



## USAID'S LEADERSHIP IN PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT

### Directrices Detalladas para la Mejora de la Administración Tributaria en América Latina y el Caribe



Agosto 2013

Contrato Número: EEM-I-00-07-00005-00

Esta publicación fue producida para la revisión de la Agencia Internacional para el Desarrollo de los Estados Unidos. La publicación fue preparada por Deloitte Consulting LLP.

# Directrices Detalladas para la Mejora de la Administración Tributaria en América Latina y el Caribe

**Nombre del Programa:** USAID Leadership in Public Financial Management (LPFM)  
**Oficina Patrocinadora:** USAID/LAC  
**Número de Contrato:** EEM-I-00-07-00005-00                      Orden de Trabajo: 11  
**Contratista:** Deloitte Consulting LLP  
**Fecha de Publicación:** 31 de agosto de 2013

Autores	
Arturo Jacobs	Guillermo Jimenez
David Crawford	Diana Osinski
Terry Murdoch	Suzanne Hinsz
Yassiemine Hodges	Douglas Pulse
Colin Lethbridge	Anton Kamenov

## Descargo de responsabilidad

Las opiniones del autor expresadas en esta publicación no reflejan necesariamente los puntos de vista de USAID o del Gobierno de los Estados Unidos.

# Tabla de Contenido

<b>Lista de Siglas y Abreviaturas</b>	<b>15</b>
<b>RECONOCIMIENTOS:</b>	<b>18</b>
<b>Capítulo 1. Introducción</b>	<b>19</b>
<b>1.1. Propósito</b>	<b>20</b>
<b>1.2. Leyendo el Documento</b>	<b>21</b>
<b>Capítulo 2. Marco Conceptual</b>	<b>24</b>
<b>2.1. Exclusiones de la Expresión "Administración Tributaria"</b>	<b>24</b>
2.1.1. Aduanas	25
2.1.2. Política Tributaria	25
<b>2.2. Funciones Centrales y de Apoyo de la Administración Tributaria</b>	<b>26</b>
<b>2.3. Misión Principal y Responsabilidades de la Administración Tributaria</b>	<b>28</b>
2.3.1. Autodeterminación y Cumplimiento Voluntario del Pago de Impuestos	29
2.3.2. Medidas para Minimizar Costos y Cargas a los Contribuyentes	30
<b>2.4. Ambiente Operativo</b>	<b>33</b>
2.4.1. Economía Subterránea	34
2.4.2. Segmentación de los Contribuyentes	35
2.4.3. Coordinación y Cooperación con Grupos de los Sectores Público y Privado	36
<b>2.5. Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT)</b>	<b>40</b>
2.5.1. Cuenta Corriente del Contribuyente y Número de Identificación del Contribuyente	43
<b>2.6. Modelo de Madurez de la Administración Tributaria</b>	<b>44</b>
<b>Capítulo 3. Marco Legal</b>	<b>50</b>
<b>3.1. Prácticas Líderes</b>	<b>50</b>
3.1.1. Principios	51
3.1.2. Disposiciones Básicas	52
3.1.3. Disposiciones para Crear y Organizar la Administración Tributaria	53
3.1.4. Disposiciones de Aplicación y Cumplimiento Crítico	54
<b>3.2. Tendencias comunes</b>	<b>55</b>
3.2.1. Código de Procedimientos Tributarios y Otras Tendencias	56
3.2.2. Disposiciones Legales para Responder a los Cambios Tecnológicos	57
3.2.3. Tributación Internacional	58
3.2.4. Agencia Tributaria Semiautónoma (SARA)	60
<b>3.3. Madurez de la Administración Tributaria</b>	<b>61</b>
<b>3.4. América Latina y el Caribe</b>	<b>66</b>
<b>3.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices</b>	<b>69</b>
<b>Capítulo 4. Estructura Organizacional y de Gestión</b>	<b>70</b>
<b>4.1. Prácticas Líderes</b>	<b>70</b>
4.1.1. Desventajas de las Estructuras Organizacionales por Tipo de Impuesto	71
4.1.2. Superioridad de las Estructura Funcional Organizacional	71
4.1.3. Pros y contras de la Estructura Organizativa por Tipo de Contribuyente	73

4.1.4. Funciones Fundamentales y de Soporte _____	74
4.1.5. Segmentación de los Contribuyentes _____	76
4.1.6. Administración Integrada de Retenciones Tributarias y Contribuciones _____	78
4.1.7. Funciones de la Oficina Sede, Oficinas Regionales y Oficinas Locales y el Personal _____	79
4.1.8. Administración Centralizada de Personal _____	80
4.1.9. Presupuesto Suficiente para Apoyar las Operaciones _____	81
4.1.10. Auditoría Interna y Funciones de Integridad _____	81
4.1.11. Estructura Funcional Típica para las Administraciones Tributarias Medianas y Pequeñas _____	82
4.1.12. Estructura Funcional Típica para Administradoras Tributarias grandes _____	83
4.1.13. Prácticas de Gestión Exitosas _____	84
4.1.14. Servicios Legales _____	87
4.1.15. Computarización y Red de Datos _____	89
<b>4.2. Tendencias Comunes _____</b>	<b>89</b>
4.2.1. Tendencias de Estructuras Organizacionales _____	89
4.2.2. Estructuras Organizacionales Creativas _____	90
4.2.3. Subcontratación _____	93
4.2.4. Administración Tributaria y Administración de Aduanas - Fusionarlas o No _____	94
<b>4.3. Madurez de la Administración Tributaria _____</b>	<b>95</b>
<b>4.4. América Latina y el Caribe _____</b>	<b>102</b>
<b>4.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices _____</b>	<b>103</b>
<b>Capítulo 5. Registro de Contribuyentes _____</b>	<b>105</b>
<b>5.1. Prácticas Líderes _____</b>	<b>105</b>
5.1.1. Definición del Sujeto de Registro _____	105
5.1.2. Requerimientos de Información _____	106
5.1.3. Procesos de Registro Único _____	107
5.1.4. Registro al IVA _____	107
5.1.5. Números de Identificación del Contribuyente _____	108
5.1.6. Coordinación Intra-Gubernamental _____	108
5.1.7. Registro y Uso de la Automatización _____	109
5.1.8. Manteniendo el Registro de Contribuyentes _____	109
5.1.9. Registro de Empresa / Cancelación de Registro por la Administración Tributaria _____	110
5.1.10. Organización y Administración _____	111
<b>5.2. Tendencias Comunes _____</b>	<b>111</b>
<b>5.3. Madurez de la Administración Tributaria _____</b>	<b>114</b>
<b>5.4. América Latina y el Caribe _____</b>	<b>116</b>
<b>5.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices _____</b>	<b>118</b>
<b>Capítulo 6. Servicios al Contribuyente _____</b>	<b>120</b>
<b>6.1. Prácticas Líderes _____</b>	<b>121</b>
6.1.1. Organización del Programa de Servicios al Contribuyente _____	121
6.1.2. Responsabilidades del Programa de Servicios al Contribuyente _____	122
6.1.3. Desarrollo e Implementación de Estrategias Efectivas de Atención al Contribuyente _____	125
<b>6.2. Tendencias Comunes _____</b>	<b>130</b>
<b>6.3. Madurez de la Administración Tributaria _____</b>	<b>133</b>
<b>6.4. América Latina y el Caribe _____</b>	<b>137</b>

<b>6.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices</b>	<b>139</b>
<b>Capítulo 7. Declaración y Pago</b>	<b>141</b>
<b>7.1. Prácticas Líderes</b>	<b>141</b>
7.1.1. Autodeterminación	141
7.1.2. Marco Legal	143
7.1.3. Simplificación de Política Fiscal	145
7.1.4. Diseño de Formularios - Una Consideración Importante	146
7.1.5. Retención de Impuestos	148
7.1.6. Sanciones	151
7.1.7. Organización y Procedimientos	158
7.1.8. Llevando la Declaración Tributaria de los Contribuyentes a la Administración Tributaria	163
7.1.9. Entrada de Datos	164
7.1.10. Declaración Electrónica	167
7.1.11. Tasación de las Declaraciones	169
7.1.12. Pagos	169
7.1.13. Pagos Electrónicos	173
7.1.14. Implementación de Servicios Electrónicos	173
7.1.15. Reembolsos	175
7.1.16. Detección de los que Dejaron de Declarar Impuestos	179
7.1.17. Percepciones Públicas y Cumplimiento	188
<b>7.2. Tendencias Comunes</b>	<b>190</b>
7.2.1. Configuración del Nivel de Sanciones	190
7.2.2. Certificados de Cumplimiento Fiscal	191
7.2.3. Iniciativas para el Manejo de Devoluciones	191
7.2.4. Automatización del Contacto con el Contribuyente	192
<b>7.3. Madurez de la Administración Tributaria</b>	<b>193</b>
<b>7.4. América Latina y el Caribe</b>	<b>195</b>
<b>7.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices</b>	<b>196</b>
<b>Capítulo 8. Auditoría</b>	<b>198</b>
<b>8.1. Prácticas Líderes</b>	<b>198</b>
8.1.1. Marco Legal	198
8.1.2. Estructura y Gestión	199
8.1.3. Dotación de Personal para la Función de Auditoría	203
8.1.4. Resumen del Proceso de Auditoría	204
8.1.5. Tipos de Auditoría	205
8.1.6. Plan Anual de Auditoría	205
8.1.7. Sistema de Selección de Auditoría basado en el Riesgo	206
8.1.8. Conduciendo las Auditorías	208
8.1.9. Plan de Auditoría y Gestión de Casos	215
8.1.10. Monitoreo y Seguimiento	215
8.1.11. Revisión de Auditoría y Control de Calidad	217
<b>8.2. Tendencias Comunes</b>	<b>218</b>
8.2.1. Especialización	218
8.2.2. Publicar Procedimientos y Técnicas de Auditoría	220
<b>8.3. Madurez de la Administración Tributaria</b>	<b>220</b>
<b>8.4. América Latina y el Caribe</b>	<b>224</b>

<b>8.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices</b>	<b>225</b>
<b>Capítulo 9. Investigaciones del Fraude</b>	<b>229</b>
<b>9.1. Prácticas Líderes</b>	<b>229</b>
9.1.1. Disposiciones Legales Requeridas	230
9.1.2. Calificaciones y Capacitación de Investigadores de Fraude	231
9.1.3. Implementando un Programa de Referencias de Fraude	232
9.1.4. Diseño Organizacional y Ubicación de Componentes para Investigaciones de Fraude	234
9.1.5. Función de la División de Servicios Legales	241
9.1.6. Relaciones con el Ministerio de Justicia, Agencias de Policía, y otros	241
<b>9.2. Tendencias Comunes</b>	<b>242</b>
9.2.1. Fraude Fiscal de Gran Contribuyente	242
9.2.2. Computarización	243
9.2.3. Investigación de Fraude Fiscal de Corrupción, Lavado de Dinero y el Narcotráfico	244
<b>9.3. Madurez de la Administración Tributaria</b>	<b>245</b>
<b>9.4. América Latina y el Caribe</b>	<b>249</b>
<b>9.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices</b>	<b>254</b>
<b>Capítulo 10. Recaudaciones</b>	<b>256</b>
<b>10.1. Prácticas Líderes</b>	<b>256</b>
10.1.1. Introducción	256
10.1.2. Un Plan de Acción en el Nivel de Producción – el Recaudador Tributario	264
10.1.3. Administración de Casos	269
10.1.4. Recaudación Tributaria – Una Organización	273
10.1.5. Acuerdos de Pago	282
10.1.6. Secuencia de Acciones de Ejecución de Recaudación	284
10.1.7. Compensación	284
10.1.8. Embargo	285
10.1.9. Gravámenes	292
10.1.10. Incautación y Venta de Propiedad	294
10.1.11. Otros Poderes de la Recaudación Tributaria	300
10.1.12. Identificación de Contribuyentes Omisos	304
10.1.13. Condonación de Deudas Tributarias	306
<b>10.2. Tendencias Comunes</b>	<b>310</b>
10.2.1. Integridad de Datos	310
10.2.2. Transferencia de la Obligación de la Deuda Tributaria	311
10.2.3. Iniciativas para Posibles Contribuyentes Omisos	311
10.2.4. Certificados de Liquidación de Impuestos	313
10.2.5. Amnistías Tributarias	315
10.2.6. Recaudación de Impuestos Privatizada	318
<b>10.3. Madurez de la Administración Tributaria</b>	<b>319</b>
<b>10.4. América Latina y el Caribe</b>	<b>322</b>
<b>10.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices</b>	<b>324</b>
<b>Capítulo 11. Objeciones y Apelaciones</b>	<b>327</b>
<b>11.1. Prácticas Líderes</b>	<b>331</b>
11.1.1. Motivos de Apelación y Documentación	332
11.1.2. Proceso de Apelación	332

11.1.3. Litigio Tributario	335
11.1.4. El Contribuyente y su Acceso a la Información	337
11.1.5. Acuerdos de Mediación y Conciliación	338
11.1.6. Costos	340
11.1.7. Pago de una Tasación	342
11.1.8. Plazo de Tiempo para la Objeción	343
11.1.9. Percepción del Contribuyente	343
11.1.10. Entendiendo el Sistema de Apelaciones del Contribuyente	343
<b>11.2. Tendencias Comunes</b>	<b>345</b>
11.2.1. Oportunidad	346
11.2.2. Defensor Tributario	347
<b>11.3. Madurez de la Administración Tributaria</b>	<b>349</b>
<b>11.4. América Latina y el Caribe</b>	<b>351</b>
<b>11.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices</b>	<b>353</b>
<b>Capítulo 12. Tecnologías de la Información</b>	<b>355</b>
<b>12.1. Prácticas Líderes</b>	<b>355</b>
12.1.1. El Papel de las TI en la Administración Tributaria	355
12.1.2. La Secuencia en las Mejoras en las TI	363
12.1.3. Organización de IT de Soporte Técnico	365
<b>12. 2. Tendencias Comunes</b>	<b>371</b>
12.2.1. Sistemas de TI Comerciales Estandarizados y Hechos a la Medida	372
12.2.2. Las TI como una Organización de Servicio	379
12.2.3. Consolidación de la Organización de TI	380
12.2.4. La Decisión de una Solución de TI	381
<b>12.3. Madurez de la Administración Tributaria</b>	<b>388</b>
<b>12.4. América Latina y El Caribe</b>	<b>392</b>
<b>12.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices</b>	<b>393</b>
<b>Capítulo 13. Gestión de Recursos Humanos y Desarrollo Organizacional</b>	<b>396</b>
<b>13.1. Prácticas Líderes</b>	<b>396</b>
13.1.1. Selección y Colocación	399
13.1.2. Niveles de Contratación de Personal	400
13.1.3. Educación y Destrezas	401
13.1.4. Capacitación y Desarrollo	403
13.1.5. Gestión del Desempeño	409
13.1.6. Satisfacción y Participación del Personal	413
13.1.7. Compensación	414
<b>13.2. Tendencias Comunes</b>	<b>415</b>
13.2.1. Trabajos Específicos y Condiciones Presupuestarias	415
13.2.2. Niveles de Personal	417
<b>13.3. Madurez de la Administración Tributaria</b>	<b>417</b>
<b>13.4. América Latina y el Caribe</b>	<b>419</b>
<b>13.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices</b>	<b>421</b>
<b>Capítulo 14. Planificación Presupuestaria y Gestión de Recursos</b>	<b>423</b>

<b>14.1. Prácticas Líderes</b>	<b>423</b>
14.1.1. Enlace entre Planificación Estratégica y Presupuestaria	425
14.1.2. Metodologías Presupuestarias	425
14.1.3. Preparación del Presupuesto	429
14.1.4. El Desarrollo de Estimados de Costos	430
14.1.5. Gestionando la Ejecución Presupuestaria/ Implementación	433
<b>14.2. Tendencias Comunes</b>	<b>435</b>
<b>14.3. Madurez de la Administración Tributaria</b>	<b>436</b>
<b>14.4. América Latina y el Caribe</b>	<b>440</b>
<b>14.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices</b>	<b>442</b>
<b>Capítulo 15. Planificación Estratégica</b>	<b>444</b>
<b>15.1. Prácticas Líderes</b>	<b>444</b>
15.1.1. Introducción a una Planificación Estratégica	445
15.1.2. Compromiso Político y Compromiso de los Actores	447
15.1.3. Implementando Cambios	447
15.1.4. Responsabilidad, Propósito y Proceso	448
15.1.5. Preparándose para la Planificación	448
15.1.6. Poniendo el Plan en Marcha	451
15.1.7. Misión	453
15.1.8. Análisis del Entorno	454
15.1.9. Visión	456
15.1.10. Valores	458
15.1.11. El Desarrollo de Objetivos Estratégicos - Lista de verificación	459
15.1.12. Parámetros de Servicio y Desempeño	460
15.1.13. Planes de Acción	461
15.1.14. Asegurando el Éxito	462
<b>15.2. Tendencias Comunes</b>	<b>464</b>
15.2.1. El Incremento del Énfasis en la Gestión	464
15.2.2. Análisis de los Desafíos, Oportunidades, Fortalezas y Amenazas (DOFA)	465
<b>15.3. Madurez de la Administración Tributaria</b>	<b>467</b>
<b>15.4. América Latina y el Caribe</b>	<b>472</b>
<b>15.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices</b>	<b>473</b>
<b>Capítulo 16. Auditoría Interna</b>	<b>475</b>
<b>16.1. Prácticas Líderes</b>	<b>475</b>
16.1.1. Diferencias entre Gestión y Supervisión de Auditoría Interna	477
16.1.2. Calificaciones y Capacitación de Auditores Internos	478
16.1.3. Estructura Organizacional y Componentes	480
16.1.4. Responsabilidades del Sub Director de Auditoría Interna	481
16.1.5. Responsabilidades del Personal de Planificación y Gerencia	481
16.1.6. Responsabilidades de los Gerentes de Auditoría Interna	482
16.1.7. Responsabilidades Principales de Auditores Internos	483
16.1.8. Procedimientos Operativos	483
<b>16.2. Tendencias Comunes</b>	<b>485</b>
16.2.1. Uso de Tecnología de la Información	485
16.2.2. Desde la Supervisión hasta la Estrategia	486



16.3. Madurez de la Administración Tributaria _____	488
16.4. América Latina y el Caribe _____	491
16.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices _____	493
<b>Capítulo 17. Integridad _____</b>	<b>495</b>
17.1. Prácticas Líderes _____	495
17.1.1. Enfoque Fundamental _____	496
17.1.2. Enfoque Administrativo y Legal _____	499
17.1.3. Enfoque de Transparencia y Estandarización _____	503
17.2. Tendencias Comunes _____	505
17.2.1. El Poder de la Información _____	505
17.2.2. Cartas de Derechos Ciudadanos / Contribuyentes _____	505
17.2.3. La Defensoría _____	506
17.3. Madurez de la Administración Tributaria _____	506
17.4. América Latina y el Caribe _____	508
17.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices _____	510
<b>REFERENCIAS: _____</b>	<b>512</b>
<b>Apéndice 4.A. Administraciones Tributarias Medianas o Pequeñas _____</b>	<b>522</b>
<b>Apéndice 4.B. Administraciones Tributarias de Gran Tamaño _____</b>	<b>525</b>
<b>Apéndice 4.C. División de Cumplimiento Tributario _____</b>	<b>528</b>
<b>Apéndice 7.A. Fraudes de Reembolso en el IVA _____</b>	<b>529</b>
<b>Apéndice 8.A. Criterios de Calificación de Riesgo _____</b>	<b>535</b>
<b>Apéndice 8.B. Información Recaudada durante las Etapas Iniciales de la Auditoría _____</b>	<b>537</b>
<b>Apéndice 8.C. Lista de Comprobación de Posibles Preguntas para la Entrevista del Contribuyente _____</b>	<b>540</b>
<b>Apéndice 8.D. Lista de Comprobación para la Inspección de las Instalaciones del Negocio _____</b>	<b>544</b>
<b>Apéndice 8.E. Controles Internos _____</b>	<b>546</b>
<b>Apéndice 8.F. Revisión de la Auditoría y Control de Calidad _____</b>	<b>549</b>
<b>Apéndice 8.G. Informe de Auditoría _____</b>	<b>557</b>
<b>Apéndice 8.H. Informe de Auditoría de Revisión de Calidad _____</b>	<b>560</b>
<b>Apéndice 10.A. Estructura Organizativa de la División de Recaudaciones _____</b>	<b>563</b>
<b>Apéndice 10.B. Información de Terceros sobre los Contribuyentes Omisos _____</b>	<b>566</b>
<b>Apéndice 10.C. Amnistías Tributarias Recientes de Todo el Mundo _____</b>	<b>575</b>
<b>Apéndice 12.A. Una Muestra de Proveedores y Productos COTS _____</b>	<b>579</b>
<b>Apéndice 13.A. Cuestionario de Desempeño de RRHH _____</b>	<b>582</b>
<b>Apéndice 14.A. Los Doce Pasos de un Proceso de Estimado de Costos de Alta Calidad _____</b>	<b>585</b>

<i>Apéndice 15.A. Un Ejemplo del Proceso de Estimación de Costos de un Programa en el Plan Estratégico</i>	<b>589</b>
<i>Apéndice 15.B. Medición del Desempeño</i>	<b>591</b>

## Tabla de Figuras

Figura 2.1. Medidas para fomentar el cumplimiento voluntario del pago de impuestos.....	30
Figura 2.2. Un modelo de madurez para una administración tributaria.....	45
Figura 6.1. Organización del servicio al contribuyente .....	122
Figura 6.2. Identificando las causas raíz de la demanda de servicios.....	124
Figura 6.3. Fortalezas y debilidades de las opciones de canal.....	127
Figura 6.4. Tendencias en los servicios al contribuyente .....	132
Figura 6.5. Indicadores de referencia en servicios al contribuyente.....	140
Figura 7.1. Sección de ejemplo de un formulario de Impuesto al Valor Agregado (IVA).....	148
Figura 7.2. Regímenes de retenciones y reporte de información de algunos países de la OCDE .....	149
Figura 7.3. Modelo Australiano de cumplimiento .....	152
Figura 7.4. Agencia Tributaria de Canadá, tasa de error sobre declaraciones tributarias de ingresos de impuesto sobre la renta personales .....	164
Figura 7.5. Porcentaje de recaudación bruta reembolsada a contribuyentes en el 2007.....	176
Figura 7.6. Declaraciones y reembolsos fraudulentos en los Estados Unidos en 2009-2011.....	177
Figura 7.7. Flujo de procesos para declarantes omisos.....	184
Figura 8.1. Estructura organizativa de la función de auditoría en la sede .....	200
Figura 8.2. Estructura organizativa de la función de auditoría en las oficinas de distrito / campo .....	202
Figura 8.3 Indicadores clave de la auditoría de la Comisión Europea.....	225
Figura 9.1. Estructura típica de una división de investigación de fraudes en el campo .....	236
Figura 10.1. Curva de recaudación del IRS – probabilidad de recaudar \$1 de deuda .....	259
Figura 10.2. Antigüedad de impuestos sin recaudar como porcentaje del total de mora .....	260
Figura 10.3. Modelo de cumplimiento de cuentas de recaudación de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).....	263
Figura 10.4 Muestra de reporte de inventario final.....	270
Figura 10.5. Muestra de reporte de inventario de antigüedad.....	271
Figura 10.6. Muestra de reporte de producción .....	272
Figura 10.7. Muestra de reporte de condonación.....	272
Figura 10.8. Muestra de reporte de remisión .....	273
Figura 10.9. Contratación de personal de cumplimiento de recaudaciones OCDE.....	274
Figura 11.1. Prácticas líderes con respecto a las apelaciones .....	331
Figura 11.2. Información para la revisión del sistema de apelaciones .....	344
Figura 11.3. Una revisión de los resultados de Apelaciones .....	344
Figura 12.1. Un panorama ilustrativo de solución de TI .....	356
Figura 12.2. Soporte de TI para funciones de administración tributaria con el sistema tributario central.....	357
Figura 12.3. La organización de las TI típicas de un Ministerio de Hacienda .....	366
Figura 12.4. Una organización de TI típica por departamento .....	367
Figura 12.5. La consolidación de la infraestructura.....	369
Figura 12.6. Ventajas y desventajas de las soluciones de TI hechas a la medida para la administración tributaria .....	373
Figura 12.7 Ventajas y desventajas de las soluciones de COTS de TI para la administración tributaria.....	375

Figura 12.8. Los desafíos y beneficios de la consolidación de TI en el Ministerio de Hacienda	380
Figura 12.9. Costos y beneficios ilustrativos en la implementación de las TI.....	384
Figura 12.10. Beneficios monetarios del registro unificado de empresas e impuestos de Georgia .....	385
Figura 12.11. Cuatro pasos para la evaluación del proceso de adquisición de TI .....	387
Figura 12.12. Marco ilustrativo de criterios de decisión para la selección de sistemas .....	388
Figura 13.1. Funciones fundamentales de RRHH .....	397
Figura 13.2. Los papeles de RRHH y los gerentes funcionales de primera línea.....	398
Figura 13.3. Promedio de utilización de personal (porcentaje del total) en las principales funciones de las administraciones tributarias .....	401
Figura 13.4. Títulos universitarios en administración tributaria.....	402
Figura 13.5. Filosofías de compensación.....	414
Figura 14.1. El presupuesto y plan estratégico .....	425
Figura 14.2. Comparación de modelos presupuestarios .....	428
Figura 14.3. Medidas de evaluación de desempeño en LAC.....	440
Figura 15.1. Las condiciones generales necesarias para una reforma .....	463
Figura 15.2. Análisis DOFA .....	466
Figura 16.1. Estructura organizacional de un departamento de auditoría interna .....	480
Figura 4-A.1. Oficina Sede de una administración tributaria mediana o pequeña .....	522
Figura 4-A.2. Estructura de operaciones de una administración tributaria mediana o pequeña.	523
Figura 4-A.3. La oficina regional de una media o pequeña administración tributaria .....	524
Figura 4-B.4. Sede de una administración tributaria grande .....	525
Figura 4-B.5. Oficina regional de una administración tributaria de grandes contribuyentes .....	526
Figura 4-B.6. Oficina regional de una administración tributaria de grandes contribuyentes .....	527
Figura 4-C.7. División de cumplimiento tributario típica y centralizada .....	528
Figura 8-C.4. Lista de comprobación de posibles preguntas para la primera entrevista .....	540
Figura 8-D.5. Lista de comprobación para la inspección de las instalaciones del negocio .....	544
Figura 8-E.6. Áreas y ámbitos de interés.....	546
Figura 8-E.7. Estructura de control interno .....	547
Figura 8-G.8. Informe de auditoría.....	557
Figura 8-H.9. Informe de auditoría de revisión de calidad .....	560
Figura 10-A.10 Organización de la función de recaudación en la oficina sede .....	563
Figura 10-A.11 Organización de la función de recaudación en oficinas regionales .....	564
Figura 10-C.12 Amnistías fiscales de todo el mundo (2008-2011).....	575
Figura 12-A.13. Muestra de proveedores y productos COTS .....	579
Figura 14-A.4. Los doce pasos de un proceso de estimado de costos de alta calidad .....	585
Figura 15-A.3. Meta / objetivo global: Todos los contribuyentes registrados presentan sus declaraciones fiscales.....	589
Figura 15-B.4. Ejemplos de mediciones utilizadas en países seleccionados .....	592
Figura 15-B.5. Medidas básicas comunes utilizadas por las administraciones tributarias en todo el mundo.....	594
Figura 15-B.6. Definición de medidas de desempeño .....	596

## Tabla de Cuadros

Cuadro 2.1. Impuestos sobre el volumen de negocios para pequeñas empresas .....	31
Cuadro 2.2. Servicios al contribuyente en Curazao antes del 2008 .....	38
Cuadro 2.3. Centro de representantes del contribuyente de Puerto Rico.....	39
Cuadro 2.4. Colaboración con el ambiente académico en El Salvador .....	39
Cuadro 3.1. Código Tributario Unificado en los Estados Unidos .....	50
Cuadro 3.2. Dirigiéndose a la evasión fiscal internacional en Canadá.....	59
Cuadro 4.1. Centro de Grandes Contribuyentes en Egipto.....	78
Cuadro 4.2. Retenciones en Jamaica.....	78
Cuadro 4.3. Sistema automatizado de llamadas en El Salvador .....	91
Cuadro 5.1. Manteniendo el registro de contribuyentes en Bosnia y Herzegovina.....	110
Cuadro 6.1. Retroalimentación de los contribuyentes en Suecia.....	126
Cuadro 6.2. Opciones de autoservicio en los Estados Unidos.....	131
Cuadro 6.3. Servicios al contribuyente en Chile.....	138
Cuadro 7.1. Cumplimiento de Grandes Contribuyentes en Bangladesh.....	159
Cuadro 7.2. Declaración Electrónica en los Estados Unidos.....	168
Cuadro 7.3. Lecciones de la investigación de la CRA sobre la participación de los ciudadanos más jóvenes.....	189
Cuadro 7.4. En Chile más del 97 por ciento de la presentación es electrónica .....	195
Cuadro 8.1 Sistema de Gestión de Selección de Casos en El Salvador.....	208
Cuadro 9.1. Casos de informantes en los Estados Unidos.....	234
Cuadro 9.2. El caso Enron .....	243
Cuadro 9.3. Investigación de Guatemala del fraude fiscal y la evasión .....	252
Cuadro 10.1. Contribuyentes omisos en los Estados Unidos.....	304
Cuadro 10.2. Pareo de datos focalizado y otras actividades de cumplimiento en Italia .....	312
Cuadro 10.3. Pareo de datos en los Estados Unidos.....	313
Cuadro 10.4. Recaudación de impuestos privatizada en los Estados Unidos.....	318
Cuadro 11.1. Estadísticas de objeciones y apelaciones en Canadá.....	334
Cuadro 11.2. Objeción y apelaciones de los pequeños y medianos contribuyentes en Canadá .	345
Cuadro 11.3. Puntualidad de la apelación en Canadá.....	347
Cuadro 11.4. Procesos de apelación en Latinoamérica y el Caribe .....	352
Cuadro 11.5. Procesos de apelación en Brasil .....	353
Cuadro 12.1. Los servicios de impuesto electrónico BancaSAT de Guatemala.....	365
Cuadro 12.2. Implementación de COTS en Egipto .....	376
Cuadro 12.3. Implementación de COTS en Costa Rica.....	377
Cuadro 12.4. Implementación hecha a la medida en El Salvador .....	377
Cuadro 13.1. Prácticas innovadoras de reclutamiento en Italia .....	400
Cuadro 13.2. Abordaje de re-desarrollo de capacitación en Kosovo.....	404
Cuadro 13.3. Evaluación de 360 grados .....	410
Cuadro 13.4. Remuneración basada en la recaudación anual en Egipto .....	416
Cuadro 13.5. Reformando los niveles del personal y la compensación en Perú .....	420
Cuadro 13.6. Capacitación de funcionarios tributarios en Chile .....	420
Cuadro 15.1. Declaraciones de Misión .....	455
Cuadro 15.2. Declaraciones de visión.....	457
Cuadro 15.3. Ejemplos de declaraciones de valores.....	458

Cuadro 15.4. Planificación en Argentina.....	472
Cuadro 17.1. Integridad en la administración tributaria en Georgia.....	504
Cuadro 17.2. La integridad en la administración tributaria de Brasil.....	510
Cuadro 7-A.5. Fraude carrusel.....	530

## Lista de Siglas y Abreviaturas

Sigla	Definición
ADDIE	Análisis, Diseño, Desarrollo, Implementación, y Evaluación
ANS	Acuerdos de nivel de servicio
BID	Banco Interamericano de Desarrollo
BOJ	El mejor de los criterios (BoJ - por sus siglas en inglés)
CCECC	Centro de Lucha contra Corrupción y los Delitos Económicos
CFO	Jefe de finanzas
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
CIGCS	Cuentas inusualmente grandes o cuestionables
CIPRO	Compañías y Oficina de Registro de la Propiedad Intelectual (Sudáfrica)
CITP	Programa de Entrenamiento para la Investigación Criminal
COTS	Productos comerciales estandarizados (COTS por sus siglas en inglés)
CRA	Agencia de Ingresos de Canadá (CRA por sus siglas en inglés)
CRM	Administración Basada en la Relación con los Clientes (CRM por sus siglas en inglés)
DSI	Diseño de Sistemas de Instrucción
DOFA	Desafíos, Oportunidades, Fortalezas y Amenazas
EDTAX	Impuesto a la Educación (EDTAX por sus siglas en inglés - Jamaica)
EPC	Educación Profesional Continua
ERP	Planificación de recursos operativos (ERP por sus siglas en inglés)
ETC	Equivalente de tiempo complete
FAQ	Preguntas frecuentes (FAQ por sus siglas en inglés)
FLETC	Centro de Formación para la Aplicación de la Ley Federal (Estados Unidos)
FMI	Fondo Monetario Internacional
GST	Impuesto general de venta (GST por sus siglas en inglés)
HEART	Instituto Nacional de Formación (HEART por sus siglas en inglés - Jamaica)
IAI	Instituto de Auditores Internos
IGV	Impuesto general a las ventas
IFC	Corporación Financiera Internacional (IFC por sus siglas en inglés)
IIC	Impuesto al ingreso corporativo
IIP	Impuesto al ingreso personal
ILEA	Academia Internacional para la Aplicación de la Ley

INTOSAI	Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI por sus siglas en inglés)
IRS	Servicio de Impuestos Internos (IRS por sus siglas en inglés - Estados Unidos)
ISP	Proveedor de servicios de internet (ISP por sus siglas en inglés)
ITIL	Biblioteca de Infraestructura de las tecnologías de la información (ITIL por sus siglas en inglés)
ITSM	Gestión de servicios de las tecnologías de la información (ITSM por sus siglas en inglés)
IVA	Impuesto al valor agregado
IVR	Respuesta de voz interactiva (IVR por sus siglas en inglés)
JMD	Dólar Jamaicano
LAC	Latinoamérica y el Caribe
LTC	Centro de Grandes Contribuyentes (LTC por sus siglas en inglés - Egipto)
MCTC	Centro Modelo de Aduanas e Impuestos (Egipto)
MDF	Ministerio de Finanzas
MIS	Sistema de gestión de la información (MIS por sus siglas en inglés)
NIS	Esquema Nacional de Seguros (NIS por sus siglas en inglés - Jamaica)
NIT	Número de identificación tributaria
NTH	Fondo Nacional de Vivienda (NTH por sus siglas en inglés - Jamaica)
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OCR	Reconocimiento óptico de caracteres
ODS	Depósito de datos operativos (ODS por sus siglas en inglés)
OGC	Oficina de Grandes Contribuyentes
OLACEFS	Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores
OLAP	Procesamiento analítico en línea (OLAP por sus siglas en inglés)
OMEC	Oficina de Medianos Contribuyentes
OPG	Oficina de Personal y Gerencia (Estados Unidos)
PAYE	Retención en la fuente (PAYE por sus siglas en inglés)
PYME	Pequeñas y medianas empresas
RRHH	Recursos Humanos
SARA	Agencia de Ingresos Semiautónoma (SARA por sus siglas en inglés)
SARS	Servicio de Ingresos Sudafricano
SAT	Superintendencia de Administración Tributaria
SIG	Sistema de Información de Gestión
SII	Servicio de Impuestos Internos (Chile)
SIIT	Sistema integrado de información tributaria



TAAC	Técnicas de auditoría asistidas por computadoras
TI	Tecnología de la información
TIC	Tecnologías de la información y comunicación
TIPP	Plan de pre-pago fraccionado de impuestos (TIPP por sus siglas en inglés)

## RECONOCIMIENTOS:

Varias personas contribuyeron a los borradores de este documento. Doug Pulse y Anton Kamenov proporcionaron un esquema y, junto con Rajul Awasthi del Banco Mundial, comentaron sobre los borradores. Ricardo Barrientos, del Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI), comento sobre los borradores del capítulo 2. Ron McMorran y Guillermo Jimenez comentaron en capítulos seleccionados. Revisiones a los capítulos en base a los comentarios fue dirigido por Arturo Jacobs. Luis Paniagua ayudo con la revisión de capítulos seleccionados. Errores y omisiones deben, por supuesto, ser atribuidas a los autores.

# Capítulo 1. Introducción

*Doug Pulse y Anton Kamenov*

Los impuestos son un tema controvertido en países en todo el mundo. Las opiniones varían entre los profesionales fiscales, economistas y ciudadanos en general en cuanto a la cantidad de impuestos que un gobierno debe recaudar y qué segmentos de la población contribuyente deben asumir la carga. De hecho, hay desacuerdos acerca de lo que aún constituye un impuesto. Sin embargo, existe un acuerdo generalizado de que un gobierno necesita recaudar un cierto nivel de ingresos con el fin de proporcionar bienes y servicios a sus ciudadanos.

A fin de recaudar ingresos, los gobiernos utilizan una variedad de mecanismos. Ellos obtienen ingresos de los impuestos a las propiedades, del pago de tasas, y de la imposición de impuestos. Para efectos de este documento, los impuestos son los pagos obligatorios y sin contrapartida en el sector de las administraciones públicas - una definición adoptada por la OCDE<sup>1</sup>, el FMI y el Banco Mundial. El hecho de que los impuestos se imponen a los contribuyentes y la no visibilidad proporcional a los beneficios o servicios que los contribuyentes reciben del gobierno tiene profundas implicaciones que van más allá del alcance de este documento. Sin embargo, la adopción de la definición de la OCDE de los impuestos ayuda a enmarcar el contenido. A pesar de que varían entre y dentro de los países, los impuestos modernos son lo suficientemente similares como para encajar en varias categorías – es decir, los impuestos sobre la renta y las ganancias de capital, nómina, propiedades, bienes y servicios, y el comercio internacional<sup>2</sup> – y para permitir a los profesionales la discusión de sistemas fiscales "modernos" que se basan en impuestos "núcleo", como los impuestos sobre la renta, el impuesto al valor agregado (IVA) o el impuesto general a las ventas (IGV), impuestos al consumo, impuestos sobre la propiedad, impuestos de transferencia de propiedad y los derechos de aduana. Estos, con excepción de los derechos de aduana, son los tipos de impuestos discutidos a lo largo de este documento.

La administración tributaria es la división del gobierno encargada de la recaudación de impuestos. En la medida en que los impuestos son definidos por la(s) ley(es), la administración tributaria tiene la tarea de aplicar las disposiciones de la(s) ley(es). A través de su interacción con el público contribuyente, el comportamiento y el desempeño de la administración tributaria contribuyen de manera significativa a la percepción pública del gobierno en general. Una administración tributaria moderna eficaz garantiza ingresos suficientes y oportunos, lo que permite el gobierno proporcionar bienes y servicios, y reduce al mínimo los obstáculos a las empresas privadas y al crecimiento económico. En la práctica, los países pueden tener más de una administración tributaria. Por ejemplo, muchos países cuentan con una administración tributaria separada (Aduanas) para recaudar impuestos sobre el comercio internacional (derechos de aduana) y el IVA sobre las importaciones, a diferencia de la administración fiscal

---

<sup>1</sup> OCDE (2012), p. 322.

<sup>2</sup> FMI (2001), p. 49.

responsable de los impuestos "domésticos". La administración fiscal responsable de los impuestos del núcleo 'nacionales' es el foco de este documento.<sup>3</sup>

## 1.1. Propósito

Por supuesto, no todas las administraciones tributarias están en igualdad de condiciones (por ejemplo, en términos de sus recursos, el alcance de las responsabilidades, rendimiento, etc.). Una administración tributaria "moderna" es uno que sea eficaz y eficiente. En otras palabras, una administración tributaria moderna recauda la cantidad correcta de impuestos, en el momento correcto, y lo hace a un costo mínimo para el gobierno y la menor carga para los contribuyentes. El propósito de este documento es detallar el funcionamiento de una administración tributaria moderna. En concreto, este documento está diseñado para permitir a los funcionarios de la administración tributaria y su personal el poder evaluar su propio desempeño contra las mejores prácticas a través de los componentes y funciones de una administración tributaria eficaz. Este producto también proporcionará una herramienta, para los funcionarios de USAID y otros donantes y profesionales, para identificar con las administraciones fiscales las posibles áreas de asistencia técnica y dar prioridad a las intervenciones. Finalmente, el documento será de interés para el mundo académico, ya que presenta una gran variedad de conocimientos en torno a las prácticas efectivas de la administración tributaria.

Mientras que gran parte del contenido de este documento es de aplicación en todas las regiones (por ejemplo, las prácticas líderes en diversos aspectos de la administración tributaria, estándares de referencia clave, etc.), cada capítulo incluye también un enfoque específico en Latinoamérica y el Caribe (LAC). USAID tiene una larga historia de apoyo a las administraciones tributarias de la región LAC, incluyendo una importante ayuda en la década de 1990 después de que el fin de las guerras civiles en América Central. Actualmente, la asistencia de USAID en la administración tributaria en la región se limita en gran parte a El Salvador y Jamaica. Sin embargo, en los últimos años, la comunidad internacional ha mostrado mayor atención política de alto nivel para la necesidad de los países para movilizar los ingresos nacionales a invertir en su propio desarrollo. Mientras que la administración tributaria en la región ha progresado en los últimos años, existe una gran variación entre los países, y muchos siguen rezagados contra países comparables y normas internacionales en una variedad de indicadores relacionados con la movilización de recaudaciones y la administración tributaria.

Mucho se ha escrito acerca de la administración tributaria eficiente y eficaz. Por ejemplo, el Foro de la OCDE sobre Administración Tributaria ha aportado información relevante organizada por temas (de cumplimiento, servicios, etc.), y por segmento de contribuyentes (personas físicas, las grandes empresas, otros). La colección en línea de publicaciones sobre política y administración tributaria del Banco Mundial es muy amplia y organizada de manera similar a la estructura temática de este documento como se indica a continuación. Por supuesto, el Fondo Monetario Internacional (FMI) es bien conocido por su experiencia en este campo y ofrece un gran número de trabajos de investigación y productos relacionados. El Banco Mundial, el FMI, USAID y otros también han desarrollado

---

<sup>3</sup> La necesidad de discutir separadamente la administración de aduanas y la administración tributaria "interna" se discute en el capítulo 4.

metodologías de estándares de referencia (benchmarking) y herramientas enfocadas a la administración tributaria. La Corporación Financiera Internacional (IFC) ha escrito extensamente sobre los impuestos, especialmente en lo que se refiere a la simplificación tributaria y reducir la carga de cumplimiento de los contribuyentes. Con respecto a América Latina, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) ha publicado manuales de organización, gestión, auditoría, la auditoría interna, y otros temas, y está realizando grandes esfuerzos en la recopilación de la información comparativa y la publicación de directrices sobre las prácticas líderes. Este documento construye sobre esa base y contribuye al trabajo existente proporcionando una guía completa y fácil de usar, con una estructura única (que se detalla más abajo) y un enfoque regional en LAC.

