos grupos más pequeños de clientes con características especiales se tratan por medio de una entrevista (cualitativa) semiestructurada, libre. Estos grupos incluyen compañías muy grandes, compañías transportistas/embarcadoras y profesionales sin fines de lucro.

### ***Diseño del panel***

- El Monitor Fiscal tiene un diseño de paneles donde los paneles se rotan.
- Algunos de los encuestados en un año determinado serán abordados nuevamente al año siguiente.
- El grupo de los encuestados que se traspasan al segundo año se complementa con una muestra aleatoria, recién extraída de los contribuyentes. No se pide a ningún contribuyente participar más de dos veces.
- Mediante el uso de este sistema de rotación, los riesgos de la selectividad y que se entrevisten a las mismas personas una y otra vez se descartan.
- Además, la estructura del panel hace posible distribuir las diferentes partes de un largo cuestionario en un periodo de dos años. El panel también es útil para la investigación de los motivos individuales de cambio.

### ***Mejorar la respuesta***

- el objetivo de respuesta se ha fijado en 60%, lo cual generalmente se logra;
- es necesario confiar en una serie de medidas que mejoran la respuesta;
- dentro de los grupos de cliente empresarial: filtro previo de empresas por parte de entrevistadores de marketing directo experimentados para rastrear a la persona adecuada en la empresa y persuadirla a participar;
- el envío de cartas equilibradas sobre el anuncio a posibles encuestados a nombre de la DTCA y la agencia de trabajo de campo;
- repetidamente acercarse a posibles encuestados que se han negado de una manera poco entusiasta;
- en el grupo de clientes contribuyentes privados: volver a visitar a las personas que no estaban en casa a diferentes horas de un día determinado;
- extender el periodo de trabajo de campo; y
- el uso de entrevistadores de primera clase.

### ***Factores críticos de éxito para la investigación sobre la satisfacción del cliente***

- incluir a la alta dirección en el proceso, dándoles un papel en la elaboración y aplicación de los esfuerzos de investigación;

- tener un equilibrio entre el trabajo de los investigadores independientes externos y los expertos internos;
- desarrollar y probar el instrumento. Es importante tener tiempo suficiente y la reevaluación periódica;
- abordar a los encuestados de manera intensiva y hábil; una muestra más pequeña con una mayor tasa de respuesta es preferible a una más grande pero selectiva;
- obligar a otros a responder y utilizar los resultados; estos deben formar parte del ciclo de planificación regular; y
- el establecimiento de un buen programa de comunicación.

### *Resultados más importantes*

- La evaluación general de la DTCA es bastante positiva; dos de cada tres contribuyentes privados y una de cada dos empresas piensan que la DTCA funciona bien. La mayoría de los encuestados restantes seleccionaron la opción “neutral”, mientras que sólo una minoría piensa que la DTCA funciona mal.
- Más del 80% de los encuestados creen que la DTCA los trata “normalmente” en lugar de “severamente”.
- Los resultados presentados basados en el Monitor Fiscal del año 2009 incluyen una estimación promedio de la DTCA por el público de 6,7 que es significativamente superior, que la del año 2008.

### *Comparación de las tendencias de 1994-2009*

- La DTCA durante los años, ha obtenido puntajes cada vez más altos por el tiempo que necesita para producir una liquidación tributaria después de recibir una declaración de impuestos.
- Sin embargo, los contribuyentes esperan que este tiempo pueda reducirse aún más.
- En el año 2000, el 75% de las grandes empresas tuvo la opinión que la DTCA trata con sus declaraciones de impuestos y declaraciones de manera rápida. Otras empresas tuvieron una puntuación de 66%, Aduanas 76% y Particulares 82%. En 2007 la tasa de aprobación había caído a una puntuación de 50% en general, que al parecer fue el resultado de la atención negativa de los medios relacionados con

un número de problemas en la gestión de programas de informática, especialmente relacionados con nuevos mandatos de la DTCA en el área de la fusión de tributación y las cotizaciones de seguro social de los empleados y el pago de las prestaciones sociales. En 2009 la puntuación fue 59%.

### ***La imagen de la DTCA***

- Los contribuyentes asocian fuertemente a la DTCA con la corrección de los valores, orientada al servicio y fiabilidad, pero menos con los valores de eficiencia, transparencia y eficacia en su tarea de aplicación.
- Estos resultados son un poco contradictorios cuando se comparan con otros resultados desde el Monitor Fiscal que indica que el 70% de los contribuyentes de negocios perciben la DTCA como severa.
- Y que el 80% de los contribuyentes privados y más del 90% de los otros contribuyentes tienen la firme opinión de que el incumplimiento con las obligaciones fiscales es inaceptable y estos contribuyentes creen firmemente que la DTCA detectará el incumplimiento cuando ocurra. Estos resultados relacionados con la no aceptación de incumplimiento y la percepción pública sobre la capacidad de la DTCA para contrarrestar el incumplimiento han sido significativamente mejores durante los años que los resultados de encuestas similares entre los clientes de los departamentos de policía y municipios.

### ***Otros resultados***

- Los contribuyentes de negocios que habían sido auditados hicieron comentarios muy positivos sobre las auditorías. En 2009 el 80% de los contribuyentes de negocios auditados indicó que la auditoría fue más que correcta y cuidadosa y sólo el 5% estaba insatisfecho.
- En el Monitor Fiscal del año 2009 los contribuyentes también fueron encuestados sobre su percepción del valor de su contribución a la sociedad mediante el pago de sus impuestos correctamente. Alrededor del 60% de la comunidad de contribuyentes cree que contribuyen a la sociedad mediante el pago de sus impuestos.
- Los clientes y las grandes empresas que son clientes de Aduanas cada vez más están dispuestos a hablar con los funcionarios de impuestos.

## Apéndice VII

---

- Los particulares y los clientes de aduanas están más satisfechos con la comunicación escrita.
- En el año 2009 más del 80% de los contribuyentes privados presentaron sus declaraciones de impuestos electrónicamente.
- Los particulares están satisfechos con la rapidez del pago de los reembolsos por parte de la DTCA después de presentar su declaración.
- Las pequeñas y medianas empresas y las personas privadas creen que la DTCA está actuando ahora con más severidad que en años anteriores.
- Aumenta la satisfacción de contribuyentes privados con relación a la página Web y el servicio de asistencia por teléfono.
- Aún así, sólo una minoría de los contribuyentes privados fueron capaces de preparar su propia declaración (40% en 2009, 50% en 2000 y 40% en 1997). Otros necesitaron la ayuda de amigos y familiares o de asesores profesionales

---

## Apéndice VIII

### Visión General de los Roles de Liderazgo y Dirección

#### Liderazgo

Liderazgo no es un desempeño dimensional de proyección de un grupo de empleados. Cada líder tiene sus propias características. Sin embargo, un cierto rol es siempre el dominante. Esos roles son:

- *Soñador*: en este rol el líder gasta tiempo pensando acerca del futuro y lo que podría ser. En este rol no hay compromiso hacia una dirección. Es meramente una exploración mental de las posibilidades;
- *Visionario*: desde este rol el líder crea una posibilidad futura. El sueño es sobre los detalles del estado futuro de la organización para empezar a darle forma. Mientras otros podrían estar involucrados en el detalle de la foto futura, ésta es la primera visión del líder.
- *Filósofo*: todas las grandes organizaciones están orientadas por valores. Esos valores son las creencias que sostienen la organización en su forma de administrar el negocio. Este rol del líder articula y clarifica esos valores;
- *Planificador Estratégico*: mientras éste podría ser definido como un rol de gerencia, el líder debe ser capaz de convertir la visión en acción. Una visión sin un plan se queda en una mirada;
- *Comunicador*: el líder efectivo debe ser un maestro de la comunicación. La habilidad para presentar la visión de manera que pueda ser entendida, es de lejos una clave para el éxito del liderazgo;
- *Animador*: el líder ejecutivo es responsable por generar energía y entusiasmo por los esfuerzos de la organización en el logro de su visión. En este rol, el líder irradia energía y entusiasmo de manera vigorosa, apoyando los esfuerzos positivos de los otros;
- *Facilitador*: en un ambiente de trabajo en equipo, este rol del líder ejecutivo es asistir a los equipos en administrar sus esfuerzos. Este no es un rol directivo, sino de asistencia;
- *Entrenador*: Todos los esfuerzos de los seres humanos son algunas veces exitosos en el cumplimiento de sus responsabilidades. O no tan exitosos en otras ocasiones. En el rol de entrenamiento, el líder refuerza los esfuerzos exitosos y corrige los esfuerzos que no han tenido éxito y/o no están orientados a la visión;
- *Proveedor de recursos*: como el rol del planificador estratégico, éste podría parecer más un rol de gerencia que de liderazgo. En este rol, el líder provee los recursos necesarios para empoderar los equipos. Usted

no puede mantener un equipo responsable, que rinda cuentas y que alcance metas, si fracasa en proveerle con los recursos necesarios.

### **Gerencia de equipos**

#### *El hombre de negocios:*

El hombre de negocios es práctico, es el organizador y quien se encarga de tomar las decisiones. Él es un ambicioso. Él ve los problemas tranquilamente y cuidadosamente, le gusta trabajar duro y dispone del negocio en una forma sistemática y concienzuda.

#### *El Investigador:*

Es una persona extrovertida, involucrada y cálida, amigable, y siempre está buscando nueva información y contactos. Es muy creativo y concentrado en la lluvia de ideas, investigación y desarrollo y le gusta improvisar.

#### *El sembrador:*

Es el innovador. Ayuda en ciertos espacios a fantasear, diseñar estrategias y escenarios futuros y a encontrar nuevas soluciones para viejos problemas.

#### *El Monitor:*

Es un hombre deliberadamente considerado, el cual contribuye en alcanzar un objetivo y hacer análisis conscientes. Busca el entendimiento y las encuestas y le gusta considerar y declarar. Además es listo y cauto, y le gusta que las cosas tengan una explicación.

#### *El Constructor:*

Es alguien con un gran espíritu, tiene un alto grado de energía y una fuerte tendencia al desempeño. Le gustan los resultados, se compromete con ellos y sabe como lograr que otros trabajen en ello.

#### *El Presidente:*

Le interesa la cohesión en un equipo. Es un coordinador natural, inclinado por los procedimientos y significados claros, lista los puntos de vista y encuesta los deseos de todos. Es extrovertido, positivo y de mente abierta.

*El Portero:*

Es alguien quien siempre piensa que las cosas pueden salir mal. Tiene un fuerte sentido del peligro y gran preocupación por la gente y el negocio resultando en una tendencia hacia los detalles y la perfección.

*El Trabajador en Equipo:*

Es el miembro del equipo más sensible y soportador. Es amistoso por naturaleza, dócil y contribuye a una atmósfera de sentimiento de solidaridad. No le gustan los conflictos y tiene problemas para decidir en momentos críticos.

*El Especialista:*

Es un experto devoto, cuya contribución es conocimiento técnico y especializado. Prefiere concentrarse en un solo asunto.





## Apéndice IX

**Tabla de Diferencias Culturales por Índice de Figuras (Basada en el Modelo de Hofstede)**

	Distancia poder	Individualismo	Masculinidad	Elusión incertidumbre	Dinamismo confuso
Mundo Árabe	80	38	52	68	
Argentina	49	46	56	86	
Australia	36	90	61	51	31
Austria	11	55	79	70	
Bélgica	65	75	54	94	
Brasil	69	38	49	76	65
Canadá	39	80	52	48	23
Chile	63	23	28	86	
Colombia	67	13	64	80	
Costa Rica	35	15	21	86	
Dinamarca	18	74	16	23	
República Dominicana	65	30	65	45	
Ecuador	78	8	63	67	
El Salvador	66	19	40	94	
Finlandia	33	63	26	59	
Francia	68	71	43	86	
Alemania	35	68	66	65	31
Gran Bretaña	35	89	66	35	25

Apéndice IX

	Distancia poder	Individualismo	Masculinidad	Elusión incertidumbre	Dinamismo confuso
Grecia	60	35	57	112	
Guatemala	95	6	37	101	
Hong Kong	68	25	57	29	96
India	77	48	56	40	61
Indonesia	78	14	46	48	
Italia	50	76	70	75	
Jamaica	45	39	68	13	
Japón	54	46	95	92	80
México	81	30	69	82	
Países Bajos	38	80	14	53	44
Nueva Zelanda	22	79	58	49	30
Noruega	31	69	8	5	
Panamá	95	11	44	86	
Perú	64	16	42	87	
Portugal	63	27	31	104	
Rusia	95	47	40	75	
España	57	51	42	86	
Surinam	80	48	35	80	
Suecia	31	71	5	29	33
Suiza	34	68	70	58	
Estados Unidos	40	91	62	46	29
Uruguay	61	36	38	100	
Venezuela	81	12	73	76	

---

## Apéndice X

### Explicación sobre las Diferentes Dimensiones Culturales de Acuerdo a Hofstede

Tabla: Diferencias claves entre las sociedades con mayor y menor distancia del poder en normas generales, familiares, escolares y laborales