## 1.2. Leyendo el Documento

Este producto es un ejercicio relativamente amplio. Aunque su objetivo es obtener los estándares de referencia clave que los funcionarios fiscales, profesionales, y los donantes pueden utilizar para evaluar el desempeño de la administración tributaria, sino que también se esfuerza en proporcionar suficientes detalles para aquellos que puedan estar interesados en profundizar en las funciones y operaciones de la administración tributaria. Los lectores que deseen ver los temas más destacados a alto nivel deben recurrir al Resumen General (como un documento separado), que también puede ser utilizado como una referencia, guiando al lector a temas específicos. Los lectores que estén interesados en áreas específicas deben recurrir a los diferentes capítulos, que se pueden leer de forma secuencial como un producto completo, o como notas independientes de 'prácticas líderes' en los diferentes temas.

Este producto contiene diecisiete capítulos de la siguiente manera.

- El capítulo 1 es esta **Introducción**.
- En el capítulo 2 se presenta un **Marco Conceptual** para el documento y se analizan las tareas clave y las principales funciones de la administración tributaria, así como el entorno en el que opera la administración tributaria.
- En el capítulo 3 se presenta el **Marco Jurídico** que permite a la administración tributaria cumplir con sus funciones.
- El capítulo 4 se centra en la **Estructura y Gestión Organizacional** de la administración tributaria.
- El capítulo 5 discute el **Registro de Contribuyentes** y la necesidad de la administración tributaria de conocer y gestionar sus contribuyentes.
- El capítulo 6 se ocupa de los **Servicios al Contribuyente** - la información, la educación y el apoyo que las administraciones fiscales proporcionan a los contribuyentes.
- El capítulo 7 detalla el proceso de **Declaración y Pago**, que son las dos principales obligaciones de los contribuyentes, y las áreas conexas de incumplimiento.
- El capítulo 8 aborda el control del cumplimiento de los contribuyentes a través de la **Auditoría**.
- El capítulo 9 se centra en las **Investigaciones de Fraude** contributivo, de aquellos contribuyentes que son sospechosos de falsificación con conocimiento de declaraciones con el fin de minimizar el pago de impuestos y los contribuyentes sospechosos de evasión fiscal y que no pagan impuesto alguno.

- El capítulo 10 analiza la aplicación de cumplimiento fiscal de los contribuyentes a través de las **Recaudaciones** de la deuda contributiva.
- El capítulo 11 aborda el recurso contribuyente a través de **Objeciones y Apelaciones**.
- El capítulo 12 detalla las formas en que la **Tecnología de la Información** puede apoyar la administración tributaria.
- El capítulo 13 se centra en los **Recursos Humanos** de la administración tributaria.
- El capítulo 14 se centra en la **Planificación Presupuestaria y la Gestión de Recursos** para las administraciones fiscales.
- El capítulo 15 aborda la **Planificación Estratégica** para las administraciones fiscales.
- El capítulo 16 aborda la importancia de la **Auditoría Interna** en la mejora continua de las operaciones de la administración tributaria.
- El capítulo 17 detalla consideraciones de **Integridad**.

Con la excepción de los capítulos 1 y 2, todos los capítulos siguen la misma estructura. Es decir, cada capítulo:

- Comienza con una breve introducción de su tema.
- Enumera las prácticas líderes en su área respectiva.
- Analiza las tendencias comunes en su área respectiva. 'Tendencias comunes' se refiere a las prácticas que las administraciones tributarias de todo el mundo están implementando o considerando implementar, pero que aún no se han comprobado como prácticas líderes.
- Presenta un modelo de madurez de cuatro niveles. Cada nivel del modelo de madurez muestra las prácticas de las administraciones tributarias en las distintas etapas de desarrollo - desde el básico al de liderazgo. Este modelo es muy útil ya que, además de permitir a los funcionarios identificar el nivel de madurez su propia administración, presenta un camino a seguir para la administración (es decir, tratando de lograr las características que se encuentran en un nivel superior). Los autores y editores de este documento han tratado de hacer los modelos de madurez funcional y 'verticalmente' integrados a través de las secciones. Es decir, en la medida en que las administraciones tributarias se desarrollan a lo largo de la escala de madurez de un nivel a otro en una materia, es probable que similarmente lo harán en otras áreas. Por supuesto, puede haber excepciones.
- Describe el estado de las administraciones tributarias de la región LAC con respecto al tema específico de la materia y, en la medida de lo posible, en relación con el modelo de madurez de la sección, pero sin pretender en modo alguno evaluar o clasificar a los países individuales.
- Presenta directrices fundamentales en la forma de reglas prácticas, estándares de referencia, o preguntas que pueden proporcionar una indicación inicial de alto nivel de desempeño de la administración tributaria en un área en particular.

En otras palabras, si bien cada capítulo está diseñado como notas independientes de las "prácticas líderes", los capítulos siguen una estructura común y se combinan para formar un producto global y coherente. Si bien, se entiende de la existencia de puntos de controversia sobre muchos de estos temas y que las prácticas deben ser adaptados para ajustarse a los diferentes contextos nacionales, los autores

de los capítulos se han esforzado por presentar una guía detallada e inequívoca cuando sea posible. Los autores tienen la intención de que este producto provea una visión completa de las funciones y operaciones de la administración tributaria, incluida la orientación efectiva a ayudar a los administradores de impuestos y los donantes a conocer de las prácticas líderes, identificar las áreas con potencial de mejora, e identificar los pasos necesarios para seguir adelante.

## Capítulo 2. Marco Conceptual

*Arturo Jacobs*

El propósito de este capítulo es establecer el marco conceptual, o grandes aspectos de la administración tributaria – misión básica, funciones centrales, responsabilidades principales, y entorno operativo – que serán utilizados para guiar los capítulos restantes de este documento. Como se definió en el Capítulo 1, "los impuestos son los pagos obligatorios y sin contrapartida en el sector de las administraciones públicas" - una definición adoptada por la OCDE, el FMI y el Banco Mundial. La administración tributaria es la división del gobierno encargada de la recaudación de impuestos.

Cada uno de los aspectos principales de la administración tributaria es abordado plenamente en los capítulos subsiguientes. El propósito de este capítulo es destacar las características que merecen especial atención, incluyendo el concepto y la práctica de la autodeterminación y cumplimiento voluntario del pago de impuestos, lo que reduce el costo y la carga a los contribuyentes, el Número de Identificación Tributario (NIT), las cuentas corrientes de los contribuyentes, y los Sistemas Integrados de Información Tributaria (SIIT). El entorno operativo en el que la administración de impuestos realiza sus procesos de negocios también es descrito en esta sección. El "Entorno Operativo" incluye el desarrollo económico y tecnológico de un país, el ambiente facilitador de negocios, la complejidad del universo de contribuyentes que una administración tributaria debe controlar, y las relaciones de la administración tributaria y la coordinación con otras instituciones del gobierno y grupos del sector privado que se dedican a diversas actividades relacionadas con la administración tributaria.

Un modelo de madurez es presentado en este capítulo para describir el nivel general del desarrollo de cualquier administración tributaria. El modelo ha sido adaptado y aplicado en capítulos subsiguientes para describir cuatro niveles de madurez respecto a cada uno de los aspectos más importantes de la administración tributaria. Como es descrito más adelante, el "modelo de madurez" contiene conjuntos de características que describen las administraciones tributarias en varios niveles de madurez, de emergentes a líderes. Los administradores tributarios y profesionales del área interesados pueden utilizar estas características para evaluar su administración tributaria en particular, describir su nivel actual de madurez, y comprender los pasos necesarios para llevar la administración tributaria a un nuevo nivel de madurez. Los aspectos del modelo de madurez también pueden servir como "reglas de oro" a las que los funcionarios interesados pueden hacer referencia para llevar a cabo auto-evaluaciones de las fortalezas y debilidades de sus organizaciones.

### 2.1. Exclusiones de la Expresión "Administración Tributaria"

Este documento no discute la administración de los impuestos sobre el comercio internacional o la política fiscal.



### 2.1.1. Aduanas

Pocos países en el mundo han fusionado su administración tributaria y su administración aduanera nacional. Por ejemplo, un estudio de la OCDE<sup>4</sup> determinó que, a partir de 2010, sólo nueve países miembros de la OCDE habían fusionado sus administraciones tributarias y administración aduanera. En Latinoamérica, un estudio reciente realizado por el CIAT<sup>5</sup> encontró que siete de 17 países - Argentina, Brasil, Colombia, Guatemala, Honduras, México y Perú - han fusionado las administraciones tributarias y Aduanas. Con Países Caribeños incluidos – que no fueron incluidos en el estudio de la CIAT – las administraciones no fusionadas exceden a las fusionadas en una proporción de tres a uno. El estudio del CIAT concluyó que la fusión de las administraciones tributarias y Aduanas, después de ganar algún ímpetu al final de la década de 1990 e inicios del 2000, repentinamente se detuvo. Una de las posibles razones fue la reversión en Canadá en 2003 - un país visto como un modelo para la administración tributaria en la región - que había fusionado la administración aduanera y la administración tributaria nacional muchos años antes, pero decidió separarlas de nuevo. Otras razones incluyen el hecho de que las fusiones realizadas habían demostrado ser meras formalidades, en lugar de ser significativas en términos de las operaciones diarias.

Si la administración aduanera y la administración tributaria nacional deberían fusionarse se trata con mayor detalle en el Capítulo 4. Las mejores prácticas internacionales actuales – principio rector de este documento – sugieren administraciones separadas. El término "administración tributaria" en este documento no incluye a la administración aduanera. Esto, sin embargo, no disminuye la necesidad muy importante para ambas agencias, de establecer cooperación y coordinación regulares a través de memorándums de entendimiento y documentos legales que autoricen y formalicen acuerdos de intercambio de información en la medida prevista por ley, como se discute luego en este capítulo.

La decisión de los autores de excluir a la administración aduanera de este documento no está destinada a descontar la gran importancia de la administración aduanera en los países de Latinoamérica y el Caribe (LAC) en términos de ingresos fiscales. Sin embargo, los autores creen que un documento independiente sobre administraciones aduaneras sería probablemente el mejor enfoque y un emprendimiento que vale la pena.

### 2.1.2. Política Tributaria

Una decisión temprana fue hecha para excluir a la política tributaria de este documento, dado que sería de igual forma, una gran empresa en sí misma. La administración tributaria, sin embargo, juega una parte importante en el desarrollo y modificación de las políticas tributarias, requiriendo que su Departamento Legal monitoree, analice, y reporte de cerca sobre el impacto positivo o negativo de la política tributaria y la legislación en las operaciones de la administración tributaria, además de recomendar cambios.

---

<sup>4</sup> OCDE (marzo 2011), p. 15.

<sup>5</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y otros (2012), p. 13.

## 2.2. Funciones Centrales y de Apoyo de la Administración Tributaria

Las funciones centrales o de apoyo que una administración tributaria moderna realiza en sus operaciones directas son:

- Registro de contribuyentes – la recolección, registro y mantenimiento de la información básica de identificación del contribuyente en la base de datos principal de la administración tributaria que permite a la administración tributaria entender su base de contribuyentes y planificar de acuerdo a ello;
- Servicios al contribuyente – la información, formularios, publicaciones y educación tributaria que la administración tributaria ofrece a los contribuyentes para ayudarles a cumplir con sus obligaciones tributarias, para demostrar que son considerados clientes valiosos de la administración tributaria, y para reducir la necesidad de una implementación exhaustiva, teniendo en cuenta los recursos limitados;
- Procesamiento de las declaraciones de impuestos y sus pagos – los procesos y formularios diseñados por la administración tributaria para que los contribuyentes presenten sus declaraciones de impuestos y paguen sus obligaciones tributarias en las fechas especificadas, y los procesos utilizados por la administración tributaria para recibir, documentar, revisar, corregir si es necesario, y archivar las declaraciones de impuestos;
- Auditorías al contribuyente – los procesos utilizados por la administración tributaria para controlar el cumplimiento, mediante la selección de declaraciones de impuestos presentadas para auditar/verificar los ingresos, gastos y la información de respaldo declarada por el contribuyente y para realizar tasaciones adicionales que requieren cobro coercitivo;
- Objeciones del Contribuyente (recursos administrativos) – los procesos ofrecidos a los contribuyentes para primeramente disputar evaluaciones tributarias adicionales propuestas en foros dentro de las oficinas de campo de la administración tributaria;
- Apelaciones del contribuyente<sup>6</sup> – los procesos formales disponibles para los contribuyentes ante la ley para protestar sobre evaluaciones tributarias adicionales propuestas u otras acciones por parte de la administración tributaria en foros fuera de la jurisdicción directa de las oficinas de cumplimiento de la administración tributaria, incluyendo revisiones judiciales y audiencias;
- Recaudación de impuestos en mora (en contraposición con los pagos de impuestos corrientes) – los procesos de negocios utilizados por la administración tributaria para recaudar los impuestos vencidos, evaluados, y no pagados en la fecha prevista por la ley, incluyendo el uso de medidas coercitivas, tales como embargos, exacciones, y la incautación y venta de los bienes del contribuyente; e
- Investigaciones de defraudación fiscal – los procesos utilizados para investigar transacciones financieras declaradas por contribuyentes en sus declaraciones de impuestos en los casos en los que la administración tributaria tenga una causa razonable para sospechar que el contribuyente

---

<sup>6</sup> Las objeciones y apelaciones se analizan en conjunto en el capítulo 11. Sin embargo, hay una diferencia importante entre las dos. Las objeciones son revisadas por la administración tributaria, mientras que la toma de decisiones relativa a las apelaciones está fuera del ámbito de control de la administración tributaria.

ha cometido fraude tributario. Las investigaciones de defraudación fiscal también involucran casos de evasión de impuestos, cuando los contribuyentes sujetos a impuestos no registran, presentan y pagan sus impuestos.

Las funciones de apoyo proveen los recursos, soporte, y guías para el personal que realiza las funciones centrales. Estas funciones de apoyo son:

- Tecnología de la información – la informatización de los sistemas y procesos de negocios de la administración tributaria, y el establecimiento de redes de datos;
- Servicios legales – servicios prestados al personal técnico y de gestión por un comité de abogados de la administración tributaria, incluyendo la interpretación jurídica de las leyes y reglamentos tributarios, y la representación de la administración tributaria en todos los foros judiciales, incluidos las apelaciones tributarios;
- Recursos humanos – manejo de personal, entrenamiento, y funciones de desarrollo;
- Planificación presupuestaria y gestión de recursos (espacio físico, instalaciones y el manejo de otros inmuebles);
- Planificación estratégica y de operaciones – la formulación de planes estratégicos a largo plazo de la administración tributaria y la elaboración, implementación y monitoreo de planes operativos anuales para todos sus departamentos de acuerdo a los objetivos del plan estratégico;
- Auditorías internas – los procesos para conducir exámenes periódicos para asegurarse de que las regulaciones seleccionadas, las operaciones y los procedimientos administrativos y programas se ajustan a las normas especificadas y están siendo aplicados de manera eficiente y efectiva, incluyendo el análisis y verificación de las cuentas, transacciones financieras e informes; y
- Investigaciones de integridad – investigaciones sobre la conducta, como la supuesta o presunta corrupción, de cualquier miembro del personal de la administración tributaria.

Las funciones centrales y de apoyo cuentan con tres categorías generales de personal – personal de gestión, técnico, y administrativo. En países grandes con una gran población de contribuyentes y un gran número de personal en la administración tributaria, la administración tributaria se organiza en torno a una oficina sede, dos o más oficinas regionales, y múltiples oficinas de distrito/ campo. En países más pequeños, con menos contribuyentes y menos personal en la administración tributaria, no tienen oficinas regionales establecidas y sus funciones habituales son realizadas por la oficina sede. Las funciones de la sede y las oficinas regionales y de distrito o locales se discuten en el Capítulo 4. Cada una de las funciones centrales y de apoyo se describen detalladamente en su capítulo respectivo, al igual que las funciones de las categorías de dotación de personal y la división de funciones y responsabilidades entre la oficina sede, las oficinas regionales y las oficinas locales.

En muchos países de Latinoamérica y el Caribe, las administraciones tributarias organizan y dotan de personal a algunas funciones de apoyo de ingresos no fiscales. El personal generalmente proporciona información, ayuda, y servicios de recaudación para varias licencias y cuotas gubernamentales. Por

ejemplo,<sup>7</sup> si bien no tiene autoridad legal para ello, la Administración Tributaria de Jamaica provee información y asistencia en los siguientes procesos:

- Licencias de conducir y documentación de vehículos motorizados;
- Pago de multas de tráfico;
- Impuestos a la propiedad;
- Títulos para vehículos motorizados;
- Licencias de comercio; y
- Timbres e impuestos de transferencias.

Desafortunadamente, estas actividades van en detrimento de las funciones centrales y el desempeño de una administración tributaria moderna y deben ser reasignadas a otras agencias en Jamaica, como fue observado y recomendado por el FMI en su informe de la misión de 2010 y por otros asesores. Por lo tanto, a pesar de su práctica por parte de las administraciones tributarias de los países de Latinoamérica y el Caribe, este documento deja dichas funciones de apoyo fuera de discusión.

### 2.3. Misión Principal y Responsabilidades de la Administración Tributaria

Todos los gobiernos nacionales deben tener los ingresos necesarios para financiar las operaciones de sus diversos servicios, para proveer infraestructura y servicios para la población, para invertir en desarrollo económico, y para avanzar en otras prioridades. La misión principal de la administración tributaria es recaudar los ingresos fiscales adeudados y necesarios para sus gobiernos de los contribuyentes, bajo las leyes tributarias del país, sin obstaculizar el desarrollo del sector privado. Sus principales responsabilidades son:

- Facilitar y fomentar el cumplimiento voluntario del pago de impuestos de los contribuyentes de las leyes tributarias del país;
- Administrar las leyes tributarias justa e imparcialmente;
- Minimizar el costo y la carga de los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones tributarias;
- Monitorear el cumplimiento;
- Hacer cumplir las leyes tributarias en casos de no cumplimiento;
- Utilizar sus recursos de manera eficiente y efectiva; y
- Asegurarse de que los funcionarios tributarios desempeñen sus funciones con integridad y honestidad.

En la búsqueda de su misión, todas las administraciones tributarias se enfrentan a desafíos similares, como la forma de: ampliar la base tributaria mediante la continua captación de los no registrados y los no declarantes hacia el cumplimiento, fortalecer la organización y la gestión, controlar la evasión fiscal, mejorar la recaudación de impuestos, y facilitar el cumplimiento voluntario del pago de impuestos. El desafío más grande para cada administración tributaria es alcanzar y mantener un alto grado de

---

<sup>7</sup> Jacobs y otros (2012), p. 28-29.

cumplimiento voluntario del pago de impuestos, que puede ser facilitado por un enérgico servicio al contribuyente, programas de educación y medidas creativas para reducir al mínimo la carga de los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

### 2.3.1. Autodeterminación y Cumplimiento Voluntario del Pago de Impuestos

Hay tres métodos principales para determinar y tasar el monto de la obligación tributaria adeudada de cada contribuyente: (1) El proceso de tasación de los contribuyentes uno a uno, por parte del personal de la administración tributaria, por lo general en una oficina de la administración tributaria, mediante la presentación de la información imponible del contribuyente en los tiempos establecidos, (2) la autodeterminación y la declaración del contribuyente, y (3) la retención de impuestos por parte de terceros en la fuente. El primer método ha sido usado en países con administraciones tributarias con un desarrollo inicial, donde pocos contribuyentes están registrados en la base de datos del sistema administrativo. Dados los recursos limitados, este método es inadecuado, inefectivo, e ineficiente para manejar el cálculo de impuestos y el proceso de tasación de más de un porcentaje muy pequeño de la población contribuyente de cualquier país. Además, el enfoque uno a uno ha demostrado ser una puerta de entrada para la colusión y la corrupción entre los contribuyentes y el personal de la administración tributaria y debe ser evitado.

El segundo método, la autodeterminación y declaración del contribuyente, junto con programas de auditoría efectivos basados en la evaluación de riesgos y otros mecanismos de verificación por parte de la administración tributaria, es el método preferido para determinar y recaudar el monto de obligación tributaria adeudada de cada contribuyente. Para un sistema de autodeterminación, las leyes tributarias del país deben incluir disposiciones en el sentido de que los contribuyentes podrán: proporcionar a la administración tributaria los hechos sobre los que su obligación tributaria puede ser calculada, calcular la obligación tributaria ellos mismos; presentar una declaración de impuestos en las fechas de vencimiento especificadas mostrando y declarando el resultado del cálculo y el impuesto debido, y pagar el monto del impuesto adeudado en el momento de la declaración. En efecto, se espera que los contribuyentes cumplan por su cuenta las leyes tributarias del país (es decir, ejercen el cumplimiento voluntario del pago de impuestos, bajo el método de autodeterminación/declaración). Por supuesto, la complejidad habitual de las leyes tributarias en la mayoría de los países, junto con las bajas tasas de alfabetización en muchos países en desarrollo, causan que los contribuyentes confíen en los enérgicos y amplios programas de servicio al contribuyente de la administración tributaria y/o en la asistencia de profesionales tributarios con el fin de cumplir con sus obligaciones tributarias, como se explica más adelante en este capítulo.

El tercer método, la retención del impuesto en la fuente, se discute en el capítulo 3. Los ejemplos incluyen el requisito legal para los empleadores de determinar, retener y pagar al gobierno el impuesto sobre la renta de los salarios de los empleados y para los comerciantes de recaudar de los consumidores y pagar al gobierno impuestos al valor agregado o impuestos generales sobre las ventas.

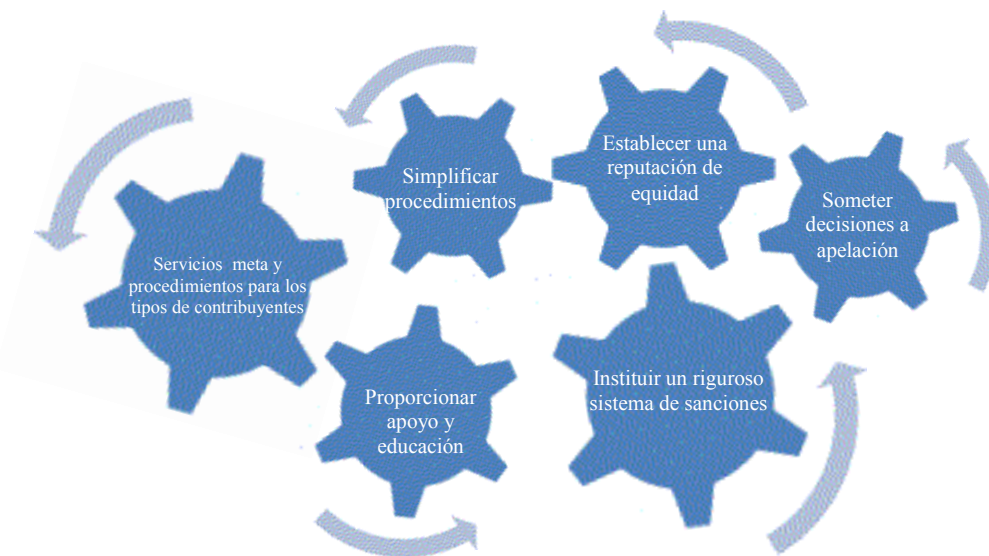
El objetivo primordial de cualquier administración tributaria es fomentar, facilitar, alcanzar y mantener un alto grado de autodeterminación y cumplimiento voluntario del pago de impuestos por parte de los

contribuyentes respecto a sus obligaciones tributarias. Un alto grado de cumplimiento voluntario del pago de impuestos en cualquier país permite a la administración tributaria concentrar sus recursos en identificar y lidiar efectivamente con aquellos contribuyentes que fallan en cumplir completamente con sus obligaciones tributarias. En efecto, una amplia autodeterminación y el cumplimiento voluntario del pago de impuestos de los contribuyentes, combinado con controles de conformidad y los programas de implementación que se basan en estrategias de evaluación de riesgos, permiten a la administración tributaria administrar con eficacia y eficiencia el sistema tributario mediante la reducción de los gastos administrativos y el aumento de los ingresos. Sin lugar a dudas, las administraciones tributarias más exitosas en el mundo fomentan, alcanzan y mantienen un alto grado de cumplimiento voluntario del pago de impuestos.

### 2.3.2. Medidas para Minimizar Costos y Cargas a los Contribuyentes

Por supuesto, un alto grado de cumplimiento voluntario del pago de impuestos entre todos los contribuyentes no "ocurre" simplemente. Le corresponde a la administración tributaria diseñar, implementar y practicar medidas complementarias para fomentar una cultura de autodeterminación y cumplimiento voluntario del pago de impuestos.

Figura 2.1. Medidas para fomentar el cumplimiento voluntario del pago de impuestos



Entre dichas medidas están los esfuerzos para minimizar el costo y la carga de cumplir con las leyes tributarias, así como proporcionar procedimientos generales simples y facilidades para que los contribuyentes presenten y paguen sus impuestos. Por ejemplo, los pequeños negocios, agricultores, y trabajadores independientes de países en desarrollo, así como en países desarrollados, representan un gran número de contribuyentes, pero puede que carezcan de libros apropiados y registros contables para determinar y auto-determinar sus responsabilidades tributarias. Por estas razones, es muy difícil y costoso para la administración tributaria gravar y recaudar los impuestos de estos grupos. Consecuentemente, muchos negocios pequeños en la economía informal simplemente evaden la "red"

de impuestos y no son gravados en absoluto. Para estos grupos, la administración tributaria puede diseñar, promover, y establecer esquemas del impuesto presunto que sean simples y opcionales, como: (1) tasaciones estándar para asignar sumas únicas de impuestos a los contribuyentes basados en la ocupación o actividad comercial; (2) tasaciones basadas en el ingreso estimado del contribuyente a partir de los indicadores o aproximaciones de riqueza específica a una profesión dada o actividad económica, donde los principales indicadores pueden variar desde la ubicación de la propiedad a los números de empleados calificados o la capacidad de asientos, (3) impuestos mínimos alternativos, tales como un impuesto mínimo independiente del nivel de ingreso o de la actividad económica del contribuyente, y (4) el pago de una suma global basada en el volumen de negocio de pequeñas empresas a ser declarado y presentado en una declaración de la renta de una sola página.

### Cuadro 2.1. Impuestos sobre el volumen de negocios para pequeñas empresas

Existen varias ventajas en un impuesto sobre el ingreso bruto. Puede aplicarse a todas las pequeñas empresas; impone un bajo impuesto a las empresas que están empezando; se reduce cuando las empresas experimentan momentos difíciles y aumenta cuando aumentan las ventas del negocio, requiere de empresarios para iniciar un rudimentario mantenimiento de registros que pueda actuar, al menos como un indicador aproximado de las utilidades de una empresa; y, puede ser diseñado para facilitar la transición y alentar a pequeñas empresas a ingresar a la economía formal.<sup>8</sup> Existen, sin embargo, desventajas. Los contribuyentes con la misma cantidad de ingresos netos pagarán la misma cantidad de impuestos, si su ingreso bruto es el mismo. En consecuencia, la percepción de equidad en el sistema tributario se puede perder.

Para los contribuyentes de empresas sujetas al impuesto sobre el valor agregado (IVA), las administraciones tributarias pueden y deberían establecer plazos y requisitos para la declaración de impuestos variables para reducir el costo y la carga de los pequeños y medianos contribuyentes. Incluso para los grandes contribuyentes, quienes deberían y generalmente están obligados a presentarlos mensualmente, los formularios de impuestos pueden simplificarse a través de rediseños que eliminen el requisito de adjuntar datos superfluos. Por ejemplo, un sistema de presentación de formularios simplificado puede simplemente exigir una lista de proveedores y clientes registrados, el total de compras y ventas, y el total de impuestos pagados y percibidos – y evitar que se requiera información superflua, como listas de todas las ventas que algunas administraciones tributarias requieren a pesar de que no son necesarias para las verificaciones de auditoría.

Además, para que prospere el cumplimiento voluntario del pago de impuestos, la administración tributaria debe ofrecer una amplia variedad de servicios de alta calidad a los contribuyentes y programas de educación para contribuyentes con un personal dedicado para demostrar que aquellos contribuyentes que cumplan voluntariamente son respetados y tratados como clientes valiosos por su gobierno. Un personal dedicado exclusivamente a los Servicios del Contribuyente está obligado a:

- Ayudar y asesorar a los contribuyentes en la comprensión de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias;

<sup>8</sup> Daniel (2009), p. 43.

- Atender las ventanillas públicas, teléfonos y proporcionar un alto nivel y calidad de ayuda a los contribuyentes;
- Responder con prontitud a las consultas por escrito acerca de cuestiones tributarias, requisitos de procedimientos, etc.;
- Asegurarse de que los suministros adecuados de folletos explicativos e informativos, guías, formularios de declaración de impuestos, formularios de ingresos, IVA y registro de impuestos al consumo y otros materiales estén disponibles en oficinas de acceso público;
- Llevar a cabo actividades de educación al contribuyente (por ejemplo, orientaciones en el aula sobre leyes de impuestos para los importadores) y visitas in situ para asesorar a los contribuyentes acerca de maneras eficaces para establecer y mantener libros y registros correspondientes a las obligaciones tributarias;
- Resolver los problemas de los contribuyentes con prontitud; y
- Explicar objeciones administrativas y procedimientos de recursos formales de apelación de los contribuyentes para disputar liquidaciones tributarias propuestas y otras acciones de la administración tributaria.

Al mismo tiempo, la administración tributaria debe continuamente explorar y ejecutar enérgicos programas de cumplimiento, vigilancia y aplicación destinados a los contribuyentes que no se encuentren en pleno cumplimiento en cualquier momento dado para reducir la carga a los contribuyentes que cumplen de forma voluntaria. Sin embargo, incluso el personal de cumplimiento/ejecución dedicado a sus deberes debe fomentar el cumplimiento voluntario del pago de impuestos. Para ello, deben cumplir sus funciones de una manera que demuestre el debido respeto y cortesía a los contribuyentes y a terceros.

Otro incentivo para el cumplimiento voluntario del pago de impuestos de los contribuyentes es un sistema de sanciones fuerte pero justo en caso de incumplimiento. Las leyes fiscales del país deben establecer sanciones financieras sustanciales a la no-declaración, el impago y el pago insuficiente de las obligaciones tributarias; la sub-declaración de ingresos, y el no mantenimiento de libros y registros adecuados, como es requerido por la ley tributaria. Además, las leyes tributarias deben establecer sanciones severas al fraude tributario y condenas a la evasión de impuestos, incluyendo el encarcelamiento. Las condenas de los contribuyentes por fraude y evasión de impuestos deben ser altamente publicitadas al público en general como fuertes ejemplos de consecuencias para aquellos que no cumplan voluntariamente con sus obligaciones tributarias.

El establecimiento de una reputación de eficiencia y eficacia en la administración tributaria ayuda a promover el cumplimiento voluntario del pago de impuestos. La administración tributaria establece una reputación cuando, minimiza continuamente el riesgo potencial de pérdidas de ingresos, mediante la identificación y priorización de sus actividades de vigilancia al cumplimiento y de auditorías de verificación. La administración tributaria debe centrarse primero en los contribuyentes más grandes del país, que contribuyen entre el 60-75 por ciento de los ingresos fiscales, luego en los medianos contribuyentes, y así sucesivamente. Además, la administración tributaria establece una reputación de eficiencia y eficacia cuando diseña, implementa y utiliza los sistemas de gestión de riesgos y casos para



asegurarse de que su personal trabaja continuamente en los casos de auditoría y recaudación que tienen el más alto riesgo de error y/o pérdida potencial de ingresos para el gobierno. Al mismo tiempo, en los sistemas basados en el riesgo, los contribuyentes que generalmente cumplen plenamente con sus obligaciones tributarias no son seleccionados para auditorías innecesarias, lentas y costosas y otras verificaciones - un mensaje indirecto pero poderoso de que los contribuyentes que cumplen voluntariamente, son tratados como clientes valiosos.

Un incentivo final para que los contribuyentes cumplan voluntariamente con las leyes fiscales es saber que la administración tributaria tiene una reputación de administrar las objeciones administrativas y los programas de apelaciones de manera justa e imparcial para que los contribuyentes disputen tasaciones propuestas y otras acciones de la administración tributaria.<sup>9</sup>

## 2.4. Ambiente Operativo

El propósito de esta sub-sección es describir el entorno operativo en el que la administración tributaria lleva a cabo sus procesos de negocios. Las administraciones tributarias de todo el mundo se enfrentan a poderosas oportunidades así como a los desafíos de utilizar las tecnologías informáticas modernas en todas sus operaciones. Para los países en desarrollo, las oportunidades que ofrece la tecnología son más difíciles de alcanzar y los desafíos son mayores por varias razones, de los cuales el mayor es una inadecuada asignación de presupuestos. Más allá de las limitaciones de la tecnología y los presupuestos insuficientes, las administraciones tributarias de los países en desarrollo se enfrentan a enormes desafíos adicionales, tales como la complejidad de la población contribuyente y la economía informal o "subterránea" generalmente grande, la necesidad de elaborar diferentes servicios a medida y estrategias de cumplimiento para pequeños, medianos, y grandes contribuyentes para la gestión eficaz del riesgo, y la necesidad de establecer y mantener relaciones positivas y productivas y coordinación con otras instituciones en todos los niveles, tales como la administración aduanera, la judicatura, el mundo académico, así como varios grupos del sector privado, como Cámaras de Comercio, asociaciones nacionales e internacionales de contadores, abogados, empresas y asociaciones profesionales.

En los países desarrollados, las administraciones tributarias han adoptado rápidamente mejoras tecnológicas utilizadas en el sector privado, tales como el comercio electrónico, los sistemas de telefonía interactiva, y la captura de datos mediante el escaneo o la toma de imágenes digitalizadas de documentos en papel. Las autoridades tributarias se han estado moviendo rápidamente para rediseñar sus procesos de negocios básicos y para implementar rápidamente métodos electrónicos de recepción, procesamiento y métodos de entrega. Las autoridades tributarias han estado facilitando un mayor uso del Internet para la transmisión de información y el acceso a formularios de impuestos por parte de los contribuyentes. También han estado implementando métodos telefónicos interactivos para que los contribuyentes presenten sus declaraciones de impuestos y resuelvan las consultas y problemas de cuentas de impuestos. Por otra parte, han desarrollado y utilizado en gran medida métodos de

---

<sup>9</sup> Aunque no está dentro de la competencia de la administración tributaria, existe otro incentivo para que los contribuyentes cumplan voluntariamente – gastos públicos efectivos, transparentes, bien orientados, y eficientes. El principal incentivo para los contribuyentes es conocer que los ingresos fiscales son bien utilizados.

investigación de almacenamiento de datos para complementar a las herramientas tradicionales de cumplimiento. Las interfaces directas con las fuentes de información, es decir, con sistemas de información externos, se están volviendo más y más comunes.<sup>10</sup>

Las administraciones tributarias en la mayoría de los países en desarrollo también se enfrentan a muchos obstáculos externos en el camino hacia la modernización de sus organizaciones. Por ejemplo, todavía se enfrentan a la debilidad de las instituciones legales/regulatorias, a políticas fiscales obsoletas, a normas, reglamentos y niveles inadecuados o inexistentes de compensación para atraer y retener al personal calificado de la administración pública, a la ausencia de normas contables y profesionales internacionales, que son indispensables a efectos tributarios, y a la falta de instituciones y normas financieras y bancarias modernas. Los equipos de computación, redes de datos, y las líneas de comunicación son todavía escasos y costosos en muchos países, y los gobiernos tienen recursos financieros muy escasos para su adquisición. Por lo tanto, los sistemas de declaración electrónicos y por Internet, los sistemas electrónicos de pago y transferencia de fondos, y los sistemas integrados de datos de la administración tributaria que permiten el procesamiento de formularios electrónicos – entre las muchas herramientas de "la canasta de opciones" que están siendo ampliamente adoptadas por las administraciones tributarias de los países desarrollados – son opciones disponibles sólo en un grado limitado para las administraciones tributarias de muchos países en desarrollo que participan en las primeras etapas de los esfuerzos de modernización de las tecnologías de información.<sup>11</sup>

La administración tributaria debe aprender no sólo a hacer frente, sino a navegar continuamente con éxito en su difícil entorno operativo para alcanzar su misión básica y realizar con éxito sus principales responsabilidades.

#### 2.4.1. Economía Subterránea

El problema de la economía "subterránea" es un problema grave para las administraciones tributarias de todo el mundo. En los países en desarrollo, en particular, el número de "no declarantes" es muy alto. "No declarantes" son los contribuyentes, que deben registrarse para el pago de impuestos, pero nunca lo han hecho, y en consecuencia han escapado de pagar sus obligaciones tributarias por completo. Llevan a cabo sus negocios o profesiones "pasando desapercibidos" y obran en gran parte sin ser detectados. Las administraciones tributarias tienen el enorme y permanente desafío de ampliar la base tributaria identificando continuamente un gran número de no declarantes y poniéndolos en cumplimiento, disminuyendo así la carga a los contribuyentes que cumplen de forma voluntaria.

Hay un sinnúmero de herramientas administrativas que las administraciones tributarias pueden utilizar para llevar a los contribuyentes no registrados o no declarantes a la red tributaria.<sup>12</sup> Por ejemplo, una herramienta efectiva para identificar a los no declarantes y verificar la exactitud de los reportes de ingresos y gastos por parte de los contribuyentes es una legislación que permita a la administración tributaria recibir y combinar los datos financieros de terceros de los contribuyentes a su archivo maestro

<sup>10</sup> Jacobs (2003), p. 2.

<sup>11</sup> Idem, p. 3.

<sup>12</sup> Estas cuestiones son abordadas en el Capítulo 7.

y montar programas de cumplimiento para las omisiones y discrepancias.<sup>13</sup> Esta legislación requiere que las instituciones financieras, los contratistas y los empleadores presenten datos financieros de terceros de forma rutinaria, como datos sobre el pago de intereses, dividendos, salarios y otros pagos. Desafortunadamente, dicha legislación no existe en muchos países en desarrollo. Esta cuestión se aborda en el Capítulo 3.

#### 2.4.2. Segmentación de los Contribuyentes

Como se mencionó anteriormente, las administraciones tributarias deben elaborar diferentes servicios a medida y estrategias de cumplimiento para pequeños, medianos, y grandes contribuyentes para una gestión eficaz del riesgo. Por lo tanto, a lo largo de los años, cada vez más administraciones tributarias han desarrollado e implementado estrategias para el control de su universo de contribuyentes por medio de segmentos de tipo de contribuyentes. La estrategia más común de segmentación ha sido el establecimiento de una Oficina de Grandes Contribuyentes (OGC) para controlar y proporcionar servicios a aquellos contribuyentes que en conjunto representan el 60-75 por ciento de los ingresos fiscales totales del gobierno cada año. La inclusión en el programa OGC es generalmente determinada por el gran valor anual del volumen de negocio y/o el monto de obligación tributaria de los contribuyentes en los anteriores dos años o más, además de otros criterios. La naturaleza del negocio también es un factor. Por ejemplo, en muchos países, todos los contribuyentes de ciertas industrias— como las instituciones financieras y la minería - son incluidos en el programa de OGC, independientemente de su volumen de negocio y su tamaño real.

Una segmentación adicional de los contribuyentes ha sido extendida recientemente en algunos países para diseñar e implementar estrategias y oficinas de control de los contribuyentes de mediano tamaño, que por lo general contribuyen en torno al 10-15 por ciento de los ingresos fiscales anuales del gobierno. Los medianos contribuyentes tienen estructuras menos formales y muchos negocian principalmente en efectivo, lo que resulta en más oportunidades para la sub-declaración de ingresos. Las Oficinas de Medianos Contribuyentes (OMeC) controlan, de forma predeterminada, a los contribuyentes que no son cubiertos por la OGC ni son considerados pequeños contribuyentes.

Los pequeños contribuyentes, como hemos dicho, son con mucho, el segmento de contribuyentes más grande en la mayoría de los países, y también el más difícil de controlar debido a su gran número y su falta de un adecuado mantenimiento de registros. En lugar de aplicar escasos recursos para la auditoría y cumplimiento a esta población contribuyente, se han introducido estrategias de impuestos presuntos en muchos países, como se ha descrito anteriormente, lo que permite que estos contribuyentes opten por pagar, por ejemplo, una liquidación estimada basada en la ocupación; una liquidación estimada basada en la actividad generadora de los ingresos; un impuesto mínimo; o un impuesto simple sobre las ventas, en lugar de estar sujetos a requisitos tributarios más complejos. El Capítulo 3 recomienda que las leyes tributarias del país autoricen a la administración tributaria el diseñar e implementar planes de presunción efectivos para pequeños contribuyentes, que se publicarán en los reglamentos. La tributación presunta se considera un método óptimo para frenar el incumplimiento generalizado sin

---

<sup>13</sup> El Capítulo 9 cubre una variedad de temas y programas de cumplimiento para lidiar con la economía subterránea.

emplear recursos públicos excesivos, ya que aborda las preocupaciones tanto del contribuyente como de la autoridad tributaria. La tributación presunta ofrece a los contribuyentes una opción simplificada para el cumplimiento tributario sin requerir de una total transparencia financiera. Aunque los regímenes del impuesto presunto pueden lograr una simplificación importante, también pueden resultar en cargas tributarias desiguales. Se debe tener cuidado para asegurar que un cierto nivel de equidad se preserve – por ejemplo, que todos los contribuyentes con niveles similares de ingreso puedan optar al régimen presuntivo (preferido), o que todos los contribuyentes con niveles similares de ingresos paguen un monto similar de impuestos, ya sea bajo el régimen simplificado o no.<sup>14</sup>

Uno de los inconvenientes de un exceso de segmentación de los contribuyentes es la duplicación y fragmentación de las unidades funcionales de la administración tributaria. Por ejemplo, las OGCs no sólo realizan auditorías y recaudaciones con su propio personal de auditorías y recaudaciones, sino que también proporcionan servicios tributarios a los grandes contribuyentes con su propio personal de servicios al contribuyente. Para asegurar la aplicación uniforme de la ley y la percepción de equidad, cuando las OMeCs también están segmentadas para controlar a los medianos contribuyentes, el personal funcional debe estar establecido igualmente en las OMeCs para los servicios de auditoría, recaudación y servicios al contribuyente. Del mismo modo, y al mismo tiempo, las unidades funcionales deben mantenerse para el control de los pequeños contribuyentes.