<i>Menor distancia del poder</i>	<i>Mayor distancia del poder</i>
Las desigualdades entre las personas deben reducirse tanto como sea posible	La desigualdad entre las personas es esperada y deseada
La dependencia mutua de las personas con mayor y menor poder es deseado y, hasta cierto punto, alcanzado	Personas con menos poder deberían depender de la gente con más poder; en la práctica, los que tienen menos poder están polarizados entre la dependencia y la contra dependencia
Los padres tratan a los niños como iguales	Los padres enseñan a los niños a obedecer
Los niños tratan a los padres como iguales	Los niños tratan a los padres con respeto
En la escuela, maestros esperan que los alumnos pongan en marcha iniciativas	En la escuela, el profesor toma todas las iniciativas
Profesores son especialistas que transfieren valores impersonales	Los maestros son gurús que transmiten sabiduría personal
Los alumnos tratan a los maestros como iguales	Los alumnos tratan a los profesores con respeto
Las personas altamente cualificadas tienen menos valores autoritarios que aquellos que son menos educados	Las personas con calificaciones mayores y menores tienen aproximadamente los mismos valores autoritarios
La descentralización es popular	La centralización es popular
Diferencias relativamente pequeñas de ingresos entre la parte superior e inferior de una organización	Hay diferencias significativas de ingresos entre la parte superior e inferior de una organización
Los subordinados esperan a ser consultados	Los subordinados esperan que se les diga qué hacer
El jefe ideal es un demócrata diestro	El jefe ideal es un autócrata bien intencionado o patriarca benévolo
Los privilegios y símbolos de estatus no son deseados	Los privilegios y símbolos de estatus para los directores son ambos esperados y aplaudidos

## Apéndice X

Tabla: diferencias claves entre sociedades con mayor y menor distancia del poder: políticas e ideas

<i>Menor distancia del poder</i>	<i>Mayor distancia del poder</i>
El uso del poder debe ser legítimo y estar sujeto a las normas del bien y del mal	El poder tiene prioridad sobre el derecho: quien tiene poder es justo y bueno
Talento, riqueza, poder y estatus esencialmente no van juntos	Talento, riqueza, poder y estatus deben ir juntos
Hay una clase media grande	La clase media es pequeña
Todos deben tener igualdad de derechos	Las personas poderosas tienen privilegios
Las personas poderosas intentan parecer igualmente poderosas	Las personas poderosas tratan de causar una impresión tan buena como sea posible
El poder se basa en la posición formal, la experiencia y la capacidad para recompensar a otros	El poder se basa en la familia y amigos, el carisma y la capacidad de ejercer violencia
Un sistema político se cambia al cambiar las reglas (evolución)	Un sistema político se cambia al cambiar los líderes (revolución)
La violencia en la política interna es rara	Los conflictos políticos internos a menudo conducen a la violencia
Gobiernos pluralistas, compuestos sobre la base de los resultados de las elecciones	Gobiernos autocráticos y oligárquicos basados en la cooptación
El espectro político exhibe fuertes tendencias centrales y tendencias izquierdistas y derechistas débiles	El espectro político, si actualmente se comporta como tal, un centro de débil y fuertes tendencias
Diferencias menores en los ingresos de la sociedad, se reducen aún más por las obligaciones tributarias	Diferencias significativas en los ingresos en la sociedad, aumentado aún más por el sistema tributario
Las religiones y filosofías predominantes enfatizan la igualdad	Las religiones predominantes y sistemas filosóficos subrayan las diferencias de clase y jerarquía
La ideología política imperante destaca y practica la distribución del poder	Las ideologías políticas imperantes enfatizan y practican conflictos de poder
Las teorías de la administración local se centran en el papel del empleado	Las teorías de la administración local se centran en el papel del administrador

En sociedades individualistas, la norma imperante es tratar equitativamente a las personas. En la jerga sociológica, esto se conoce como "universalismo". Las personas consideran dar a ambas partes un trato preferencial poco ético y creen que es una mala manera de hacer negocios.

En las sociedades colectivistas, sucede lo contrario. Porque la distinción entre "nuestro grupo" y "otros grupos" está profundamente arraigada en nuestra conciencia, es evidente y éticamente seguro tratar a tus amigos mejor que a otras personas. Es una forma sana de hacer negocios. Los sociólogos denominan esta forma de pensamiento: particularismo.

Para resumir: en la sociedad colectiva, las *relaciones personales tienen prioridad sobre la tarea*. En primer lugar, hay que desarrollar la relación. En la sociedad individualista, *la tarea tiene prioridad sobre las relaciones personales*. El hombre de negocios occidental ingenuo que intenta hacer negocios rápidamente en una sociedad colectiva, se condena a sí mismo al papel de forastero y con esto ser objeto de discriminación.

Tabla: Las diferencias clave entre sociedades individualistas y colectivistas: normas generales, familias, escuela y trabajo

<i>Colectivista</i>	<i>Individualista</i>
Personas nacen en familias extendidas u otros grupos de "nosotros" que continúan protegiéndolos a cambio de lealtad	Usted crece para cuidarse a usted mismo y tal vez a su familia
Tu identidad se deriva de la red social	Tu identidad se deriva de ti mismo
Los niños aprenden a pensar en términos de "nosotros"	Los niños aprenden a pensar en términos de "yo"
Siempre se debe mantener armonía y se debe evitar el enfrentamiento directo	Una persona honesta siempre dice lo que piensa
Fuerte comunicación de contexto	Comunicación de contexto débil
Un error provoca vergüenza y la pérdida de credibilidad para usted y su grupo	Un error conduce a un sentimiento de culpabilidad y la pérdida de autoestima
El objetivo de la educación es aprender para hacer	El objetivo de la educación es aprender a vivir
Las calificaciones dan acceso a los grupos con mayor estatus	Las calificaciones aumentan tu valor económico y/o autorespeto
La relación empleador-empleado es vista como un vínculo moral, más o menos similar a un vínculo familiar	La relación empleado-empleador es vista como un contrato basado en beneficios recíprocos
Las selecciones y ascensos del personal están influenciadas por el grupo al que usted pertenece	El ascenso y la selección de personal deben basarse únicamente en la competencia y los reglamentos

## Apéndice X

<i>Colectivista</i>	<i>Individualista</i>
Gestionar significa administrar grupos	Gestión significa administrar individuos
Las relaciones personales tienen prioridad sobre la tarea	La tarea tiene prioridad sobre las relaciones individuales

Tabla: Diferencias claves entre las sociedades Colectivistas e Individualistas: políticas e ideas