### 2.4.3. Coordinación y Cooperación con Grupos de los Sectores Público y Privado

Hay muchas agencias gubernamentales e instituciones de diversos niveles que desempeñan funciones importantes de apoyo a la administración tributaria. Por ejemplo, las actividades financieras de los importadores y exportadores y los datos correspondientes en las declaraciones que la Aduana documenta y mantiene son de vital importancia para la administración tributaria en su programa de verificación de auditorías y otras actividades de cumplimiento. Del mismo modo, parte de la información mantenida por la administración tributaria aplicable a los importadores y exportadores es importante para la Aduana para sus propios fines de evaluación. A menudo, sin embargo, existen restricciones legales muy estrictas para el intercambio de información entre ambos organismos, a pesar de que ambos están por lo general en el Ministerio de Hacienda y, en algunos casos, pueden incluso estar bajo el mismo director.<sup>15</sup> Por lo tanto, es muy importante que los directores de ambos organismos establezcan una cooperación y coordinación permanente a través de memorándums de entendimiento y documentos legales que autoricen y formalicen acuerdos de intercambio de información en la medida prevista por la ley. En algunos casos, una cooperación y coordinación conjunta entre los dos organismos puede ser necesaria para introducir y promulgar leyes que aseguren que los datos más pertinentes para cada uno sean compartidos.

Los funcionarios de la administración tributaria también deben trabajar en coordinación con los funcionarios del Ministerio de Hacienda para identificar y cultivar relaciones positivas con funcionarios

<sup>14</sup> La última es una forma de equidad "horizontal". La equidad "vertical", entre contribuyentes con diferentes niveles de ingresos, está más allá del espectro de esta discusión.

<sup>15</sup> El Capítulo 4 aborda la separación de la Aduana de la administración tributaria doméstica.

del parlamento u otros organismos legislativos, que pueden ser "campeones" para liderar las iniciativas legislativas de importancia vital para la administración tributaria. Un ejemplo de esto es un proyecto de ley para autorizar que la administración tributaria y las tecnologías informáticas permitan a la administración recibir y combinar de forma rutinaria datos financieros de terceros. El Capítulo 3 cita varios otros ejemplos.

Hay muchas otras instituciones públicas a nivel local, regional y nacional en la mayoría de los países que registran información sobre las personas naturales, sociedades y empresas relacionadas con el registro, licitaciones públicas, compras, alquileres, licencias, etc. – información que es muy importante para todos los aspectos de las actividades de cumplimiento de la administración tributaria. Por lo tanto, es de gran interés e importancia para la administración tributaria el buscar y establecer relaciones positivas con estas instituciones para poder acceder a la información de manera permanente.

Las instituciones judiciales que habitualmente se ocupan de los casos de administración tributaria – apelaciones, juicios en casos de fraude, juicios civiles relativos a temas de cumplimiento, etc. – requieren una atención permanente y especial por parte de la administración tributaria para cultivar y establecer relaciones positivas. Desafortunadamente, en muchos países, no es raro que los casos de apelación de las evaluaciones propuestas – a menudo relacionados con los grandes contribuyentes, con una gran cantidad de dinero en juego – permanezcan durante años sin recibir atención por parte de los jueces. En muchos, si no la mayoría de los países en desarrollo, los jueces pueden no estar familiarizados con las leyes fiscales y ser reacios a escuchar los casos. Incluso cuando los tribunales reciben apelaciones, fraudes y otros casos de impuestos que han sido bien desarrollados e investigados por expertos técnicos y jurídicos de la administración tributaria, los resultados negativos no son inusuales. Por lo tanto, es responsabilidad de la administración tributaria el ser proactivos en el establecimiento de relaciones positivas y la coordinación con los actores judiciales pertinentes. Por ejemplo, los abogados especialistas de la administración tributaria y los auditores tributarios con experiencia pueden ofrecer y proporcionar capacitación en aula sobre legislación fiscal a los jueces, y también pueden estar a disposición de los jueces según se requiera para discutir temas y cuestiones técnicas.

La administración tributaria también debe ofrecer foros periódicos para Cámaras de Comercio, grupos industriales, asociaciones empresariales y profesionales, y otros grupos de manera que compartan sus puntos de vista y preocupaciones sobre las leyes fiscales del país, las prácticas de la administración tributaria, y demás cuestiones que impactan negativamente en sus respectivos miembros. De estos grupos, las asociaciones constituidas de contadores públicos o grupos similares cuyos profesionales tributarios preparan y presentan declaraciones de impuestos y representan legalmente a los contribuyentes en auditorías, recaudaciones, objeciones, apelaciones y casos de fraude tributario merecen una especial atención por parte de la administración tributaria. Debido al volumen de los contribuyentes que representan colectivamente – sobre todo grandes y medianos contribuyentes – incluso podrían considerarse como "socios informales" en la administración de las leyes tributarias. Ellos también deben tener la oportunidad de expresar sus puntos de vista a la administración tributaria sobre los problemas y cuestiones, y la administración tributaria tiene la obligación de revisar estos

temas y tomar medidas correctivas con prontitud, siempre que sea necesario. Las prácticas internacionales líderes requieren que las administraciones tributarias establezcan un foro regular y periódico para reunirse con profesionales tributarios.

Ya que casi siempre representan a múltiples contribuyentes y/o preparan múltiples declaraciones de impuestos personales y de negocios para los contribuyentes, los profesionales contribuyentes individuales (contadores, profesionales del derecho, etc.) son partes interesadas muy importantes para la promoción y el mantenimiento del cumplimiento voluntario del pago de impuestos entre los contribuyentes que representan. Mientras que su primera responsabilidad es con sus clientes, la gran mayoría de los profesionales tributarios cumple con las normas y consideraciones éticas, incluyendo la responsabilidad hacia sus respectivos gobiernos de cumplir con la ley, los reglamentos y las decisiones que rigen su campo de práctica tributaria.

Por desgracia, en particular en los países en desarrollo, los profesionales tributarios a menudo no reciben un trato y servicios eficaces y eficientes por parte de la administración tributaria.

#### Cuadro 2.2. Servicios al contribuyente en Curazao antes del 2008

El servicio inadecuado proporcionado por la administración tributaria a los profesionales tributarios y los contribuyentes en Curazao en el 2008 es representativo del nivel de servicio que los profesionales tributarios encuentran habitualmente en muchos países en desarrollo. En Curazao, justo antes y en cualquier "día pico" (fechas de vencimiento de las declaraciones tributarias y pago de impuestos mensuales/trimestrales), las colas muy largas en los locales de atención al contribuyente de la administración tributaria dieron como resultado un tiempo de espera excesivo, altos costos e insatisfacción entre los contribuyentes. Para disgusto de los contribuyentes y profesionales tributarios por igual, se requería que los profesionales de impuestos esperaran en fila junto a los contribuyentes individuales. Los contribuyentes individuales esperaban mucho más tiempo del que era necesario, ya que los profesionales tributarios entregaban documentos y pagos de múltiples clientes para su aceptación y validación.

Situaciones similares se han observado en otros países de Latinoamérica y el Caribe y en muchos otros países de todo el mundo en los últimos años. Algunos países simplemente han establecido un punto de entrega separado para los profesionales de impuestos, lejos de la zona de servicios al contribuyente.

### Cuadro 2.3. Centro de representantes del contribuyente de Puerto Rico

Con el fin de proporcionar el nivel de servicio necesario para los profesionales tributarios, la Sub Secretaría de Rentas Internas de Puerto Rico estableció el Centro de Representantes del Contribuyente en San Juan en 2000 y fue dotada con cinco técnicos de servicio al contribuyente. El Centro estaba separado de los centros regulares de servicio al contribuyente. Los números de teléfono y fax del centro no se publicaron de forma general, pero fueron puestos a disposición de los profesionales tributarios. Técnicos tributarios en el centro tramitaban y resolvían los casos más difíciles y complejos, en particular los casos de análisis más complejos de cuentas fiscales de grandes empresas, corporaciones y múltiples clientes de los profesionales tributarios. Una vez que se resolvían los casos, las resoluciones eran comunicadas a los representantes por fax, teléfono, correspondencia, y en ocasiones, mediante visitas personales por parte de los profesionales del centro. El Centro había crecido hasta tener 22 técnicos en el 2004. La congestión, la irritación y el costo para todas las partes implicadas en las instalaciones regulares de servicio al contribuyente se redujeron considerablemente y la Sub Secretaría de Hacienda y los profesionales estaban igualmente satisfechos con los resultados de los servicios especiales del centro.<sup>16</sup>

Por último, las universidades constituyen otro grupo de instituciones que son dignas de especial atención por parte de la administración tributaria.

### Cuadro 2.4. Colaboración con el ambiente académico en El Salvador

El ambiente académico puede ser un socio muy valioso para la administración tributaria. Una asociación entre la Dirección General de Ingresos Internos (DGII) de El Salvador y el ambiente académico es un buen ejemplo. En 2003, la DGII estaba experimentando déficits presupuestarios graves que habían hecho difícil financiar el personal necesario para llevar a cabo muchos de los objetivos del programa. El programa de servicio al contribuyente fue golpeado con especial dureza. En "días pico" – las fechas límites de declaración de impuestos y pago de impuestos – las colas de los contribuyentes en los centros de atención al contribuyente de todo el país eran extremadamente largas. In situ, los gerentes de línea tenían que desviar continuamente al personal de auditoría y otros miembros del personal de cumplimiento de los contribuyentes de su trabajo regular para proveer servicio a los contribuyentes. Por lo tanto, los programas de auditoría y otros programas de cumplimiento de los contribuyentes, ya con una falta persistente de personal, sufrían efectos más adversos, año tras año.

A partir de 2003, la DGII comenzó a recurrir a las universidades para complementar su escasa dotación de personal. Para graduarse, las autoridades universitarias requerían que los estudiantes universitarios de El Salvador completaran un año de servicio público. La DGII, en colaboración con el ambiente académico, reclutó a 300 estudiantes en 2003 y 500 en 2005. Los estudiantes fueron asignados para apoyar diversas funciones del programa, en particular el programa de Atención al Contribuyente. Los estudiantes también fueron asignados como asistentes al personal técnico de los programas de Auditoría y de Contribuyentes no declarantes.

<sup>16</sup> Jacobs (2009), p. 1.

Al recurrir sobre todo a estudiantes de último año de carreras como economía, contabilidad, derecho, y ramas afines, la DGII no sólo reclutó a los estudiantes más probablemente familiarizados con el trabajo de la DGII, sino también a estudiantes que podrían convertirse en buenos candidatos para el empleo indefinido. Los estudiantes fueron entrenados durante tres días sobre la ley de impuestos relacionada a las tareas del programa funcional que llevarían a cabo y sobre algunas técnicas de trabajo, tales como la verificación de los registros sobre el cumplimiento de los contribuyentes. Si los tres días de entrenamiento eran suficientes fue objeto periódico de debate. Sin embargo, la DGII tuvo la suerte de tener a los estudiantes a su disposición. El costo para la DGII (Gobierno) era de sólo \$8 por día por cada estudiante. Los ratios costo/beneficio en los programas de atención al contribuyente, de auditoría y de no declarantes fueron analizados y reportados con frecuencia y probaron consistentemente ser muy favorables. Se hicieron planes para contratar a 700 y más estudiantes en el 2006 y más adelante.

Los déficits presupuestarios son una forma de vida, especialmente en los países en desarrollo. La colaboración de los administradores tributarios con el mundo académico para que los estudiantes pasen un año en el servicio público como requisito para la graduación es una estrategia "ganar-ganar" para las universidades, los estudiantes, las administraciones tributarias y los contribuyentes. Los estudiantes se benefician del empleo temporal y la experiencia laboral práctica; las administraciones tributarias reciben el apoyo de personal muy necesario; los países reciben un servicio público por parte de miles de estudiantes; y los contribuyentes disfrutan de un mejor servicio (al contribuyente).<sup>17</sup>

## 2.5. Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT)

El Capítulo 12 aborda las tecnologías de la información en profundidad. Esta sub-sección no pretende abordar a los aspectos técnicos de las tecnologías informáticas, sino que abarca el marco conceptual de lo que los usuarios necesitan para el diseño e implementación de un SIIT computarizado. La intención aquí es describir, para las administraciones tributarias de los países en desarrollo, los componentes funcionales, sistemas de datos y redes de comunicaciones que deben ser reunidos para constituir un SIIT, para apoyar los esfuerzos de modernización de las operaciones – de nuevo, desde el punto de vista de los usuarios.

El objetivo general de los esfuerzos de modernización de las tecnologías de la información es el desarrollo de un SIIT que reúna la mayor parte de la información que las administraciones tributarias necesitan, para lograr operaciones exitosas de una manera que facilite el acceso y utilización por parte de los usuarios finales. El diseño del sistema general debe abordar aplicaciones eficaces para varios tipos de impuestos generalmente gravados en los países en desarrollo, incluyendo el IVA o impuesto sobre las ventas, el impuesto sobre la renta individual, los impuestos sobre las rentas/ganancias de las empresas, los impuestos al consumo, los impuestos sobre la propiedad y los impuestos de transferencia de bienes.

A pesar de los enormes desafíos en el entorno del funcionamiento descrito anteriormente, las administraciones tributarias de los países en desarrollo todavía tienen que poner en marcha sus esfuerzos de modernización a través de mejoras tecnológicas para ayudar a satisfacer las necesidades

<sup>17</sup> Idem, p. 1.



críticas, permanentes y cada vez mayores de sus gobiernos, de suficientes ingresos fiscales para financiar sus operaciones. En las primeras etapas de diseño e implementación de soluciones modernas de tecnologías de la información, éstas deben sustituir a los sistemas que son todavía en gran parte manuales.<sup>18</sup> A lo sumo, las administraciones tributarias suelen contar sólo con un puñado de equipos de computación en algunas de las oficinas, muchos de ellos viejos equipos con el soporte de tecnología obsoleta. Con todo, el diseño e implementación de sistemas de información y redes modernos, computarizados e integrados es indispensable para cumplir con todos los grandes desafíos.

Cinco retos constantes, que enfrentan todas las administraciones tributarias y dominan sus operaciones, fueron citados anteriormente. El éxito en el diseño e implementación de un SIIT computarizado es esencial para la superación de estos cinco desafíos, como son ilustrados brevemente en los siguientes ejemplos:

### *Ampliar la Base Tributaria*

Un SIIT computarizado es necesario para implementar un sistema de numeración del contribuyente que controle la emisión de un NIT único para todos los contribuyentes. El NIT es un primer paso necesario para establecer un "archivo maestro de todos los contribuyentes" y definir cualquier base tributaria significativa, conforme a las leyes tributarias existentes en el país. Los sistemas computarizados también son indispensables en la preparación para la conversión y la implementación de un sistema NIT nuevo o revisado (por ejemplo, en el almacenamiento y seguimiento de las listas de pre-registro de los contribuyentes potenciales derivadas de varias fuentes). Las administraciones tributarias deben asignar un solo NIT a cada contribuyente para todos los impuestos, en lugar de dar números diferentes a un mismo contribuyente para los diferentes tipos de impuestos.

Estudios de cumplimiento modernos que tienen como objetivo ampliar la base tributaria, también requieren del uso de una base de datos computarizada para reunir y rastrear la información del estudio, así como para importar datos almacenados electrónicamente en otros sistemas, cuando sea posible, a fin de facilitar el cotejo de la información e identificar potenciales nuevos contribuyentes.

### *Fortalecer la Organización y Su Gestión*

Un SIIT computarizado apoya los esfuerzos para fortalecer la organización y la gestión de la administración tributaria. El diseño e implementación de sistemas administrativos que permitan la gestión con datos críticos para planificar y monitorear operaciones y avances en los objetivos, la medición del desempeño, fijación de presupuestos, la contabilidad, la gestión de personal y la gestión de activos es muy importante para lograr este objetivo.

---

<sup>18</sup> La administración tributaria puede necesitar mejorar sus procesos mediante el análisis y la re-ingeniería, en lugar de simplemente automatizar procedimientos manuales de mala calidad.

### *Control de la Evasión de Impuestos*

Un SIIT que recoja y enlace con precisión la información de todos los pagos y responsabilidades dentro del sistema tributario, con aranceles y pagos aduaneros, con tributación y propiedad de la tierra, y con el registro de vehículos motorizados es una increíble fuerza contra la evasión de impuestos. Experiencias en los países que tienen la capacidad de hacer consultas y comparar estos datos revelan continuamente muchas incidencias de potencial evasión de impuestos. Por ejemplo, la auditoría a los contribuyentes, que pagan relativamente poco impuesto sobre la renta, pero que son identificados en los sistemas relacionados como propietarios de varias empresas rentables y uno o más automóviles caros, a menudo revelan una importante sub-declaración de ingresos y dan lugar a un proceso (y/o sanciones severas) por evasión de impuestos.

Los procedimientos modernos de selección de auditoría basados en análisis de riesgos requieren de sistemas informáticos efectivos e integrados para aplicar los criterios de selección de auditoría para un impuesto específico o impuestos cruzados. Sin embargo, el cotejo de la información sólo es efectivo dado un almacenamiento exacto y completo de la información sobre la mayoría o sobre todos los impuestos de cada contribuyente, lo cual es imposible de lograr con los sistemas manuales. Cuando los contribuyentes llegan al reconocimiento de que la autoridad tributaria tiene la posibilidad de cotejar la información de forma rutinaria mediante un sistema computarizado, hay un impacto positivo en el control de la evasión de impuestos.

### *Mejorar la Recaudación de Impuestos en Mora*

La situación actual en muchos países exige el cobro de impuestos en mora con libros mayores en papel y sistemas de contabilidad muy poco fiables. A menos que haya una imagen precisa de las obligaciones abiertas de los contribuyentes, es muy difícil hacer frente a los contribuyentes para recaudar impuestos que pueden o no estar en mora. Un SIIT puede identificar fácilmente los montos en mora y calcular y aplicar sanciones e intereses correspondientes, cuando fueren solicitados por los funcionarios autorizados. La producción automática y la emisión de avisos a los contribuyentes en forma periódica con la precisa información recogida mejora en gran medida las recaudaciones de los montos adeudados. Para aquellas notificaciones que no logren obtener la recaudación en su totalidad, la autoridad tributaria puede identificar fácilmente las cuentas en mora y asignar personal de campo para su aplicación.

### *Facilitar el Cumplimiento Voluntario de Pago de Impuestos*

Un SIIT efectivo es una de las herramientas más poderosas para facilitar el cumplimiento voluntario del pago de impuestos, ya que permite a la administración tributaria establecer y mantener:

- Un sistema actualizado de registro de contribuyentes;
- Un sistema exacto de contabilidad para las cuentas de los contribuyentes;
- Programas efectivos de auditoría/verificación, y
- Un monitoreo puntual de la declaración y pagos para el rápido seguimiento de las omisiones, etc.

En definitiva, un SIIT fortalecido permite a la administración tributaria establecer una reputación de eficiencia, eficacia, precisión y fiabilidad – cualidades que animan a los contribuyentes a cumplir voluntariamente.

### 2.5.1. Cuenta Corriente del Contribuyente y Número de Identificación del Contribuyente

La cuenta corriente del contribuyente (a veces conocida como el libro mayor del contribuyente) es uno de los pilares de las administraciones tributarias modernas y exitosas, y es una parte vital de un SIIT. Una cuenta corriente del contribuyente es realmente un sistema de contabilidad para cada contribuyente por medio del cual la administración tributaria rastrea las obligaciones adeudadas y los pagos realizados por cada contribuyente para todo tipo de impuestos. Todas las transacciones de débito y crédito deberán registrarse de manera oportuna— sin importar dónde se realice la actividad—para rastrear toda la actividad financiera (obligaciones y pagos, respectivamente) en la cuenta del contribuyente. Los sistemas automatizados de cuenta corrientes son capaces de rastrear y registrar las declaraciones de impuestos presentadas por el contribuyente, ya sea a través del sistema bancario, por vía electrónica (por ejemplo la declaración electrónica), o en una oficina de la administración tributaria en cualquier lugar del país. Los pagos de impuestos realizados en todas las localidades deben también ser registrados en la cuenta corriente del contribuyente tan rápido como sea posible. La rápida y completa publicación de estos datos proporciona un registro para auditorías, con transacciones de débito y crédito para rastrear toda la actividad financiera (obligaciones y pagos, respectivamente) en la cuenta de cada contribuyente.

La cuenta corriente de un contribuyente determinado se establece por primera vez en el momento en que el contribuyente se registra en la administración tributaria y se le da un NIT único, otra parte fundamental de un SIIT. El NIT para cada contribuyente es la dirección electrónica donde todas las transacciones son registradas. En el momento de la inscripción, las obligaciones tributarias del contribuyente en particular se ingresan en su propia cuenta corriente en la base de datos maestra de archivos de los contribuyentes de la administración tributaria, mediante el NIT único como identificador principal. La cuenta corriente específica para ese contribuyente enumera los tipos de declaraciones de impuestos de las que es responsable el contribuyente (IVA, impuesto sobre la renta, impuestos especiales, etc.) y las fechas de vencimiento de cada declaración y pago. De ahí en adelante, el sistema automatizado da seguimiento a la cuenta corriente del contribuyente sobre el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias. Si el contribuyente no presenta ninguna de las declaraciones requeridas hasta la fecha de vencimiento, un caso de no declaración es emitido poco después por el sistema automatizado hacia la unidad de cumplimiento apropiada para contactar al contribuyente (por correo, teléfono o visita de campo).

Del mismo modo, si el contribuyente presenta, pero no paga la totalidad o parte de la deuda tributaria, a continuación, el sistema emite un caso automatizado de mora de impuestos hacia la división apropiada para contactar al contribuyente. El sistema también calcula y registra automáticamente información de la cuenta corriente del contribuyente, incluyendo: multas e intereses gravados para cada impuesto y período; deficiencias tributarias gravadas, post-auditoría; cada pago realizado para cada impuesto y período; y los reembolsos efectuados. La dirección física del contribuyente a efectos

tributarios - o la de su representante legal - debe ser continuamente actualizada para la emisión de los anuncios oficiales.

En resumen, toda declaración de impuestos y actividad económica debe ser introducida y rastreada de manera oportuna para que la administración tributaria pueda identificar al instante el estado de cualquier contribuyente dado, y determinar si se requiere una acción de cumplimiento u otra respuesta. Idealmente, cada contribuyente debería tener acceso electrónico a su cuenta corriente. Esto sólo se puede lograr con un moderno SIIT computarizado.

## 2.6. Modelo de Madurez de la Administración Tributaria

En esta sección se presenta un modelo de cuatro niveles para permitir a los funcionarios interesados en autoevaluar el nivel general de madurez de la administración tributaria en un país determinado, utilizando "reglas de oro" para evaluar las fortalezas y debilidades. Una visión general del modelo de madurez se presenta en la siguiente figura. Además, éste y los siguientes capítulos presentan el detalle de este mismo modelo de madurez de cuatro niveles para cada uno de los aspectos más importantes de la administración tributaria para ayudar a los funcionarios a hacer auto-evaluaciones puntuales.

Un modelo de madurez es una herramienta que puede ser utilizada por las instituciones, las administraciones tributarias en este caso, para evaluar sus capacidades actuales y para planificar mejoras. El modelo de madurez presentado en este documento es una integración del enfoque de Desarrollo de las Capacidades Humanas e Institucionales de la USAID (HICD por sus siglas en inglés) con aplicación específica a la administración tributaria. Los autores de los distintos capítulos han utilizado el modelo de madurez para representar el estado general de la administración tributaria en Latinoamérica, aunque los países de Latinoamérica y el Caribe (LAC) varían ampliamente en términos de retos y éxitos de la administración tributaria. Este documento no coloca a los distintos países en varios niveles de madurez.

El propósito de utilizar un modelo de madurez es similar al de un ejercicio de evaluación comparativa, pero el modelo de madurez es más poderoso. Además de describir y ofrecer puntos de referencia para las prácticas líderes, un modelo de madurez describe las prácticas habituales en la administración tributaria en niveles inferiores de madurez. Con esta información adicional, un modelo de madurez tiene varias ventajas sobre la evaluación comparativa. Las administraciones tributarias que utilizan un modelo de madurez en lugar de la evaluación comparativa para la práctica de liderazgo o normas internacionales:

- Ven una progresión clara de su estado actual para la práctica de liderazgo;
- Ven la evolución potencial de todos los componentes, y así comprenden lo que se necesita para sostener la mejora y el rendimiento, en lugar de centrarse en intervenciones aisladas, no sostenibles; y
- Son más capaces de apreciar la capacidad que ya tienen y son capaces de aprovechar los sistemas existentes, los procesos y herramientas en la planificación para mejorar.

Simplificando, un modelo de madurez se presenta generalmente en forma de tabla, donde las columnas de la tabla describen varios niveles de madurez (por ejemplo, desde la básica hasta líder) y las filas de la tabla describen los parámetros específicos a lo largo de los cuales el progreso puede ser descrito y/o medido. El siguiente es un ejemplo:

**Figura 2.2. Un modelo de madurez para una administración tributaria**

	<b>Ad Hoc</b>	<b>Formalizado</b>	<b>Integrado</b>	<b>Estratégico</b>
<b>Operaciones</b>	Las operaciones son informales, esporádicas y siempre cambiantes.	Se formalizan operaciones, evidenciado por la práctica o la documentación regular.	Las políticas, los programas, los procesos y las herramientas son consistentes.	Estrategia organizativa y objetivos de rendimiento se filtran a través de todos los niveles.
<b>Partes interesadas</b>	Las partes interesadas tienen diferentes niveles de comprensión y toman de conciencia y compromiso variable.	Las partes interesadas tienen un entendimiento compartido, pero los programas no se pueden combinar.	Propiedad cruzada funcional y el intercambio de información promueven programas integrados y operaciones.	Las partes interesadas se involucran en una conducta que apoya directamente a los resultados deseados.

El ejemplo anterior utiliza cuatro niveles y muestra dos parámetros (de alto nivel). Mientras cuatro niveles son apropiados, un modelo de madurez útil debe ser integral. El modelo de madurez debe cubrir todas las áreas del marco de entrega de la administración tributaria y debe contener los parámetros para todas las funciones centrales (por ejemplo, el registro, la recaudación, auditoría, etc.), las funciones de apoyo (tecnologías informáticas, servicios legales, etc.), así como gobierno y gestión.

Un modelo de madurez debe integrarse verticalmente. Esto significa que si una administración tributaria se encuentra en un determinado nivel de madurez con respecto a un área, es probable que este en el mismo nivel a lo largo de otras áreas. La integración vertical asegura que el modelo sea realista. En las administraciones tributarias, por ejemplo, si los datos de terceros no están disponibles y no se utilizan en la identificación de los no declarantes, es muy probable que no se encuentren disponibles y no sean utilizados en auditorías indirectas, es probable que la base de datos de registros no esté bien mantenida, y es probablemente que la función de recaudación no sea totalmente eficaz. Los niveles de madurez del modelo deben basarse en ejemplos prácticos de administraciones tributarias de economías líderes o emergentes para ser útiles.<sup>19</sup>

<sup>19</sup> Además, los modelos de madurez pueden tener dimensiones adicionales (por ejemplo, sistemas y herramientas versus rendimiento), pueden contener un mecanismo de puntuación para asignar puntajes a la capacidad de la administración tributaria, y pueden contener puntos de referencia cuantitativos para cada característica. Un modelo de madurez complejo con todas estas características, sin embargo, merece una investigación independiente. El modelo de madurez que aquí se presenta es accesible. Por lo tanto, en la medida en que los puntos de referencia cuantitativos para la administración tributaria se encuentren disponibles, estos se discuten en el apartado de los puntos de referencia clave en cada capítulo.

*Marco Conceptual: Nivel de Madurez 1*

Palabra clave: "Desconoce"

- La administración tributaria desconoce la población contribuyente, debido al inefectivo, ineficiente y/o inexacto registro de los contribuyentes, de las cuentas de los clientes, y del cumplimiento de estrategias y encuestas.
- No existen disposiciones en las leyes fiscales para la autodeterminación, por lo que las evaluaciones uno-a-uno son la regla, con una cobertura de cumplimiento muy limitada, y el potencial para la corrupción es extenso;
- El cumplimiento voluntario del pago de impuestos es desconocido o no es un concepto de confianza, y la economía informal está muy extendida.
- El servicio para los contribuyentes es en gran medida inexistente.
- Existe la hostilidad mutua entre la administración tributaria y los contribuyentes.
- La administración tributaria ni ha identificado definitivamente a los grandes contribuyentes ni tampoco los ha traído bajo control.
- Políticas escritas y procedimientos necesarios para el personal de las funciones principales y de apoyo no existen, y el personal actúa independientemente, inconsistentemente, y erráticamente.
- Los planes estratégicos y planes operativos anuales son inexistentes. Operaciones ad hoc del día a día son la norma para todos los departamentos, cada uno de los cuales actúa de forma independiente.
- La tecnología o equipos modernos son poco disponibles, y la mayoría del trabajo y los sistemas de información son manuales.
- Las relaciones con las instituciones públicas y privadas son indiferentes, en el mejor de los casos, y hasta bordea la hostilidad en muchos casos.
- Hay una gran escasez de instituciones legales/regulatorias, de políticas fiscales modernas, de normas de la administración pública y de regulaciones para atraer y retener al personal cualificado, de contabilidades internacionales y de normas profesionales, y de modernas normas para instituciones financieras y bancarias.

*Marco Conceptual: Nivel de Madurez 2*

Palabra clave: "Despertando"

- El registro formal de los contribuyentes, por lo general con NITs no es fiable, se ha iniciado, pero las cuentas de los contribuyentes son poco fiables.
- La identificación informal de los grandes contribuyentes se ha iniciado, pero los criterios de inclusión no están definidos, e incluso aquellos considerados grandes contribuyentes aún no han sido puesto bajo control.
- Todavía no hay disposiciones en la ley de impuestos para la autodeterminación, pero la administración tributaria es consciente de que las evaluaciones uno-a-uno limitan severamente

el alcance de las operaciones y las oportunidades para la corrupción se reproducen ilimitadamente, y comienza a buscar cambios legales para avanzar en la libre evaluación y el concepto del cumplimiento voluntario del pago de impuestos.

- Los programas de servicios al contribuyente se han establecido, pero son desorganizados y con muy poco personal, con niveles irregulares de competencia entre el personal existente.
- Las estrategias de cumplimiento y encuestas, aunque mal concebidas y sin un enfoque en los segmentos de alto riesgo y en los individuos, se pusieron en marcha irregularmente para identificar a no declarantes. Por lo general, identifican una gran cantidad de pequeños contribuyentes, con muy pequeñas obligaciones fiscales, que requieren una cuota excesiva de los escasos recursos de la administración tributaria para controlarlos.
- Planes operativos anuales de los departamentos están redactados vagamente y de forma independiente por las diferentes funciones centrales, sin coordinación entre ellos, pero todavía no existen planes estratégicos a largo plazo para la administración tributaria en general, y no hay concepto de "dirección" de la administración tributaria.
- Poca tecnología o equipo moderno está disponible, y lo que sí existe es apoyado por tecnología obsoleta, por lo que la mayor parte del trabajo se sigue haciendo de forma manual.
- La institucionalización de los procedimientos varía en los departamentos, al igual que las habilidades del personal y los procedimientos manuales son mínimos y desarrollados sobre una base ad hoc, y se utiliza escasamente.
- Se inician, pero sin coherencia y estabilidad – esfuerzos "operativos y pre-operativos" por parte de los funcionarios de alto nivel para establecer buenas relaciones con algunos grupos del sector público y privado – en particular con la Aduana y contadores públicos.
- Todavía hay una falta importante de instituciones legales/regulatorias, de modernas políticas fiscales, de normas de administración pública y regulaciones para atraer y retener al personal cualificado, de contabilidad internacional y normas profesionales y de instituciones, normas financieras y bancarias modernas.

### *Marco Conceptual: Nivel de Madurez 3*

Palabra clave: "Preparado"

- Existen disposiciones en la legislación fiscal para la autodeterminación, con limitadas oportunidades para la corrupción, y se estima que el 70 al 75 por ciento de los contribuyentes cumplen voluntariamente.
- El registro formal de los contribuyentes con una "buena práctica" en el sistema de NITs, en gran medida ha sido completado, y las cuentas de los contribuyentes suelen ser exactas.
- La definición formal, la identificación, y el bastante buen control de los grandes contribuyentes se ha logrado. Sin embargo, los criterios para seleccionar y anular la selección de los contribuyentes que caen bajo el control de la OGC son nebulosos, por lo que el número de contribuyentes bajo control nunca es acertado.
- Estrategias de cumplimiento y encuestas que comienzan a centrarse en los segmentos de contribuyentes de alto riesgo y las personas se ponen en marcha en el momento oportuno y de

acuerdo con planes de trabajo anuales. Sin embargo, la administración tributaria sólo tiene un conocimiento parcial de la magnitud de la economía informal y la población no contribuyente.

- Se redactan, planes estratégicos a largo plazo y se utilizan para desarrollar y coordinar planes anuales de operaciones de las distintas funciones centrales. Sin embargo, mientras que la administración tributaria puede alcanzar muchos de los objetivos de sus planes de trabajo, estratégicos y anuales, hay un mayor enfoque en los objetivos a corto y medio plazo, con una falta de enfoque en la dirección a largo plazo.
- Manuales de procedimiento y políticas se han desarrollado para cada una de las funciones de las administraciones tributarias y son seguidos de cerca por personal cualificado, pero los manuales sufren de una falta de actualizaciones oportunas.
- Las relaciones con los grupos de los sectores público y privado son generalmente positivas – memorandos de entendimiento con la aduana para el intercambio de datos son generalmente exitosos, como son los foros para contadores públicos y grupos de la Cámara de Comercio, etc. – Sin embargo, hay excepciones, como por ejemplo menos de relaciones cordiales con el poder judicial u otros grupos.
- Tecnología y equipos modernos están disponibles, pero a menudo hay una escasez en departamentos específicos y los fondos para compras son a menudo un tanto limitadas.
- Hay una evidente presencia de las instituciones legales/regulatorios, la política fiscal moderna, las reglas de la administración pública y las regulaciones para atraer y retener al personal cualificado, la contabilidad internacional y las normas profesionales, las normas financieras y bancarias modernas y las instituciones. La administración tributaria ha comenzado a adoptar muchos de los avances tecnológicos utilizados en el sector privado, tales como el comercio electrónico, los sistemas de telefonía interactiva, y la captura de datos mediante el escaneo o imágenes de documentos en papel.

#### *Marco Conceptual: Nivel de Madurez 4*

Palabra clave: "Sólido"

- Las disposiciones de la ley de impuestos para la autodeterminación han existido desde hace varios años, y al menos 85 por ciento de los contribuyentes cumple voluntariamente. Los casos de corrupción dentro de la administración tributaria son extremadamente raros.
- El registro de los contribuyentes ha sido probado durante varios años y ha demostrado ser muy preciso, y las cuentas de los contribuyentes son raramente inexactas.
- Varios criterios se han establecido para seleccionar y anular la selección de los grandes contribuyentes, que están continuamente identificados para controlarse por la OGC y tienen un alto nivel de cumplimiento, según lo confirmado por varias pruebas y otras medidas de verificación. La OGC tiene personal con experiencia.
- Programas de aplicación vigorosa y encuestas específicas, que identifican constantemente el riesgo por segmentos, se lanzan periódicamente para traer efectivamente al cumplimiento y bajo control grupos de contribuyentes que no estén cumpliendo.



- Los planes estratégicos, con un claro enfoque en la "visión global" y los objetivos a largo plazo de la organización, orientan fuertemente el desarrollo e implementación de planes de trabajo anuales, y los objetivos de los planes de trabajo estratégicos y anuales son casi siempre cumplidos.
- Manuales de procedimiento y políticas claras y concisas están disponibles electrónicamente para cada una de las funciones de la administración tributaria, y son seguidos de cerca por personal especializado, y se actualizan inmediatamente por vía electrónica.
- Las relaciones con los grupos de los sectores público y privado son muy positivos – los memorandos de entendimiento con la Aduana para el intercambio de datos son muy exitosos, como son los foros para contadores públicos y grupos de la Cámara de Comercio, el poder judicial, etc.
- La administración tributaria cuenta con sistemas de información confiables respaldados por la tecnología más avanzada y ya ha adoptado y aplicado muchos avances tecnológicos utilizados en el sector privado, tales como el comercio electrónico, los sistemas de telefonía interactiva, y la captura de datos mediante el escaneo o imágenes de documentos en papel.

Hay una fuerte presencia de las instituciones legales/regulatorios, la política fiscal moderna, las reglas de la administración pública, los reglamentos y los salarios competitivos para atraer y retener al personal cualificado, contabilidad internacional y las normas profesionales, las normas financieras y bancarias modernas y las instituciones. La administración tributaria ha adoptado los avances tecnológicos utilizados en el sector privado, tales como el comercio electrónico, los sistemas de telefonía interactiva, y la captura de datos mediante el escaneo o imágenes de documentos en papel.

## Capítulo 3. Marco Legal

*Arturo Jacobs*

Esta sección describe el marco legal que permite a los administradores de impuestos operar efectiva y eficientemente, permitiendo al mismo tiempo el resguardo de los derechos de los contribuyentes. Los tipos de impuestos, tasas impositivas, fechas de pago y similares características de una ley impositiva no están contemplados en este documento. En su lugar, el enfoque está en el tipo de marco legal y la selección de disposiciones administrativas de las leyes impositivas.

### 3.1. Prácticas Líderes

Aunque no es una buena práctica, es bastante común encontrar en muchos países en desarrollo en el mundo, que su marco legal en materia de impuestos está disperso a través de una serie de leyes fiscales, cada uno con su propio conjunto de disposiciones relativas a la administración tributaria (por ejemplo, una ley de impuesto sobre la renta, un impuesto al valor añadido (IVA), una ley de impuesto al consumo, etc.). Estas leyes impositivas siempre se complementan y son apoyadas por una variedad de normas, instrucciones ejecutivas, y las decisiones ad hoc emitidas desde una variedad de fuentes. Tanto la administración tributaria y los contribuyentes encuentran difícil de seguir tal variedad de leyes, reglamentos, instrucciones y decisiones, sobre todo porque las disposiciones administrativas suelen ser inconsistentes y siempre dispersas entre las diversas leyes y documentos relacionados.

En lugar de una serie de leyes de impuestos para cada tipo de impuesto, la mejor práctica internacional es que el gobierno promulgue un código tributario, que incorpore todos los aspectos jurídicos de los impuestos en una sola exhaustiva y coherente pieza de legislación, y que determine los principios jurídicos de la tributación. El código tributario deberá incluir todos los impuestos nacionales, es decir, el impuesto sobre la renta de las personas, el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, IVA, impuestos específicos, contribuciones de la seguridad social, impuestos territoriales e impuestos a la propiedad, impuestos sobre los extractores/transformadores de minerales, y otros.

#### Cuadro 3.1. Código Tributario Unificado en los Estados Unidos

Los 11 subtítulos del Código de Recaudación Interna de los Estados Unidos incluye provisiones para los principales impuestos establecidos por el Gobierno Federal de EE.UU.: impuestos sobre la renta, impuestos sobre sucesiones y donaciones, impuestos de empleo y los impuestos específicos. El Código también incluye un único subtítulo (sección) para la administración de todos los impuestos, con provisiones para el registro, requisitos para declaración y pagos, tasación y recaudación, multas e intereses, y otros. El Código de Recaudación Interna, sin embargo, no incluye todas las provisiones relacionadas con los impuestos. La Ley de Bancarrota – Título 11 del Código de EE.UU. – describe la presentación de declaraciones de impuestos por parte del deudor.

Varias instituciones internacionales influyentes han elaborado modelos de códigos tributarios, para alentar y orientar a los funcionarios de los países que deseen mejorar su legislación impositiva. Por

ejemplo, varios años atrás el Departamento Jurídico del FMI desarrolló un ejemplo de código tributario para un país hipotético (la República en Transición de Taxastan) para su uso como material de referencia, y de esta forma, proporcionar asistencia a los países en la preparación de las leyes fiscales y la aplicación de las leyes.<sup>20</sup> Además, un proyecto, patrocinado por el Programa Internacional de Impuestos de la Universidad de Harvard, hace varios años desarrolló un código tributario<sup>21</sup> para ayudar a los países en desarrollo con un marco legislativo para la formulación de políticas tributarias y leyes impositivas modernas. A pesar de que ambos modelos son de hace varios años, siguen ofreciendo una excelente guía para el desarrollo de un código tributario integral.

Esta subsección se basa en los dos modelos hipotéticos citados anteriormente y en las mejores prácticas internacionales que describen algunas características muy importantes para la administración tributaria y para los contribuyentes, que un código tributario moderno debe incluir. Entre esas características están los principios del código tributario; disposiciones fundamentales; incluyendo la creación y organización de la administración tributaria, las responsabilidades y facultades de la administración tributaria; los derechos de los contribuyentes; las características de tributación internacional; y algunas de las disposiciones de aplicación y cumplimiento más necesarias por la administración tributaria para la administración justa, eficiente y efectiva de las leyes impositivas.

### 3.1.1. Principios

Entre los principios más importantes que deben incluirse en un código tributario está el principio de la autodeterminación, según lo indicado y descrito en el capítulo 2. El código también debe hacer hincapié en la cooperación entre los contribuyentes y la administración tributaria, y debe promover el cumplimiento voluntario de pago de impuestos, en lugar de la vigilancia del cumplimiento por la administración tributaria.<sup>22</sup> Otros principios importantes que deben ser abordados en un código tributario son:

- Toda enmienda debe hacerse al código tributario en lugar de la promulgación de leyes adicionales o suplementarias;
- En un esfuerzo continuo para que la ley impositiva sea clara y sencilla, los reglamentos y resoluciones que interpretan las leyes fiscales deben ser publicados periódicamente por la administración tributaria, y deben ser de fácil acceso para los contribuyentes individuales;
- La transparencia y la previsibilidad de las leyes impositivas y las operaciones de la administración tributaria debe ser la norma;
- Algunas disposiciones deberían incluirse en el código en términos generales, o ciertos cambios deben estar autorizados por la orden ejecutiva, que permitan flexibilidad y eviten requisitos rígidos y potencialmente inviables que no podrían cambiarse sin enmiendas legales costosas que

<sup>20</sup> FMI, Departamento Legal (2000), *Código Tributario de la República de Taxastan. Una Ley Impositiva Hipotética*, <http://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2000/eng/stan.htm>.

<sup>21</sup> Hussey, Ward y Donald Lubick (1996), *Basic World Tax Code and Commentary*, Programa Internacional de Impuestos de la Universidad de Harvard.

<sup>22</sup> La necesidad del enfoque en el cumplimiento voluntario de pago de impuestos es debatido en el Capítulo 2.

abarquen largos períodos de tiempo, tales como los regímenes de renta presunta para los pequeños contribuyentes, como está descrito en el capítulo 2;

- Definiciones claras en el sentido de que, cuando existe un conflicto con las disposiciones de las leyes de otros niveles de gobierno, el código tributario debe prevalecer;
- Por otra parte, las disposiciones de tratados fiscales del país prevalecen sobre las disposiciones del código tributario, si hubiera un conflicto, y
- Existe un respeto a algunas disposiciones del derecho común, por ejemplo, las herramientas que eximen de embargo y venta, a un negocio o profesión, por impuestos no pagados.

### 3.1.2. Disposiciones Básicas

En adición a estos principios, los códigos tributarios deben citar y describir claramente las disposiciones básicas de la tributación. Estos proporcionan la autoridad legal básica, a la administración tributaria, para recaudar impuestos. Los principios básicos son los siguientes:

- La exigencia para los contribuyentes de adquirir un número de identificación tributaria de la administración tributaria, y del registro en la administración tributaria;
- El contenido general y los requisitos de las declaraciones de impuestos, la presentación y las fechas de vencimiento;
- El lugar para la presentación de declaraciones de impuestos a ser determinado en la reglamentación y publicado por la administración tributaria, a fin de permitir la flexibilidad para los cambios en la organización y los cambios tecnológicos, tales como la tributación electrónica;
- El requisito para los contribuyentes de mantener libros y registros adecuados;
- La responsabilidad de la administración tributaria para llevar a cabo auditorías y otras medidas de verificación;
- El requerimiento para que terceros puedan cobrar el impuesto en el origen, como la retención de impuesto sobre los ingresos, por los empleadores, a los empleados de sus sueldos y salarios;
- Disposiciones para el cálculo, gravamen, y la recaudación de impuestos, intereses, multas y otros cargos para el pleno cumplimiento de las leyes fiscales, y
- Definiciones de violaciones y castigos con multas o penas de prisión, como ser la evasión fiscal y el fraude fiscal, y el derecho de la administración tributaria para dar a conocer las condenas de estos delitos.

Para enfatizar la importancia del cumplimiento voluntario y la cooperación mutua entre la administración tributaria y los contribuyentes, el código tributario debe describir los derechos básicos de los contribuyentes, entre ellos:

- El derecho a examinar los registros de las auditorías llevadas a cabo por la administración tributaria;
- El derecho de presentar alegaciones a las autoridades fiscales con respecto a su cálculo y pago de impuestos con respecto a los registros de las auditorías realizadas;

- El derecho a ser representado por un representante legal, de su elección, calificado en la materia, ante la administración tributaria;
- El derecho a la reconsideración de las decisiones de la administración tributaria (objeciones);
- El derecho a apelar formalmente las decisiones de la administración tributaria de una manera estipulada en el código tributario;
- El derecho a solicitar y recibir las resoluciones anticipadas sobre la posición de la administración tributaria, en relación con una transacción comercial propuesta;
- El derecho a recibir créditos, reembolsos, y el interés por pago excesivo de impuestos, y
- Para aquellos contribuyentes que hayan presentado declaraciones de impuestos, la protección de los plazos de prescripción para el gravamen y recaudación de impuestos.

### 3.1.3. Disposiciones para Crear y Organizar la Administración Tributaria

El código tributario debe considerar la organización y el mecanismo necesario para hacer cumplir y cobrar todos los impuestos, incluyendo las medidas para:

- Autorizar la creación de la administración tributaria, dirigida por un fiscal administrador/director general/comisionado (el "Director");
- Organizar la administración tributaria en la sede principal, regional (si es necesario), y oficinas locales a lo largo de criterios funcionales, de los impuestos centrales, de manera eficiente, que evite la duplicación, superposición, y la subutilización del personal (véase también la discusión de las autoridades fiscales semi-autónomas en la próxima sub-sección);<sup>23</sup>
- Permitir flexibilidad para futuras modificaciones de la estructura de la organización que el Director de la administración tributaria considere necesarias, en coordinación con el Ministro de Hacienda;
- Establecer procedimientos para seleccionar a los empleados basados únicamente en el mérito y la capacidad para hacer el trabajo y hacer promociones basadas en procedimientos competitivos;
- Autorizar al Director de la administración tributaria para determinar cuándo y cuánto impuesto está en mora, según lo dispuesto en el código y los reglamentos tributarios, y la autoridad para hacer cumplir las recaudaciones, ejecutar auditorías, y en general, realizar las funciones administrativas necesarias;
- Con ciertas garantías, autorizar al director de la administración tributaria, para delegar sus poderes legales a subalternos designados; y
- Cuidar de que los inspectores de impuestos actúen dentro del marco de sus funciones oficiales de responsabilidad personal para con los contribuyentes.

---

<sup>23</sup> Hussey y otros (1996), p. 185, por ejemplo, contiene una relativa disposición general afirmando que "El Servicio Impositivo deberá ser organizado principalmente a través de criterios funcionales. Las funciones se dividirán entre los departamentos de tal manera que cada función es asignada, pero también de forma que se prevengan la duplicación de tareas." Esta disposición define sólo el principio amplio y permite una mayor flexibilidad en la organización y evita costosas modificaciones legislativas.

Las principales responsabilidades de la administración tributaria descritos en el Capítulo 2 – facilitar y fomentar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes con las leyes fiscales del país; administrar las leyes de impuestos de forma justa e imparcial; minimizar el costo y la carga a los contribuyentes para que cumplan con sus obligaciones fiscales; vigilar el cumplimiento; hacer cumplir las leyes tributarias del país en los casos de incumplimiento; y utilizar sus recursos de manera eficiente y efectiva – deben también ser claramente establecidos en el código tributario. Otras responsabilidades específicas de la administración tributaria que deben incluirse en el código son:

- Organizar y llevar a cabo programas de servicio y educación para los contribuyentes facilitándoles la información que necesitan para cumplir con las leyes tributarias;
- Diseñar e implementar regímenes de renta presunta eficaces para pequeños contribuyentes y declaraciones de impuestos en períodos variables para los contribuyentes medianos, mismos que deben ser publicados en los reglamentos (para evitar que hayan disposiciones en el sistema del código que puedan resultar inviables y requieran medidas legislativas para cambiarlas), y
- Salvaguardar y mantener la confidencialidad de toda la información proporcionada por el contribuyente a la administración tributaria.

#### 3.1.4. Disposiciones de Aplicación y Cumplimiento Crítico

El código tributario debe incluir algunas disposiciones muy importantes que estimulen el cumplimiento voluntario de pago de impuestos, y concedan una variedad de herramientas de cumplimiento y aplicación a la administración tributaria. Uno de las más importantes es la disposición que obliga a los bancos y otras instituciones financieras, contratistas y empleadores, a presentar sistemáticamente y regularmente, a la administración tributaria, sus programas de cumplimiento de las normas y los documentos de información financiera de terceros, tales como el pago de intereses, dividendos, los salarios y otros pagos. De hecho, bajo los requisitos de la legislación fiscal de muchos países, una muy amplia variedad de transacciones deben ser reportadas a la administración tributaria, por lo general en formato electrónico, incluidos los pagos agrícolas, las operaciones de los corredores de bolsa, distribuciones de ganancias de capital, pagos e indemnizaciones a no-empleados, las compras en efectivo de pesca comercial, intereses, dividendos, transacciones inmobiliarias, alquileres, ventas de valores, los salarios, las compras grandes de efectivo, etc. Estas disposiciones legales permiten a la administración tributaria recibir y verificar los datos financieros de otros contribuyentes en su archivo maestro e instalar programas de cumplimiento para omisiones y discrepancias detectadas en las verificaciones. El uso de los datos financieros de terceros es una de las herramientas más eficaces que una administración tributaria tiene para identificar a los no declarantes y verificar la exactitud de los ingresos y gastos reportados por los contribuyentes.

El código tributario también debería exigir legalmente a los bancos e instituciones financieras, así como de otras instituciones gubernamentales tales como Aduanas, el proporcionar información específica financiera sobre los contribuyentes bajo su custodia, cuando dicha información sea solicitada por los funcionarios de la administración tributaria que participan en actividades oficiales, como auditorías y actividades de cumplimiento. Esta disposición no sólo es importante para los programas de

cumplimiento, sino que también fortalece la legitimidad de los acuerdos de intercambio internacional de información. Por ejemplo, en el contexto de la negociación de un Tratado Fiscal, o el acuerdo de intercambio de información fiscal, en otros países se han interesado en la información financiera de las grandes corporaciones multinacionales y sus muy complejas operaciones, como las transferencias de precio, entre o a través de filiales con sede en varios países.

El código tributario debe conceder otros poderes a la administración tributaria a fin de llevar a cabo sus deberes y responsabilidades con eficacia. Ejemplos de tales poderes son (no exhaustivos):

- Administrativamente obligar a la declaración o a la aportación de documentos, es decir, permitir la citación de los documentos o de las personas para llevar a cabo auditorías integrales y descubrir los activos sujetos a la ejecución por falta de pago, etc.;
- Imponer gravámenes para los impuestos no pagados, una demanda legal que se ejecuta después de una tasación, la notificación y que demanda de todos los bienes muebles e inmuebles del contribuyente;
- Embargar fondos del contribuyente de terceras personas (cuentas por cobrar) y los fondos de los contribuyentes de sus depósitos en bancos u otras instituciones financieras;
- Secuestrar y vender muchos tipos de bienes muebles e inmuebles, después de la notificación y la demanda;
- Someter a los individuos o corporaciones a investigaciones por fraude/evasión de impuestos, si está justificado, y recomendar acciones penales y sanciones severas, incluyendo encarcelamiento;
- Administrativamente determinar e informar de ciertos impuestos atrasados de cuentas como incobrables, es decir, suspender las actividades de recaudación en aquellos casos en los que la probabilidad de la recaudación es nula o muy baja o el contribuyente no puede ser localizado, y
- En circunstancias excepcionales, cuando se considera que la recaudación impositiva está en peligro, según lo determinado por el administrador de impuestos, se debe realizar una evaluación de riesgo y ejercer la recaudación sin tener en cuenta los derechos del contribuyente para objetar y apelar la tasación propuesta, sujeto a un reclamo de reembolso y, si es rechazada, sujeto al derecho de presentar acciones judiciales para la recuperación.

### 3.2. Tendencias comunes

Mientras que un código tributario es generalmente visto como superior para separar las leyes de impuestos para varios tipos de impuestos dentro de un país, algunos países han optado por buscar otras alternativas de mejora, como por ejemplo un código de procedimiento tributario, debido a las circunstancias políticas u otras circunstancias. Además, en lugar de un código tributario con disposiciones específicas, algunos países han experimentado con "leyes marco" por su legislación fiscal, que establece "la intención", y aplazan así los detalles de procedimiento para la subsecuente fase de regulación, lo que da mucha más discrecionalidad a los redactores de la legislación secundaria (reglamentos). Por el lado de las tendencias en limitación, cada vez más países están enmendando sus leyes tributarias para eliminar los poderes discrecionales del Ministro de Finanzas y otros funcionarios

del gobierno para conceder ciertos "favores" tributarios. La siguiente es una discusión de estas tendencias y otras similares.

### 3.2.1. Código de Procedimientos Tributarios y Otras Tendencias

Mientras que el Ministerio de Hacienda y/o la administración tributaria pueden reconocer los beneficios y el deseo de promulgar un código tributario unificado para reemplazar leyes separadas para cada tipo de impuesto, puede ser que esto no sea factible políticamente o de forma alguna. En tales casos, la mejor práctica internacional para el Gobierno es extraer las disposiciones administrativas de cada una de las leyes fiscales y consolidarlas en una sola, uniformar el código de procedimientos tributarios, separando las partes fundamentales de la legislación tributaria. Un código de procedimientos tributarios uniforme mejora la transparencia, la claridad y la coherencia en la aplicación de las leyes fiscales del país. Recientemente, países como Indonesia, Nueva Zelanda, Bosnia y Herzegovina (específicamente Repúblika Srpska), Montenegro y Serbia han implementado Códigos de Procedimientos Tributarios (Leyes) con éxito, y otros países están desarrollando estos, entre ellos Sudáfrica, Namibia, Ghana, Malawi, Tanzania, Botsuana y Turquía.<sup>24</sup>

Otra tendencia es que los países elaboren, disposiciones administrativas legales de la legislación tributaria en términos generales que garanticen "flexibilidad". Por ejemplo, algunos países, como el Reino Unido<sup>25</sup>, se han basado en "leyes marco". Las leyes marco son leyes que están redactadas en términos generales y se limitan a proveer un marco, sobre todo en la forma de principios generales, objetivos y directrices. Con las leyes tributarias marco, los detalles se dejan a las regulaciones que son elaboradas, publicadas y puestas a disposición de los contribuyentes por la administración tributaria. Los ejemplos de esta flexibilidad son las disposiciones generales que se describen en el Capítulo 2 para regímenes de renta presunta para los pequeños contribuyentes, o que puedan ser necesarios para la tributación electrónica y otros avances tecnológicos, por las disposiciones de donde se deben presentar las declaraciones de impuestos.

Uno de los cambios en la legislación tributaria que está ganando impulso internacional es eliminar el poder discrecional del Ministro de Hacienda o cualquier otro funcionario del gobierno de conceder exenciones o de negociar "acuerdos fiscales". La práctica ha sido generalmente vista por los contribuyentes como una que abre oportunidades para la corrupción y el favoritismo y que trata a los contribuyentes de forma groseramente desigual. Además, en algunos casos, los países están quitando el poder del Director de la administración tributaria, del Secretario Permanente, del Ministro, o cualquier

---

<sup>24</sup> Hook (2011), p. 1.

<sup>25</sup> El Reino Unido, con una decisión de la Cámara de los Lores en el caso de Respondents vs. HM Commissioners of Inland Revenue a instancia de parte Wilkinson [2006] STC 270, es probable que se aleje de los tipos de leyes marco. La decisión se centró en la validez de las concesiones, pero en general también se discutió el poder de HM Revenue and Customs para elegir la forma de aplicar la ley. Dado que el Reino Unido ha sido y es un modelo que marca tendencias en la administración tributaria en todo el mundo, este tipo de "flexibilidad" tiende a desaparecer en otras partes del mundo.



otro funcionario del Gobierno, de remitir impuestos e intereses. La mayoría de países tienen ahora una disposición constitucional o legal que sólo permite excepciones por una ley de aplicación general.<sup>26</sup>

### 3.2.2. Disposiciones Legales para Responder a los Cambios Tecnológicos

Para tener éxito en el mundo moderno, las administraciones tributarias deben tener Sistemas Integrados de Información Tributaria bien diseñados (véase el Capítulo 12). Por tanto, ciertas disposiciones legales deben incluirse en la legislación tributaria para que la administración tributaria pueda operar efectivamente al lado de los ambientes económicos, sociales y de negocios, de forma plena e inmersa en tecnología moderna.

Las autoridades tributarias de todo el mundo se han estado moviendo rápidamente para rediseñar sus procesos básicos de negocios y para poner en práctica rápidamente métodos electrónicos de recibo, procesamiento y entrega. Ellos han estado facilitando un mayor uso de Internet para la transmisión de información y acceso a los formularios de impuestos de los contribuyentes. Cada vez más, los grandes contribuyentes requieren presentar sus declaraciones de impuestos y documentos respectivos por vía electrónica. La declaración y firma electrónica mejoran la facilidad de cumplimiento para los contribuyentes.<sup>27</sup> Al mismo tiempo, la administración tributaria se beneficia con una reducción de costos, debido a una mayor precisión y un mayor cumplimiento a través de la tramitación electrónica de las declaraciones de impuestos.

Otra tendencia, muy significativa entre las administraciones tributarias de todo el mundo es autorizar legalmente los bancos comerciales para recibir y procesar las declaraciones de impuestos y pago de impuestos. Los administradores tributarios han reconocido que las funciones de cajero en sus propias operaciones representan un método muy anticuado de hacer negocios, que se presta a la corrupción y al riesgo de pérdida de ingresos. Teniendo en cuenta las disposiciones del código tributario u otra legislación tributaria que permiten métodos alternativos de recaudación, las funciones de cajero en muchos países han sido subcontratadas por el Ministerio de Hacienda o por la administración tributaria con la banca comercial. Bajo estos contratos, los bancos comerciales reciben y procesan los pagos de impuestos, envían información clave del contribuyente y el pago a la administración tributaria para la conciliación de cuentas, y para transferir fondos electrónicamente al Ministerio o el Banco Central. Muchos contratos negociados también requieren a los bancos para recibir y procesar las declaraciones de impuestos junto con los pagos; proporcionan a los contribuyentes con recibos; lo reenvían a la entidad del contribuyente y pagan, vía electrónica, todos los días a la administración tributaria, y preparan y envían las declaraciones de impuestos y documentos relacionados en forma física (papel) una o dos veces por semana. De forma gratuita, se proporciona a los bancos comerciales el software necesario, desarrollado por la administración tributaria para realizar todas estas tareas.

---

<sup>26</sup> Ídem, p. 3.

<sup>27</sup> Esto depende, por supuesto, de los niveles de infraestructura y de los requerimientos legales vigentes. Una reciente encuesta sobre el costo del cumplimiento tributario en Nepal por la Corporación Financiera Internacional (IFC por sus siglas en inglés) indica una percepción común de que el proceso de presentación electrónica es "tedioso" (International Finance Corporation (nd), p. 42).

### 3.2.3. Tributación Internacional

Como es fácil de evidenciar, a partir de algunas de las disposiciones básicas internacionales de códigos tributarios, la variación en las tasas de impuestos a través de diferentes países da lugar a una serie de cuestiones fiscales internacionales complejas que enfrentan las administraciones tributarias de todo el mundo, tales como:

- Decidir qué partes del capital deben ser tratados como "interna" o "externa" en la tributación basada en la residencia;
- Decidir lo que es ingreso "extranjero" y lo que es el ingreso "nacional" (normas de origen);
- Verificar la coincidencia de los gastos e ingresos con cualquier gasto relacionado;
- Decidir qué impuestos extranjeros son pagados contra cuáles ingresos (acreditación cruzada), y
- Definición de las transacciones con partes vinculadas y transacciones en condiciones de mercado, incluidos los "precios de transferencia".

Algunas disposiciones legislativas básicas para facilitar la administración tributaria en el manejo de asuntos impositivos internacionales complejos incluyen:<sup>28</sup>

- Una clara definición del objeto de los impuestos, incluyendo lo que constituye la residencia, lo que constituye un establecimiento permanente y que ingresos se atribuye a este y es sujeto de impuesto;
- Proporcionar un crédito por los impuestos pagados a otras jurisdicciones donde los ingresos desde fuera de la propia competencia se gravan, pero estableciendo límites a esos créditos para evitar la transferencia de ingresos a estas otras jurisdicciones;
- Permitiendo la retención del impuesto sobre los pagos a no residentes;
- La fijación de normas que impiden el reconocimiento de la ganancia o pérdida de la reorganización de entidades;
- La fijación de normas que no permiten el aplazamiento de los impuestos (por ejemplo, los impuestos sobre los ingresos de los residentes en el extranjero sólo cuando este ingreso se remite a la propia jurisdicción), y
- Establecer una lucha contra la elusión impositiva en relación con los paraísos fiscales, incluyendo el tratamiento de los ingresos de un paraíso fiscal como imponible, la imposición de restricciones a la deducción de los gastos, la imposición de impuestos sobre las ganancias de capital no realizadas cuando un sujeto pasivo deja su propia jurisdicción, y como veremos más adelante, la adopción de reglas sobre los precios de transferencia.

Uno de los problemas más difíciles en cuanto a tributación internacional se refiere a los precios de transferencia. Los precios de transferencia es la forma que algunos contribuyentes utilizan para asignar ganancias al manipular los precios cargados por transacciones trasfronterizas de grupos internos (dentro de entidades legales relacionadas). Esto se realiza en un forma que maximiza los beneficios tributarios

---

<sup>28</sup> Adicionalmente, muchos países pueden imponer gravámenes a no-residentes o sobre transacciones específicas, bajo el argumento de que estas no son transparentes.

en jurisdicciones de baja imposición fiscal y minimizan la base imponible en países con impuestos altos. La legislación tributaria debería incluir disposiciones sobre precios de transferencia que están en línea con las prácticas internacionales que prescriben metodologías, documentación necesaria y sanciones.<sup>29</sup>

Por supuesto, sin el acceso a la información financiera de corporaciones multinacionales en otros países en los cuales son residentes, las administraciones tributarias son impotentes. La creciente importancia de los objetivos de traer bajo control a las grandes contribuyentes multinacionales y a sus complejas transacciones financieras transfronterizas con sus entidades afiliadas bajo un escrutinio más cercano, han dado lugar a la urgente necesidad de contar con disposiciones referentes a una legislación tributaria para tratados fiscales entre países y el intercambio de información a nivel internacional. La administración tributaria tiene la responsabilidad de participar con el Ministerio y/o funcionarios de relaciones exteriores en las negociaciones de los tratados y acuerdos fiscales para el intercambio de información.<sup>30</sup>

### Cuadro 3.2. Dirigiéndose a la evasión fiscal internacional en Canadá

En 2005, la Agencia de Ingresos de Canadá (CRA) reportó que más de 16.000 contribuyentes corporativos canadienses estaban reportando algún tipo de transacciones extranjeras con valor de más de \$1.5 trillones en impuestos al gobierno.<sup>31</sup> Como un número creciente de individuos, fideicomisos y corporaciones canadienses realizaron transacciones con entidades en jurisdicciones extrajeras, fue imprescindible que CRA se asegure reteñir la cantidad correcta de impuestos y que los no residentes presenten declaraciones y paguen los impuestos que se debe. En el mismo año, CRA presupuesto \$30 millones adicionales para responder al creciente riesgo de evasión fiscal internacional e implemento una nueva iniciativa hacia Agresiva Planificación Tributaria Internacional. La iniciativa puso énfasis en el aumento de la cobertura de auditoria y los estudios de investigación sobre los regímenes emergentes de tributación internacional, el desarrollo de nuevos modelos de evaluación de riesgos y recomiendo cambios legislativos o tratado necesarios. Además, en 2004 Canadá promulgo cambios en su Ley de Impuestos sobre la Renta para permitir al gobierno negar beneficios fiscales bajo un convenio fiscal de la evasión fiscal abusiva y, en 2006 CRA reestructuro su Oficina de Programas de Cumplimiento. Según un testimonio ante el Parlamento, estas reformas tuvieron un impacto fiscal total de más de \$2.5 billones en solo cuatro años.<sup>32</sup>

El Plan de Acción Económica de Canadá 2013 mejora aún más la capacidad de CRA para combatir la evasión fiscal Internacional y la elusión agresiva.<sup>33</sup> El Programa:

- Incluye un nuevo programa de prevención ante evasión fiscal internacional que permite a CRA pagar a las personas que suministran el conocimiento del incumplimiento de los principales impuestos internacionales;
- Requiere que las instituciones financieras y otras personas que actualmente reportan información sobre los fondos de transferencias electrónicas internacionales de más de \$10.000 a el Centro de Transacciones Financieras y Análisis de Reportes de Canadá y también reportar las transacciones a CRA;

<sup>29</sup> Exhaustivas directrices sobre precios de transferencia son publicados por ejemplo por la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos). Véase *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2001*, Publicada por OCDE, 2001.

<sup>30</sup> El intercambio de información, a lo largo de disposiciones para evitar la doble tributación y de resolución de conflictos, suelen ser parte de los acuerdos tributarios bilaterales entre países. Véase *Model Tax Convention on Income and on Capital 2010*, Publicada por OECD, 2012.

<sup>31</sup> Auditor General de Canadá (2007), Capítulo 7, p. 1.

<sup>32</sup> Downe (2012), párrafo. 2.

<sup>33</sup> Canada Revenue Agency (2013), párrafo. 5.

- Agiliza el proceso judicial que proporciona la autorización de CRA para obtener información de terceros, como los bancos; y
- Introduce requisitos adicionales para los contribuyentes canadienses con ingresos o propiedad en el extranjero para reportar información más detallada, y extiende la cantidad de tiempo que CRA tiene para reevaluar los que no han reportado apropiadamente estos ingresos.

### 3.2.4. Agencia Tributaria Semiautónoma (SARA)

Como se ha señalado, las administraciones tributarias de los países en desarrollo se enfrentan a muchos obstáculos formidables para modernizar sus instituciones. Entre sus mayores desafíos están los escasos presupuestos para el espacio, equipo y otros recursos necesarios para las operaciones. De hecho, es común que las administraciones tributarias se enfrenten a déficits de presupuesto, incluso a presupuestos preliminares escasos. Por otra parte, bajo las regulaciones de la administración pública de la mayoría de los países en desarrollo, la remuneración del personal en general es muy baja y está lejos de competir con el sector privado. En consecuencia, a menudo se observan niveles significativos de corrupción.

En respuesta a estas circunstancias, una tendencia en los países en desarrollo (sobre todo en Latinoamérica y África), es que las administraciones tributarias, por lo general a través de la legislación, puedan convertirse en agencias tributarias semi-autónomas (SARAs) con la esperanza de que esta disposición dé lugar a una financiación más adecuada, mayores salarios y otros beneficios. Con la autoridad legal delegada a la Administración Tributaria de Jamaica en abril de 2013 para establecer una SARA, actualmente existen doce SARAs en doce países de la región de Latinoamérica y el Caribe (LAC). El modelo SARA ha recibido una gran atención entre los expertos de la administración tributaria y aduanera, los Ministerios de Finanzas y de las organizaciones internacionales donantes. SARAs son las administraciones tributarias que tienen una autonomía mayor a la habitual a lo largo de varias dimensiones de diseño organizacional, tales como: carácter legal, financiamiento, gobierno, política de personal, la política de adquisiciones y rendición de cuentas.<sup>34</sup> Muchos defensores ven a las SARAs como una solución no sólo para los presupuestos y salarios inadecuados, sino también a las bajas tasas de cumplimiento tributario, personal ineficiente de la administración tributaria y la corrupción.

Como una SARA, de hecho, la administración tributaria es removida del Ministerio de Hacienda y establecida como una entidad semi-autónoma. Si bien hay muchas variaciones en torno al tema básico similar, las características principales incluyen: sistemas de personal fuera del ámbito de la función pública, mecanismos de autofinanciamiento (por lo general con un determinado porcentaje de recaudación bruta), y los consejos de administración, que suelen incluir el Ministro de Finanzas, otros ministerios clave y representantes del sector privado. En una reciente conferencia del FMI, se listaron varios argumentos comunes en favor del establecimiento de SARAs, incluyendo más reformas fáciles, frente a las recompensas del servicio civil, la reducción de la corrupción, la autonomía de las motivaciones políticas, etc. Sin embargo, el FMI añadió que, a excepción de la "autonomía de la motivación política", la mayoría de los beneficios esperados no se han realizado.

<sup>34</sup> Banco Mundial (2005) p.1.

Hay cerca de 40 SARAs en todo el mundo, agrupadas principalmente en África y Latinoamérica<sup>35</sup>, Según un estudio del FMI en 2006. En otro estudio realizado en 2004, Arthur Mann<sup>36</sup> examinó argumentos en favor y en contra de establecer SARAs, identificó los elementos asociados con el "éxito" o "fracaso" del experimento SARA, y ofreció estimaciones de rendimiento global mediante el análisis de indicadores tales como tasas de impuestos y medidas de productividad de recaudación de impuestos. Entre sus mayores conclusiones, se encontró con que una imagen clara del éxito o fracaso de SARAs no pudo ser detectado.

Sin embargo, el objetivo de esta sub-sección no es abogar a favor o en contra del modelo SARA, sino reconocer la tendencia y confirmar que un marco legal es absolutamente necesario para establecer un SARA. De entre las muchas "lecciones aprendidas" citadas en el estudio de Mann, se recomienda enfáticamente que las SARAs "se establezcan bajo leyes parlamentarias para dar sostenibilidad jurídica y legitimidad política a la SARA".<sup>37</sup> El marco jurídico para establecer una SARA comprende demasiadas disposiciones necesarias para ser tratadas aquí, pero los artículos citados por Mann y el Banco Mundial ofrecen guías prácticas para los funcionarios interesados de la administración tributaria.

### 3.3. Madurez de la Administración Tributaria

Cuatro niveles de madurez del marco jurídico de las administraciones fiscales se presentan a continuación, para ayudar a los funcionarios interesados a realizar determinaciones sobre el nivel de madurez legal y como reglas generales para hacer autoevaluaciones sobre las fortalezas y debilidades de su respectiva administración tributaria.

#### *Marco Legal: Nivel de Madurez 1*

Palabra clave: "Dispersa y caótica"

- El marco legal para la tributación está dispersa a través de una serie de leyes de tipo fiscal, cada uno con disposiciones separadas para la administración tributaria, y cada uno administrado por un departamento de impuestos por separado, sin coordinación entre ellos.
- No hay coherencia entre las disposiciones administrativas de los ingresos privativos, los ingresos corporativos, y las leyes del IVA, cada uno con diferentes tasas de multas e intereses por los mismos delitos, como para declaraciones fuera de plazo, pagos incompletos, etc.
- Ninguna de las leyes fiscales establecen autodeterminación u otros principios de la tributación. En consecuencia, la recaudación por la administración tributaria en lugar de la autodeterminación, es la regla.
- No siempre hay regulaciones preparadas para interpretar las leyes tributarias, y los contribuyentes están siempre en un estado de confusión y sujetos a las interpretaciones hechas por la administración tributaria.

<sup>35</sup> Kidd y otros (2006), p. 11.

<sup>36</sup> Mann (2004), p. 98.

<sup>37</sup> Ídem, p. 56.

- Ninguna de las leyes crea oficialmente su respectiva administración tributaria, y sus estructuras de organización se dejan a la discreción y los mandatos de sus principales administradores tributarios, quienes hacen frecuentes cambios.
- Ninguna de las leyes tributarias cita responsabilidades específicas de la administración tributaria ni los derechos de los contribuyentes.
- La segmentación y el control de los grandes contribuyentes no son obligatorios.
- Las pocas disposiciones de ejecución y cumplimiento que existen en leyes separadas son vagas y entran en conflicto con las leyes de otros niveles de gobierno. El cumplimiento legal es inexistente, y el incumplimiento fiscal es generalizado.
- Ninguna de las leyes prevé un posible encarcelamiento por fraude/evasión de impuestos.
- No existen disposiciones legales en las leyes específicas para el uso de los bancos para la recepción de declaraciones y pagos. Todos los pagos se hacen en oficinas de cajeros de la Administración Tributaria, con largas colas que son comunes en fechas cercanas al vencimiento de pago.
- Las disposiciones para la tributación electrónica y firmas electrónicas no existen en ninguna de las leyes tributarias.
- El Ministro de Hacienda y/u otros funcionarios se les da el poder discrecional de las leyes fiscales para otorgar exenciones de impuestos o negociar acuerdos fiscales con las personas jurídicas y físicas.

### *Marco Legal: Nivel de Madurez 2*

Palabra clave: "Todavía dispersa pero buscando codificación"

- En el segundo nivel de madurez, todavía existen leyes separadas para cada tipo de impuesto, pero las administraciones tributarias pueden haber sido organizados bajo un Director general/Comisionado (El Director), quien, con el respaldo del Ministerio, está explorando iniciativas para preparar las propuestas legislativas para promulgar un código tributario o un código de procedimiento tributario.
- Todavía no hay una coherencia entre las disposiciones administrativas de la renta separada, el impuesto corporativo, y las leyes del IVA, en las que cada uno tiene diferentes tasas de multas e intereses por los mismos delitos, como la declaración de impuestos fuera de plazo o pagos incompletos, etc.
- Ahora hay un reconocimiento, a nivel del Ministerio y altos niveles ejecutivos, que el confiar en la recaudación, por parte de la administración tributaria, en lugar de la autodeterminación, está fallando en elevar los niveles de ingresos fiscales requeridos por el gobierno.
- Los contribuyentes y sus representantes legales han impulsado a la administración tributaria a preparar algunas normas, que interpretan las leyes tributarias, pero su oportunidad y claridad son generalmente pobres.

- Ninguna de las leyes crea oficialmente su respectiva administración tributaria, pero el Director y los funcionarios del Ministerio están explorando reorganizar desde una organización basada en tipo de impuesto a una organización funcional<sup>38</sup>.
- Las diversas leyes fiscales se han modificado para incluir algunos derechos de los contribuyentes, tales como el derecho de apelar tasaciones propuestas, pero hay poca claridad sobre los mecanismos y niveles judiciales involucrados, y la coordinación con el poder judicial es deficiente.
- No hay segmentación ni control obligatorio de grandes contribuyentes. Sin embargo, hay un reconocimiento general del Director y la gerencia de la necesidad de hacer las dos cosas.
- No hay tratados tributarios internacionales y de intercambio de información con otros países.
- Las pocas disposiciones de ejecución y cumplimiento de las distintas leyes siguen siendo vagas, y entran en conflicto con las leyes de otros niveles de gobierno. La aplicación es poco frecuente, y el incumplimiento sigue siendo generalizado.
- Ninguna de las leyes aún prevé posible encarcelamiento por fraude/evasión tributaria.
- Todavía no existen disposiciones legales en las leyes específicas para el uso de los bancos para la recepción de declaraciones y pagos. Todos los pagos se realizan en las oficinas de los cajeros de la administración de impuestos, con largas colas de la norma en las fechas de vencimiento de pago.
- Las disposiciones para la declaración electrónica y la firma electrónica aún no existen en ninguna de las leyes fiscales, pero hay algunos proyectos iniciados a nivel local para la presentación electrónica.
- El Ministro de Hacienda y/o de otros funcionarios siguen teniendo el poder discrecional de las leyes fiscales para otorgar exenciones de impuestos o negociar acuerdos fiscales con las personas jurídicas y físicas.

### *Marco Legal: Nivel de Madurez 3*

Palabra clave: "Codificación"

- Un código tributario o un código de procedimientos tributarios para disposiciones administrativas, aplicables a todas las leyes tributarias, se han promulgado recientemente.
- Ahora existe un alto grado de coherencia en las disposiciones administrativas en relación a las violaciones de la ley, pero lo que varía es la interpretación y aplicación por el personal de la administración tributaria.
- El principio de autodeterminación está establecido en la ley, pero parte del personal de cumplimiento todavía actúan como si la recaudación por la administración tributaria es el mejor método para hacer frente a los contribuyentes.

---

<sup>38</sup> Las estructuras organizacionales funcionales agrupan al personal de acuerdo a sus capacidades, entrenamientos y funciones primarias. En una administración tributaria funcionalmente organizada, por ejemplo, los auditores conformarán una división de auditoría y recaudadores formarán una división de recaudación, independiente del tipo de impuesto(s) o contribuyentes que manejen. Las organizaciones funcionales y otros tipos de estructuras organizacionales para administradores tributarios son discutidas en el Capítulo 4.

- La administración tributaria prepara periódicamente y emite regulaciones que interpretan las leyes tributarias, pero en muchos casos lo hacen cada año, la oportunidad y la calidad de las regulaciones son pobres.
- El código tributario/código de disposiciones tributarias crea oficialmente una administración tributaria, y por lo general requiere de una estructura funcional, con oficinas centrales, regionales (si es necesario), y las oficinas locales. El Director, en acuerdo con el Ministerio de Hacienda, tiene facultades para decidir sobre la estructura organizativa exacta y los cambios futuros.
- El código tributario o código de procedimiento tributario cita responsabilidades específicas de la administración tributaria y los derechos de los contribuyentes. Sin embargo, hay muchos casos probados donde los derechos de los contribuyentes han sido violados por funcionarios de la administración tributaria.
- La segmentación y el control de los grandes contribuyentes están autorizados por la ley.
- Se han negociado algunos acuerdos tributarios y el intercambio de información autorizadas por el código tributario/código de disposiciones tributarias, pero algunos de los acuerdos necesarios todavía están pendientes.
- Hay algunas disposiciones de ejecución y cumplimiento de la ley, con un cierto grado de claridad sobre su posición con respecto a las leyes de otros niveles de gobierno. Hay algunos esfuerzos de cumplimiento legal en curso, tales como el embargo de fondos de los contribuyentes en sus depósitos en los bancos comerciales. Sin embargo, la incautación y venta de inmuebles por falta de pago de los impuestos rara vez se llevan a cabo debido a conflictos con la ley común u otras leyes.
- Todavía no hay disposiciones que exijan a los bancos u otras terceras partes el proporcionar regularmente información sobre los pagos de los contribuyentes a la administración tributaria para hacerlos coincidir con su archivo maestro.
- El código tributario/código de disposiciones tributarias prevén multas, sanciones y/o posible encarcelamiento por fraude/evasión de impuestos. Sin embargo, la administración tributaria utiliza estas disposiciones, principalmente para aumentar los ingresos en lugar de fomentar el cumplimiento voluntario mediante el establecimiento de ejemplos sobre las consecuencias de su incumplimiento.
- Actualmente existen disposiciones legales en las leyes fiscales que conceden al Ministerio y al Director la opción de utilizar los bancos para la recepción de declaraciones y pagos. Sin embargo, el Ministerio y Director optan por no ejercer esta opción y continuar con su función de cajero.
- Las disposiciones para la tributación electrónica y la firma electrónica existen ahora, y hay un buen grado de tributación electrónica, incluida la de los grandes contribuyentes, cuya presentación electrónica sigue siendo opcional en la ley.
- Ahora existe una disposición legal que permite exenciones sólo por una ley de aplicación general. Por lo tanto, el Ministro de Hacienda y/o otros funcionarios no tienen poder discrecional en la legislación tributaria para conceder exenciones de impuestos o negociar acuerdos fiscales con las personas jurídicas y físicas.



*Marco Legal: Nivel de Madurez 4*

Palabra clave: "Modelo de Ley Tributaria"

- Un exhaustivo código tributario está establecido.
- Existe casi un 100 por ciento de consistencia en las disposiciones a las violaciones de la ley en cualquier tipo de impuesto, y la aplicación de estas disposiciones por la administración tributaria es muy precisa y consistente.
- La autodeterminación es el principio establecido de la tributación en la ley, y el grado de cumplimiento voluntario determinado por los estudios de cumplimiento fiables es siempre por encima del 85 por ciento cada año.
- Reglamentos que interpretan las leyes fiscales se preparan y son emitidas regularmente, incluyendo las resoluciones anticipadas solicitadas por los contribuyentes, así como su oportunidad y calidad son excelentes.
- El código tributario oficialmente crea la administración tributaria con una estructura funcional, y da autoridad al Director de la administración tributaria, en acuerdo con el Ministerio de Hacienda, para hacer cambios en el futuro, según sea necesario. Estos, de hecho, se realizan periódicamente, con muy buenos resultados.
- Todos los derechos de los contribuyentes y las responsabilidades de la administración tributaria, antes citada, se incorporan en el código tributario y se realizan periódicamente por ambas partes.
- Se ha establecido una Oficina de Grandes Contribuyentes (OGC) para el control de los grandes contribuyentes, encargado en el código tributario, y tanto la administración tributaria como los contribuyentes están satisfechos con las operaciones de la OGC.
- Los tratados tributarios requeridos, y los acuerdos de intercambio de información autorizados por el código tributario, han sido negociados y se actualizan periódicamente.
- La mayoría, si no todas, las disposiciones de aplicación y cumplimiento críticos para las operaciones exitosas de la administración tributaria son parte del código tributario y son plenamente aplicadas por la administración tributaria.
- Las disposiciones del código tributario requieren que los bancos, u otras terceras partes, proporcionen regularmente información a la administración tributaria sobre los pagos a los contribuyentes, para la verificación con el archivo maestro, y la administración tributaria goza de un programa de verificación/ejecución muy exitosa.
- Se aplican con vigor las disposiciones sobre sanciones del código tributario, incluido el posible encarcelamiento por fraude/evasión tributaria, y las condenas y sentencias de prisión son ampliamente publicadas.
- Bajo las disposiciones del código tributario, los bancos manejan el 10-15 por ciento de las solicitudes de declaraciones de impuestos y el 45 a 60 por ciento de los pagos de impuestos de la administración tributaria, en virtud de contratos negociados por el Ministerio y el Director.
- Las disposiciones para la tributación electrónica y la firma electrónica en el código tributario han ayudado a la administración tributaria lograr un 60-70 por ciento de tasa de tributación

electrónica de los contribuyentes en general, y una tasa de 100 por ciento para los grandes contribuyentes, según lo requerido por la ley.

- Una disposición legal que permite excepciones sólo por una ley de aplicación general, ha sido parte del código tributario durante varios años.

### 3.4. América Latina y el Caribe

Con respecto a muchos aspectos del marco jurídico general para la administración tributaria, varios países de América Latina – Argentina, Brasil, Chile, Colombia y México, por ejemplo – tienen administraciones tributarias sofisticadas. En general, los países de LAC se encuentran en el tercer nivel de madurez detallado arriba. En una serie de características muy importantes de sus marcos jurídicos, sin embargo, casi todos los países de la región están en el segundo nivel de madurez. Los ejemplos de las características jurídicas de los países de LAC en el segundo nivel de madurez son:

- Casi todos los países de América Latina tienen y están obligados a seguir un código tributario como única respecto a la administración tributaria<sup>39</sup>, pero algunos países del Caribe todavía tienen su marco legal en materia de tributación dispersa a través de una serie de leyes fiscales, cada uno con su propio conjunto de disposiciones relativas a la administración tributaria, junto con la habitual variedad de reglamentos, instrucciones ejecutivas, y las decisiones ad hoc emitidas desde una gran variedad de fuentes. Con algunas excepciones Chile, Colombia y México, hay una ausencia general de implementar reglamentos;
- Algunos principios de la tributación, varios derechos de los contribuyentes, y varias responsabilidades de la administración tributaria, todavía no son parte del código tributario o de las leyes fiscales, o son vagas y muy dispersas;
- Las disposiciones sustanciales para mejorar el cumplimiento, que debieran garantizarse en las leyes a la administración tributaria, son insuficientes. Por ejemplo, por lo general hay requisitos legales en los códigos tributarios o leyes fiscales de los países de LAC para las instituciones financieras y otros pagadores para proporcionar, de forma rutinaria y periódica, información sobre los pagos a los contribuyentes, con el fin de que coincida con la información con los archivos de las administraciones tributarias.<sup>40</sup> Por ejemplo:
  - Se requiere autorización judicial para que las administraciones tributarias accedan a la información financiera de los bancos en ocho países de América Latina;
  - La información bancaria puede ser solicitada de forma individual sólo en casos relacionados con investigaciones en siete países, y
  - Sólo en tres países – Colombia, Chile y Perú – se puede acceder a la información bancaria cuando no está relacionada con casos de investigación;
- Por otra parte, las leyes de secreto bancario, que obstaculizan aún más el cumplimiento de las leyes tributarias, se han generalizado en toda la región;
- Dado que la legislación tributaria de muchos países no provee la autorización a los Ministerios de Hacienda y a las administraciones tributarias entrar en acuerdos, con bancos u otras

<sup>39</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y otros (2012), p. 31.