<i>Colectivista</i>	<i>Individualista</i>
Los intereses colectivos tienen prioridad sobre los intereses individuales	Los intereses individuales tienen prioridad sobre los intereses colectivos
La vida privada está subordinada a la vida del grupo	Toda persona tiene derecho a la privacidad
Las opiniones son determinadas por el grupo	Se considera que todo el mundo tiene su propia opinión
Las leyes y normas difieren por grupo	Las leyes y los derechos deben ser iguales para todos
Un PIB per cápita bajo de la población	Un PIB per cápita alto de la población
Papel dominante del Estado en la economía	El papel limitado del Estado en la economía
El sistema económico funciona sobre la base de los intereses de grupo	El sistema económico se basa en intereses individuales
La política está dominada por grupos de presión	Los electores ejercen el poder político
Los medios de comunicación están controlados por el Estado	Libertad de prensa
Las teorías económicas importadas en gran medida son irrelevantes porque no toman en cuenta el colectivismo y los intereses particularistas	Las teorías económicas generadas por la cultura nacional, basada en la búsqueda de intereses individuales
En las ideologías, la igualdad pesa mucho más que la libertad	En ideologías, la libertad individual pesa más que la igualdad
La armonía y consenso en la sociedad son ideales	Lo ideal es la autorrealización de cada individuo

Tabla: Diferencias claves entre las sociedades con una evitación de incertidumbre fuerte y débil: valores generales, familia, escuela y trabajo

<i>Evitación de incertidumbre Débil</i>	<i>Evitación de incertidumbre fuerte</i>
La incertidumbre es parte normal de la vida y las personas viven día a día	La incertidumbre inherente en existencia es experimentada como una amenaza continua, el hombre debe mantener todo bajo control
Poco estrés; sensación subjetiva de bienestar	Gran estrés; sensación subjetiva de temor
No pueden expresarse la agresión y las emociones	La agresión y las emociones deben ser ventiladas en el momento y lugares correctos
Las personas se sienten a gusto en situaciones poco claras que involucran riesgos desconocidos	Las personas aceptan riesgos conocidos pero tienen miedo de situaciones poco claras y los riesgos desconocidos
Reglas flexibles para los niños sobre lo que es sucio y tabú	Reglas inflexibles para niños sobre lo que es sucio y tabú
Lo que es diferente es interesante	Aquello que es diferente es peligroso
Los estudiantes valoran situaciones educativas no estructuradas y buenas discusiones	Los estudiantes aprecian situaciones educativas estructuradas y quieren saber la respuesta correcta
Los maestros no deberían pretender saberlo todo	Se espera que los profesores sepan todas las respuestas
No deben haber más reglas que las estrictamente necesarias	Hay una necesidad emocional de normas incluso si estas no se pueden implementar
El tiempo es un marco de orientación	El tiempo es dinero
La pereza es agradable; sólo trabajas duro cuando es necesario	La necesidad emocional de actividad; compulsión interior para trabajar duro
La precisión y puntualidad deben aprenderse	La precisión y puntualidad están naturalmente presentes
La tolerancia de ideas diferentes e innovadoras y el comportamiento	Se suprimen las diferentes ideas y comportamientos; resistencia a la innovación
La motivación a través de logro y apreciación de necesidades sociales	Motivación a través de la seguridad o certeza más el reconocimiento de las necesidades sociales



## Apéndice X

Tabla: Diferencias claves entre las sociedades masculinas y femeninas: valores generales, familia, escuela y trabajo

<i>Femenina</i>	<i>Masculina</i>
Valores dominantes en la sociedad y el cuidado para los demás y para el entorno inmediato	Los valores dominantes en la sociedad son el progreso y éxito material
Las personas y las relaciones personales son importantes	Las cosas materiales y el dinero son importantes
Todos deben ser modestos	Se espera que los hombres sean asertivos, ambiciosos y duros
Los hombres y las mujeres pueden ser suaves y se ocupan de las relaciones interpersonales	Se esperan que las mujeres sean suaves y preocupadas por las relaciones interpersonales
En la familia, el padre y la madre se preocupan tanto de los hechos como de los sentimientos	En la familia, el padre se centra en los hechos y la madre en las emociones
Los niños y las niñas pueden llorar pero no deben pelear	Las niñas lloran, los niños no; los niños deben pegar de vuelta cuando sean atacados, las niñas no tienen que pelear
La compasión por los débiles y para el perdedor	Simpatía por la fuerza y el ganador
El alumno promedio es la norma	Los mejores estudiantes son la norma
Bajo rendimiento académico no es un desastre	El bajo rendimiento académico es un desastre
Los profesores amigos son los más valorados	Los tutores brillantes son más valorados
Los niños y las niñas eligen las mismas disciplinas y temas	Los niños y las niñas eligen temas y disciplinas diferentes
Las personas trabajan para vivir	Las personas viven para trabajar
Los gerentes utilizan su intuición y tratar de alcanzar consenso	Se esperan que los administradores sean firmes y decisivos
Énfasis en la igualdad, la solidaridad y la calidad de vida	Él énfasis en el ingreso de acuerdo con trabajo, la competencia entre colegas y rendimiento
Los conflictos se resuelven a través del compromiso y las negociaciones	Los conflictos se resuelven por medio de la lucha hasta su resolución

Tabla: Diferencia claves entre las sociedades masculinas y femeninas: políticas e ideas

<i>Femenina</i>	<i>Masculina</i>
El ideal de una sociedad opulenta	El ideal de una sociedad de logros
Las necesidades se deben satisfacer	Se le deben dar oportunidades a los fuertes
Sociedad tolerante	Sociedad represiva
Mantenerlo pequeño; ser gentil para que no se rompa el contacto	Grande es hermoso y es aplaudida la cantidad; cuanto antes mejor
La conservación del medioambiente merece prioridad	La preservación del crecimiento económico debe ser la prioridad
El Gobierno se gasta una parte relativamente grande del presupuesto en cooperación para el desarrollo	El Gobierno gasta una parte relativamente pequeña del presupuesto en cooperación para el desarrollo
El Gobierno gasta una parte relativamente pequeña del presupuesto en armas	El Gobierno gasta una parte relativamente grande del presupuesto en armas
Los conflictos internacionales deben resolverse mediante negociaciones y compromisos	Conflictos internacionales deben ser resueltos por muestras de fuerza o combate
Un número relativamente grande de mujeres elegidas para cargos políticos	Un número relativamente pequeño de mujeres elegidas a cargos políticos
Las religiones dominantes enfatizan la complementariedad de los sexos	Las religiones dominantes subrayan la dominación masculina
Los movimientos femeninos trabajan hacia una distribución equitativa de las tareas entre hombres y mujeres, tanto en casa como en el lugar de trabajo	Los movimientos femeninos trabajan para que las mujeres tengan más acceso a posiciones que son tradicionalmente reservadas a hombres

## Apéndice X

Tabla: Diferencias claves entre las sociedades con una evitación de incertidumbre fuerte y débil: políticas e ideas