<sup>40</sup> Ídem., p.33.

instituciones financieras, para recibir el pago de impuestos y declaraciones de impuestos en nombre de la administración tributaria, muchos continúan operando con funciones de cajero anticuadas, que no sólo son ineficientes y propensas al riesgo, sino que también son fuentes de insatisfacción y frustración para los contribuyentes y sus representantes legales, en especial debido a las largas colas y las demoras innecesarias, simplemente para presentar declaraciones de impuestos, hacer pagos de impuestos, y en general cumplir con las obligaciones tributarias;

- Hay limitación en la autoridad para obligar a declarar o citar personas y documentos, y para realizar investigaciones penales por fraude fiscal y evasión (este último, en ocasiones, reside en otros organismos). Las sanciones impuestas en la ley para la evasión/fraude tributaria consisten principalmente en multas monetarias;
- El embargo, incautación y venta de bienes muebles e inmuebles está muy limitado por la legislación fiscal de la mayoría de los países de la LAC, y las disposiciones están a menudo en conflicto con otras leyes nacionales del país. Por ejemplo, en Latinoamérica<sup>41</sup> las administraciones tributarias de Brasil, Costa Rica, Guatemala, Honduras y Paraguay no tienen autoridad para hacer cumplir la recaudación de impuestos en mora; es necesaria la revisión judicial antes de la ejecución, en Argentina Nicaragua y Paraguay; y las administraciones tributarias de Chile y El Salvador no tienen autoridad legal alguna para cobrar los impuestos en mora;
- En general, en toda la región de LAC, el uso de sanciones para disuadir el incumplimiento es débil. Por ejemplo, las sanciones son bajas en número y no se aplican rigurosamente, lo que "hace que la aplicación de esta herramienta sea un instrumento ineficaz como disuasivo del incumplimiento",<sup>42</sup>
- En la mayoría de los países de LAC, no existe ninguna autoridad que administrativamente reporte cuentas de impuestos atrasados como incobrables, incluso en los casos de quiebra "sin activos", los casos de muerte sin activos, etc. En conjunto con la debilidad de la ejecución de disposiciones, la falta de autoridad para la condonación de deudas, resulta en que el saldo moroso sumamente elevado, de los cuales muchos son viejos e incobrables. Por ejemplo, el porcentaje de morosidad tributaria, en inventario o stock por más de 5 años en los países latinoamericanos es bastante alto, que va hasta un 86 por ciento (Perú), con un promedio de 42.37 por ciento para los países de América Latina;<sup>43</sup>
- Casi universalmente, en los códigos tributarios o leyes fiscales de la mayoría de los países de la región, hay una ausencia general de la delegación formal de autoridad a los apropiados bajos niveles, para que las decisiones sobre los casos y asuntos administrativos se realicen rápidamente, en lugar de ser direccionados a niveles superiores de gerenciamiento para la toma de decisiones, y
- En cuanto a la importancia actual de las cuestiones fiscales internacionales, y en concreto a los acuerdos fiscales sobre intercambio de información y acuerdos de doble tributación, el nivel de madurez del marco legal de los países de LAC se mezcla, como se demuestra, en parte, por el

---

<sup>41</sup> Ídem, p. 8, 15.

<sup>42</sup> Ídem, p. 36.

<sup>43</sup> Ídem, p. 52.

número de acuerdos de doble tributación en el diversos países. Por ejemplo, en América Latina, tres países tienen acuerdos de doble tributación en total, cuatro sólo tienen uno cada uno, y otros tres países tienen sólo 10 en total entre ellos.<sup>44</sup>

De particular interés, en casi todos los países de la región; las sanciones legales por fraude/evasión fiscal son o muy débiles y/o rara vez se aplican con todo el rigor de la ley. En los países desarrollados, cada cierto tiempo, las autoridades persiguen casos de delitos de fraude fiscal, que pueden recibir un alto perfil en los medios de comunicación y sirven para poner de relieve las consecuencias del público en general por incumplimiento tributario. En el mundo en desarrollo, muchos países han hecho del fraude fiscal un delito hace muy poco. En algunos casos, a pesar de las leyes vigentes, las sanciones rara vez se aplican. En El Salvador, que promulgó en su legislación el fraude fiscal como delito hace unos diez años, por ejemplo, sólo un puñado de casos han sido llevados a los tribunales para la aplicación en los últimos años – ninguno entre 2006 y 2009 y sólo 3 casos en 2010. En general, "el número de condenas por fraude/evasión tributaria en muchos países de América Latina es muy bajo, mientras que no ha habido condenas en absoluto en otros países de la región durante los últimos 5 años".<sup>45</sup>

Sin embargo, hay avances prometedores. Por ejemplo, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) ha elaborado un modelo de proyecto de código tributario para ayudar a los países miembros que estén interesados en seguir mejorando sus marcos legales vigentes, en particular los que están en el segundo nivel de madurez, descrito anteriormente. También en la región, Jamaica, uno de los pocos países que no tienen un código tributario, redactó un código de procedimiento fiscal en 2011, que está siendo considerada para su posible aprobación. También hay una evolución positiva en lo que respecta a la colaboración con los bancos comerciales para ayudar a las administraciones tributarias con la recepción y el procesamiento preliminar de declaraciones y pagos de impuestos. Guatemala y El Salvador, entre otros países, han negociado contratos con los bancos comerciales y el software desarrollado para el procesamiento de pagos que ofrecen a los bancos es gratuito. Bajo este acuerdo, los bancos comerciales reciben y procesan las declaraciones de impuestos, junto con los pagos, y proporcionan a los contribuyentes con recibos para las declaraciones de impuestos y los pagos recibidos.<sup>46</sup>

Por otra parte, los países de LAC han liderado el camino en lo que respecta al desarrollo de la legislación para el establecimiento de SARAs. La más antigua SARA se estableció en el Perú en 1988,<sup>47</sup> y, a partir de 2010, Argentina, Barbados, Bolivia, Colombia, República Dominicana, Ecuador, Guatemala, Guyana, México, Perú y Trinidad y Tobago tuvieron Autoridades Fiscales.<sup>48</sup>

---

<sup>44</sup> Gomez Sabaini y otros (2012), p. 56-57.

<sup>45</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y otros (2012), p. 38-41, 73.

<sup>46</sup> Gallagher y otros. (2009), p. 69.

<sup>47</sup> Kidd y otros. (2006), p. 11.

<sup>48</sup> USAID - Base de Datos de la Recaudación de Impuestos (<http://egateg.usaid.gov/collecting-taxes>).

### 3.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices

Los estándares de referencia clave para el marco jurídico de las administraciones tributarias son muy similares a los del cuarto grado de madurez se describe en la Sección 3.3:

- Un código tributario integral ha sido promulgado y hay un 100 por ciento de consistencia en las disposiciones de la ley de violaciones de cualquier tipo de impuesto, y la aplicación de estas disposiciones por la administración tributaria es muy precisa y consistente. Si un código tributario no ha sido promulgado, un código de procedimientos fiscales que consolida todas las disposiciones administrativas de las diversas leyes tributarias se ha aprobado;
- La autodeterminación es el principio establecido de la ley tributaria, y el grado de cumplimiento voluntario determinado por estudios de cumplimiento confiables es siempre por encima del 85 por ciento cada año;
- Las regulaciones que interpretan las leyes fiscales se preparan y emiten regularmente, incluyendo las resoluciones anticipadas solicitadas por los contribuyentes, así como su oportunidad y la calidad son excelentes;
- El código tributario crea oficialmente la administración tributaria con una estructura funcional, y da autoridad al Director, con el consentimiento del Ministerio de Hacienda, para hacer cambios en el futuro, según sea necesario;
- Todos los derechos de los contribuyentes y las responsabilidades de la administración tributaria citados en el apartado 3.1.2. se incorporan en el código tributario;
- La mayoría, si no el total, de las disposiciones críticas de ejecución y cumplimiento para el éxito de las operaciones de la administración tributaria citada en el punto 3.1 están autorizados en el código tributario o el código de procedimientos tributarios;
- Las disposiciones del código tributario requieren que los bancos u otras terceras partes proporcionen regularmente información sobre los pagos de los contribuyentes a la administración tributaria para la combinación con el archivo maestro, y la administración tributaria goza de un programa exitoso de verificación/ejecución;
- El código tributario incluye disposiciones para sanciones, incluida el posible encarcelamiento por fraude/evasión de impuestos y autoriza la publicación de condenas;
- Bajo las disposiciones del código tributario, los bancos comerciales están autorizados para manejar las presentaciones de declaraciones y pagos de impuestos para la administración tributaria, en virtud de los contratos negociados por el Ministerio y el Director;
- El código tributario/código de procedimientos tributarios, autoriza la tributación electrónica y la firma electrónica, y exige al 100 por ciento de los grandes contribuyentes a presentar sus declaraciones por vía electrónica;
- Una disposición legal que sólo permite excepciones por una ley de aplicación general que se incluye en el código tributario/código de procedimientos tributarios, y
- Los tratados fiscales requeridos para el intercambio de información, autorizadas por el código tributario, están siendo negociados y se actualizan, según sea necesario.

# Capítulo 4. Estructura Organizacional y de Gestión

*Arturo Jacobs*

El propósito de este capítulo es analizar las estructuras organizacionales y de gestión y su enfoque a la administración tributaria. Se da especial atención a las estructuras organizacionales funcionales, con la segmentación para ciertos tipos de contribuyentes, ya que ha demostrado ser el modelo más eficaz y eficiente. Las estructuras funcionales organizacionales son presentadas gráficamente para las oficinas centrales, regionales y de distrito. También se discuten varias mejores prácticas seleccionadas de las administraciones tributarias, como las relativas a las categorías de personal, la centralización de la administración de personal, y las delegaciones de autoridad.

## 4.1. Prácticas Líderes

Para la recaudación de ingresos tributarios, los administradores tributarios alrededor del mundo han organizado a la mayor parte de su personal, y otros recursos, y ejecutado sus programas en torno a uno de los cuatro tipos tradicionales de estructuras organizacionales:

- Tipo de impuesto (por ej., con los departamentos responsables de impuesto sobre la renta, al valor agregado, impuestos específicos y otros impuestos);
- Funciones realizadas (por ej., con los departamentos responsables de las auditorías de los contribuyentes, el cobro de deudas tributarias y otras funciones);
- Tipo de contribuyente / cliente (por ej., con los departamentos responsables de las grandes empresas, las pequeñas / medianas empresas, los trabajadores asalariados y otros contribuyentes), o
- Combinaciones de dos o más tipos de estructuras organizacionales descritas arriba.

La estructura organizacional por tipo de impuesto, fue la estructura favorecida desde un principio y durante varios años. El Imperio Británico ha estructurado su administración tributaria - El Comité de Impuestos y el Comité de Timbres, que después se convierte en el Servicio de Renta Interna - por tipo de impuesto desde la década de 1690. Los Estados Unidos también estructuró su administración tributaria por tipo de impuesto durante décadas, operando de acuerdo a las funciones realizadas desde principios la década de 1950 a finales de 1990, cuando se cambió a una estructura por tipo de contribuyente por mandato del Congreso en 1998 mediante la Ley de Reestructuración y Reforma del IRS (Servicio de Impuestos Internos), con 4 divisiones principales - Ingresos por Salarios e Inversiones, las Pequeñas Empresas y Trabajadores Autónomos, Grandes y Medianas Empresas; y Entidades Exentas de Impuestos y Entidades del Gobierno. Otros países, como Nueva Zelanda y Australia originalmente estructuraron sus administraciones tributarias por tipo de impuesto, cambiando a estructuras funcionales durante muchos años, y luego se reestructuraron de acuerdo con el tipo de contribuyente/cliente a principios de

1990. Especialmente en los países desarrollados más recientemente, las combinaciones de dos o más estructuras, mencionadas anteriormente, se han diseñado e implementado. Cada uno de los cuatro tipos de estructuras tiene ventajas y desventajas.

#### 4.1.1. Desventajas de las Estructuras Organizacionales por Tipo de Impuesto

Los siguientes son algunos de los antiguos problemas enfrentados por prolongadas operaciones de departamentos separados por "tipo de impuesto", citado por los expertos del Banco Mundial luego de profundos estudios realizados en un país de LAC durante 1993-1994,<sup>49</sup> pero típico en muchos otros países también:

- La duplicación de esfuerzos es persistente entre los seis departamentos de impuestos de primera línea, ya que cada departamento había estado llevando a cabo las mismas funciones para sus propios impuestos, incluyendo registro de contribuyentes, las auditorías de los contribuyentes y el cumplimiento, de forma separada y rutinaria durante años.
- La fragmentación de los recursos para el cumplimiento estaba muy extendida entre los departamentos.
- Las ineficiencias en las operaciones, causadas por la fragmentación, impactaron en el rendimiento de la organización, los recursos, los procedimientos y el desarrollo del personal.
- Las deficiencias en la gestión y el desempeño del personal de todos los departamentos de impuestos eran persistentes.
- Las deficiencias en las recaudaciones y el mal control de la evasión de impuestos redujeron los ingresos del gobierno para el desarrollo económico.
- La falta generalizada de cumplimiento voluntario de los contribuyentes era evidente.
- La coordinación y el intercambio de datos entre los departamentos de impuestos brindaba ventajas a los contribuyentes que eludían o evadían impuestos.

La estructuración por tipo de impuesto genera importantes cargas para los contribuyentes, incluyendo en incremento de uso de tiempo y gastos cuando son sometidos a múltiples registros, auditorías y otras interacciones con departamentos de impuestos separados.

#### 4.1.2. Superioridad de las Estructura Funcional Organizacional

La estructura organizativa más frecuente y exitosa durante muchos años ha sido la estructura organizativa funcional, es decir, una administración tributaria estructurada sobre la base del tipo de trabajo realizado, más que por el tipo de impuesto, negocio, producto o cliente. La estructura organizativa funcional se basa en la teoría de que, mediante la agrupación de las actividades que requieren habilidades similares o especialidades, las ganancias reales se logran a través de una mayor profundidad de conocimientos en las áreas núcleo de experiencia de negocios.<sup>50</sup>

<sup>49</sup> KPMG Peat Marwick (1995), p. 1.

<sup>50</sup> Kidd (2008), p. 2.

La mayoría de expertos internacionales, incluyendo el Fondo Monetario Internacional (FMI), el Banco Mundial y el Banco Interamericano de Desarrollo, quienes han llevado a cabo innumerables misiones de reforma tributaria en todo el mundo durante varias décadas, la han favorecido fuerte y sistemáticamente, recomendando las estructuras organizativas funcionales para las administraciones tributarias nacionales. La estructura funcional ha demostrado una y otra vez que:

- Permite la estandarización de procesos similares con todos los impuestos, lo que permite interacciones más fáciles y más simples por los contribuyentes, por ej., un solo punto de acceso para el registro, servicio y pago;
- Facilita la simplificación de procedimientos que los contribuyentes deben seguir para cumplir con sus obligaciones tributarias;
- Permite una mejor uniformidad en toda la organización que hace posible la agrupación geográfica de todas las funciones centrales para una mejor supervisión y control de la gestión, y para el diseño de los mismos procedimientos de operación para cada función central en todas las oficinas regionales;
- Facilita la computarización de todos los procesos de trabajo;
- Permite una mayor especialización, entrenamiento y desarrollo profesional del personal;
- Promueve una mayor eficiencia y una mayor productividad de la administración tributaria en general, evitando la duplicación de procesos a través de los tipos de impuestos;
- Con una visión completa del comportamiento de los contribuyentes a través de todo tipo de impuestos y la detección temprana de las tendencias de incumplimiento, los rendimientos mejoran los resultados de cumplimiento, y
- Disminuye la incidencia de la intromisión sobre contribuyentes, comunes en la organización por tipo de impuesto, ya que evita, por ejemplo, auditorías independientes en diferentes momentos por diferentes funcionarios tributarios enfocados exclusivamente en impuesto sobre la renta, impuesto sobre el valor, u otros tipos de impuestos.

Otros beneficios de organizaciones funcionales incluyen:<sup>51</sup>

- Las organizaciones funcionales permiten a las unidades enfocarse en las actividades primarias, lo cual promueve la eficiencia - los auditores, por ejemplo, son capaces de auditar las declaraciones de impuestos para todos los tipos de los impuestos;
- Las organizaciones funcionales permiten tener una visión integral del contribuyente durante su registro, auditoría y recaudaciones, así como en la base de contribuyentes, para fines de planificación;
- Las organizaciones funcionales mejoran el control y la rendición de cuentas, porque ningún funcionario de impuestos es responsable de todos los elementos administrativos relacionados a un único contribuyente; y
- Las organizaciones funcionales tienen capacidad para grandes cambios legislativos, tales como la introducción de un nuevo impuesto, con mínimos cambios en la estructura organizacional.

---

<sup>51</sup> Murdoch y otros. (2012), p. 3.



No es de extrañar, por tanto, que las estructuras funcionales son ampliamente usadas en la mayoría de los países desarrollados, así como en los países en desarrollo. Un estudio reciente de la Organización para la Cooperación Económica y el Foro de Desarrollo de la Administración Tributaria<sup>52</sup> confirma que, a pesar de algunas variaciones significativas en las estructuras organizativas de las administraciones tributarias de un país a otro, "parece que hay una confianza considerable en el modelo funcional de organización —13 de los 49 organismos tributarios encuestados, indicaron que el modelo funcional ha sido adoptado como el criterio principal para la estructuración de sus operaciones en sus administradoras de impuestos, mientras que 30 administraciones tributarias informaron que una amplia combinación de criterios, incluyendo las funcionales, se aplican en la práctica". En otras palabras, 43 de los 49 administraciones tributarias cuentan con estructuras funcionales. También cabe señalar que los pocos países que se basan exclusivamente en la segmentación de contribuyentes (por tipo de contribuyente), invariablemente organizan los segmentos de contribuyentes, como las oficinas de Grandes Contribuyentes, bajo una estructura funcional, con componentes como la auditoría, recaudación y servicios al contribuyente.

#### 4.1.3. Pros y contras de la Estructura Organizativa por Tipo de Contribuyente

La razón principal para organizar la administración tributaria por tipo de contribuyente, o segmentos de contribuyentes, es que los distintos grupos de contribuyentes tienen diferentes características, el comportamiento del cumplimiento tributario y los niveles de riesgo de pérdida de ingresos fiscales, y cada uno debe ser manejado de manera diferente. Las ventajas de este modelo de organización son:

- La capacidad para nombrar y dedicar personal de gestión fijo para supervisar todas las operaciones de cumplimiento y las operaciones de servicio de cada segmento único de contribuyentes, lo que refuerza la responsabilidad y la rendición de cuentas para el logro de los objetivos organizacionales;
- La capacidad para una mejor investigación y comprensión de los problemas de cumplimiento de cada segmento de contribuyentes;
- La capacidad para desarrollar e implementar estrategias únicas de cumplimiento para cada segmento, tales como más auditorías específicas;
- La facilidad para proporcionar un mejor servicio y educación al contribuyente a grupos específicos;
- Una mejor gestión de los diferentes niveles de riesgo, propias de cada grupo;
- La posibilidad de asignar los recursos de la administración tributaria de acuerdo al nivel de riesgo de cada segmento de contribuyentes, y
- Una mayor capacidad de seguir de cerca a los contribuyentes que representan la mayor proporción de los ingresos tributarios.

Las estructuras de organización funcional más comunes son aquellas con segmentación parcial para los grandes contribuyentes, pero algunos países han empezado a establecer Oficinas de Medianos Contribuyentes (OMeC), así como a segmentar a aquellos contribuyentes que representan el 10-15 por

---

<sup>52</sup> OCDE (marzo 2011), p. 43.

ciento de los ingresos tributarios. La oficina de "Grandes y Medianas Empresas" del IRS establecida en 1999, es otro ejemplo de la segmentación basada en este modelo.

Al igual que con otras estructuras de organización, hay inconvenientes con la estructura por tipo de contribuyente:

- Los costes administrativos pueden aumentar mediante la duplicación de funciones fundamentales e incluso algunas funciones de apoyo, como las de TI (tecnología de información), a través de los segmentos de contribuyentes;
- La duplicación y la fragmentación de la dotación de personal limita la capacidad de aplicar las mejores prácticas de dotación centralizada de personal, en el que se asigna el personal adecuado para un número limitado de oficinas tributarias centrales, para llevar a cabo todas las funciones núcleo de la administración tributaria de forma eficiente y efectiva;
- Es muy común la aplicación inconsistente de leyes tributarias, políticas y procedimientos a través de los diferentes segmentos de contribuyentes, y
- Hay demasiada dependencia de un número limitado y escaso de directores altamente calificados, y de personal técnico, para diseñar y administrar el respectivo cumplimiento y programas educativos para cada grupo.

#### 4.1.4. Funciones Fundamentales y de Soporte

Aunque aparece en el Capítulo 2, las funciones fundamentales o básicas que una administración tributaria moderna lleva a cabo en sus operaciones directas, se repiten aquí para que el lector pueda asociarlas fácilmente con su ubicación en los organigramas presentados en los apartados siguientes:

- Registro de contribuyentes – la recolección, registro y mantenimiento de la información básica de identificación del contribuyente en la base de datos principal de la administración tributaria, que permite a la administración tributaria entender su base de contribuyentes y planificar de acuerdo a esta;
- Servicios al contribuyente – la información, formularios, publicaciones y educación tributaria que la administración tributaria ofrece a los contribuyentes para ayudarles a cumplir con sus obligaciones tributarias, para demostrar que son considerados clientes valiosos de la administración tributaria, y para reducir la necesidad de una implementación exhaustiva, teniendo en cuenta los recursos limitados;
- Presentación y procesamiento de las declaraciones de impuestos y pagos de impuestos – los procesos y formularios diseñados por la administración tributaria para que los contribuyentes presenten sus declaraciones de impuestos y paguen sus obligaciones tributarias en las fechas especificadas, y los procesos utilizados por la administración tributaria para recibir, documentar, revisar, corregir si es necesario, y archivar las declaraciones de impuestos;
- Auditorías al contribuyente – los procesos utilizados por la administración tributaria para controlar el cumplimiento, mediante la selección de declaraciones de impuestos presentadas para auditar/verificar los ingresos, gastos y la información de respaldo declarada por el contribuyente y para realizar tasaciones adicionales que requieren acciones de recaudación;

- Objeciones del Contribuyente (recursos administrativos) – los procesos ofrecidos a los contribuyentes para primeramente disputar liquidaciones tributarias adicionales propuestas en foros dentro de las oficinas de campo de la administración tributaria;
- Apelaciones del contribuyente – los procesos formales disponibles para los contribuyentes ante la ley para protestar sobre procesos de liquidaciones tributarias adicionales propuestas, u otras acciones por parte de la administración tributaria en foros fuera de la jurisdicción directa de las oficinas de cumplimiento de la administración tributaria, incluyendo revisiones judiciales y audiencias;
- Recaudación de impuestos en mora – los procesos de negocios utilizados por la administración tributaria para recaudar los impuestos vencidos, tasados, y no pagados en la fecha prevista por la ley, incluyendo el uso de medidas coercitivas, tales como embargos, gravámenes, y la incautación y venta de los bienes del contribuyente; e
- Investigaciones de fraude tributario – los procesos utilizados para investigar transacciones financieras declaradas por contribuyentes en sus declaraciones de impuestos en los casos en los que la administración tributaria tenga una causa razonable para sospechar que el contribuyente ha cometido fraude tributario. Las investigaciones de defraudación fiscal también involucran casos de evasión de impuestos, cuando los contribuyentes sujetos a impuestos no registran, presentan y pagan sus impuestos.

Las funciones de apoyo que proporcionan los recursos, apoyo y orientación para el personal que realizan las funciones básicas son:

- Tecnología de la información – la informatización de los sistemas y procesos comerciales de la administración tributaria, y el establecimiento de redes de datos;
- Servicios legales – servicios prestados al personal técnico y de gestión por un comité de abogados de la administración tributaria, incluyendo la interpretación jurídica de las leyes y reglamentos tributarios, y la representación de la administración tributaria en todos los foros judiciales, incluidos las apelaciones tributarios;
- Recursos humanos – funciones de manejo de personal, y entrenamiento;
- Planificación presupuestaria y gestión de recursos (espacio físico, instalaciones y otros bienes);
- Planificación estratégica y de operaciones – la formulación de planes estratégicos a largo plazo de la administración tributaria y la elaboración, implementación y monitoreo de planes operativos anuales para todos sus departamentos, de acuerdo a los objetivos del plan estratégico;
- Auditorías internas – los procesos para llevar a cabo evaluaciones periódicas, asegurándose de que las regulaciones seleccionadas, las operaciones y procedimientos administrativos y programas se ajustan a las normas especificadas y están siendo aplicados de manera eficiente y efectiva, incluyendo el análisis y verificación de las cuentas, transacciones financieras e informes; y
- Investigaciones de integridad – investigaciones sobre la conducta, como supuesta o presunta corrupción, de cualquier miembro del personal de la administración tributaria.

Hay varias características que distinguen a las administraciones tributarias exitosas con organizaciones funcionales de todo el mundo. Un conjunto de características de prácticas líderes internacionales, se describen a continuación.

#### 4.1.5. Segmentación de los Contribuyentes

La estrategia de segmentación más común en muchos países, como se discutió en el capítulo 2, ha sido el establecimiento de un programa de Oficina de Grandes Contribuyentes (OGC) para controlar y proporcionar servicios a aquellos contribuyentes que en conjunto representan el 60-75 por ciento de los ingresos tributarios totales del gobierno cada año. En algunos países, la inclusión o exclusión para el control de OGC está determinada simplemente por el importe de las obligaciones tributarias del contribuyente en un determinado período. Sin embargo, el simple uso de obligaciones tributarias en un solo período es una base errónea, porque las fluctuaciones de los pasivos por impuestos durante varios períodos impositivos generalmente distorsionan las clasificaciones. En cambio, el "tamaño" para una inclusión o exclusión debe ser determinado por múltiples factores, como el valor de los activos, el ingreso bruto/neto, el número de empresas multinacionales, y el importe de las obligaciones tributarias. Más en concreto, los siguientes parámetros pueden ser considerados: el volumen de ventas durante los últimos dos años, la cantidad de impuestos pagados durante los últimos dos años, el importe de los activos totales de los estados financieros más recientes, el volumen de la masa salarial, el número de empleados, etc. La naturaleza del negocio es otro factor importante en algunos países, en los que todos los contribuyentes de ciertas industrias como las instituciones financieras, telecomunicaciones y minería, se incluyen en el programa OGC, independientemente de su volumen de negocios, la obligación tributaria, u otros factores.<sup>53</sup>

Históricamente, muchos países pequeños/medianos en desarrollo, han establecido criterios que inicialmente han señalado alrededor de 500 grandes contribuyentes en sus respectivos países para el control de OGC, pero esta cifra se ha incrementado y reducido con el tiempo. La administración tributaria debe definir y cumplir una "estrategia de salida", quitando a los contribuyentes del control de la OGC cuando su situación económica y financiera durante dos años consecutivos han caído por debajo del estado de aprobación inicial y que en consecuencia, han sido re-clasificados como contribuyentes medianos. Por el contrario, las empresas que no están bajo el control de OGC, que luego cumplen con los criterios OGC durante dos años consecutivos, deben ser incluidas en el programa. En resumen, ya que varios de los parámetros pueden variar significativamente de año en año para contribuyentes específicos, la lista de los grandes contribuyentes debe ser actualizada periódicamente. La consideración más importante para determinar el número de contribuyentes bajo el control de OGC en cualquier momento, es el riesgo de los ingresos. El número de contribuyentes que aportan entre el 60-75 por ciento de los ingresos tributarios del país deben ser controlados, no importa cuán grande o pequeño sea el número. Contar con el personal adecuado en la OGC, es la máxima prioridad en todo

---

<sup>53</sup> Los negocios en estos sectores son usualmente grandes. Dicho esto, existen otras razones del porqué un sector específico requiere control adicional, incluyendo la experiencia anterior de la administración tributaria con monitoreo de cumplimiento en el sector, o el hecho de que a los negocios del sector les puede resultar difícil tributar con los regímenes tributarios regulares.

momento, debido a que el grupo de grandes contribuyentes representa el mayor riesgo de pérdida potencial de ingresos para el gobierno.

La segmentación y el control de los grandes contribuyentes ha sido una práctica desde hace muchos años. Por ejemplo, el Servicio de Rentas Internas (IRS) de los Estados Unidos estableció y operó las ramas de los grandes contribuyentes en ciertas oficinas regionales clave en todo el país, en la década de 1970. Sin embargo, el personal de estas ramas de grandes contribuyentes se encargaron solamente de realizar auditorías y no de las demás funciones básicas de la administración tributaria. Por lo tanto, se los ubicaron en divisiones de auditoría en las oficinas regionales en todo el país, es decir, dentro de las ramas encargadas de las auditorías de los medianos y pequeños contribuyentes. A partir de 2004, las oficinas de grandes contribuyentes de las administraciones tributarias en Austria, Canadá, Japón, y Corea operaron de forma similar: sólo dentro de la función de auditoría. Por otro lado, en los últimos años se establecieron OGCs en los pequeños/medianos países en desarrollo, para llevar a cabo no sólo las auditorías, sino también llevar a cabo funciones de recaudación y cumplimiento, proporcionar servicio al contribuyente, y llevar a cabo todas las tareas relacionadas con el acuerdo internacional de intercambio de información.

Una segmentación adicional de los contribuyentes ha sido extendida recientemente en algunos países para diseñar e implementar estrategias y oficinas de control de los contribuyentes de tamaño mediano, quienes por lo general contribuyen cerca al 10-15 por ciento de los ingresos tributarios anuales del gobierno. Las Oficinas de Medianos Contribuyentes (OMeC), de forma predeterminada, controlan a aquellos contribuyentes que no están incluidos en el programa de grandes contribuyentes y aquellos que no están clasificados como pequeños contribuyentes. Sin embargo, cuando se establecen varios OMeC, cada uno con una estructura organizativa separada para las funciones básicas de la administración tributaria - auditoría, recaudación, servicio al contribuyente, etc. - se corre el riesgo de fragmentar el personal funcional de la administración tributaria en demasiadas unidades pequeñas, ineficaces e ineficientes.<sup>54</sup> Para una efectiva y eficiente auditoría y recaudación, las administraciones tributarias deben tener integrados en los sistemas informáticos el grado y rango de los contribuyentes en base a riesgo y complejidad. Una opción, en lugar de OMeCs, es establecer una sola oficina de auditoría y unidades de trabajo de recaudación, o asignar la auditoría y recaudación de los casos con menor dificultad técnica a auditores y recaudadores con menor experiencia. Otras desventajas de la excesiva segmentación de contribuyentes se describen arriba.

---

<sup>54</sup> Vea el análisis sobre reclutamiento de personal centralizado abajo.

#### Cuadro 4.1. Centro de Grandes Contribuyentes en Egipto

El proyecto de Asistencia Técnica de USAID para una Reforma Política en Egipto apoyó al gobierno durante 2002-2005 con el establecimiento de un Centro Modelo de Aduanas e Impuestos (MCTC por sus siglas en inglés). El MCTC fue abierto a los contribuyentes de tamaño pequeño, ubicados en Cairo, y clasificados como importadores. Aunque la participación en el MCTC fue voluntaria, el número de contribuyentes que participan creció rápidamente de 300, en 2003, a 2.000, en 2005. Las mejoras en los servicios al contribuyente, tales como la reducción del tiempo de despacho de aduana, de siete a un día, fueron citados como la razón principal para el interés. Después del MCTC fue convertido en un Centro de Grandes Contribuyentes (LTC por sus siglas en inglés) en 2005, por recomendación del FMI; el centro maneja aproximadamente el 70 por ciento de los ingresos tributarios totales de Egipto. El LTC fue citado como una de las razones de la reducción de la balanza fiscal negativa general de Egipto, del 9,6 por ciento, en 2004-2005, al 6,8 por ciento en 2007-2008. La Asistencia Técnica de USAID para una Reforma Política II (2005-2010), ayudó al gobierno de Egipto con la fusión de sus departamentos de impuestos en una sola Administración Tributaria Egipcia (2006). Como resultado de la fusión y otras actividades del proyecto, más de 1 millón de contribuyentes de autodeterminación activos en 2006 y más de 600.000 en el año 2007 se agregaron a las listas de impuestos, la recaudación de impuestos crecieron, pese a que las tasas de impuesto sobre la renta eran más bajas, y recaudación de impuestos generales reportó un impactante récord de 20 por ciento, respecto al año anterior, en el 2006.<sup>55</sup>

#### 4.1.6. Administración Integrada de Retenciones Tributarias y Contribuciones

Los contribuyentes y empleadores, en muchos países en desarrollo, experimentan una carga pesada y constante para cumplir con las leyes y reglamentos relacionados con la retención de impuestos y contribuciones.

#### Cuadro 4.2. Retenciones en Jamaica

Por ejemplo, en Jamaica varios años atrás:

- Los empleadores estaban obligados a retener el impuesto sobre la renta (PAYE – Retención en la fuente - por sus siglas en inglés), Impuesto de Educación (EDTAX), Plan de Seguro Nacional (NIS), y Fondo Nacional de Vivienda (NHT) del salario de sus empleados. Ellos también están obligados a pagar un porcentaje de la remuneración de los empleados como EDTAX, NIS, NHT y el Fondo Nacional de Formación de Recursos Humanos(HEART);
- Los empleadores fueron asignados con múltiples NIT (Número de Identificación Tributaria) por las diferentes autoridades responsables de la administración de estas transferencias al gobierno; y
- Los Contribuyentes autónomos estaban obligados a pagar EDTAX, NIS y NHT de sus ingresos totales.

Las tasas aplicables eran diferentes para cada tipo de impuesto/contribución, al igual que la base (techos, exclusiones, etc.), y por lo tanto calcular con precisión la cantidad correcta era por supuesto un reto para los contribuyentes/empleadores. Otras complicaciones para los contribuyentes y empleadores surgieron en el trato con las autoridades de la administración tributaria. La recaudación de todos estos impuestos y contribuciones estaba centralizada en la administración tributaria del país, a excepción de NHT y NIS. NHT era depositado en los bancos comerciales. NIS era recolectada, o por la Administración Tributaria, o a través de las oficinas de correos, utilizando la venta de timbres de NIS para los trabajadores domésticos, trabajadores por cuenta propia, y colaboradores voluntarios. En general, se requerían pagos mensuales separados de cada tipo de retención, así como la rentabilidad anual para PAYE, EDTAX, NIS y NHT.

<sup>55</sup> Murdoch y otros. (2012), p. 5.

Se hicieron recomendaciones para consolidar todas las actividades de auditoría bajo la jurisdicción de la función auditora de la administración tributaria del país para mejorar la vigilancia del cumplimiento y aplicación. A los auditores tributarios, que realizaban, ya sea auditorías específicas de las retenciones o "auditorías paquete" de todo tipo de impuestos para los cuales el contribuyente era deudor, se les dio la responsabilidad de verificar el cumplimiento de todas las retenciones y contribuciones durante la auditoría. Las otras funciones de la administración tributaria - recaudaciones, servicio al contribuyente, etc. - asumieron sus respectivas responsabilidades con respecto a las retenciones y contribuciones sociales.

La integración de los ingresos tributarios con las aportaciones sociales ha sido objeto de un trabajo de análisis reciente llevado a cabo por funcionarios de la OCDE, quienes documentaron las siguientes razones, que varios países eligieron, para integrar sus operaciones en la última década:

- Características comunes de los procesos fundamentales que intervienen en la recaudación de las contribuciones tributarias y sociales;
- El uso eficiente de los recursos;
- La reducción de los costos de administración del gobierno, y
- La reducción de la carga y costos sobre el contribuyente.<sup>56</sup>

#### 4.1.7. Funciones de la Oficina Sede, Oficinas Regionales y Oficinas Locales y el Personal

En países grandes, con una gran población de contribuyentes activos<sup>57</sup> de aproximadamente 2,5 millones o más, y más de 10.000 empleados en la administración tributaria, la administración tributaria se organiza en torno a una oficina sede, dos o más oficinas regionales, y múltiples oficinas de distrito/campo. En países medianos y pequeños, con pequeños números de contribuyentes y de personal en la administración tributaria (cantidad de personal medio: 5.000 - 10.000; cantidad de personal pequeño: 5.000 o menos), las oficinas regionales no suelen ser establecidas y sus funciones habituales se llevan a cabo por la oficina sede. Las funciones de las oficinas de distrito son las mismas en ambos casos. Un punto de referencia para la relación de contribuyentes activos entre el personal administrativo es 150-250:1.

La oficina sede de administración tributaria nacional de un país tiene la intención de proporcionar servicios de planificación, apoyo y orientación normativa para todas las operaciones de campo, pero no para llevar a cabo aquellas operaciones en contacto con los contribuyentes. Las funciones específicas de los distintos componentes organizacionales de la sede por lo general incluyen:

- Elaboración de planes estratégicos;
- Preparar, emitir, seguir y evaluar los planes anuales de trabajo de auditoría, recaudación, servicio al contribuyente, investigaciones de fraude y seguimiento de los avances en el cumplimiento de objetivos;
- El desarrollo de los criterios de selección de casos para las funciones de cumplimiento en campo;

<sup>56</sup> OECD (2004), p. 10.

<sup>57</sup> Contribuyentes activos son aquellos quienes llenaron sus declaraciones tributarias, en el último año.

- La determinación de las necesidades de recursos humanos y selección, capacitación, y asignación de personal;
- Proporcionar los recursos financieros;
- Proporcionar servicios legales;
- Proporcionar TI, hardware, software, y servicios; y
- El desarrollo y la disponibilidad de las normas y procedimientos por los que toda la organización se rige.

La función normativa que realiza el personal de la sede, en particular el establecimiento de políticas y procedimientos de operación en toda la organización, y a través de éstos, los manuales de procedimiento escrito, es vital para el éxito de cualquier administración tributaria. Aclarar las políticas y metodologías - las normas - son la guía para la consistencia en la aplicación de las leyes tributarias, las políticas y los procedimientos administrativos por parte del personal a todos los niveles, y ayudan a garantizar la imparcialidad, la transparencia y la previsibilidad en el sistema tributario.

El papel principal de las oficinas y el personal de la oficina regional es el de simplemente ejecutar los planes de trabajo anuales elaborados por la sede. De esta manera, ellos realizan el rol operacional de la administración tributaria. El personal de las oficinas regionales— auditores, oficiales de recaudación, investigadores de fraudes, especialistas en servicio al cliente, y algunos de sus directivos – son los que representan a la administración tributaria de forma exclusiva, ya que ellos tratan con los contribuyentes proporcionándoles información y asistencia, realizando auditorías, conocer casos de objeciones, exigir el cumplimiento, recaudar impuestos atrasados, e investigar casos de posible fraude/evasión tributaria. Desafortunadamente, el personal de las oficinas centrales de muchos países en desarrollo, todavía realizan operaciones directas, tales como auditorías, involucrándose regularmente con los contribuyentes en casos seleccionados. Cualquiera de estos casos es perjudicial para el éxito general de la administración tributaria, debido a que tales acciones crean confusión para los contribuyentes y el personal de la administración tributaria a todos los niveles respecto a "quién está a cargo" y diluye el programa de responsabilidad y de rendición de cuentas.

Las administraciones tributarias grandes deberían establecer una o varias oficinas regionales, para prestar asistencia técnica al personal de la oficina local. Ellos, en lugar de la oficina sede, deben supervisar, controlar y evaluar la ejecución de los planes de trabajo de las oficinas de distrito/campo. Los informes de progreso deben ser entregados de vuelta de los distritos a través de las oficinas regionales a la oficina sede de manera oportuna. El personal de los tres niveles de la organización debe tener puntos de contacto claros para la comunicación sobre un tema en particular y funcional, en la sede, en particular, debe haber un punto focal para la formación de la política administrativa para una función básica en particular.

#### **4.1.8. Administración Centralizada de Personal**

Otra práctica importante en organizaciones funcionales exitosas es centralizar la administración de personal en lugar de fragmentarlo en pequeñas cantidades en muchos lugares. La contratación centralizada de personal garantiza la adecuada provisión de personal para un número limitado de



oficinas tributarias ubicadas centralmente, para así llevar a cabo todas las funciones núcleo de una administración tributaria eficiente y eficaz. Las ubicaciones geográficamente centrales de las oficinas en el país, las hacen accesibles a un alto porcentaje de los contribuyentes en cada jurisdicción tributaria, asegurando al mismo tiempo que los contribuyentes de la zona geográfica más amplia estén todavía conscientes sobre la presencia de las autoridades tributarias, y los "sientan cerca".

Para proporcionar una cobertura adecuada en las áreas más remotas, el personal técnico es asignado para viajar periódicamente desde estos puntos centrales para llevar a cabo auditorías, recaudar impuestos atrasados, oír objeciones de los contribuyentes, y conducir sesiones de educación del contribuyente. La conectividad de todas las localidades con las bases de datos centralizadas permiten a cada sitio prestar servicios a los contribuyentes en cualquier parte del país.

#### 4.1.9. Presupuesto Suficiente para Apoyar las Operaciones

Los funcionarios directivos, de supervisión y técnicos, de las administraciones tributarias modernas y exitosas de todo el mundo, deben brindar los recursos humanos y financieros necesarios para llevar a cabo su operación núcleo principal y brindar soporte a las operaciones de forma eficiente y eficaz. Los directores deben tener la certeza de que los recursos que se les asignan cada año estarán disponibles para cubrir los gastos cuando sea necesario. Además, deben tener la autoridad y la independencia para administrar sus propios presupuestos, mientras que rinden cuentas por los resultados y el uso eficiente de sus asignaciones.<sup>58</sup>

#### 4.1.10. Auditoría Interna y Funciones de Integridad

La auditoría interna y las funciones de integridad están citadas como importantes funciones de apoyo dentro de la administración tributaria, pero se enfatizan aquí porque, sorprendentemente, en muchos países en desarrollo, estas dos funciones son, a menudo, responsabilidades de otras jurisdicciones gubernamentales. El término "auditoría interna" se refiere al proceso de llevar a cabo revisiones periódicas para asegurar que seleccionados reglamentos, las operaciones, los procedimientos administrativos y los programas se ajustan a las normas especificadas y que se están implementando de manera eficiente y eficaz. Todas las administraciones tributarias modernas cuentan con personal de auditoría interna en la sede, quienes realizan auditorías internas independientes y profesionales en nombre del director de la administración tributaria, para detectar y prevenir la ineficiencia y el despilfarro, además de identificar las mejores formas de llevar a cabo las operaciones de la administración tributaria. Auditorías por parte del personal de auditoría interna a la administración tributaria, son mucho más eficaces que las auditorías realizadas por auditores externos del Departamento General de Auditores del gobierno, ya que, como se explica en el capítulo 16, los primeros son mucho más conocedores de los controles financieros de la administración tributaria y sus complejas operaciones.

La función de auditoría interna a veces se agrupa con la función de investigación de integridad, a pesar de que estas dos funciones son algo diferentes. Mientras que el enfoque del personal de auditoría

---

<sup>58</sup> El presupuesto de planificación y gestión para administraciones tributarias es descrita en el Capítulo 14.

interna está en la calidad y la eficiencia de los sistemas de administración tributaria, sus procedimientos y procesos, el personal de investigación de integridad se centra en acusaciones de corrupción y mala conducta de los funcionarios tributarios. La función de integridad del personal realiza investigaciones profesionales y oportunas de esas faltas y luego recomienda llevar a cabo sanciones contra los funcionarios, cuando existen casos confirmados. Una efectiva e independiente función de integridad ayuda a preservar la confianza del público en el personal de la administración tributaria. Dado que las funciones de investigación de integridad y de auditoría interna trabajan en estrecha colaboración en algunos casos relacionados con integridad, como se discute en el capítulo 16, ambas funciones se pueden combinar en un funcionario de alto nivel que depende del Director General. Sin embargo, la opción de ubicarlos por separado en la estructura organizacional es también aceptable.

#### 4.1.11. Estructura Funcional Típica para las Administraciones Tributarias Medianas y Pequeñas

Las estructuras organizacionales funcionales típicas de la oficina sede y de las oficinas distrito/campo para las administraciones tributarias de tamaño mediano y pequeño, se muestran en el Apéndice 4.A. Tome en cuenta que las estructuras organizacionales de las distrito/campo reflejan en gran medida la estructura de la oficina sede, empero sus respectivas funciones son muy diferentes a las del personal de la oficina sede, quienes realizan funciones de planificación y normativa, mientras que el personal de campo ejecuta el trabajo y los programas. Tenga en cuenta la crítica función operativa diseñada en las estructuras funcionales para el Director General Adjunto de Operaciones. Todos los directores de las oficinas de distrito/campo, incluido el Director de Casos de Grandes Contribuyentes, reportan directamente a él o ella. En efecto, él o ella es responsable y rinde cuentas por el éxito de operaciones de la administración tributaria. Él/ella y el resto de Directores Generales Adjuntos, tales como Director Administrativo de Servicios o el Director de Planificación, tal como se muestra en el Apéndice 4.A, reportan al Director General. El Director de Casos de Grandes Contribuyentes tiene su propio personal de auditoría, recaudación y de servicio a contribuyentes, así como el personal altamente especializado, que provee soporte al personal del Departamento Jurídico para los acuerdos de intercambio internacional de información con otros países.<sup>59</sup>

En las administraciones tributarias más pequeñas, algunas de las funciones núcleo y/o de apoyo están integrados en las oficinas de distrito/campo. Por ejemplo, el registro de contribuyentes, mencionados anteriormente como una función básica separada, es una sub-función de la división de servicios al contribuyente. Esta agrupación de las actividades, que requieren de habilidades similares o especialidades, es un ejemplo de una de las grandes ventajas de las organizaciones funcionales.

Además, en las oficinas de distrito/campo, que se muestra en el Apéndice 4.A, tenga en cuenta que:

---

<sup>59</sup> La división de Servicios Legales, típicamente la sección de Legislación, Tratados y Asuntos Tributarios Internacionales, tiene la responsabilidad primaria para con, y trabaja con, los funcionarios del Ministerio de Finanzas sobre temas de tributación internacional. La unidad de organización en la OGC, provee ayuda a la unidad principal en el Departamento Legal.

- Donde no se han establecido OMeCs, la División de Recaudación tiene una Oficina de Sección de Recaudación, con personal que se encarga de los casos con menor complejidad técnica, o casos de ingresos de bajo riesgo en oficina, y una Sección de Recaudación de Campo con el personal que maneja los casos de ingreso de algo riesgo técnicamente más difíciles, o casos de riesgo por altos ingresos durante visitas de campo a contribuyentes y a terceros;
- Del mismo modo, la Dirección de Auditoría tiene una Oficina de Auditoría de Sección, que se ocupa de casos de menor dificultad o casos de auditoría de ingresos con bajo riesgo, y una Sección de Auditoría de campo, que se ocupa de los casos de mayor dificultad técnica o de casos de riesgo de altos ingresos;
- La División de Auditoría se apoya en una Sección de Revisión de Calidad - un equipo de auditores experimentados que eligen muestras de casos de auditoría realizadas por los auditores de la división, los revisan para verificar el cumplimiento de todas las disposiciones de la ley tributaria, regulaciones, políticas y procedimientos administrativos, además de emitir avisos de asesoramiento sobre "errores comunes" para mejorar la calidad del programa general de auditoría;
- La División de Auditoría cuenta con una Sección de Objeciones - un equipo de auditores experimentados que presiden objeciones o protestas de parte de los contribuyentes a los procesos de liquidación tributaria propuestos en los procedimientos administrativos;
- La División de Recaudaciones tiene una Sección de Procedimientos Especiales, con personal especializado en recaudaciones, quienes realizan controles de calidad sobre las muestras de casos de cobro realizados y emiten avisos de asesoramiento para mejorar la calidad del trabajo en las recaudaciones. Además, este personal maneja casos en los que el contribuyente está involucrado en quiebra, insolvencia u otros procedimientos legales, y
- La División de Investigaciones por Fraude tiene una Sección de Recopilación de Información cuyo personal, no sólo reúne información de inteligencia dentro de la administración tributaria, -de terceros o de los medios de comunicación, para la investigación y desarrollo de casos de fraude y evasión-, sino que también revisan, aceptan o rechazan posibles casos contemplados y referidos por La Divisiones de Auditoría y Recaudaciones, o casos iniciados en base a información obtenida de otros informantes. En otras palabras, la Sección de Recopilación de Información determina los casos que son asignados para la investigación de los grupos de investigación.

#### 4.1.12. Estructura Funcional Típica para Administradoras Tributarias grandes

Las estructuras organizacionales funcionales típicas de la sede, oficina regional, y de distrito/campo de las administradoras tributarias de tamaño grande, se muestran en el Apéndice 4.B.<sup>60</sup> Se debe tener en cuenta que las organizaciones regionales y de distrito también reflejan a la sede, como una extensión de ella, lo mismo sucede en las administraciones tributarias medianas o pequeñas, pero es importante remarcar que sus respectivas funciones son diferentes.

---

<sup>60</sup> OCDE (2004), p. 15.

Casi todas las notas antes citadas, para las administraciones tributarias medianas y pequeñas, se aplican a las estructuras funcionales para las administraciones tributarias de gran tamaño. Una excepción - que en parte también se aplica a las administraciones tributarias pequeñas y medianas, pero en menor medida - es que en los grandes países con administraciones tributarias grandes, hay muchas partes externas interesadas, problemas y eventos, lo cuales requieren de mucho tiempo y esfuerzo de los funcionarios de alto nivel. Usualmente es necesario contar con dos funcionarios de alto nivel - un Director General (o Comisionado) y un Subdirector General (o el Comisionado Adjunto). El Director General tiende a administrar actividades externas, mientras que el Subdirector General administra las operaciones del día a día de la administración tributaria. Por lo general, el Director General o Comisionado es el "rostro" público de la administración tributaria y pasa gran parte del tiempo en el Ministerio de Hacienda, en las audiencias parlamentarias relacionadas, con temas presupuestarios o quejas, en las reuniones del grupo de profesionales contables, abogados, cámaras de comercio, grupos de industriales, en apariciones en los medios de prensa. Por ejemplo, en el Servicio de Impuestos Internos (IRS por sus siglas en inglés), el Comisionado, un cargo político, por lo general lleva a cabo esta función de "frente externo" y el Comisionado Adjunto desempeña el papel de "gestión interna". Los roles no son excluyentes entre sí y algunos miembros de la Comisión del IRS no solo tomaron un papel más activo en las operaciones, sino que también tendían a realizar actividades externas.

Algunas otras excepciones incluyen:

- Como se muestra en el Apéndice 4.B, el Director General tiene un Director General Adjunto, en lugar de un Director General Adjunto (de Operaciones), a quienes los directores regionales reportan;
- Los Directores de las oficinas regionales reportan a sus Directores Regionales, en lugar de directamente a la sede;
- Los Directores Regionales informan al Director General Adjunto y así, en efecto, el Director General Adjunto es el responsable por las operaciones y de rendir cuentas por las mismas, y
- La Sección de Casos de Grandes Contribuyentes es parte de la División de Auditoría (así como en las estructuras regionales y nacionales), y no una unidad organizativa independiente, debido a que un gran número de grandes contribuyentes en todo el país requiere de múltiples unidades de casos grandes en varios lugares. Por lo tanto, el servicio al contribuyente y el trabajo de recaudaciones dirigido a grandes contribuyentes se asigna a los técnicos de nivel superior del plantel general y de las divisiones de servicio al contribuyente.

#### 4.1.13. Prácticas de Gestión Exitosas

##### *Funciones de Jefatura*

Las funciones principales de las jefaturas, en todos los niveles, son la planificación, organización, dotación de personal, orientación (dirigir), y de control. Las estructuras organizacionales deben tener jefaturas que, en todos sus niveles, pasan la mayor parte de su tiempo de trabajo realizando funciones gerenciales. Las jefaturas de más alto nivel en particular, deben dedicar un poco menos de tiempo a los aspectos técnicos del trabajo de la administración tributaria. Por supuesto, los directores/supervisores

de primer nivel deben llevar a cabo las revisiones técnicas de muestras de casos de trabajo y entrenar subordinados sin experiencia en temas técnicos. Sin embargo, aún tienen que pasar gran parte de su tiempo en las funciones de gestión.

Muchos expertos internacionales han señalado que la carencia de la práctica de las funciones tradicionales de gestión, a través de las administraciones tributarias, es común muchos países en desarrollo. En concreto, estos expertos han observado:

- El tiempo considerable que es tomado como técnicos por la mayoría de los directores, en todos los niveles;
- Las jefaturas a menudo se seleccionan sin las adecuadas credenciales;
- Las jefaturas seleccionadas no reciben una formación adecuada sobre gestión;
- Las jefaturas no realizan tareas básicas de gestión, y
- Hay una inadecuada rendición de cuentas del desempeño de las jefaturas.

Las administraciones tributarias exitosas en todo el mundo invierten en sus jefaturas. Se comprometen de forma extensiva y continua en el entrenamiento gerencial. Para institucionalizar la profesión y práctica de gestión, se desarrollan programas de capacitación diseñados específicamente para cada nivel de gestión - los niveles primario, medio y superior - con mayor énfasis en los métodos de enseñanza que combinan la teoría de gestión con las tareas cotidianas del gerente, tales como la asignación de los trabajo, revisión del trabajo y desarrollo de los empleados. Las prácticas internacionales de liderazgo sugieren que los métodos eficaces de instrucción para la formación de jefaturas incluyen conferencias y debates, estudios de casos y juegos de rol, que demuestren la aplicación práctica en el trabajo diario en los distintos niveles de gestión, con temas como la contratación de personal, la selección de personal, anuncios, promociones, evaluaciones de desempeño, capacitación, traslados, y la disciplina.

### *Delegaciones de Autoridad*

Las organizaciones funcionales tienen una fuerte cadena de mando vertical. Los directores de las Oficinas de Distrito/Campo en las grandes administraciones tributarias informan a sus respectivo Director Regional, quien reporta a su vez al Director General y Director General Adjunto. En las administraciones tributarias pequeñas, mismas que no tienen oficinas regionales, los Directores de oficinas de distrito/campo reportan directamente al Director General Adjunto (Operaciones). Sin embargo, los Directores de Oficina Distrito/Campo y su personal, están obligados a recibir y aceptar asistencia técnica de trabajo, además de orientación para sus respectivas funciones, por parte de los Asistentes de Director Regional o de los Directores de la Oficina Sede para Auditoría, Recaudaciones, etc., si no hay oficinas regionales.

En las administraciones tributarias de mayor éxito, a los funcionarios tributarios en las oficinas centrales, oficinas regionales, y oficinas de distrito, se les da suficiente autoridad legal delegada por el Director General para realizar y llevar a cabo las decisiones técnicas y administrativas con un alto nivel de

independencia, en cuanto que sea plenamente responsable del rendimiento de su organización.<sup>61</sup> De hecho, las administraciones tributarias modernas y funcionales se basan en gran medida en un sistema de delegaciones de autoridad en cascada. Sin estas delegaciones, el trabajo se acumula así como el personal que está a la esperando por las decisiones de los funcionarios de niveles superiores, ahogando la productividad y generando frustración tanto entre el personal como en los contribuyentes. En la tradicional cadena de mando, la autoridad para llevar a cabo todas las tareas necesarias para ejecutar las leyes tributarias del país, es otorgada a través de la ley, al Ministro de Hacienda y/o al Director General de Impuestos. El Director General también está autorizado por la ley para delegar autoridad a sus Directores Adjuntos de la oficina central, a los Directores Regionales y los Directores de Oficinas de Distrito/Campo. A su vez, los Directores de Oficina Distrito/Campo realizan delegaciones escritas de autoridad similares, a sus respectivos jefes de división y asistentes de alta gerencia, quienes pueden delegar a su vez a sus jefaturas y supervisores. Por último, los administradores pueden delegar la suficiente autoridad a su personal técnico de confianza, para tomar las decisiones necesarias en relación con su trabajo y asegurarse de que se hace el trabajo de manera eficiente, eficaz y en el momento oportuno. Dando la suficiente y documentada autoridad<sup>62</sup>, los empleados de todos los niveles de la administración tributaria son capaces de hacer frente a la mayor parte de temas ya sean de funcionamiento, personal y administrativos, de forma expedita y con un alto grado de confianza e independencia. Cada nivel de administración supervisa periódicamente el correcto ejercicio de la autoridad a través de los informes de seguimiento, controles de campo, y la fiscalización interna.

### *Acceso Limitado de los Contribuyentes a las Áreas de Trabajo*

A los contribuyentes, y/o sus representantes legales, no se les debe permitir el acceso a las áreas de trabajo de cumplimiento de la auditoría, recaudación, y las funciones de investigación de fraudes en las oficinas de la administración tributaria. Esta práctica de gestión ayuda a evitar la divulgación no autorizada de información sobre otros contribuyentes, y al mismo tiempo reduce las oportunidades para contactos impropios "a puerta cerrada", entre los contribuyentes y funcionarios tributarios. Unas salas de entrevistas en recepción/áreas de servicio, fuera de las áreas de trabajo, deberían estar disponibles para los casos de objeciones, auditorías, recaudación en oficina, y otros casos de cumplimiento.

Las administraciones tributarias también deben explorar medios innovadores para la entrega de servicios al cliente, reduciendo de esta manera la necesidad de visitas al contribuyente a las áreas de trabajo de cumplimiento. En Moldavia, por ejemplo, la Inspección Tributaria del Estado, la administración tributaria del país, estableció un "café internet" -al estilo de los centros de servicio al contribuyente, ubicadas dentro de las instalaciones del gobierno municipal, donde los contribuyentes fueron capaces de registrarse, obtener formularios e instrucciones, actualizar su estado, o acceder a su declaración de impuestos a través de un portal de intranet. Cada vez más, y sobre todo en la medida que administraciones tributarias se mueven a un procesamiento centralizado y a pagos bancarios, la

---

<sup>61</sup> Estas autoridades son abordadas en el Capítulo 3.

<sup>62</sup> Los poderes y responsabilidad de la administración tributaria son abordadas en el Capítulo 3.

información y asistencia deben ser facilitados a través de sus sitios web, centros de llamadas y de "ventanilla única" de los centros de servicio al contribuyente.<sup>63</sup>

### *Sumario de Buenas Prácticas de Gestión*

Las administraciones tributarias funcionales de mayor éxito en todo el mundo son aquellos cuya gestión:

- Define, comunica y aplica funciones claras para la normativa, apoyo funcional y los niveles de las operaciones de la organización;
- Proporciona claros canales de comunicación entre los diferentes niveles y entre unidades interdependientes;
- Mantiene un registro comprensivo y actualizado de todos los contribuyentes y sus obligaciones tributarias;
- Dirige la asignación de la mayor parte de sus recursos financieros y humanos a las funciones de primera línea y para aquellas funciones de apoyo directamente relacionados con el cumplimiento tributario, recaudación y servicio al contribuyente;
- Delega autoridad a todos los niveles de operación y oficiales de la organización;
- Alienta el desarrollo y aplicación de la tecnología en todas las funciones, incluyendo los sistemas integrados de información tributaria, y
- Proporciona entrenamiento funcional y de gestión, oportunidades de desarrollo profesional, y un ambiente de trabajo que ayuda a atraer y retener una fuerza de trabajo profesional de alto nivel.

#### **4.1.14. Servicios Legales**

Las leyes fiscales son complejas y cada vez más en la mayoría de los países. Decisiones fiscales muchas veces requieren un extenso análisis legal, puede tener importantes consecuencias para los ingresos fiscales, y puede requerir la participación de asesores legales con conocimientos fiscales especializados. La complejidad de la ley puede ser utilizada en beneficio de los grandes contribuyentes, que muchas veces emplean el mejor talento legal disponible. A menudo, las provisiones de la legislación fiscal son preparadas por diferentes autores legales, y posiblemente por personas con conocimientos mínimo de impuestos, causando que las provisiones tengan texto diferente o consecuencias no intencionadas. Esto puede introducir la incertidumbre en la interpretación y aplicación de la ley, y requiere un análisis legal. En algunos casos, las cortes pueden hacer decisiones que son adversos a la intención de la ley, que exige la administración tributaria apelar o solicitar modificaciones legislativas con los servicios de asesores legal. Por último, pero no menos importante, los esfuerzos de recaudación de impuestos requieren la ayuda de la corte y asesor legal que está bien versado en los requisitos de recaudación de impuestos de la ley.

Las administraciones tributarias utilizan varios métodos para obtener asesoramiento de servicios legales. Estos pueden incluir:

---

<sup>63</sup> Los servicios al contribuyente son abordadas en el Capítulo 6.

- Asignaciones ad hoc de asesores legales del Ministerio de Justicia/Fiscal General para representar a la administración tributaria en los casos de impuestos específicos;
- Asignación permanente de los asesores legales del Ministerio de Justicia/Fiscal General para representar a la administración tributaria en todos los asuntos fiscales;
- La contratación de abogados/procuradores/solicitadores para formar un departamento interno de temas legales;
- La contratación de abogados de práctica privada para representar a la administración tributaria para un caso particular (típicamente por un caso de cuentas en mora);
- La contratación de estudiantes de derechos (que pueden haberse graduado, pero todavía sin pasar el examen de abogacía) para trabajar en las decisiones fiscales o en las divisiones de recaudación; y/o
- Uso de la persona de mayor rango, que tal vez no tenga ningún tipo de entrenamiento jurídica, para trabajar en casos relacionados con asuntos legales, que puede incluir la redacción jurídica, recaudación, y las disposiciones.

Muchas administraciones tributarias no tienen acceso adecuado a los servicios jurídicos especializados. Hay una variedad de razones para este problema. En algunos países, el Ministerio de Justicia/Fiscal General tiene el mandato exclusivo de emplear abogados en ejercicio. En algunos casos, la administración tributaria no tiene fondos suficientes o las escalas salariales del gobierno no son suficientes para atraer talento. Muchas veces, la administración tributaria no tiene una carrera para su talento jurídico y en raras ocasiones, no reconoce la necesidad de servicios legales internos.

La ausencia de asistencia legal adecuada en una administración tributaria es una seria amenaza a su capacidad de funcionar adecuadamente y aplicar las leyes de impuesto de una manera apropiada. La función jurídica de las administraciones tributarias organizadas funcionalmente está sujeta a grandes variaciones. A los efectos de esta discusión y como se muestra en el Apéndice 4.B, un departamento separado está presentado que coordina toda la actividad legal y garantiza la calidad y la coherencia en la aplicación de las leyes tributarias. Este "departamento legal" es la defensora de la administración tributaria, y su función principal es la de representar a la administración tributaria en todos los procedimientos legales con los contribuyentes. Papeles secundarios incluyen el asesoramiento jurídico a las apelaciones, ayudando a interpretar la legislación, ayudando con la recaudación de impuestos y los esfuerzos de aplicación que requieren una acción judicial, y ayudar a los funcionarios del gobierno a negociar acuerdos fiscales y acuerdos internacionales sobre intercambio de información.

### *Principios Operativos*

Las personas que trabajan en el departamento legal son servidores públicos y siempre deben representar y defender solo en nombre de la administración tributaria. La adhesión a los siguientes principios es un requisito para el personal jurídico para garantizar la integridad, confidencialidad y profesionalidad.

- El personal jurídico debe hacer todos los esfuerzos para resolver disputas entre la administración tributaria y los contribuyentes de manera justa, oportuna y profesional;



- Igual que con cualquier persona que tenga acceso a la información tributaria, el personal jurídico debe mantener una estricta confidencialidad y no revelar información o una estrategia de litigio a cualquier persona, salvo que sea necesario para la resolución del asunto y específicamente autorizado por la ley;
- El personal jurídico debe actuar sin influencias externas;
- Cada caso de impuestos puede ser única y personal jurídico debe utilizar su criterio profesional para decidir la manera más eficaz para el manejo de un caso; y
- Como representantes de la administración tributaria y el gobierno, el personal jurídico siempre debe mantener el profesionalismo y objetividad y no iniciar o avanzar en las acciones que no están en los intereses de la justicia.

#### 4.1.15. Computarización y Red de Datos

Como se ha enfatizado en los capítulos 2 y 12, la ejecución exitosa de todas las funciones de una moderna administración tributaria funcional, requieren del uso efectivo de las computadoras, automatización y sistemas de redes de datos. Para realizar bien sus respectivos trabajos, los empleados de todas las funciones núcleo y de apoyo, se basan en gran medida en la información, y a menos que dicha información sea exacta, completa y se pueda obtener en el momento oportuno, la información carece virtualmente de sentido. Todos los niveles de gestión se basan en los sistemas de información tributaria integrada y automatizada (SITIA, ó ITIS por sus siglas en inglés) para supervisar el progreso de los objetivos estratégicos y anuales, y reportar el progreso mensual y anual de los objetivos dentro de la administración tributaria y para el Ministerio de Hacienda. Los contribuyentes también se benefician cuando la administración tributaria hace uso efectivo de los sistemas de redes de computación y de datos, ya que esto ayuda a asegurar el registro oportuno y preciso de servicios y cuentas de los contribuyentes.

## 4.2. Tendencias Comunes

### 4.2.1. Tendencias de Estructuras Organizacionales

En los últimos años, las administraciones tributarias de todo el mundo han diseñado y probado nuevas estructuras de organización, con el fin de hacer frente a una diversidad de desafíos que plantea la economía global. A pesar de las claras ventajas de las estructuras orgánicas funcionales para las administraciones tributarias, recientemente algunos países, entre ellos Australia, Nueva Zelanda y Estados Unidos, se han alejado de la estructura completamente funcional, ya sea de tipo cliente o en una estructura híbrida que combine elementos de las estructuras funcional, por tipo de cliente o segmentada.

Por ejemplo, a mediados de la década de 1990, los Estados Unidos reemplazó a la estructura orgánica funcional, que el IRS había utilizado con mucho éxito desde hace más de 40 años, con una nueva estructura organizada bajo 4 divisiones de tipo cliente: (1) Salarios e ingresos por inversiones, (2) Pequeña Empresa / Trabajadores Autónomos; (3) Empresas Grandes y de Tamaño Medio, y (4) Entidades Libres de Impuesto y de Gobierno. A principios del siglo 21, sin embargo, varios países que

habían cambiado de una estructura funcional a las estructuras exclusivamente de tipo cliente, entre ellos Estados Unidos, restauraron las principales características de las estructuras funcionales y las combinaron con estructuras de tipo cliente.

Las formas y las estructuras de las organizaciones de administración tributaria de campo también han cambiado en los últimos años. En algunos casos, la presión del gobierno para una mayor eficiencia ha obligado a una revisión de la red de la oficina de campo y dio lugar a un menor número de oficinas grandes. Igualmente, el aumento de la presencia y el poder de la tecnología de la información, como una herramienta de administración tributaria, ha cambiado la naturaleza de la prestación de servicios, con más administraciones tributarias que dependen menos de la presencia física y más de la presencia en Internet y por teléfono. Sin embargo, en muchos países, —especialmente en las economías en desarrollo— las decisiones sobre las oficinas de campo siguen siendo impulsadas por la necesidad de una presencia física en todo el país.<sup>64</sup> Cuando las administraciones tributarias no han sido capaces de financiar la tecnología de la información en todo el país y donde los contribuyentes no tienen acceso a la tecnología moderna, la presencia física es primordial. Por ejemplo, las oficinas pequeñas, de las que primariamente proporciona servicios al contribuyente, formularios y publicaciones, son comunes en muchos países en desarrollo.

La segmentación de los grandes contribuyentes ha estado en uso desde al menos la década de 1970, y la tendencia a establecer OGCs (Oficina de Grandes Contribuyentes) ha tomado impulso en los últimos años. En 2010, 27 de los 34 países de la OCDE tenían una "oficina dedicada para grandes contribuyentes".<sup>65</sup> En una muestra de 17 países miembros del CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias), tomadas en 2010, todos menos uno tenían OGDs (Oficina de Grandes Contribuyentes).<sup>66</sup>

#### 4.2.2. Estructuras Organizacionales Creativas

##### *Centros de Cumplimiento Tributario*

Con las necesidades siempre crecientes de ingresos adicionales para los gobiernos, y sus propias insuficiencias presupuestarias, muchas administraciones tributarias han intentado incrementar sus ingresos tributarios, incurriendo en el menor costo posible, experimentando con unidades organizativas especiales. Aquellos que han diseñado e implementado centros de cumplimiento tributario centralizados, junto con los centros automatizados y centralizados de declaraciones de impuestos y de procesamiento de documentación, han disfrutado de un alto grado de éxito.

Los programas de cumplimiento que se prestan a una unidad de cumplimiento tributario centralizado incluyen: (1) verificación de la información de terceros con los montos reportados sobre las

---

<sup>64</sup> Kidd (2008), p. 5.

<sup>65</sup> OCDE (marzo 2011), p. 43.

<sup>66</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y otros (2012), p. 59.

declaraciones de impuestos;<sup>67</sup> (2) contribuyentes omisos y contribuyentes que han dejado de declarar impuestos; (3) cuentas de contribuyentes morosos, (4) el cobro de la nómina y el impuesto estimado, y (5) la auditoría a cuestionables deducciones/exenciones a través auditorías de correspondencia<sup>68</sup>. Gran parte de la labor de los centros de cumplimiento tributarios es automatizada, incluyendo la emisión de los anuncios para los diversos tipos de no-cumplimiento. Incluso algunas llamadas telefónicas a los contribuyentes pueden ser automatizadas.

#### Cuadro 4.3. Sistema automatizado de llamadas en El Salvador

En El Salvador, por ejemplo, la Dirección General de Impuestos Internos desplegó un nuevo sistema de "llamadas automatizadas" - un programa automatizado que llama a aquellos omisos y otros no declarantes, con mensajes grabados, dándoles instrucciones para corregir su problema de incumplimiento particular para una fecha específica. Además, habían técnicos de cumplimiento en los sistemas de telefonía en vivo para trabajar en los casos no resueltos por este tipo de sistemas de "llamadas automatizadas". Los casos no resueltos por cualquiera de estos métodos fueron asignados a las oficinas de regionales para su cumplimiento. Este nuevo enfoque trajo de 2.685 omisos en cumplimiento en el primer semestre de 2009, frente a los 917 que habían respondido a recordatorios enviados en el primer semestre de 2008. El centro de llamadas fue capaz de entregar 34.721 llamadas automatizadas en el 2009 en comparación con 3.495 cartas de notificación en 2008 y la recaudación de impuestos correspondientes a morosos, aumentó de \$ 1,57 a \$ 3,12 millones.<sup>69</sup>

La experiencia ha demostrado que un gran porcentaje de casos de no cumplimiento son resueltos por los Centros de Cumplimiento Tributario mucho más eficientemente que a través de los esfuerzos uno a uno en las operaciones de campo. Algunos países han experimentado un rendimiento promedio de 15:1 para sus inversiones en centros de cumplimiento tributario, es decir, un adicional de \$ 15 en impuestos recaudados por cada \$ 1 autorizado e invertido en estos centros. Una organización funcional de la División Centralizada de Cumplimiento Tributario recomendada por los asesores de BearingPoint de la Administración Tributaria de Puerto Rico en 2004, entre muchas otras recomendaciones de reforma tributaria, se muestran en el Apéndice 4.C. La División de Cumplimiento Fiscal centralizada sigue en funcionamiento hasta la fecha.

#### Centros Integrados de Servicio de Ingresos

*"El cumplimiento voluntario de las leyes tributarias crea más ingresos tributarios y reduce el coste de cumplimiento. Con el fin de fomentar el cumplimiento voluntario, algunas administraciones tributarias han encontrado diversas maneras de tratar a los contribuyentes como clientes de alto valor. Por ejemplo, Jamaica estableció dos centros de servicio integrados hace algunos años atrás. Estos ahora emiten números de identificación tributaria y certificados de cumplimiento recaudación de timbres tributarios, y reciben declaraciones y pagos. Uno de los centros también mantiene el registro centralizado de vehículos motorizados. La mayoría de las transacciones se*

<sup>67</sup> Contribuyentes omisos son aquellos que deben declarar impuestos, pero no declaran. Omisos son contribuyente quienes hicieron declaraciones antes, pero no en el año vigente.

<sup>68</sup> Auditorías de correspondencia son auditorías que la administración tributaria ejecuta vía correo electrónico. Estas son las actividades de auditoría típica de bajo riesgo.

<sup>69</sup> Murdoch y otros. (2012), p. 8.

*pueden manejar en una sola visita por los contribuyentes. Estos centros de servicios al contribuyente en Jamaica y en varios otros países-están también equipados con sistemas de numeración electrónica ("Sistemas Qmatic"), y los contribuyentes son provistos de asientos para esperar su turno, automático y numerado, para acceder a los servicios necesarios. Estos esfuerzos recorren un largo camino para hacer sentir a los contribuyentes como verdaderos clientes. Consultores del Banco Mundial ha propuesto recientemente que un centro integrado de servicios para Tanzania para reemplazar el sistema actual, que requiere múltiples visitas a distintas agencias"*

Gallagher y otros, 2009

Más recientemente, la administración tributaria de Jamaica combina parte de su Centro Integrado de Servicio de Impuestos / Sucursal de Cumplimiento Tributario con su Centro de Atención al Cliente, en una oficina que ofrece un servicio al contribuyente por teléfono. Hasta octubre de 2011, del año fiscal 2011/12, el centro había alcanzado el 64 por ciento la satisfacción del cliente frente al objetivo del 70 por ciento. El centro también recauda importantes sumas sustanciales de cuentas en etapa temprana de impuestos atrasados. Hasta marzo de 2012, de ese mismo año fiscal, el centro recaudó JMD 568,5 millones (\$ 5,68 millones) de 12.140 cuentas.

### *Oficinas de Resolución de Problemas (Defensa del Contribuyente)*

Invariablemente, algunos contribuyentes se encuentran con una serie de problemas no relacionados con el caso, en el trato con la naturaleza y la complejidad de la administración tributaria a través de los canales normales. Por lo tanto, ha habido una tendencia entre las administraciones tributarias de todo el mundo para establecer Oficinas de Resolución de Problemas para proporcionar servicios especiales a los contribuyentes.<sup>70</sup> En los Estados Unidos, el Servicio Impuestos Internos (IRS por sus siglas en inglés) estableció su Programa de Resolución de Problemas en la década de 1980. Los objetivos y las tareas cotidianas del personal de resolución de problemas son los siguientes:

- Demostrar una capacidad de respuesta rápida por parte de la administración tributaria para resolver problemas difíciles y frustrantes de los contribuyentes en el trato con los funcionarios de la administración tributaria;
- Mostrar preocupación por los contribuyentes envueltos en diversas maneras con la administración tributaria y fomentar el cumplimiento voluntario de las leyes tributarias del país, y
- Proporcionar a los altos funcionarios de la administración tributaria la información para mejorar la eficiencia general de la organización y la eficacia de sus sistemas, procedimientos y el desempeño de su personal.

Para tener derecho de la derivación a la Oficina de Resolución de Problemas, el contribuyente ya debe haber tratado de resolver el problema, sin éxito, a través de los canales normales. La naturaleza de los

---

<sup>70</sup> Hussey y otros. (1996), p. 221.

casos para los que se solicita el alivio de los contribuyentes implica una variedad de problemas tributarios comunes, tales como:

- Obtener los apropiados créditos IVA;
- Conseguir un NIT (Número de Identificación Tributaria) emitido sin demora;
- Asegurar las medidas adecuadas para corregir los pagos aplicados a períodos tributarios equivocados;
- Obtener respuestas correctas a las preguntas técnicas acerca de los formularios de impuestos y requisitos de presentación de impuestos, y
- Obtener las necesarias declaraciones de impuestos en blanco oportunamente.

Las quejas sobre los retrasos en la realización de auditorías y otras investigaciones no califican para servicios especiales. En cambio, este tipo de quejas deben referirse al respectivo director de Auditoría, Recaudación u otros superiores del empleado técnico que lleva el caso para su intervención y resolución. Las quejas sobre el comportamiento ofensivo de los auditores tributarios de la administración auditora, recaudaciones, etc., tampoco son responsabilidad de la Oficina de la resolución de problemas. Estas quejas también son dirigidas al director/superior del empleado técnico nombrado, para la investigación y resolución, y las copias de información de la investigación y la resolución de los documentos se envían a las autoridades de gestión adecuadas en los niveles superiores.

En una organización funcional, el Oficial de Resolución de Problemas y su personal son más eficaces si se reportan directamente a la oficina del Director General. En las oficinas regionales, las Oficinas de Resolución de Problemas informan directamente a los Directores Regionales. La normativa tradicional de la sede, la orientación técnica y supervisión de funciones regionales, se llevan a cabo por estos funcionarios. En las oficinas regionales, las Oficinas de Resolución de Problemas están vinculadas a las oficinas de la Administración del Distrito. El Oficial de Resolución de Problemas del Distrito y su personal, reciben casos de servicios especiales y los asignan al Jefe de la división correspondiente, los controlan, y realizan el seguimiento de todos los casos asignados a los funcionarios de la división para asegurar su oportuna (generalmente unos 10 días) y satisfactoria finalización de trabajo.

#### 4.2.3. Subcontratación

La subcontratación de algunas funciones básicas y el apoyo al sector privado, o a otras instituciones de gobierno, se ha convertido en algo así como una tendencia entre las administraciones tributarias de todo el mundo. La Tecnología de la Información (TI) es la función comúnmente más subcontratada. Alemania, Luxemburgo, Eslovaquia, Dinamarca, Islandia, Turquía, el Departamento de Hacienda del Reino Unido, la Aduana del Reino Unido y las administraciones de impuestos sobre consumos específicos tienen toda la tecnología de la información subcontratada, ya sea del sector privado o de otras entidades gubernamentales. El mantenimiento de las TI como un servicio de apoyo en la administración tributaria, sin embargo, es aconsejable. En algunos casos, incluso las funciones básicas de cumplimiento han sido subcontratadas al sector privado. Por ejemplo, las agencias tributarias de algunos países han externalizado al sector privado los programas descritos anteriormente para los Centros de Cumplimiento Tributario Centralizado con esperanza de mejorar los niveles de cumplimiento

y el aumento de los ingresos tributarios. Hungría ha subcontratado su función de investigaciones de fraude a un cuerpo policial. En los Estados Unidos, el Servicio de Impuestos Internos (IRS por sus siglas en inglés) ha subcontratado una parte de su inventario de casos atrasados de impuestos a una empresa privada para la recaudación desde hace unos años. Sin embargo, después de varias revisiones durante un período de cerca de tres años, el Inspector General del Tesoro de EE.UU. llegó a la conclusión de que los resultados fueron muy pobres, y el contrato de subcontratación se dio por terminado.

La creencia común de que todo se puede hacer mejor con el sector privado es, en realidad, un mito. La subcontratación al sector privado puede funcionar en algunos casos, pero requiere un análisis a fondo de los programas que pueden ser externalizados, las temas legales correspondientes, los resultados esperados y las finanzas, y una base de referencia para hacer comparaciones significativas de los resultados periódicamente y así determinar su éxito o fracaso.

#### 4.2.4. Administración Tributaria y Administración de Aduanas - Fusionarlas o No

Las fusiones de departamentos de impuestos en los países en desarrollo y/o, en particular, las consideraciones para establecer las autoridades tributarias, a menudo dan lugar a la cuestión de si la administración tributaria y aduanera deben combinarse o separarse. Después de todo, la mayoría de países en desarrollo muestran una estructura tributaria que depende en gran medida de los derechos de aduana, el IVA, y los impuestos especiales aplicados sobre las importaciones.

Cabe señalar que, incluso con entidades fusionadas, en la mayoría de los casos, las funciones de aduanas y las funciones tributarias que están bajo el mismo Director General, llevan a cabo sus respectivas operaciones de forma independiente por una variedad de razones, incluyendo:

- Procesos y procedimientos diarios muy diferentes de los dos organismos;
- Diferentes bases históricas, culturales y funcionales;
- Diferentes habilidades y procesos:
  - La administración de aduanas opera en "tiempo real" en lo referente a control de fronteras y la recaudación de impuestos sobre las mercancías que son objeto de comercio;
  - La administración tributaria opera retroactivamente;
- Las administración de aduanas está interesadas por la salud nacional, la seguridad, y la seguridad;
- Dificultad en la integración de TI (Tecnologías de la Información), que casi siempre se desarrollan por separado para satisfacer las diferentes necesidades de cada organismo, y
- Diferente condiciones y tasas de modernización entre los dos organismos, incluida la planificación estratégica y de riesgos y la tecnología de la información, en que la administración de aduana está rezagada frente a la administración tributaria en muchos países.

En su estudio de las autoridades tributarias, Mann llegó a la conclusión de que "muchos países en desarrollo que ya han establecido SARAs (Agencia de Ingresos Semiautónomas por sus siglas en inglés) han optado por concentrarse exclusivamente en el fortalecimiento de la administración tributaria

interna (es decir, principalmente de impuestos sobre la renta, IVA e impuestos especiales), y no se han incorporado las operaciones aduaneras en el SARA<sup>71</sup>. Con respecto a los países de la OCDE, a partir de 2010, sólo 9 países miembros se han alineado las operaciones tributarias y aduaneras dentro de una sola agencia/dirección y 36 tienen cuerpos separados.<sup>72</sup> Es evidente que la mejor práctica internacional es mantener los dos organismos separados. Sin embargo, la necesidad de la cooperación continua, una estrecha coordinación e intercambio de información legal entre la administración tributaria y aduanera es de gran importancia para el trabajo de cualquiera de las agencias, como se explica en el Capítulo 3.

### 4.3. Madurez de la Administración Tributaria

Los niveles de madurez de las administraciones tributarias, en lo que respecta a la estructura y gestión organizacional, se analizan a continuación.

#### *Estructura y Gestión Organizacional: Nivel de Madurez 1*

Palabra clave: "Para cada uno lo suyo"

- Sobre la base de las diversas leyes tributarias, existen múltiples administraciones tributarias, cada una con su propia estructura organizacional basada en el tipo de impuesto.
- Las administraciones de las retenciones y contribuciones sociales están separadas.
- Cada administración tributaria tiene su propia auditoría, recaudación y otras unidades, y el personal de estas unidades realizan sus actividades de cumplimiento de forma independiente. En consecuencia, muchos contribuyentes, y sobre todo los negocios, se someten a múltiples auditorías descoordinadas, consumidoras de tiempo, y costosas; y otras acciones de cumplimiento.
- Algunas funciones núcleo y de apoyo, como la investigación del fraude tributario, la auditoría interna y la integridad, no existen en ninguno de los departamentos de impuestos y son responsabilidad de otras instituciones de todo el gobierno o el Ministerio, cuyo personal no está familiarizado con los programas de la administración tributaria y son ineficaces, con auditorías poco frecuentes, o totalmente ausentes.
- La administración tributaria no tiene su propio departamento legal y no se preocupa por el vacío de conocimientos jurídicos. Todos los casos de litigio se refieren al Ministerio de Justicia o al Fiscal General. Abogados del Ministerio de Justicia/Fiscal General no están bien versados en derecho fiscal y, en consecuencia, la mayoría de los fraudes, las apelaciones y casos de incautación se pierden en litigación.
- No existen servicios de disposición por adelantado proporcionado a los contribuyentes por la administración tributaria. Resulta que los contribuyentes tienen que tomar decisiones de negocio de alto riesgo con respecto a las posibles consecuencias fiscales.

---

<sup>71</sup> Ídem, p. 8.

<sup>72</sup> OCDE (marzo 2011), p. 19.