<i>Evitación de incertidumbre débil</i>	<i>Evitación de incertidumbre fuerte</i>
Pocas leyes y reglas que ofrecen alcance	Muchas leyes y normas de carácter extremadamente preciso
Si no se cumplen las normas, se deben cambiar	Si no se cumplen las normas, hemos fracasado y debemos ser sancionados/castigados
Los ciudadanos defienden lo que quieren, se lo comunican claramente al Gobierno	Los ciudadanos no pueden defender lo que quieren, haciendo sus deseos claros para el Gobierno
Las protestas de los ciudadanos son admisibles	Deben suprimirse las protestas de los ciudadanos
Los ciudadanos son positivos hacia los órganos de Gobierno	Los ciudadanos son negativos hacia el proceso político
Los funcionarios públicos son positivos hacia el proceso político	Los funcionarios públicos son negativos hacia el proceso político
Tolerancia, moderación	El conservadurismo, extremismo, convocatoria de orden
Actitud positiva para los jóvenes	Actitud negativa para los jóvenes
Regionalismo, internacionalismo, el estatus especial para las minorías	Xenofobia nacional, las minorías son forzadas a mantenerse en línea
Confianza en generalistas y sentido común	Confianza en los expertos y en la especialización
Mucho personal de enfermería, pocos médicos	Muchos médicos, poco personal de enfermería
La verdad de un grupo no puede imponerse a los demás	Nuestra verdad es la única verdad
Derechos humanos: nadie debe ser perseguido por sus convicciones	Las formas de intolerancia y fundamentalismo religioso, político e ideológico
En la filosofía y las ciencias, dominan el relativismo y el empirismo	En la filosofía y la ciencias, la búsqueda es por las teorías que engloban todo
Los opositores académicos pueden ser amigos en el ámbito privado	Los opositores académicos no pueden ser amigos en el ámbito privado

## Apéndice XI

### Autonomía: Administraciones Tributarias de Países Miembros del CIAT bajo el Régimen de Autarquía

País	Institución	Tipo de autonomía	Sistema de financiamiento y presupuestario	Recursos y distribución del fondo de incentivos
Argentina	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)</li> <li>- Dependencia del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Régimen de autarquía administrativa y funcional bajo la superintendencia general y control de legalidad del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Contribuciones del Tesoro Nacional</li> <li>- Recursos propios</li> <li>- Renta de servicios a terceros y venta de publicaciones, formularios e instrucciones de AFIP</li> <li>- Comisiones por subasta de bienes</li> <li>- Renta de la venta de bienes inmuebles a ser exclusivamente aplicada a la compra o construcción de otros bienes inmuebles</li> <li>- Otros ingresos de acuerdo con la Ley de Presupuesto de la Administración Nacional</li> <li>- Hasta el 12 ciento (12%) de la recaudación de gravámenes realizados por AFIP, neto de la co-participación federal</li> <li>- 4% de la recaudación total realizada por aduanas en 1997 de impuestos nacionales que no se rigen por la legislación aduanera</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- La cuenta de jerarquización es acreditada con hasta 0.60% de la recaudación total bruta de gravámenes y recursos de seguridad social</li> <li>- La cuenta de jerarquización es distribuida entre el personal de AFIP de acuerdo con lineamientos establecidos por el Órgano Ejecutivo Nacional mediante un sistema que toma en cuenta la inspección, desempeño y eficiencia de los funcionarios.</li> </ul>

País	Institución	Tipo de autonomía	Sistema de financiamiento y presupuestario	Recursos y distribución del fondo de incentivos
Colombia	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales</li> <li>- Unidad Administrativa Especial adherida al Ministerio de Finanzas y Crédito Público</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Régimen especial de gestión de personal, nomenclatura, clasificación, carrera administrativa especial, salarios y beneficios</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Asignación determinada por el Presupuesto General de la Nación</li> <li>- Fondo de Plan Anual de Anti-evasión por un monto no inferior al 10% de la cantidad recaudada</li> <li>- Asignación por el Presupuesto General de la Nación al Fondo de Premio Fiscal y Gestión</li> <li>- Recursos y bienes adquiridos o recibidos</li> <li>- Donaciones</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Fondo de Gestión Tributaria: Asignaciones presupuestarias del monto de sanciones e intereses morosos recaudados, compensados o imputados por la DIAN; bienes recibidos; asignaciones presupuestarias establecidas por ley</li> <li>- El fondo se utiliza para:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Pago de prima de productividad</li> <li>- Inversión, financiamiento y realización de capacitación y bienestar social</li> <li>- Los excedentes se utilizan para la modernización de la DIAN y gastos de gestión</li> </ul> </li> </ul>
Ecuador	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Servicios de Rentas Internas</li> <li>- Entidad técnica adherida al Ministerio de Finanzas y Crédito Público</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sistema de autonomía administrativa, financiera y operacional</li> <li>- Entidad de derecho público con personería jurídica y patrimonio propio</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Patrimonio y fondos propios</li> <li>- El equivalente de hasta 2% en 1998, hasta 1.5% en 1999 y hasta 1% desde el año 2000 en adelante de la recaudación tributaria</li> <li>- Créditos no reembolsables</li> <li>- Donaciones</li> </ul>	

País	Institución	Tipo de autonomía	Sistema de financiamiento y presupuestario	Recursos y distribución del fondo de incentivos
Guatemala	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Superintendencia de Administración Tributaria, entidad estatal descentralizada</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa</li> <li>- Con personería jurídica</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Patrimonio y recursos propios</li> <li>- Presupuesto propio y fondos exclusivos aprobados por la Ley Orgánica de Presupuesto</li> <li>- 2% de total de impuestos internos, al comercio exterior y complementarios; ingresos no tributarios, donaciones y otras fuentes de financiamiento que se originan en la cooperación internacional.</li> <li>- Otras transferencias de fondos públicos asignados del presupuesto de ingresos y desembolsos generales del Estado</li> </ul>	
Honduras	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dirección Ejecutiva de Ingresos</li> <li>- Entidad descentralizada de la Secretaría de Estado de Finanzas y Crédito Público</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Autonomía administrativa, técnica y financiera</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Su presupuesto está incluido en el de la Secretaría de Estado de Finanzas y Crédito Público y se determina sin exceder el 2½% de los ingresos tributarios administrados y recaudados por la DEI en el año inmediatamente precedente</li> </ul>	

País	Institución	Tipo de autonomía	Sistema de financiamiento y presupuestario	Recursos y distribución del fondo de incentivos
México	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Servicio de Administración Tributaria</li> <li>- Entidad descentralizada de la Secretaría de Finanzas y Crédito Público</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Autonomía gerencial, presupuestaria y técnica</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bienes muebles e inmuebles, recursos materiales y financieros</li> <li>- Fondos o fideicomisos en los que pueda participar o que pueda establecer</li> <li>- Asignación proporcionada por el Presupuesto de Gastos de la Federación</li> <li>- Adicionalmente, para propósitos específicos, se asignan recursos según la productividad del SAT y los esfuerzos de eficiencia</li> </ul>	
Perú	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT</li> <li>- Institución Pública Descentralizada del Sector de Economía y Finanzas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Autonomía funcional, económica, técnica, financiera y administrativa</li> <li>- Personería jurídica de derecho público</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 2% de la recaudación total de impuestos administrados por SUNAT</li> <li>- 25% del producto de bienes embargados y/o confiscados por SUNAT</li> <li>- 0.2% de la recaudación de impuestos cuya administración le es encomendada y que no constituyen renta del Tesoro Público</li> <li>- Saldos de período fiscal anterior</li> <li>- Sus propios recursos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- El fondo de empleados se origina de las contribuciones mensuales de los trabajadores (equivalente a 1% de la remuneración total) y de SUNAT (equivalente a 2% de las remuneraciones mensuales)</li> <li>- Transferencias especiales y otros ingresos</li> <li>- El fondo respalda a los trabajadores y sus familias proporcionándoles beneficios de salud y préstamos para necesidades básicas.</li> </ul>