- Interpretación jurídica de las disposiciones fiscales recurrentes problemáticas y las posiciones de la administración tributaria no están disponibles ya sea a los contribuyentes o al personal técnico de la administración tributaria y la incertidumbre es generalizada.
- No existen convenios fiscales internacionales y acuerdos sobre intercambio de información, resultando en que algunos contribuyentes multinacionales practiquen esquemas de evasión fiscal ampliamente.
- Cada departamento tributario tiene su sede separada, y oficinas exteriores independientes distribuidas por todo el país, rara vez en el mismo lugar, con poco fundamento sobre el tamaño del personal de cada departamento en cada lugar.
- En las oficinas regionales de todos los departamentos de impuestos, los contribuyentes que solicitan, por correo o por teléfono, reunirse con agentes de caso, son rutinariamente enviados a las zonas de recepción de las estaciones de trabajo, para conocer y tratar con el agente del caso, facilitando de este modo una posible confabulación y correr el riesgo de una posible divulgación de información tributaria de otros contribuyentes.
- Ninguna de las administraciones tributarias ha definido funciones exclusivas y específicas, para la sede y las oficinas regionales, y algunos funcionarios de la sede, de todas las administraciones tributarias, están fuertemente involucrados en dirigir las operaciones relativas a los contribuyentes, así como el personal de las oficinas de campo. En consecuencia, existe un constante estado de confusión entre los contribuyentes y entre el personal de todas las administraciones tributarias sobre "quién está a cargo".
- Entre el 60-75 por ciento de los directores y el personal son por nombrados por influencia política, no están bien calificados para sus puestos de trabajo, y reciben escasa formación en el puesto de trabajo, pero sin entrenamiento formal, para el trabajo del departamento de impuestos.
- Los directores de todas las administraciones tributarias pasan la mayor parte de su tiempo trabajando en casos y realizan poco trabajo de gestión.
- No hay delegaciones de autoridad formales y por escrito en alguna administración tributaria, y muchas auditorías realizadas y otros casos técnicos, están sometidos a niveles cada vez más altos de gestión para su revisión y aprobación, lo que resulta en una acumulación constante de casos terminados a medias.
- Ninguna de las administraciones tributarias tiene segmentadas las estructuras organizativas para el control de los grandes contribuyentes.
- El número de quejas de los contribuyentes es alto en todos los departamentos de impuestos.
- La productividad es baja y la ineficiencia es alta en cada uno de los departamentos tributarios. Por ejemplo, el 40 por ciento de los casos auditados en un año resultan sin cambios en los procesos de liquidación tributaria, mientras que el estándar es de 10 por ciento. Esto demuestra la mala selección de casos a fiscalizar o la ineficacia de la auditoría. Para el servicio al contribuyente en las oficinas de la administración tributaria, la mayoría de los contribuyentes esperan en las colas o en áreas de recepción por al menos 40-45 minutos, antes de recibir un servicio solicitado, mientras que el estándar es de no más de 20 minutos. Otros objetivos del



programa principal están no están a la altura de los puntos de referencia internacionales o regionales del país.

### *Estructura y Gestión Organizacional: Nivel de Madurez 2*

Palabra clave: "Tambaleante"

- A pesar de las diversas leyes tributarias del país, las administraciones tributarias, anteriormente separadas en el país recientemente se han unido bajo un solo director general, con excepción de las retenciones y contribuciones sociales.
- Una estructura funcional se ha diseñado y ha sido recientemente implementada.
- Sobre la base de la estructura funcional, se han decidido las ubicaciones consolidadas de oficinas centrales y de regionales, en todo el país, y la gestión respectiva y el personal técnico se han asignado a los distintos departamentos funcionales, divisiones y unidades en la sede y de distrito/campo.
- La ubicación de las oficinas y el personal, sin embargo, se ha decidido sin tener en cuenta las mejores prácticas de dotación centralizada de personal, adecuados ámbitos de control, presupuestos adecuados, y la adecuada computarización y redes de datos. En consecuencia, el personal funcional en diferentes ubicaciones de oficinas, están fragmentados en pequeñas unidades con proporciones poco efectivas de personal y carga de trabajo, sin el equipo y la información necesaria para realizar su trabajo de manera eficiente y eficaz.
- Algunas funciones núcleo y de soporte, como la recaudación, auditoría interna y la integridad, aún no existen en la administración tributaria y son responsabilidad de otras instituciones diversificadas del gobierno o instituciones ministeriales, que son en el mejor caso ineficaces, o están totalmente ausentes.
- La administración tributaria no tiene su propio departamento legal, pero el Ministro de Finanzas y el director de la administración tributaria son conscientes de que es necesario y han iniciado esfuerzos para establecerlo. En ocasiones se solicitan asignaciones temporales de abogados de otras agencias y representan a la administración tributaria en los casos fiscales de importancia especial contra fraude y apelaciones. Abogados del Ministerio de Justicia/Fiscal General no están bien versados en derecho fiscal y, en consecuencia, la mayoría de los fraudes, las apelaciones y casos de incautación se pierden en litigios, pero los abogados que visitan de otros organismos adscritos a la administración tributaria temporal están ganando pocos casos.
- No existen servicios de disposición por adelantado proporcionado a los contribuyentes por la administración tributaria. Resulta que los contribuyentes tienen que tomar decisiones de negocio de alto riesgo con respecto a las posibles consecuencias fiscales.
- Interpretación jurídica de las disposiciones fiscales recurrentes problemáticas y las posiciones de la administración tributaria no están disponibles ya sea a los contribuyentes o al personal técnico de la administración tributaria y la incertidumbre es generalizada.
- No existen convenios fiscales internacionales y acuerdos sobre intercambio de información, resultando en que algunos contribuyentes multinacionales practiquen esquemas de evasión fiscal ampliamente.

- A pesar de las estructuras funcionales, debido a la falta de familiaridad con otros tipos de impuestos y la falta de entrenamiento formal para la transición, los técnicos siguen trabajando sólo en su propia área de especialidad tributaria.
- En las oficinas regionales, los contribuyentes que solicitaron por, correo o teléfono, reunirse con agentes de caso, siguen siendo enviados de las zonas de recepción de las estaciones de trabajo, para conocer y tratar con el agente del caso, facilitando de este modo la posible confabulación y correr el riesgo de posible divulgación de información tributaria en otros contribuyentes.
- El Director General y su personal inmediato no han definido los roles específicos, normativos, exclusivos y de planificación para la sede y las funciones de operación/ejecución para la oficinas regionales, y algunos funcionarios de la sede, de todos los departamentos de impuestos, continuaran siendo profundamente envueltos en operaciones directas relativas a los contribuyentes, así como lo hace el personal de las oficinas regionales. En consecuencia, un constante estado de confusión entre los contribuyentes y entre el personal de todas las administraciones tributarias sobre "quién está a cargo" persisten.
- La normativa de la función pública se han promulgado con criterios de calificación pertinentes utilizados para reclutamientos recientes en la administración tributaria. Sin embargo, aproximadamente la mitad de los directivos y el personal actual son todavía designados de forma política, no están plenamente calificados para sus puestos de trabajo, y no han recibido ninguna capacitación formal para las especialidades funcionales de trabajo.
- Los directores en todos los departamentos de impuestos pasan demasiado tiempo en casos, lo que los lleva a realizar actividades de gestión esporádicamente.
- Todavía no hay delegaciones de autoridad formales y por escrito en la administración tributaria, muchas auditorías realizadas y otros casos técnicos están sometidos a niveles cada vez más altos de gestión para su revisión y aprobación, lo que resulta en una acumulación constante de casos terminados a medias, lo cual es una realidad diaria.
- La administración tributaria ha comenzado a identificar a los grandes contribuyentes del país, pero lo hace basado en un criterio solamente – los obligaciones tributarias de los contribuyentes para el año anterior – y están organizando una OGC (Oficina de Grandes Contribuyentes) basada en una estructura funcional.
- El número de quejas de los contribuyentes es alta.
- La productividad sigue siendo baja y la ineficiencia sigue siendo alta en toda la administración tributaria. Por ejemplo, la relación entre la auditoría y la no tasación adicional es del 20 a 30 por ciento cada año, cuando no debería ser mayor al 10 por ciento. El tiempo medio de espera para los contribuyentes, en las zonas de recepción de servicio al contribuyente, es de 35 minutos, cuando debería ser de 20 minutos o menos. Otros objetivos del programa principal están casi a la altura de los puntos de referencia internacionales.

### *Estructura y Gestión Organizacional: Nivel de Madurez 3*

Palabra clave: "Tomando forma"

- Una estructura organizativa funcional ha estado en vigor desde hace varios años, según lo dispuesto por el código tributario del país o código de procedimiento tributario y la administración tributaria maneja retenciones y contribuciones sociales.
- Basado en las estructuras funcionales, la oficina principal y regional en todo el país han estado en funcionamiento desde hace varios años y se han atendido de acuerdo a los estudios de carga de trabajo, conceptos de personal centralizado, y aceptables relaciones del gerente-a-técnico.
- Algunas de las oficinas de las regionales y los grupos funcionales, tienen limitados y/o desactualizados equipos de computación y de redes de datos, necesarios para realizar su trabajo de manera eficiente y eficaz.
- Algunas funciones núcleo y de apoyo, como la investigación del fraude tributario, la auditoría interna y la integridad, han estado en funcionamiento en la administración tributaria por sólo unos pocos años y todavía no son muy eficaces.
- La administración tributaria ha establecido su propio departamento legal en los últimos cinco años y ha, sólo recientemente, llenado el departamento con abogados calificados asignados a las unidades organizativas de leyes, procesos, servicios de asesoramiento, tratados fiscales, y los acuerdos sobre el intercambio internacional. Todos los casos de litigio de la Administración Tributaria son manejados por abogados de su departamento jurídico, que han alcanzado un 60/40 tasa de ganar/perder en los dos últimos años.
- Servicios de disposición por adelantado proporcionado a los contribuyentes son previstos por la administración tributaria, aunque el 30 por ciento de las sentencias se emiten más allá del objetivo de 60 días.
- Interpretación jurídica de las disposiciones fiscales recurrentes problemáticas y las posiciones de la administración tributaria se ofrece regularmente por el departamento legal para los contribuyentes y al personal de control de la administración tributaria.
- Los abogados del departamento legal han contribuido a la exitosa negociación de algunos convenios fiscales internacionales y acuerdos sobre intercambio de información y control de los contribuyentes multinacionales por la Oficina de Grandes Contribuyentes ha mejorado un poco.
- Los contribuyentes que solicitaron una reunión, por correo o por teléfono, para reunirse con los auditores/funcionarios recaudadores/investigadores en oficinas, se reunieron y acompañaron a salas de reuniones en el área de recepción de servicio al contribuyente, donde se reúnen para conducir los negocios necesarios por el agente del caso. Los contribuyentes no entran a los espacios de trabajo del personal.
- El Director General y sus colaboradores inmediatos han definido, funciones exclusivas específicas para la sede (normativa y planificación) y oficinas regionales (operaciones / ejecución), de manera que cualquier contacto ocasional entre el personal de la sede y los contribuyentes generalmente se detecta y corrige.
- Las regulaciones de la Administración Pública están en su lugar, con criterios de calificación pertinentemente utilizados para el reclutamiento en la administración tributaria y el personal existente en general está plenamente calificado para sus posiciones. Sin embargo, los retrasos excesivos por parte de la Agencia de Servicio Público en las nuevas solicitudes de contratación por parte de la administración tributaria son bastante comunes.

- Buenos cursos de formación en el aula y programas formales en el lugar de trabajo, los cuales incluyen todo tipo de impuestos para cada una de las funciones especializadas, han estado en vigor desde hace varios años, pero no son actualizadas regularmente por los cambios en las leyes tributarias, reglamentos y procedimientos. Además, hay una falta de programas de educación continua para profesionales para "refrescar y actualizar" aquellos cuya formación no está actualizada.
- Todos los directores de nivel medio y los supervisores de primer nivel han asistido a la formación en gestión, y ellos mayormente llevan a cabo las funciones de gestión, pero no hay cursos para directores de alto nivel.
- Ya existen algunas delegaciones de autoridad formales por escrito de la autoridad en la administración tributaria, pero no se conceden a los niveles de personal técnico superior por temor al abuso de autoridad, o a que se den oportunidades para generar corrupción por demasiadas personas, por lo que experimentados niveles de auditores jornaleros (plenamente capacitados para actuar independientemente en el trabajo) y personal de recaudación, no son tan eficientes y productivos como podrían serlo.
- Los contribuyentes más grandes del país, seleccionadas en función de varios criterios, han estado bajo el control de una OGC (Oficina de Grandes Contribuyentes), organizada funcionalmente durante varios años, pero sin criterios de salida definidos o de seguimiento permanente, y algunos contribuyentes que no cumplen con los criterios de ingreso, están todavía bajo el control de la OGC.
- Un programa eficaz de resolución de problemas ha estado en vigor desde hace varios años, y los contribuyentes en general sienten que sus quejas se resuelven de manera oportuna por la administración tributaria.
- La productividad ha sido bastante alta durante los últimos años en toda la administración tributaria y en general se están cumpliendo con los indicadores de rendimiento. Por ejemplo, la relación entre la auditoría y la no tasación adicional es de un 10 por ciento logrados durante 2 de los últimos 3 años. Los contribuyentes de las zonas de recepción, por lo general, proveen el servicio requerido dentro de los 20 minutos luego de llegar a la oficina. Los niveles de rendimiento internacionales o regionales de países para otros programas principales se han cumplido durante 2 de los últimos 3 años.

#### *Estructura y Gestión Organizacional: Nivel de Madurez 4*

Palabra clave: "Perfecto estado"

- Una estructura organizativa funcional ha estado en vigor desde hace varios años, según lo dispuesto por el código tributario del país o código de procedimiento tributario.
- Sobre la base de las estructuras funcionales, la sede y oficinas regionales en todo el país han estado en funcionamiento desde hace varios años y se han atendido de acuerdo a los estudios de carga laboral, conceptos de personal centralizado y razonables relaciones de los directores con el personal técnico.

- Un sistema de computación actualizado, equipos de redes de datos y enlaces a bases de datos, altamente necesarias para realizar el trabajo de manera eficiente y eficaz, se proporcionan y están disponibles para todos los usuarios necesarios.
- Todas las funciones núcleo y de soporte han estado en funcionamiento en la administración tributaria por varios años y todos son muy efectivos.
- La administración tributaria ha establecido su propio departamento legal por más de diez años, con todo el personal de abogados calificados asignados a las unidades organizativas de leyes, procesos, servicios de asesoramiento, tratados fiscales, y los acuerdos sobre intercambio internacional. Todos los casos de litigio de la Administración Tributaria son manejados por abogados de su departamento jurídico, que han alcanzado un 85/15 tasa de ganar/perder en los últimos cinco años.
- Servicios de disposición por adelantado proporcionado a los contribuyentes son previstos por el departamento legal de la administración tributaria el 100 por ciento de las veces.
- Interpretación jurídica de las disposiciones fiscales recurrentes problemáticas y las posiciones de la administración tributaria se ofrece regularmente y puntualmente por el departamento legal para los contribuyentes y al personal de control de la administración tributaria.
- Los abogados del departamento legal han contribuido a la exitosa negociación de varios convenios fiscales internacionales y acuerdos sobre intercambio de información y las corporaciones multinacionales están todos bajo el control total de la Oficina de Grandes Contribuyentes.
- Los contribuyentes que solicitaron reunirse (por correo o teléfono) con los auditores, oficiales de recaudación, o los investigadores en oficinas de campo, son escoltados a salas de entrevistas en la zona de recepción de servicios al contribuyente, donde se reúnen para llevar a cabo la actividad necesaria por el agente del caso.
- Los roles exclusivos y específicos para la sede (normativa, planificación) y de las oficinas regionales (operaciones / ejecución), se han definido y existen desde hace varios años, y los respectivos roles son generalmente practicados.
- Las regulaciones de la Administración Pública están en su lugar, con criterios de calificación pertinentemente utilizados para el reclutamiento en la administración tributaria, el personal existente está muy bien calificado para su posición, y las nuevas solicitudes de contratación por parte de la administración tributaria se suelen conocer en el momento oportuno por los funcionarios de la Administración Pública.
- Excelentes cursos de formación en el aula y programas de formación en el lugar de trabajo, que incluyen todo tipo de impuestos para cada una de las funciones especializadas, han entrado en vigor durante varios años y son periódicamente actualizados con los cambios en las leyes tributarias, regulaciones y procedimientos. Personal técnico con necesidad de actualización y de repaso en su formación es regularmente enviado a continuos cursos de educación profesional.
- Todos los directores superiores y de nivel medio y los supervisores de primer nivel han asistido a la formación en gestión, y el desempeño de sus respectivas funciones de gestión forman la mayor parte de su tiempo en el trabajo.

- Las delegaciones de autoridad, formales y escritas, han sido concedidas a los niveles técnicos de más baja gestión y a los niveles técnicos de jornaleros (totalmente calificados para actuar de forma independiente en el trabajo) en toda la organización, y la gestión permanente y revisiones de auditoría interna, para supervisar violaciones de autoridad para tomar las acciones correctivas necesarias.
- Los contribuyentes más grandes del país, seleccionadas en función de varios criterios, han estado bajo el control de una OGC (Oficina de Grandes Contribuyentes) organizada funcionalmente durante varios años. Una vigilancia estrecha por parte de funcionarios de la OGC todos los años ha dado lugar a nuevos contribuyentes sean agregados y otros que vienen desde el control de la OGC, con base en los criterios de calificación.
- Un programa eficaz de resolución de problemas ha estado en vigor desde hace varios años, y los contribuyentes en general sienten que sus quejas se resuelvan de manera oportuna por la administración tributaria.
- La productividad de los últimos años ha sido alta en toda la administración tributaria y los indicadores de rendimiento se han alcanzado o superado. Por ejemplo, la relación entre la auditoría y la no tasación adicional del 10 por ciento se ha cumplido o superado en los últimos 5 años. La mayoría de los contribuyentes de las zonas de recepción, se les ha dado el servicio solicitado dentro de los 20 minutos luego de su llegada a la oficina durante los últimos 5 años. Los niveles de rendimiento internacionales o regionales de países para otros programas principales se han cumplido durante los últimos 5 años.

#### 4.4. América Latina y el Caribe

En los países en desarrollo, al igual que en los países desarrollados, la organización por tipo de impuesto ha sido la estructura dominante durante muchos años y todavía prevalece en muchos países. Sin embargo, la estructura funcional ha sido rápidamente desplazada por las estructuras de tipo impuesto durante los últimos diez años en los países en desarrollo. Por ejemplo, en Latinoamérica y el Caribe (LAC), la mayoría de los países miembros del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), han tenido estructuras funcionales y un cierto nivel de segmentación de contribuyentes durante muchos años. En un estudio realizado por el autor a partir de ya en 1999,<sup>73</sup> todos los 13 países de la muestra empleaban estructuras organizativas funcionales, tanto en la sede, como a nivel de operaciones. Todos menos dos tenían OGCs (Oficina de Grandes Contribuyentes).<sup>74</sup> Un estudio publicado en abril de 2012 por el CIAT, el Centro Regional del FMI para la asistencia técnica, Panamá y República Dominicana (CAPTAC-DR por sus siglas en inglés) y el Banco Interamericano de Desarrollo, confirmó que la estructura de organización funcional prevalece en la mayoría de los países de la región, junto con algún tipo de función del tipo de contribuyente, tales como las oficinas de grandes contribuyentes.<sup>75</sup>

<sup>73</sup> Sin Publicar.

<sup>74</sup> Generalmente, las estructuras organizacionales de OGC en los países de Latinoamérica y el Caribe, incluyen servicios al contribuyente, recaudaciones y auditorías.

<sup>75</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y otros (2012), p. 16.

Con respecto a los 4 niveles de madurez en términos de organización y de gestión, hay un cierto grado de diversidad entre los países de Latinoamérica y el Caribe (ALC). Algunos países están claramente entre los niveles tercero y cuarto. Varios países, sin embargo, deben ser colocados entre el segundo y tercer nivel, por las siguientes razones comunes:

- Los roles respectivos de la sede y las oficinas regionales se entienden pero no está bien definidos, y algunos funcionarios de la sede, en algunos países, se involucran con los contribuyentes sobre las actividades relacionadas con los casos;
- Los conceptos de personal centralizado y óptimo ámbito de control no siempre se practican, lo que resulta en demasiadas oficinas pequeñas en todo el país y con muy poco personal técnico bajo cada director;
- Los directores pasan muy poco tiempo en las funciones de gestión y demasiado tiempo en las de trabajo técnico;
- Las delegaciones formales de autoridad son en gran medida inexistentes;
- Los presupuestos de cada año están aumentando, pero siguen siendo insuficientes para las operaciones necesarias;
- Principalmente a causa de presupuestos inadecuados cada año, la computarización y equipos de redes de datos son insuficientes para las operaciones necesarias en todas las oficinas de administración tributaria;
- El acceso a las áreas de trabajo, en las oficinas de la administración tributaria, por parte de los contribuyentes que visitan estas y otras oficinas no son estrictamente controladas;
- Algunas funciones núcleo y de apoyo no existen dentro de la administración tributaria. Por ejemplo, desde 2010 la función de recaudación en El Salvador se había llevado a cabo durante muchos años por el personal del Ministerio de Hacienda, y la función de integridad en Jamaica, a partir de 2012, todavía se está llevando a cabo por la División de Protección de Ingresos, una unidad bajo el Ministerio de Hacienda;
- Los centros integrados de servicios y centros de cumplimiento tributario centralizado, no se utilizan (aunque hay excepciones, como Jamaica y El Salvador, respectivamente), y
- Las Oficinas de Resolución de problemas son en gran medida inexistentes.

#### 4.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices

Los siguientes son los puntos de referencia principales de este capítulo, analizados a lo largo de este capítulo y resumidos aquí.

- La administración tributaria debe emplear una estructura organizativa funcional, tanto en la sede como en las oficinas operativas, o una estructura organizacional que es una matriz de divisiones funcionales y por tipo de contribuyente. Todas las funciones núcleo y de soporte deben ser incluidas.
- Donde hay una segmentación de los grandes contribuyentes, debe haber múltiples criterios para su inclusión en las OGCs. Los criterios de salida también deben ser definidos.

- Los contribuyentes no deberían ser autorizados a entrar o salir de las instalaciones de las OGC sin escolta y, preferiblemente, en absoluto. En su lugar, los contribuyentes deben reunirse en las áreas de entrevista;
- Una estricta división de funciones entre la sede, las oficinas regionales, de distrito y las oficinas de campo se deben poner en practicar. La sede debe tener funciones normativas y de planificación. Las oficinas regionales deben tener funciones de asesoramiento, orientación y de control. Las oficinas del distrito y campo deben tener funciones de ejecución / operación.
- Las prácticas de gestión exitosas requieren que los directores administren, que haya una delegación formal de autoridad hasta nivel más bajo posible, y que el personal se encuentre en un número limitado de ubicaciones centralizadas.
- La credibilidad institucional y profesional se logra con una alta estabilidad de la gestión de alto nivel y con la contratación de personal de alto nivel educacional técnico.
- Las siguientes relaciones son indicativas de una práctica líder internacional:
  - Proporción de los recursos humanos y financieros asignados a las funciones núcleo u operaciones sobre el terreno en relación con los previstos para las funciones de apoyo en la oficina principal: 70 por ciento;
  - Posiciones técnicas/administrativos y de apoyo: 3:1.
  - Relación de contribuyentes activos y de administradores tributarios: 850:1.



# Capítulo 5. Registro de Contribuyentes

*Terry Murdoch*

Este capítulo analiza y define los procesos de registro de los contribuyentes y cómo esta actividad puede tener un impacto significativo en otras funciones clave de la administración tributaria. El registro y la inscripción de información de los contribuyentes es una de las funciones fundamentales de la administración tributaria, en gran medida, impulsa el funcionamiento de otras funciones básicas administrativas.

Una base de datos inexacta de los contribuyentes, conducirá inevitablemente a la ineficacia de los programas de cumplimiento. La recolección, el registro oportuno y preciso de la información de identificación básica del contribuyente, permitirá a la administración tributaria el entender la base de contribuyentes, reclutar el personal de acuerdo a dicha base de contribuyentes, y efectivamente planificar otras funciones básicas de la administración tributaria. En resumen, la administración no puede manejar sus contribuyentes si no sabe quiénes son, dónde están ubicados y si están activos o inactivos.

## 5.1. Prácticas Líderes

Por supuesto, no hay un único "modelo de registro de contribuyentes" y gran parte está determinado por el contenido de la ley impositiva y / o reglamentos del país. Independientemente del contenido y el tamaño del registro de contribuyentes, hay prácticas líderes, que deben ser adoptadas por la administración para asegurar la integridad de la base de datos de los contribuyentes que asegurarán la integridad de la base de datos del contribuyente en el largo plazo.

### 5.1.1. Definición del Sujeto de Registro

Probablemente la definición del "sujeto de registro" se establece en la ley y / o reglamentos, pero cae siempre en algún lugar del espectro de un régimen en el que cada entidad o persona está obligada a presentar una declaración y pagar un impuesto (autodeterminación universal) a un régimen más restringido en donde solamente empresas o individuos con asuntos tributarios complejos deben registrarse. El último escenario es común en un sistema tributario en el cual la inmensa mayoría de las personas asalariadas pagan impuestos en la fuente (es decir, a través de sus empleadores), y por tanto, no están obligado a presentar una declaración de impuestos. Es comprensible que estas diferentes definiciones dan como resultado diferencias en el tamaño de las bases de datos de registro de contribuyentes.

Las solicitudes de registro deben limitarse a los obligados por la legislación fiscal a presentar una declaración de pago de impuestos o pagar directamente a la administración. El régimen impositivo y la diversidad de los impuestos afectarán al tamaño del registro de contribuyentes. La práctica líder dicta

un sistema de impuestos simplificado, tales como el establecimiento de un umbral razonable alto de ingresos, y la introducción de la retención fiscal final sobre los sueldos, intereses, y dividendos. Estas medidas y otras similares pueden reducir significativamente el número de contribuyentes obligados a presentar declaraciones.

### 5.1.2. Requerimientos de Información

De acuerdo con la práctica líder, de reducir el costo del cumplimiento fiscal a los contribuyentes, la administración tributaria debe ser consciente de sus propias necesidades de información. En general, la administración debe obligar al contribuyente a que presente los datos exigidos por la ley y los datos adicionales que considere necesarios para que pueda ofrecer alguna garantía del cumplimiento de los contribuyentes. No debe instruir a los contribuyentes a proporcionar datos superfluos, que es "bueno tener", pero realmente nunca se utilizan. La lista proporciona los principales datos mínimos necesarios del contribuyente en el momento de la inscripción:

- Nombre (además del nombre comercial), dirección y datos de contacto;
- Tipo de entidad legal (individual, sociedad, corporación);
- Detalles de registro comercial (para aquellas entidades obligadas a notificar el registro comercial del gobierno del establecimiento de un nuevo negocio);
- Detalles de la sociedad (sólo para sociedades);
- Tipo de actividad de económica;
- Cierre del año fiscal;
- Facturación real (o estimada) anual, y
- Tipo de impuesto (os), que el contribuyente es responsable de pago.

Los datos básicos, son los cuatro iniciales de la lista que proporcionan a la administración tributaria con el "quién" y "dónde". Los últimos cuatro, proporcionan información amplia a la administración para una mejor planificación futura y la asignación de una calificación inicial de cumplimiento.<sup>76</sup>

Los datos de registro deben ser tomados de forma sencilla, el contribuyente está obligado a proporcionar los datos mínimos necesarios de verificación. Después de procesar la solicitud de registro, la administración tributaria debe proporcionar al contribuyente un número único de identificación tributaria (TIN) y un certificado de registro.

No obstante lo anterior, algunos impuestos, especialmente los impuestos de propiedad, requieren "verificación" y no sólo un simple acto de registro. Es decir, la administración tributaria no sólo necesita saber quién es y qué impuestos paga, es necesario conocer también el valor de la base imponible, incluyendo el nombre, la dirección y el valor de la propiedad. Por lo tanto, será necesario un sistema de

---

<sup>76</sup> Las administraciones tributarias generalmente usan la información de las declaraciones de impuestos como una aportación importante a sus sistemas de cumplimiento basados en riesgo. La administración debe hacer uso de lo que está disponible, dado que no hay datos en el momento de la inscripción, debe realizar asignaciones preliminares de acuerdo con el riesgo percibido con los datos limitados.

valoración de la propiedad separada que debe interactuar con la base de datos de registro de contribuyentes.

### 5.1.3. Procesos de Registro Único

Claramente, es preferible que la administración tributaria tenga un proceso de registro único e integrado de todos los impuestos. Esto reduce los costos a la administración y los costos a los contribuyentes. También dará inmediatamente a la administración una visión completa del contribuyente y permitirá una visión integrada y comparable entre los impuestos. Sin embargo, hay ocasiones en que no es posible un proceso único de registro, por ejemplo, cuando diferentes administraciones administran diferentes tipos de impuestos (por ejemplo, los impuestos a la propiedad a menudo se administran localmente en lugar de a nivel nacional).

La inscripción a todos los impuestos puede no ser posible al momento de la creación de la empresa. Esto es relevante en particular para el impuesto al valor agregado (IVA), que normalmente tiene un umbral de registro obligatorio, es decir, el contribuyente sólo está obligado a registrarse para el IVA cuando su volumen de negocios imponible supera el umbral legal (a menos que el contribuyente desee registrarse voluntariamente). Por lo tanto, un contribuyente que acaba de iniciar, o está a punto de comenzar su actividad, en ese momento no necesariamente será objeto de registro para el IVA. Teniendo en cuenta los riesgos potenciales de registro del IVA, a menudo un proceso más sólido es puesto en marcha por la administración, como veremos a continuación.

### 5.1.4. Registro al IVA

El umbral de la obligación para el registro del IVA es fundamental para su exitosa implementación. Especialmente en el caso de los países con débil capacidad administrativa, resulta evidente que la capacidad de las pequeñas empresas de emitir facturas, mantener libros y registros adecuados es problemático. En estos países, la aplicación de un IVA en ausencia de un umbral de registro suficientemente alto, (volumen de negocios), la autodeterminación basada en registros contables no es realista.

Sin embargo, "un umbral de registro suficientemente alto" es difícil de determinar y establecer. A nivel mundial, en 2010<sup>77</sup>, el umbral del IVA fue de US\$60.000, pero el umbral varió ampliamente, desde \$ 0 a más de \$ 700.000. Entre los países de LAC, el umbral promedio fue de \$ 37.000, pero igualmente ha variado. El promedio de los umbrales no son significativos o útiles. En resumen, los umbrales para el IVA deben ser determinados por y para cada país en función de sus políticas fiscales, su población de contribuyentes únicos, así como los recursos y capacidades de la administración tributaria.

En un tema relacionado, el registro del IVA puede ser un punto de entrada para un fraude, y es importante que el gobierno tome medidas para detectar y prevenir el abuso del sistema del IVA. Esto incluye rigurosos controles de pre-registro de empresas sospechosas de fraude carrusel<sup>78</sup>, que consiste

<sup>77</sup> USAID Base de Datos-Recaudación de Impuestos. <http://egateg.usaid.gov/collecting-taxes>.

<sup>78</sup> El fraude carrusel y el fraude en el IVA en general, se tratan en el capítulo 7.

en la venta de productos / servicios a un precio con IVA incluido, después de lo cual el comerciante desaparece sin pagar el IVA a la administración tributaria. Una parte clave para evitar este tipo de fraude es negar a los estafadores el registro del IVA, de esa manera el fraude no puede efectuarse.

### 5.1.5. Números de Identificación del Contribuyente

Los problemas en la base de datos de registro, a menudo se remontan a un mal control de la asignación y emisión del número de identificación tributaria (NIT). Un NIT utilizado por todos los impuestos y controlado por la administración tributaria, incluidos los recaudados en la importación, es esencial para la administración efectiva de impuestos. Es importante que la emisión del NIT sea solo responsabilidad de la administración tributaria. También es importante que el gobierno ponga en práctica controles para comprobar que el NIT no se asigne a más de un contribuyente, además de que ningún contribuyente se le asigne más de un NIT. Esta identificación única para todos los efectos fiscales simplifica el cumplimiento tributario y facilita el monitoreo del cumplimiento. El número único de identificación facilita también el intercambio de información entre los organismos gubernamentales y la reconciliación de los reportes de información con los registros fiscales para detectar incumplimiento.

Si bien se mantienen algunas diferencias de opinión en la asignación de números únicos de identificación, hay un creciente consenso de que un número único de identificación NIT, es esencial en todos los impuestos para una efectiva administración tributaria. Algunos países han optado por emitir NITs distintos para los diferentes tipos de impuestos, argumentando que esto protege la información del contribuyente (por ejemplo, tienen un número de IVA que se puede imprimir a los clientes en las facturas, pero un número tributario que se mantendrá confidencial). En general, son un grupo más pequeño los países donde se emiten múltiples NITs, estos tienen, o han tenido, administraciones diferentes de los principales impuestos directos o indirectos. Es evidente, que al tener en uso muchos números de identificación aumenta la probabilidad de error y / o fraude. Sin embargo, en términos prácticos, tener diferentes identificadores para diferentes impuestos no tiene que ser un problema importante, siempre y cuando todos puedan ser relacionados a un solo TIN, en la base de datos de la administración.

### 5.1.6. Coordinación Intra-Gubernamental

El monitoreo eficaz del cumplimiento requiere datos de terceros para fines comparativos. Específicamente para el registro del universo, existen dos entidades gubernamentales claves que recogen y mantienen los datos, estas puedan ayudar a determinar si una persona física o jurídica puede registrarse para el pago de impuestos.

Invariablemente, los países requieren que los nuevos negocios se registren en el Ministerio de Comercio, Mercantil, u otra entidad relevante antes de emprender cualquier actividad. Aunque algunas de estas empresas no puedan operar, la gran mayoría asume cierto nivel de actividad sujeta al impuesto, en consecuencia, debe ser registrada en la administración tributaria. Por lo tanto corresponde, a la administración tributaria obtener (preferiblemente en formato electrónico), un extracto de registros nuevos y / o registros de negocios modificados, que pueda ser comparado contra el

registro de la administración. No debe ser necesaria una legislación formal para este tipo de intercambio, un memorando de entendimiento bilateral entre los organismos puede ser útil.<sup>79</sup>

La segunda entidad gubernamental clave es la administración de Aduanas. La Aduana puede estar dentro de la misma entidad que la administración tributaria, en el marco del Ministerio de Hacienda, o puede ser una agencia independiente adscrita al Ministerio de Hacienda. Dado que la administración de Aduanas a menudo acumula un mayor porcentaje de los ingresos fiscales del gobierno que la administración tributaria, es esencial que las dos coordinen periódicamente compartir información detallada. En general, la Aduana es un sub-conjunto de registro de la administración tributaria. Todas las entidades que están en el negocio de importar o exportar mercancías en cantidades comerciales, deben estar registrados en la administración tributaria. Para simplificar el flujo de información, es preferible que ambas entidades adopten el mismo número único de identificación TIN.

### 5.1.7. Registro y Uso de la Automatización

Es esencial el uso de la automatización con el fin de crear y mantener una base de datos efectiva de registro de contribuyentes. La automatización también reduce los costos de cumplimiento tanto para la administración tributaria como para los contribuyentes, a través de un tiempo significativamente reducido de procesamiento, logrando procedimientos más eficientes. En efecto, la automatización de las administraciones tributarias proporcionarán a los contribuyentes la oportunidad de completar y presentar una solicitud de registro en línea. Esto elimina la necesidad que tiene el contribuyente de presentarse en la oficina de impuestos e interactuar en persona. La automatización no sólo se refiere a un sistema de administración tributaria, sino también a la creciente utilización como canales de comunicación de los teléfonos y el correo electrónico móvil.

Muchas administraciones tributarias enfatizan en la importancia de reducir la carga para el cumplimiento de los contribuyentes, con la mejora de la eficiencia operativa como un segundo objetivo. Una mayoría de los organismos tributarios de la OCDE señaló un aumento en la calidad y la adopción de sus servicios basados en Internet como su prioridad número uno.<sup>80</sup> De hecho, en los últimos cinco años no solo se ha producido una expansión masiva de la administración electrónica-gobierno, sino también la introducción de los servicios de gobierno-móvil (usando la tecnología de telefonía móvil).

### 5.1.8. Manteniendo el Registro de Contribuyentes

La creación de la base de datos del registro es fundamental para el cumplimiento de la administración tributaria. Esto puede ser efectivo y exacto, solo si el registro se mantiene en el momento oportuno. Dado que el objetivo del registro es proporcionar a la administración una lista exacta de los contribuyentes, donde se encuentran, y si están activos, es esencial que existan mecanismos para garantizar que este objetivo se consiga en cualquier momento. El registro de contribuyentes es

---

<sup>79</sup> Otras formas de cooperación son necesarias y posibles. Por ejemplo, la agencia gubernamental responsable del registro de negocio podría tener disponibles los formularios de registro de impuestos para los contribuyentes. Sin embargo, en todos los casos, la administración tributaria no debe depender de otras agencias del gobierno y debe ser capaz de registrar un contribuyente si ese mismo contribuyente posee un registro de negocio.

<sup>80</sup> OCDE (enero 2009), p. 166.

constantemente dinámico por tanto nuevos contribuyentes se registran, otros contribuyentes dejan de operar, y los datos del contribuyente cambian - nombre, dirección, contactos, las entidades cambian a través de fusiones y adquisiciones, etc. A menos que la administración se mantiene al tanto de estos cambios, esta podría perder su capacidad de identificar a la población activa de contribuyentes.

Tal vez uno de los mayores desafíos para la administración tributaria es manejar el proceso de cómo y cuando recibir las notificaciones de cambios en el registro. Uno de los métodos más simples y eficaces es a través de la legislación y / o reglamentación, de que los contribuyentes están obligados a notificar a la administración los cambios de los datos del registro, por ejemplo, dentro de los siguientes 15 días después del cambio. Sin embargo, no será eficaz si la administración tributaria no diseña e implementa un régimen de penalidades en caso de incumplimiento.

Igualmente es importante tener un mecanismo formal interno para detectar e informar sobre los cambios en el registro. De hecho, muchos cambios se descubrirán por otras actividades de la administración. Por ejemplo, un auditor podrá observar un cambio al tratar de fijar una cita para visitar al contribuyente, o durante una auditoría. Del mismo modo, la actualización de datos puede hacer notar un cambio, al tratar de ponerse en contacto con el contribuyente con una obligación en mora, al buscar a los contadores de los contribuyentes, o al tratar de obtener un rendimiento excepcional, y así sucesivamente. Por lo tanto, si se descubre un cambio en las características del contribuyente, es importante notificar inmediatamente a la sección de registro de contribuyentes.

#### Cuadro 5.1. Manteniendo el registro de contribuyentes en Bosnia y Herzegovina<sup>81</sup>

El Proyecto de USAID para la Modernización de la Administración Tributaria en Bosnia y Herzegovina (2001-2006), con la asistencia del Tesoro de los EE.UU., se centró en el período 2002-2003 con la creación de nuevos sistemas de registro de los contribuyentes. Antes de este periodo, los registros de los contribuyentes eran inconsistentes, obsoletos, en donde se encontraban registros de contribuyentes que ya habían muerto y contribuyentes "fantasma" a los cuales los comerciantes reales podían acceder y hacer transacciones con el fin de evitar la responsabilidad fiscal. El proyecto desarrolló registros de contribuyentes automatizados con procedimientos administrativos armonizados y una base de datos estandarizada, nuevas formas para el registro, materiales didácticos y manuales, a través de las tres entidades de Bosnia y Herzegovina. Por primera vez los nuevos sistemas permitieron el intercambio de datos entre las entidades, proporcionando una herramienta eficaz para la reducción del fraude. Las administraciones tributarias de las tres entidades iniciaron al mismo tiempo campañas para limpiar los registros de los contribuyentes y para asignar los números de identificación de contribuyentes particulares. En la República Srpska, las empresas registradas crecieron un 35 por ciento entre 2002 y 2004. En la Federación - Bosnia y Herzegovina en una de las entidades - las empresas registradas casi se triplicaron durante el mismo período.

#### 5.1.9. Registro de Empresa / Cancelación de Registro por la Administración Tributaria

La responsabilidad del registro y de notificar a la administración tributaria de los cambios que pueden llevar a cancelar un registro, por ejemplo, es generalmente depositada firmemente en el contribuyente. La práctica común, sin embargo, muestra que muchos contribuyentes no toman en serio esta

<sup>81</sup> Development Alternatives Inc. (2006), b. 5.

responsabilidad<sup>82</sup> - intencionalmente o no - lo que significa que las administraciones tributarias deben poseer la autoridad legislativa para el registro obligatorio o para dar de baja a los contribuyentes que esta estime convenientes.

La capacidad de registro obligatorio se utiliza con relativa frecuencia cuando la administración tributaria tiene información creíble de que la entidad está en el negocio y / o, ha excedido un umbral de presentación (monetaria o fecha). Esto permite a la administración registrar al negocio y luego aplicar medidas apropiadas para el cumplimiento.

Como se señaló anteriormente, la gestión eficaz de los contribuyentes sólo ocurrirá cuando el registro tributario es preciso. Permitir que los contribuyentes que han cesado sus actividades, han fallecido o han cambiado de forma legal permanezcan en el registro como activos, tendrá graves consecuencias en la eficacia de la administración. A menos que estos contribuyentes sean dados de baja y se los clasifique como "inactivo", se seguirá identificado como no conforme, y se lo identifica para la acción de auditoría u otra función. La eliminación de un rol activo de estos contribuyentes, ayudara al registro a deshacerse del desorden y permitirá a la administración a centrarse en el incumplimiento real.

Por supuesto, la cancelación del registro no implica la eliminación de todos los detalles de los contribuyentes de la base de datos. Todos los datos e información sobre el contribuyente deben permanecer en el sistema como mínimo por la duración del estatuto de limitaciones, pero el cambio de estado de activo a inactivo excluirá al contribuyente de las actividades regulares de cumplimiento.

#### 5.1.10. Organización y Administración

Generalmente las necesidades de personal para manejar el registro de contribuyentes son bastante limitadas, si de alguna forma u otra se tiene la base de datos automatizada, lo más probable es que no se requiera más de un miembro del personal con la responsabilidad de tramitar las solicitudes y mantener el registro en cada lugar abierto al público. Solo será necesario personal adicional si la administración tributaria también tiene una especie de centro de servicio centralizado. Normalmente, el personal de la sección de registro está dentro del ámbito de la función de servicio al contribuyente, ya que es donde mejor se ajusta a la actividad operativa. Es evidente que existe una estrecha correlación entre la educación y registro de contribuyentes y el servicio a nuevos contribuyentes. El proveer información sobre las obligaciones y presentación de pago a los nuevos contribuyentes, es una práctica común y se debe aplicar vigorosamente en los países con bajo nivel de inscripción voluntaria.