País	Institución	Tipo de autonomía	Sistema de financiamiento y presupuestario	Recursos y distribución del fondo de incentivos
España	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Agencia Estatal de Administración Tributaria</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Patrimonio propio</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Transferencias del presupuesto general del Estado; porcentaje de recaudación bruta resultante de liquidaciones y esfuerzos de recaudación u otros actos administrativos acordados o determinados por la agencia dentro de la esfera de su responsabilidad (18% de acuerdo con la Ley de Presupuesto de 1992)</li> </ul>	
Venezuela	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT)</li> <li>- Entidad técnica dependiente del Ministerio de Finanzas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Servicio autónomo sin personería jurídica</li> <li>- Autonomía funcional y financiera</li> <li>- Sistema profesional de recursos humanos propio</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Un mínimo de 3% y un máximo de 5% de ingresos que se originen de impuestos administrados por SENIAT (excluye los que se originen de la explotación de hidrocarburos y actividades relacionadas)</li> <li>- La Ley de Presupuesto asigna anualmente el porcentaje determinado por el Órgano Ejecutivo Nacional de SENIAT</li> <li>- Recursos especiales otorgados por el Órgano Ejecutivo; donaciones e ingresos que se originen de la cooperación internacional</li> </ul>	





---

## Referencias

### Bibliografía

Adams, C., *Good and Evil: The impact of taxes on the course of civilization*, Maryland: Madison Books, 2001.

Alink, M. and Van Kommer, V., *The Dutch approach: Description of the Dutch Tax and Customs Administration*, Amsterdam: IBFD Publications BV, 2009.

Allingham, M. G. and Sandmo, A., "Income tax evasion: A theoretical analysis", *Journal of Public Economics* (1972).

Arnold, B. and McIntyre, M., *International Tax Primer*, The Hague: Kluwer Law International, 2002.

Atkinson, A. B. and Stiglitz, J. E., *Lectures on Public Economics*, New York: McGraw-Hill, 1980.

Auerbach, A. J. and Hines, J. R., *Taxation and economic efficiency, Handbook of Public Economics*, 2002.

Bakker, A. and Van Kommer, V., "Corporate governance and its role in tax", presented at the University of Sheffield, 6 September 2007.

Baldry, J. C., "Income tax evasion and the tax schedule: Some experimental results", *42 Public Finance* 3 (1987).

Bergmann, T. J. and Taylor, M. S., "College recruitment: What attracts students to organizations?", *Personnel* (May-June 1984).

Belbin, R. M., *Management teams: Why they succeed and fail*, Oxford: Butterworths-Heinemann, 1998).

Biner, P. M., "Effects of cover letter appeal and monetary incentives on survey response", (1988).

Blumenthal, M. C. and Slemrod, J., "The determinants of income tax compliance: Evidence from a controlled experience in Minnesota", (1998).

Boadway, R., and Keen, M., "Redistribution" in A. B. Atkinson and F. Bourguignon (eds.), *Handbook of Income Distribution*, North Holland.

Boame, A. K., "Panel analysis of behavior change in individual income tax compliance", paper presented at the 2009 IRS Research Conference, *IRS Research Bulletin* (2009).

## Referencias

---

Braithwaite, V., “The community hopes, fears and actions survey: Goals and measures”, Centre for Tax System Integrity Working Paper No. 2, Australian National University, Canberra, 2001.

Braithwaite, V., *Taxing democracy: Understanding tax Avoidance and evasion*, Aldershot, UK: Ashgate, 2003.

Braithwaite, V., “Perceptions of who’s not paying their fair share”, Centre for Tax System Integrity, Research School of Social Sciences and Regulatory Institutions Network, Australian National University, Canberra, 2004.

Brehm, S. S. and Brehm, J. W., *Psychological reactance: A theory of freedom and control* (1981).

Brenthurst Foundation, Discussion Paper: Speech by President Paul Kagame, 2007.

Brondolo, J., “Collecting taxes during an economic crisis: Challenges and policy options”, IMF Staff Position Note, Washington DC, July 2009.

Brys, B. and Männistö, M., “The income taxes you still pay”, *OECD Observer* 280, July 2010.

Cahuc, P. and Stéphane C., “Tax exemptions on overtime hours: Lessons from France”, paper presented at OECD ELSA Seminars Series, December 2010.

Cialdini, R. B., “Activating and aligning two kind of norms in persuasive communications”, *Journal of Interpretation Research* (1996).

Cleveland, C. (topic editor), “Tax subsidies”, in *Encyclopedia of Earth*, C. J. Cleveland (ed.), Washington, DC: Environmental Information Coalition, National Council for Science and the Environment. 2010 Colley, L., *Britons: Forging the nation 1707-1837*, London: 1992.

Cnossen, S., “Fundamental tax reform in the United States”, *The Economist*, 147(2) (1999).

De Waal, A., *Meten Moet*, Deventer: Kluwer, 1998.

De Waal, A. and Bulthuis, H. in *Cijfers zeggen niet alles*, Arthur Andersen Management Series, Deventer: Kluwer, 1995.

DFID, *Why tax matters for international development*, 2009.

Dohrmann, T. and Pinshaw, G., “The road to improved compliance: A McKinsey benchmark study of tax administrations – 2008-2009”, McKinsey and Company, 2009.

- Drenth, P. J. D., Thierry, H. and de Wolff, C. J., *Work Psychology*, Psychology Press, 1998.
- Drucker, P. F., *Management challenges for the 21st century*, Oxford: Oxford University Press, 2000.
- Dutch Tax and Customs Administration (DTCA), *Tax Control Framework Memorandum*, March 2008.
- Easterby-Smith, M., *Evaluating management development, training and education*, Aldershot, UK: Gower, 1994.
- ECLAC, "Time for equality: Closing gaps, opening trails", report presented at the UN regional agency, Brasilia, May 2010.
- Eisenstein, L., *The ideologies of taxation*, New York: The Rotade Press Company, 1961.
- Ernst & Young, *Tax risk management: The evolving role of tax directors*, 2004.
- European Commission, Communication on Tax and Development, 2010.
- European Commission, Taxation and Customs Union, *Fiscal Blueprints: A path to a robust, modern and efficient tax administration*, 2007.
- Everest-Philips, M., "Business tax as state-building in developing countries: Applying governance principles in private sector development", 8 *International Journal of Regulation and Governance* 2 (2008).
- Ezerman, G., "Stafafdelingen onder druk, Terug naar het primaire proces", *M&O* (1983/3).
- Frey, B. S. and Feld, L. P., "Deterrence and morale in taxation: An empirical analysis" (2002).
- Fullerton, D. and Metcalf, G. E., *Tax incidence: Handbook of public economics*, 2002.
- Gordon, R. H. and Hines, J. Jr, "International taxation" in A. J. Auerbach and M. Feldstein (ed.), *Handbook of Public Economics*, 1st ed., vol. 4, ch. 28, pp. 1935-1995, Elsevier.
- Grapperhaus, F. H. M., *Taxes, liberty and property: The role of taxation in democratization and national unity 511-1787*, Amsterdam: IBFD Publications BV, 1989.

## Referencias

---

Happé, R., “Between persuasion and deterrence”, in Elffers, H., Verboon, P. and Huisman, W. (eds.), *Managing and Maintaining Compliance*, The Hague: Boom Legal Publishers, 2006.

Haslam, S. A., *Psychology in organizations: The social identity approach*, London: Sage, 2001.

Hasseldine, J. S., Hite, P. and Toumi, M., “Developing a tax compliance strategy for revenue services”, *Bulletin for International Fiscal Documentation* (April 2001).

Henderson Global Investors, *Tax, risk and corporate governance: Findings from a survey of the FTSE350*, 2005.

Highfield, R., “Pre-populated tax returns: A giant leap for tax administration”, *Tax Notes International* (June 2006).

Hines, J. R and Summers, L., *How globalization affects tax design*, Working paper 14664, Cambridge: National Bureau of Economic Research, 2009.

Hofstede, G., *Cultures and organizations: Software of the mind*, London: 1981.

Huysman, M. and de Wit, D., *Kennis delen in de praktijk*; Assen, NL: 2000.

*Examination Handbook*, Amsterdam: IBFD Publications BV, 2003.

ILO, “Women in labour markets: Measuring progress and identifying challenges”, March 2009.

ILO, “Global employment trends”, January 2010.

ILO, “Global Employment trends for youth”, August 2010.

IMF, “Integrating tax and social security contribution collections within a unified revenue administration: The experience of Central and Eastern European countries”, working paper, Barrand, P., Harrison, G. and Ross, S., December 2004.

IMF (2009), “A fair and substantial contribution by the financial sector” in World Bank *Doing Business* (2007).

IMF, “Debt bias and other distortions: Crisis-related issues in tax policy”, IMF Staff Paper, June 2009.

International Knowledge Management Network, position paper, 1995.

Kaplan, R. S. and Norton, D.P., *Strategy maps*, Boston: 2004.

- Kaplan, R. S. and Norton, D. P., “The Balanced Scorecard – Measures that drive performance”, *Harvard Business Review* (January- February 1992).
- Kaplan, R. S. and Norton, D. P., “Putting the Balanced Scorecard to work”, *Harvard Business Review* (September-October 1993).
- Kaplow, L., *The theory of taxation and public economics*, Princeton, NJ: Princeton University Press, 2008.
- Katz, D. and Kahn, R. L., *The Social Psychology of Organizations*, New York: McGraw-Hill, 1978, p. 245.
- Kirchler, E., “Differential representations of taxes: Analysis of free associations and judgments of five employment groups”, *Journal of Socio-Economics* (1998).
- Kirchler, E and Hoelz, E.I., “Modelling taxpayers’ behaviour as a function of interaction between tax authorities and taxpayers” in Elffers, H., Verboon, P. and Huisman, W. (eds.), *Managing and maintaining compliance*, The Hague: Boom Legal Publisher, 2006.
- Kirkpatrick, D. L., “Techniques for evaluating training programs”, 33 *Journal of the American Society of Training and Development* (1959) pp. 3-9.
- McGee, R. W., “Tax administration costs in transition economies and the OECD”, Andreas School of Business Working Paper, Barry University, Miami Shores, October 2007.
- Lucerne VAT Conference Communiqué, September 2009.*
- McGraw-Hill, R. and Harvey S., *Public Finance*, 5th ed., Homewood, IL: Irwin, 2002.
- McLure, C., “Globalization, tax rules and national sovereignty”, 55 *Bulletin for International Fiscal Documentation* 8 (August 2001).
- Meade Committee Report, *The structure and reform of direct taxation*, London: Institute for Fiscal Studies, 1978).
- Metselaar, E. and Cozijnsen, A, *Van weerstand naar veranderingsbereidheid*, Rotterdam: Holland Business Publications, 1998.
- Mill, J. S., (1848), *The principles of political economy*.
- Mintzberg, H., *The structuring of organizations*, New York: Prentice-Hall, 1979.
- Mintzberg, H., *Structure in fives: Designing effective organizations*, New York, Prentice Hall, 1983.

## Referencias

---

- Morgan, G., *Creative organization theory: From bureaucracies to networks*, 1990.
- Moyo, D., *Dead aid: Why aid is not working and how there is another way for Africa*, New York: Farrar, Straus and Giroux, 2009.
- Musgrave, R. A. and Musgrave, P.B., *Public Finance in Theory and Practice*, 4th ed., New York: McGraw-Hill 1989.
- OECD Centre for Tax Policy and Administration, *Principles of good tax administration*, prepared by the CFA Forum on Strategic Management, Paris, 2001.
- OECD, *Taxpayers' rights and obligations, Practice note*, Centre for Tax Policy and Administration, Paris, September 2003.
- OECD, *Principles of corporate governance*, Paris: OECD, 2004.
- OECD FTA, *Compliance risk management: Managing and improving tax compliance*, Paris: OECD, 2004.
- OECD, *Revenue Statistics 1965-2006*, Paris: OECD, 2006.
- OECD, *Cutting red tape: National strategies*, Policy Brief January 2007.
- OECD, "Development cooperation report 2006", *Journal on Development* (2007).
- OECD *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed version*, Paris: OECD, 2008.
- OECD, *Tax and Economic Growth*, 2008.
- OECD, *Using the OECD principles of corporate governance: A boardroom perspective*, Paris: OECD, 2008.
- OECD, *Governance, taxation and accountability*, DAC Guidelines and Reference Series, Paris: OECD, 2008.
- OECD, *Study into the role of tax intermediaries*, Paris: OECD, 2008.
- OECD, *Tax and economic growth*, Paris: OECD, 2008.
- OECD, *Compliance management of large business*, Paris: OECD, 2009.
- OECD *Engaging with high net worth individuals on tax compliance*, Paris: OECD, 2009.
- OECD, *Tax administration in OECD and selected non-OECD countries*, Comparative Information Series, 2010, published 3 March 2011.

OECD, *Taxation, state-building and accountability: Towards a governance enhancing tax reform agenda*, GOVNET, (Kampala 2009).

OECD, *Taxation, innovation and the environment*, Paris, OECD, 2010.

OECD FTA, *Country Practices in Debt Collection & Overdue Return Enforcement*, (Paris 2006).

OECD, *Forum on Tax Administration: Compliance management of large business task group, Guidance Note, Experiences and Practices of Eight OECD Countries*, Paris, July 2009.

OECD, *Offshore Voluntary Disclosure: Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice*, Paris, September 2010.

Pahl, R. E., “Does jobless mean workless?”, *Annals of the American Academy of Political and Social Science* (1987).

Plumley, A. H., *The determinants of individual income tax compliance: Estimating the impacts of tax policy, enforcement, and IRS responsiveness*, Washington DC: Internal Revenue Service, 1996.

Plumley, A. H., *A framework for optimal tax administration*, Washington DC: Internal Revenue Service, 2008).

Pope, J., “The compliance costs of taxation in Australia: An economic and policy perspective”, Working paper 92.07, School of Economics and Finance, 1992, Perth.

PricewaterhouseCoopers, “The world has changed: Tax risk management and compliance”, 2004.

Pronk, P., “De verborgen Belastingdienst” (The hidden tax administration), doctoral thesis, 7 May 2002.

Radano, A., *Administración Tributaria: Funciones Básicas, Mejores Prácticas Y Planeamiento Estratégico*, Washington, DC: Inter-American Development Bank, 1996.

Rahn, R. W., “Tax tyranny”, *Washington Post*, 27 March 2008.

Rajavee, P., “Revisiting Kirkpatrick’s model: An evaluation of an academic training course”, 96 *Current Science* 2 (Jan. 2009) pp. 272-76.

Robb, G., *The Discovery of France*, London: Picador, 2007.

Rosen, H. S., *Public Finance*, 5th ed., Homewood, IL: Irwin, 2002.



## Referencias

---

- Rosotti, C. O., *Many unhappy returns: One man's quest to turn around the most unpopular organization in America*, Boston, MA: Harvard Business School Press, 2005.
- Schneider, F., "Shadow economies and corruption all over the world: New estimates for 145 countries", 2007.
- Schneider, F. and Enste, D. H., "Shadow economies: Size, causes, and consequences", *Journal of Economic Literature* (Vol. XXXVIII) (2000).
- Senge, P., *The fifth discipline fieldbook*, New York: Currency Doubleday, 1994.
- Slemrod, J., "Which is the simplest tax system of them all?" in H. J. Aaron and W. G. Gale (eds.), *The Economics of Fundamental Tax Reform*, Washington DC: Brookings Institution Press, 1996.
- Smith, A., *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*, 1776.
- Surrey, S., "Tax incentives as a device for implementing government policy: A comparison with direct government expenditures", *Harvard Law Review* (February 1970).
- Swedish National Audit Office, "Unemployment and Informal Work" (1998).
- Swedish Tax Agency, *Right from the start*, Stockholm, 2005.
- Taylor, N., "Taxpayers who complain about paying tax: What differentiates those who complain from those who don't", (2001).
- Taylor, N., "Understanding taxpayer attitudes through understanding taxpayer identities", (2001).
- Terkper, S. E., "Managing small and medium-size taxpayers in developing economies", *Tax Notes International* (13 January 2003).
- Torgler, B., "Tax morale in Latin America", WWZ discussion paper, Basel: WWZ, 2003.
- Torgler, B and Schneider, F., "Attitudes towards paying taxes in Austria: An empirical analysis", *CREMA Working Paper*, No.2004-27, Basel: CREMA, 2004.
- Turner, J. C. and Haslam, S.A., "Social identity, organizations and leadership" in Turner, M. E. (ed), *Groups at work: Advances in theory and research*, Hillsdale: Erlbaum, 2001.

Tyler, T. R., “Why people obey the law: Procedural justice, legitimacy, and compliance”, (1990).

Van der Spek, R. and Spijkervet, A., *Knowledge management: Dealing intelligently with knowledge*, The Netherlands: 2002.

Vanistendael, F., “Legal framework for taxation” in Thuronyi, V. (ed.), *Tax Law Design and Drafting*, IMF ed. 1996.

Van Lunteren, J., “Comments on Jeffrey Owens and Stuart Hamilton: Experience and innovations in other countries” in Aaron H. J. and Slemrod, J. (eds.), *The crisis in tax administration*, Washington DC: Brookings Institution Press, 2004.

Webber, C. and Wildavsky, A., *A history of taxation and expenditure in the western world*, New York: Simon and Schuster, 1986.

Webley, P., “Tax compliance” in *Economic crime*, 2002. presented at Linköping International Conference on Economic Crime 2002.

Wenzel, M., “The impact of outcome orientation and justice concerns on tax compliance: The role of taxpayers’ identity”, (2002).

Whitlock, B. J., “The National Society of Tax Professionals: The obstacles of voluntary compliance from the taxpayer’s perspective”, *The IRS Research Bulletin Publication* (2007) p. 1500.

World Bank, *Designing a tax system for micro and small business: Guide for practitioners*, [place of publication], 2008.

## Sitios web

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/tax\\_cooperation/gen\\_overview/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/gen_overview/index_en.htm)

<http://www.apec.org/>

<http://www.ataftax.net/>

<http://www.catatax.org/>

<http://www.ciat.org/index.php>

<http://www.credaf.org/>

<http://taxcompact.net/>

<http://www.iota-tax.org/>

<http://www.oecd.org>

<http://www.itdweb.org>

### Caricaturas

- Caricatura por Bruce Bolinger, Cartoon stock: nr bbon 138
- Caricatura por Marty Bucella, Cartoon stock: nr mben 917
- Caricatura por Marty Bucella, Cartoon stock: nr mben 1541
- Caricatura por Dave Carpenter, Cartoon stock nr: dcm 136
- Caricatura por Dominique Deckmyn, Cartoon stock: nr dden 24
- Caricatura por Fran, Cartoon stock: nr forn 66
- Caricatura por Fran, Cartoon stock: nr forn 227
- Caricatura por Fran, Cartoon stock: nr forn 345
- Caricatura por Fran, Cartoon stock: nr forn 379
- Caricatura por Fran, Cartoon stock: nr forn 835
- Caricatura por Fran, Cartoon stock: nr forn 836
- Caricatura por Theresa McCracken, Cartoon stock: nr tmcn 1211
- Caricatura por Theresa McCracken, Cartoon stock: nr tmcn 1220