## 5.2. Tendencias Comunes

La provisión de sistemas de autoservicio para los contribuyentes basadas en la web también ha dado lugar a cambios significativos en la forma en que se maneja el registro de contribuyentes. Los días en que se requería la interacción entre contribuyente - inspector (para la aprobación) del registro y de la mayoría de las otras funciones de hecho, han desaparecido. Si el contribuyente ingresa sus datos con precisión, y posteriormente estos datos son validados por el sistema, el contribuyente puede registrarse

---

<sup>82</sup> Particularmente, las pequeñas empresas.

y se le asigna un NIT y un certificado electrónico en cuestión de minutos. En efecto, dada la presión sobre los gobiernos para reducir los gastos públicos, y aumentar los ingresos, las administraciones se están centrando en la disminución de las plantillas y más en las actividades de cumplimiento de primera línea en lugar de tareas administrativas de rutina. Sistemas seguros e integrados permiten a la administración tributaria hacer precisamente eso.

Algunas diferencias significativas se mantienen entre administraciones tributarias altamente desarrolladas y modernas con las de los países en vías de desarrollo. Gran parte de la diferencia puede atribuirse al uso de una mayor automatización. Sin embargo, un área clave donde la diferencia es notable es en el nivel de requerimiento de autoridades en el proceso de aprobación. En particular los países en desarrollo, están convencidos que la gran mayoría de contribuyentes no obedecen voluntariamente, la integridad personal cuestionable, junto con el miedo, les lleva a realizar numerosos procesos de aprobación a través de la función administrativa, incluyendo el registro. Excluyendo el IVA, que merece un tratamiento separado, no hay ninguna buena razón para exigir la aprobación del registro de contribuyentes antes de su otorgamiento. En efecto, el registro voluntario da a la administración tributaria el beneficio de conocer la identidad de los contribuyentes y dónde encontrarlos. Muchas administraciones tributarias avanzadas ya no exigen un formulario de inscripción completo con pruebas y aceptan datos del contribuyente a través del teléfono o por correo electrónico. Siempre y cuando que los datos que figuran pasen la prueba de validación computarizada, el contribuyente se registra y se le asigna un NIT automáticamente.

Algunos países no contemplan específicamente que un contribuyente se registre formalmente con la administración tributaria. El único requisito que el contribuyente puede presentar es la declaración del impuesto correspondiente y pagar cualquier deuda tributaria en las fechas establecidas en la ley. Esto significa que algunas administraciones tributarias, tienen el primer contacto con un contribuyente después de un año de que el contribuyente comenzó su actividad. Por ejemplo, un contribuyente puede iniciar un negocio el 1 de enero de 2013 y funcionará durante un año fiscal que termina el 31 de diciembre de 2013. Con un plazo mínimo de 3 meses para presentar una declaración de el primer período, la «notificación» a las autoridades fiscales será de 15 meses después de iniciado el negocio. Esta no es una buena práctica, y las administraciones deberían verse obligadas a dictar normas con el fin de construir un registro de información suficiente para permitir una gestión proactiva de los contribuyentes.

Por lo general el registro no se considera como una de las funciones clave del "cumplimiento" de la administración tributaria, técnicamente, no tienen responsabilidad por el descubrimiento y el registro de los "omisos". Se define como un omiso a un contribuyente que no se ha registrado para pagar su impuesto, por lo tanto, ha eludido sus obligaciones tributarias. Las administraciones tributarias deben realizar periódicamente programas para detectar los que están totalmente fuera de la red de las autoridades y tomar medidas para ponerlos bajo su control. La identificación de los omisos, la evaluación de su obligación tributaria, y la recolección de la deuda tributaria es un proceso de múltiples etapas que implica una actividad coordinada de varios departamentos funcionales. Teniendo en cuenta el aspecto significativo de cumplimiento de esta tarea, por lo general la actividad de omisos es atribuida



asignada a las funciones de recaudación o auditoría para su gestión, con la sección de registro suministrando información e inteligencia.<sup>83</sup>

Dado el papel predominante de "servicio", la función de registro es normalmente una sub-sección de una función más amplia la función de servicios al contribuyente. Esto permite una buena coordinación entre el registro inicial del contribuyente y la educación, proporcionando a los contribuyentes sobre presentación, pago y la notificación de obligaciones. Como mínimo, los contribuyentes deben ser informados de sus obligaciones, una mayor orientación y asistencia, contribuye a que la población de contribuyentes cumpla voluntariamente.

Como se señala más adelante, los registros de la mayoría de los países LAC se encuentran ya sea incompletos o desfasados y por lo general poco fiables, como es el caso de los registros de muchos países en desarrollo de todo el mundo. Con el reconocimiento de que la mejora en las operaciones de la administración tributaria y la recaudación de ingresos, dependen en gran medida de las bases de datos limpias, confiables y sistemas de registro de contribuyentes, la tendencia actual en muchos países de todo el mundo es la de limpiar los registros que han sido mal diseñados, mal manejados, o descuidados. En el registro existe una amplia variedad de "males" entre las administraciones tributarias de los países en desarrollo y algunos de mantenimiento general y de conceptos de "limpieza", a continuación se proporcionan herramientas y técnicas:

- En primer lugar, el NIT debe incluir un dígito de control. Este dígito se calcula a partir de los dígitos restantes del NIT cada vez que el NIT se introduce en el sistema. Si los resultados del cálculo del sistema en un dígito de control es diferente a la que se incluye en el TIN, entonces hay un error en la entrada del TIN. La inclusión de los dígitos de verificación minimiza entrada de datos erróneos;
- El sistema informático debe proporcionar la seguridad para evitar el uso no autorizado del sistema de registro de contribuyentes;
- El uso de números NIT debe ser automatizado, en lugar de manual. Por lo general, para un nuevo contribuyente, el sistema debe proporcionar la asignación del siguiente NIT secuencial disponible;
- La estructura de la base de datos NIT debe ser compatible con los contribuyentes de otras entidades (asociaciones, empresas) a través del NIT. Un ejemplo de esto sería la identificación de socios de una sociedad y los propietarios o directivos de una empresa. Esta vinculación es muy importante en la selección de auditoría, ya que se puede aprender mucho de la información asociada sobre los pasivos de un contribuyente individual;
- El sistema para consultar NITs, debe incluir búsquedas alfabéticas, y otros tipos de búsquedas, para determinar si un contribuyente ya está registrado y evitar la emisión de NIT duplicados;
- Para efectos de "limpieza" el archivo NIT actual debe ser validado y actualizado antes de la asignación del NIT único. Esto se puede lograr mediante la clasificación y la impresión de los registros alfabéticos por apellido y luego con nombres, en lugar de apellido al y NIT. En varios

---

<sup>83</sup> Estas cuestiones son abordadas en el Capítulo 10.

países las bases de datos que pueden ayudar en esto, consideran otros datos clave como campos potenciales para detectar o eliminar la posibilidad de que dos o más NIT se apliquen a un mismo contribuyente (por ejemplo, la fecha de nacimiento);

- A medida que se descubren contribuyentes con dos o más números de NIT, los datos NIT deben consolidarse bajo un solo número de NIT. El contribuyente deberá ser informado, que sólo uno de los números NIT será válido;
- En los países donde los contribuyentes se registran con uno o más departamentos de impuestos, los registros de los contribuyentes deben convertirse a una base única de datos informatizada NIT. La experiencia ha demostrado que lo mejor es concentrarse en una base de datos inicial, para negocios, limitadas a los contribuyentes de empresas, ya que se trata de una base de datos mucho más pequeña y representa una gran parte de los ingresos de impuestos. El impuesto sobre la renta, es el impuesto ideal para la construcción de esta base de datos, ya que todas las empresas que pagan otros impuestos (por ejemplo, los derechos de aduana y el IVA), también deben pagar el impuesto sobre la renta;
- La administración tributaria debe enviar cartas de notificación a los contribuyentes para informarles acerca de su NIT único, junto con los certificados de registro de contribuyente con su nombre, domicilio y NIT;
- Deben diseñarse y poner en marcha programas de contacto para contribuyentes omisos. La administración tributaria debe asegurarse de obtener las declaraciones faltantes o determinar si el contribuyente debe ser dado de baja debido a que haya fallecido, quebrado, este fuera del negocio, etc., y
- Para NIT inactivos, de un año o más para contribuyentes que no han presentado declaraciones de impuestos, la administración tributaria debe diseñar programas de contacto para determinar si el contribuyente se debe dar de baja o si hay necesidad de obtener las declaraciones no presentadas.

### 5.3. Madurez de la Administración Tributaria

Cuatro niveles de madurez se presentan a continuación para ayudar a aquellos funcionarios interesados en realizar una autoevaluación sobre las fortalezas y debilidades de la función del registro de contribuyente en sus respectivas administraciones tributarias.

#### *Registro: Nivel de Madurez 1*

Palabra clave: "Desconoce"

- La información registrada es limitada. La información de datos de terceros (por ejemplo, los números de registro de negocios) y la información necesaria para una buena planificación (por ejemplo, la facturación esperada) no está incluida.
- Para el personal de registro no existen procedimientos y normas escritas, el personal actúa de forma independiente, de manera inconsistente, e irregular.

- Se emiten números de archivo de impuestos por diferentes entidades y no son controlados por la administración tributaria. Los contribuyentes identificados por su nombre, pueden no ser conscientes de su número de expediente asignado, que puede cambiar de un año al siguiente.
- Hay formas y procedimientos separados de registro para cada tipo de impuesto. El solicitante es requerido a visitar varias oficinas de impuestos y la aprobación de las autoridades fiscales.
- La información del registro no se mantiene correctamente (por ejemplo, durante la reorganización empresarial o liquidación) y contiene a los contribuyentes que ya no están en funcionamiento.
- La Administración tributaria no utiliza la información de terceros para realizar un seguimiento de incumplimiento.
- Los sistemas de registro son manuales, con poca tecnología y equipo moderno disponible.

### *Registro: Nivel de Madurez 2*

Palabra clave: "No fiable"

- Parte de la información básica de registro se toma en cuenta (por ejemplo, el nombre de los contribuyentes, de contacto, los responsables, etc), sin embargo, la información de los datos de terceros (por ejemplo, números de registro de negocios) o la información necesaria para una buena planificación (por ejemplo, la facturación esperada) no se incluye.
- La emisión de nuevos números de archivo se realiza únicamente por la administración tributaria. Los contribuyentes siguen identificándose por su nombre.
- Existen formularios de registro separados para cada tipo de impuesto, aunque los procedimientos de registro pueden ser similares. Para el registro requiere visitar varias oficinas de impuestos y la aprobación de las autoridades fiscales.
- Para algunas partes del proceso de registro se han escrito instrucciones, pero hay inconsistencia en la aplicación a través de las oficinas de campo de la administración tributaria.
- La información del registro no se mantiene correctamente (por ejemplo, durante la reorganización empresarial o liquidación) y contiene a los contribuyentes que ya no están en funcionamiento.
- La Administración tributaria no utiliza la información de terceros para realizar un seguimiento de incumplimiento.
- La mayor parte del trabajo de registro todavía se hace manualmente, con poca tecnología moderna y equipo disponible. El poco equipo informático que existe, es tecnología obsoleta.

### *Registro: Nivel de Madurez 3*

Palabra clave: "Formalizado"

- Casi toda la información para el registro se registra, incluida la información de los datos de terceros (por ejemplo, número de registro de negocios). Sin embargo, la información necesaria para una buena planificación no está disponible (por ejemplo, la facturación esperada).

- Los NIT son emitidos por la administración tributaria y los contribuyentes la utilizan para identificarse. Los NIT no están lo suficientemente bien controlados por la administración tributaria para garantizar la unicidad.
- El registro está integrado a través de impuestos para registrar todas las obligaciones tributarias, de una sola forma y un solo mecanismo. No se necesita la aprobación oficial de la administración tributaria, pero los contribuyentes aún experimentan retrasos.
- Están disponibles procedimientos de operación paso a paso para el proceso de registro y se aplican de forma coherente en toda la organización.
- La información de registro se mantiene a través de programas ocasionales ad hoc, pero no de una manera oportuna. El mantenimiento incluye la adición de dos nuevos inscritos, así como la eliminación de los contribuyentes, que ya no están activos. No se incluye la actualización de la información sobre la reorganización de los contribuyentes.
- La administración tributaria utiliza información de terceros para realizar un seguimiento de incumplimiento, pero lo hace de una manera ad hoc e irregular.
- Están disponibles tecnología y equipos modernos para su registro, pero a menudo hay problemas de mantenimiento en el proceso y los fondos para la compra son a menudo limitados.

#### *Registro: Nivel de Madurez 4*

Palabra clave: "Oportuna y exacta"

- Toda la información básica necesaria del contribuyente se registra, incluida la información que permite incluir los datos de terceros (por ejemplo, los números de registro de negocios) y la información que permita una buena planificación (por ejemplo, la facturación esperada).
- Los NIT únicos son emitidos por la administración tributaria y los contribuyentes lo utilizan para identificarse.
- El registro está integrado a través de impuestos para registrar todas las obligaciones tributarias, de una sola forma y un solo mecanismo. El registro es automático y rápido.
- Los procedimientos operativos se integran en el sistema integrado de información tributaria con el mayor número posible de pasos automatizados.
- La información de registro se mantiene con regularidad y de manera oportuna, no sólo mediante la adición de nuevos inscritos, sino también por la identificación de los contribuyentes que ya no están activos, mediante la actualización de la información sobre la reorganización de los contribuyentes.
- La Administración tributaria utiliza la información de terceros para realizar un seguimiento de incumplimiento.

### **5.4. América Latina y el Caribe**

Con respecto al registro de contribuyentes, los países de Latino América y el Caribe (LAC) se colocan arriba entre el segundo y tercer nivel del modelo de madurez. El registro en LAC es, de hecho, similar a

la de muchos países de todo el mundo que han llevado a cabo importantes esfuerzos para instituir un proceso de registro formal, que sea simple y rápido, pero aún tienen que tomar medidas para garantizar que el registro sea preciso y eficaz, y que la información recogida durante el proceso de registro sea utilizado adecuadamente para la planificación y el cumplimiento.

Por una parte, el registro de los contribuyentes en LAC se formalizó, con procedimientos relativamente sencillos y rápidos. Incluso en Venezuela, donde iniciar un negocio requiere tiempo y trabajo, inscribirse en el 'registro fiscal' de la administración tributaria y aduanera sólo requiere la remisión de registro de un formulario electrónico, que se puede descargar desde el sitio de la administración tributaria y el tiempo para obtener un número de identificación es por lo general de sólo un día. Solo se necesita otro día para obtener un certificado de pago de impuestos a nivel municipal.<sup>84</sup> Según un reciente estudio del CIAT<sup>85</sup>, todos los países de América Latina asignan un NIT único (excepto Brasil) y, salvo en Uruguay, el NIT se utiliza para registrar las transacciones de los contribuyentes con la administración tributaria. Además, en todos los países, excepto Panamá, requieren que los contribuyentes informen acerca de los cambios que podrían afectar su estado de registro en la administración.

Según Doing Business del Banco Mundial en una encuesta<sup>86</sup>, los países de LAC han adoptado recientemente una serie de medidas para facilitar el proceso de creación de una empresa - simplificando los procedimientos mediante la creación de una ventanilla única y los procedimientos de toma de decisiones fácil o más rápido mediante la introducción de la tecnología - y una serie de países han hecho avances recientes al hacerlo con respecto al registro de impuestos. Por ejemplo, en Costa Rica se trasladó el registro fiscal a registros electrónicos y redujo el tiempo para iniciar un negocio considerablemente. Guyana simplificó el registro ante las autoridades fiscales y se introdujo un sistema NIT único y más tarde redujo el tiempo necesario para obtener un TIN. Honduras mejoró el registro a efectos fiscales en una ventanilla única de puesta en marcha empresarial. Brasil 'alivió' la creación de empresas, mejorando aún más la sincronización electrónica entre las autoridades fiscales federales y estatales.

Por otra parte, los registros de contribuyentes en la mayoría de los países de la región son incompletos o desfasados y en general poco fiables. Por ejemplo, el informe del CIAT señala que varios países tienen una necesidad urgente de limpiar el registro de un gran número de contribuyentes, que están inscritos pero ya no tienen actividad económica, y señala que la relación entre el número de contribuyentes registrados a la población es bajo - el 23 por ciento en América Latina en comparación con 59.2 por ciento en la OCDE. Además, un reciente artículo de Banco Interamericano de Desarrollo señala que los países de América Latina se enfrentan a bajos niveles de registro de micro<sup>87</sup> y pequeñas empresas. Algunos ejemplos incluyen a México, donde casi el 70 por ciento de las microempresas no están registrados y no pagan impuestos, y sólo 63 por ciento de las pequeñas y medianas empresas están

---

<sup>84</sup> Corporación Financiera Internacional (n.d.), párr. 10-11. Esto es así a pesar de que en Venezuela el gobierno federal, los estados y municipios gravan todos los poderes.

<sup>85</sup> Centro Interamericano de Administración Tributarias (CIAT) y otros (2012), sección 5.1.

<sup>86</sup> Corporación Financiera Internacional (2013), p. 17. Informe relevante de los años 2009-2012.

<sup>87</sup> Las empresas con menos de 10 empleados.

registradas, y El Salvador, donde se estima que sólo el 1 por ciento de todas las empresas micro y 3 por ciento de todas las demás empresas están registradas.<sup>88</sup>

### 5.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices

El cuestionamiento del estado de la base de datos de los contribuyentes debería ser uno de los primeros pasos a seguir cuando se evalúa el estado actual de la administración tributaria. Como se señaló en la introducción de este capítulo, una administración no puede manejar sus contribuyentes si no sabe quiénes son, dónde se encuentran y si están activos o inactivos. Si la administración no logra mantener una base de datos de los contribuyentes consistente y precisa, sus programas de cumplimiento serán incompletos e ineficaces. Las siguientes son algunas áreas clave en las que la investigación adicional puede estar justificada para poner a prueba el desempeño de la administración tributaria y para identificar las áreas de mejora. Aunque dos de las cuatro actividades mencionadas a continuación son de naturaleza de cumplimiento, es importante incluirlas para poner en relieve la absoluta necesidad de una base de datos del registro, limpio y preciso:

- La administración debe ser capaz de proporcionar fácilmente un desglose preciso del total de los solicitantes de registro de impuestos en categorías de activos / inactivos;
- La administración debe funcionar con un programa institucionalizado "omisos".<sup>89</sup> Un programa de seguimiento a los contribuyentes que lo utilizan para presentar declaraciones de impuestos, y que han dejado de presentar en forma oportuna. El programa debe ser institucionalizado dentro de las funciones y responsabilidades formales de la organización y no realizarse sobre una base ad hoc. Este programa requiere una base de datos de registro de contribuyentes precisa, así como un registro de presentación de la declaración;
- La administración debe realizar programas formalizados de "no-declarantes". Estos programas, que pueden ser ad hoc, deben ser iniciados por la administración para descubrir a los contribuyentes que operan fuera del régimen fiscal y someterlos a la red fiscal. Estos a menudo se implementan a través de una categoría comercial o zona geográfica para garantizar que son manejables, y
- La información recogida durante el registro debe ser utilizada para alinear las métricas de desempeño de la administración tributaria a sus operaciones. Por ejemplo, el conocimiento de la administración tributaria del tamaño y la ubicación de sus contribuyentes activos, se debe utilizar para racionalizar la ubicación y el personal de sus oficinas.

En cuanto a la inscripción, los puntos de referencia o medidas que la administración tributaria puede considerar incluir son:

---

<sup>88</sup> Banco Interamericano de Desarrollo (2010), párr. 9-10.

<sup>89</sup> Un sistema automatizado de auto-llamadas implementado en El Salvador en 2009 para llamar a declarantes y otros contribuyentes ha tenido excelentes resultados, como se describe en el Capítulo 4.

- Tiempo para completar el proceso de registro de contribuyente (suponiendo que el contribuyente ha proporcionado un formulario de solicitud completo y preciso) - las administraciones deberían tratar de registrar un contribuyente mientras espera;
- El porcentaje de incremento en el registro de contribuyentes, debido a la aplicación de (varios) programas no-declarante, y
- Tiempo (número de días) para procesar todas las modificaciones del registro.

## Capítulo 6. Servicios al Contribuyente

*Yassie Hodges*

La tendencia internacional es que las autoridades tributarias administren el régimen tributario de una manera que alienten y esperen a que los contribuyentes lleven a cabo la autodeterminación de sus obligaciones tributarias y luego envíen el importe correspondiente de impuestos al gobierno. Conceptualmente, este es un enfoque sólido por dos razones:

- El contribuyente tiene por lo general mejor información sobre sus fuentes de ingresos y gastos, y
- Es relativamente oneroso para el gobierno tasar la declaración de cada contribuyente.

A través del proceso de autodeterminación, las administraciones tributarias se basan en un sistema de cumplimiento voluntario, donde los contribuyentes pagan lo que se debe, a su vencimiento y sin coerción. Sin embargo, la autodeterminación sólo funcionará si la mayoría de los contribuyentes saben cuáles son sus obligaciones y pueden cumplirlas. El nivel general de cumplimiento también mejora si los costos incurridos por los contribuyentes, en la realización de la autodeterminación, son bajos. Por lo tanto, un elemento esencial del cumplimiento tributario es ayudar a los contribuyentes a entender sus obligaciones tributarias y promover el informe económico, voluntario, oportuno y preciso de las obligaciones tributarias.

El servicio al contribuyente juega un papel crítico en la maximización del cumplimiento voluntario de los contribuyentes, proporcionando la información y asistencia que necesitan para que puedan cumplir con sus obligaciones tributarias. Los servicios al contribuyente coadyuvan a reducir los costos de cumplimiento a través de programas que permiten a los contribuyentes cumplir sus obligaciones con mayor facilidad, lo que minimiza la necesidad, para la administración tributaria de invertir en el incremento de recursos para exigir el cumplimiento. Con información pública efectiva, formularios y servicios, y convenciendo a los contribuyentes incumplidos que sí pueden cumplir sus obligaciones con relativa facilidad, el servicio al contribuyente también pueden alentar y ayudar a lograr un mayor cumplimiento voluntario.

El propósito de este capítulo es abordar las capacidades de un programa de servicio al contribuyente modernizado, esbozar estrategias para ayudar a las administraciones tributarias en el desarrollo e implementación de programas efectivos de atención al contribuyente, y proporcionar indicadores de rendimiento para asegurar que los programas de atención al contribuyente están dando los resultados esperados.



## 6.1. Prácticas Líderes

Por lo general, el término "servicios al contribuyente" se refiere a la manera en la cual son tratados los contribuyentes (por ej., de manera respetuosa, justa, profesional, etc.). Aunque estas son las características de un programa de servicios al contribuyente efectivo, los servicios al contribuyente en el contexto de este capítulo se definen como un conjunto de iniciativas estratégicas emprendidas por la administración tributaria para ayudar a los contribuyentes en el cumplimiento de las leyes tributarias. Una estrategia efectiva de los servicios al contribuyente integra tres grandes temas:

- **Simplificación tributaria:** La mayoría de las administraciones tributarias están de acuerdo en que las políticas y procedimientos simplificados facilitan enormemente el cumplimiento voluntario. Sin simplificación institucional que permita a los contribuyentes cumplir con sus responsabilidades efectivamente, incluso los servicios más completos ofrecidos a los contribuyentes, no serán efectivos;
- **Asistencia al contribuyente:** Asistencia al contribuyente significa brindar a los contribuyentes información sobre cómo preparar sus declaraciones de impuestos, y sobre cómo resolver los problemas de declaración, así como las preguntas y ajustes que puedan surgir después de que las declaraciones de impuestos se hayan presentado a la administración tributaria. Estas áreas de asistencia también se han referido como la pre-declaración, la declaración, y la asistencia en etapas posteriores a la declaración; y
- **Facilitación de la recaudación de impuestos y cumplimiento legal:** El objetivo final de la administración tributaria es recaudar la cantidad correcta de impuestos adeudado al gobierno. Por lo tanto, proveer el mecanismo para facilitar el pago de impuestos – especialmente para las empresas contribuyentes que están obligadas a remitir regularmente múltiples pagos de impuestos para impuestos diferentes – es una herramienta esencial que permite fomentar el cumplimiento voluntario.

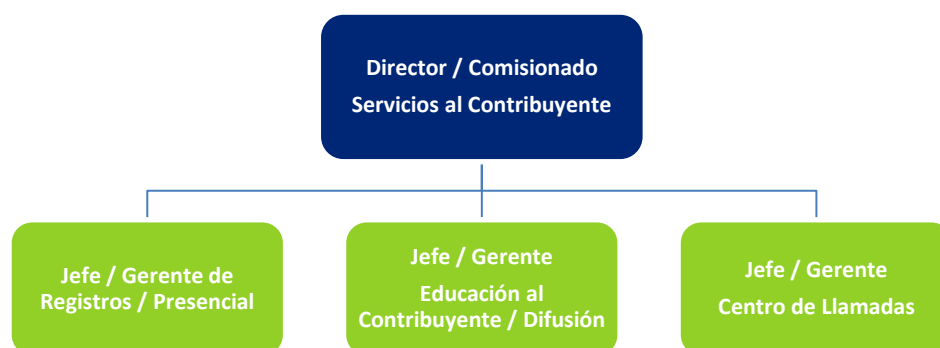
### 6.1.1. Organización del Programa de Servicios al Contribuyente

En cuanto la administración tributaria formula su estructura organizativa en torno a diversas funciones y/o actividades, a menudo surgen preguntas con respecto a quién es responsable por los "servicios al contribuyente". Aunque cada empleado dentro de la organización debe adoptar el concepto de prestación efectiva de servicios a los contribuyentes, la administración tributaria debe establecer una unidad dedicada y responsable por los programas, el diseño de productos, la planificación y la coordinación de iniciativas relacionadas con los servicios al contribuyente.

La sección dentro de una administración tributaria que se encarga de las actividades relacionadas con los servicios al contribuyente ha adquirido varios títulos, entre ellos: Dirección de Servicios al Contribuyente (Costa Rica); Interesados, Asociación, Educación y Comunicación (Estados Unidos), Servicio y Recaudación (México); etc. No importa cómo la función es llamada, las responsabilidades fundamentales se centran consistentemente en tres actividades básicas:

- **Registro/atención sin turno previo:** El objetivo de esta actividad es ayudar a aquellos contribuyentes que creen que sus problemas se manejan mejor cara a cara. El alcance de la actividad incluye la respuesta a preguntas de los contribuyentes, proveer los formularios de impuesto y publicaciones, y la asistencia en la preparación de las declaraciones tributarias;
- **Educación al contribuyente/divulgación:** El objetivo de esta actividad es desarrollar y ofrecer comunicaciones integradas estratégicas y productos educativos para los empleados, los contribuyentes y demás interesados, incluyendo los profesionales y los grupos de industria. El alcance de esta actividad es desarrollar formularios y publicaciones, revisadas y actualizadas periódicamente, en función de cambios legales, políticas y de procedimientos, entregándolos a través de una variedad de canales, por ej., cara a cara, servicios en línea, telefónica, escritos, etc.; y
- **Centro de llamadas:** Esta actividad está dedicada a atender las consultas telefónicas para minimizar la interrupción de las actividades normales de operación. Las operaciones del centro de llamadas, apoyadas en la moderna tecnología de telefonía, se están convirtiendo en un elemento cada vez más importante en la prestación de servicios.<sup>90</sup>

Figura 6.1. Organización del servicio al contribuyente



### 6.1.2. Responsabilidades del Programa de Servicios al Contribuyente

La división de servicios al contribuyente, que generalmente consume un 10 por ciento de los recursos humanos de la administración tributaria<sup>91</sup>, por lo general tiene la responsabilidad de desarrollar estrategias integrales de servicios a los contribuyentes vinculadas a la estrategia de cumplimiento global de la organización y tomando en cuenta las demandas de los contribuyentes, sus necesidades, la geografía, y las opciones de los canales de servicio.

<sup>90</sup> Mientras que las administraciones tributarias de algunos países, como El Salvador y Jamaica, eligieron establecer sus centros de llamadas internamente como se describe en el Capítulo 4, algunas administraciones tributarias en el mundo, como la India, han subcontratado seleccionadas funciones fundamentales y de soporte, incluyendo los centros de llamada.

<sup>91</sup> FMI (2012), p. 31.

Muchas funciones modernas de servicio al contribuyente son el punto centralizado para proporcionar tanto información a los contribuyentes como servicios educativos, y usualmente incluyen las siguientes actividades:

- El registro de los contribuyentes/asignación de un único número de identificación tributaria (NIT);<sup>92</sup>
- El mantenimiento y la actualización del registro de contribuyentes;
- La interacción con los contribuyentes que visitan, llaman o escriben;
- Proporcionar y dotar de personal para los mostradores de servicio al contribuyente y operaciones de llamadas entrantes;
- Responder a consultas generales, incluyendo, pero no limitado a, el registro, la declaración o solicitudes de pago, la ley fiscal básica, y asegurar que los contribuyentes se dirijan a otras áreas, según corresponda;
- Proporcionar declaraciones de impuestos e instrucciones;
- El desarrollo de las publicaciones de información y educación;
- La realización de seminarios sobre los cambios en las leyes fiscales y sus procedimientos dirigidas para audiencias empresariales;
- Monitoreo sobre temas de consulta, para determinar la necesidad de materiales adicionales de educación para los contribuyentes, entrenamiento interno para la administración tributaria, y/o cambios de funcionamiento interno; y
- Desarrollar y mantener el contenido de la página web de la administración tributaria.

De todas las diversas funciones operativas de la administración tributaria, el personal de los servicios al contribuyente realiza la mayoría de las interacciones con el público en general. Ellos son, en efecto, la cara pública de la administración tributaria. El personal asignado debe por lo tanto tener buenas habilidades interpersonales y de comunicación, un deseo genuino de ayudar al público contribuyente, la capacidad de escuchar de manera efectiva, y la capacidad de mantener la calma ante la adversidad. Dado que la función de los servicios al contribuyente es el punto inicial de contacto con los contribuyentes, el personal también debe tener un buen conocimiento de la ley fiscal, los procedimientos de oficina, así como las obligaciones tributarias para todos los tipos de impuestos.

Como el punto de partida inicial para la mayoría de los contactos presenciales, por teléfono, o por escrito (en papel o electrónico), el personal de los servicios al contribuyente en general debe responder a las preguntas más comunes y encaminar preguntas más complejas al personal de otras funciones, como a la de auditoría o recaudaciones, cuando sea apropiado.

Dado que la información proporcionada por la función de los servicios al contribuyente puede ser utilizada para determinar la obligación tributaria final del contribuyente, es esencial que los consejos que se dan a un contribuyente sean correctos y consistentes. Desafortunadamente, en algunas

---

<sup>92</sup> Por las razones descritas en el Capítulo 5, es importante que la responsabilidad para la emisión de NITs sea restringida a las administraciones tributarias, pese a que en algunos países esta función ha sido subcontratada a proveedores de servicio de tecnología de la información (TI).

jurisdicciones, los contribuyentes han sido sancionados por confiar en el asesoramiento incorrecto proporcionado por la autoridad tributaria. En los Estados Unidos, por ejemplo, los tribunales han dictaminado que la información incorrecta proporcionada por los empleados del Servicio de Impuestos Internos (IRS por sus siglas en inglés) no es vinculante para la organización, y el contribuyente es, en última instancia, responsable por cualquier impuesto adicional pendiente, aunque el alivio se proporciona generalmente al contribuyente tras la reducción de la pena. El impuesto correcto en última instancia tiene que ser calculado de acuerdo a la ley, independientemente de la calidad o la falta de la respectiva "información". El asesoramiento incorrecto proporcionado a un contribuyente, puede ser muy embarazoso para la administración y podría impactar negativamente en la percepción del público sobre la eficacia general de la administración. Como resultado, el personal debe estar motivado a buscar ayuda, cuando sea necesario, para asegurar que el contribuyente recibe la información correcta.

Como un medio para proporcionar un asesoramiento más consistente y aprovechar al máximo los recursos, la tendencia internacional es centrarse en los canales de autoservicio (por ej., los servicios en línea o asistencia tributaria telefónica interactiva) para la prestación de servicios al contribuyente. Estos servicios conducen a los contribuyentes a través de una serie de indicaciones para una amplia gama de servicios que incluyen la declaración electrónica, el registro, los saldos de cuentas, etc. Sin embargo, el informe de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) de 2012 sobre "Working Smarter" ("Trabajar más Inteligente"), indica una continua alta demanda entre los contribuyentes para telefonía directa y asistencia presencial – que es el medio de trabajo más intensivo y costoso en términos de prestación de servicios. Por lo tanto, una mayor atención se ha puesto en determinar el motivo de la demanda de servicios y el desarrollo de estrategias, para reducir tanto la demanda, o pasar a más canales de prestación de servicios rentables.

**Figura 6.2. Identificando las causas raíz de la demanda de servicios<sup>93</sup>**

Metodologías y tecnologías	Países
Evaluación a través de entrevistas con agentes de centros de llamada	Bélgica, Canadá, Estonia, Finlandia, Corea, Polonia, Singapur, Suiza
Codificación por los agentes del centro de llamadas, sobre el tema de llamada o tipo de impuesto (también conocida como Códigos de teclas rápidas o Códigos de trabajo)	Australia, Canadá, Hong Kong, Nueva Zelanda, Reino Unido
Sistemas de Respuesta de Voz Interactiva (IVR)	Australia, Canadá, Nueva Zelanda, Singapur, Estados Unidos
Grabación de llamadas/Datos de control de calidad	Australia
Encuestas de llamadas	Australia, Canadá, Finlandia, Hungría, Reino Unido
Bases de datos de información sobre los servicios prestados a los contribuyentes	Chile, Italia, México, España, Estados Unidos
Contacto/ Análisis de contenido (análisis automático de audio)	Australia, Nueva Zelanda, Estados Unidos

<sup>93</sup> OCDE (enero 2012), p. 18.

Metodologías y tecnologías	Países
Sistemas de administración basada en la relación con los clientes (CRM por sus siglas en inglés)	Bélgica, Singapur

### 6.1.3. Desarrollo e Implementación de Estrategias Efectivas de Atención al Contribuyente

Los contribuyentes esperan el mismo nivel de servicio de las organizaciones públicas como el que reciben de las mejores organizaciones del sector privado. Los contribuyentes están cada vez más cómodos con el uso de la nueva tecnología y están buscando formas más fáciles, eficientes, y oportunas, para obtener información e interactuar con los organismos gubernamentales. Para responder eficazmente a las demandas del contribuyente, el personal de administración debe adoptar el concepto de ver al contribuyente (cliente) como la persona más importante para la organización. A continuación ofrecemos una estrategia para el desarrollo e implementación de un programa efectivo de los servicios al contribuyente.

#### A. Identificar al Grupo Objetivo

Los métodos de segmentación de clientes para la prestación de servicios se han convertido cada vez más importantes, y hay una creciente comprensión de que los contribuyentes no pueden ser tratados como un grupo homogéneo.

1. La administración tributaria debe comenzar por la identificación de los contribuyentes objetivos y la consideración de un punto de entrega o recepción de servicios;
2. Los contribuyentes deben ser agrupados o segmentados en función a sus comportamientos comunes (por ej., pequeños, medianos y grandes contribuyentes);
3. La administración tributaria debe determinar las prioridades de los distintos grupos de contribuyentes, y
4. También se debe considerar las necesidades de los profesionales tributarios, los preparadores de impuestos, y otros terceros involucrados en la facilitación de cumplimiento de los contribuyentes.<sup>94</sup>

#### B. Determinar qué Quieren los Contribuyentes ... Desde la Perspectiva del Contribuyente

El objetivo acá es comprender las causas raíz de la demanda de servicios. Utilizando la información obtenida, la administración tributaria debe desarrollar estrategias para reducir la demanda mediante la identificación de los medios y costos más eficientes para abordar los temas presentados.

1. La administración tributaria debe determinar lo que los contribuyentes objetivos quieren, simplemente haciéndoles preguntas a través de entrevistas, encuestas, grupos focales, etc.;
2. El servicio al contribuyente se puede mejorar mediante la realización de encuestas periódicas<sup>95</sup> para monitorear la percepción del contribuyente sobre el servicio al contribuyente y otras cuestiones de cumplimiento;

<sup>94</sup> Tales como los Centros de Representantes al Contribuyente establecidos en Puerto Rico (vea Capítulo 2).

3. La administración tributaria debe utilizar los grupos de enfoque, encuestas y otros métodos de retroalimentación antes de implementar nuevos servicios y procedimientos. Con el fin de minimizar la carga sobre los contribuyentes, estas deberían coordinarse con otras actividades planificadas;
4. Las tendencias de datos recogidos internamente reflejando el tipo de demanda de servicios, el volumen, etc., deben ser evaluadas para mejorar la prestación de servicios;
5. La administración tributaria debe considerar si el aporte obtenido a través de encuestas, grupos focales, etc., es algo que hace la organización, es capaz de hacer, o quiere llevar a cabo;
6. La retroalimentación acordada debe incorporarse en las iniciativas de mejora de procesos de negocio; y
7. En orden de prioridad, la administración tributaria debe determinar qué información de la que los contribuyentes proporcionan, tendrán mayor impacto en los ingresos, costos, confianza o el cumplimiento, para mejorar el rendimiento de la entrega de servicios.

#### Cuadro 6.1. Retroalimentación de los contribuyentes en Suecia<sup>96</sup>

La población sueca confía en la agencia tributaria sueca en un grado más alto que cualquier otra agencia del gobierno sueco. En 2011, el 62 por ciento de los ciudadanos y el 68 por ciento de las empresas declararon que confían en la forma en la que el organismo se encarga de sus funciones, y el 96 por ciento de los visitantes y el 97 por ciento de las personas que llaman declararon que fueron tratados con respeto. Los siguientes son extractos de un documento<sup>97</sup> presentado por la Agencia Sueca de Administración Tributaria en la 46<sup>a</sup> Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) 2012:

- La agencia entiende que su servicio no debe basarse en su propia visión interna de la realidad, ya que lo que su personal cree que es eficiente o un buen servicio tal vez no sea considerado como tal desde el punto de vista del contribuyente;
- La agencia utiliza métodos cuantitativos y cualitativos para medir la calidad del servicio y la retroalimentación del contribuyente e involucra empresas externas para recopilar la información;
- En las encuestas cuantitativas, la agencia analiza las experiencias de los contribuyentes junto con varios canales de servicio al contribuyente. Estas encuestas se realizan normalmente cuatro veces durante el año, con algunas encuestas más amplias llevadas a cabo una vez al año; y
- Con los estudios cualitativos, la agencia espera obtener más información para comprender los factores subyacentes que afectan las experiencias del contribuyente. Estos estudios están centralizados y por lo general no son repetidos.

#### C. Establecer una Cultura Organizacional de Soporte al Servicio al Contribuyente

Con el uso de la información obtenida de la retroalimentación del contribuyente, la administración tributaria debe establecer su visión enfocada en los contribuyentes y declaraciones de misión, para ayudar a clarificar y comunicar el propósito de la administración.<sup>98</sup> La misión y visión deben ser entendidas y compartidas por todos los miembros del personal de la agencia.

<sup>95</sup> Una guía sobre estos tipos de encuestas ha sido provista en el Banco Mundial (2011).

<sup>96</sup> Swedish Tax Agency (2012), p. 3-6.

<sup>97</sup> Ídem., p. 3-6.

<sup>98</sup> La visión y misión de la administración tributaria son también analizadas en el Capítulo 15.

1. La función clave de una administración tributaria es recaudar ingresos. Como resultado, cada actividad emprendida debe orientarse al objetivo máximo de mejorar la recaudación de ingresos. Al mismo tiempo, la forma en que se recaudan los ingresos debe ser justa, profesional, y respetuosa;
2. Las declaraciones de visión y misión deben abordar claramente "Ingresos" y "Servicios" - dos elementos clave que son esenciales para lograr los objetivos de la agencia, y
3. La administración tributaria debe reflexionar continuamente sobre la visión, las metas y la forma en que se prestan los servicios a los contribuyentes, y deben estar dispuestos a cambiar las prácticas existentes para integrar mejoras.<sup>99</sup>

#### *D. Implementar un Concepto de Servicio Estratégico con un Enfoque en Partes Interesadas externas*

El concepto de servicios estratégicos, con un enfoque en las partes interesadas externas, establece cómo la administración tributaria diseña, comercializa, y ofrece servicios de impuestos para los contribuyentes.

1. La estrategia de la administración tributaria debe centrarse en las necesidades de los contribuyentes/partes interesadas, en lugar de las prioridades de la organización. Por ejemplo, las Oficinas de Grandes Contribuyentes (OGC) en muchas administraciones tributarias de todo el mundo tienen sus propias unidades de atención al contribuyente para manejar los asuntos más complejos de sus clientes, incluyendo las cuestiones tributarias internacionales;
2. Debe incorporar las solicitudes obtenidas y acordadas de la retroalimentación de los contribuyentes/partes interesadas, en las iniciativas de mejora;
3. Utilizando la información del contribuyente/partes interesadas, la administración tributaria debe desarrollar una gama de opciones de servicio para interactuar con los contribuyentes. Estos son también conocidos como opciones de "canal" y pueden incluir interacciones cara a cara, por teléfono, en línea, y otras interacciones como se presenta en la siguiente figura;
4. Las estrategias de divulgación publicitaria/educativas deben cumplir con las expectativas de los contribuyentes correspondientes;
5. Un ciclo de retroalimentación continua debe ser provisto para la incorporación de los comentarios y quejas de los contribuyentes en los procesos de planificación; y
6. La satisfacción de los contribuyentes con los servicios prestados debe medirse regularmente, y la retroalimentación se debe utilizar para la mejora continua.

**Figura 6.3. Fortalezas y debilidades de las opciones de canal<sup>100</sup>**

Canal	Descripción	Fortalezas	Debilidades
<b>Electrónica</b>			
<b>Internet</b>	Las páginas web para la dispersión de <b>información</b> , en un solo sentido, de uno a muchos.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Puede accederse 24 horas al día/7 días a la semana</li> <li>• Bajo costo por visita. Costo por visita se reduce así como</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El usuario debe buscar activamente la información (extraer)</li> <li>• No todos tienen acceso al</li> </ul>

<sup>99</sup> Como es analizado en el Capítulo 15.

<sup>100</sup> OCDE (2007), p. 24.

Canal	Descripción	Fortalezas	Debilidades
	<p>Las <b>interacciones</b>, tales como el uso de calculadoras en línea y otras herramientas.</p> <p>Portales Web que incluyen servicios <b>transaccionales</b> con opciones de seguridad de inicio de sesión, tales como la declaración electrónica.</p>	<p>la accesibilidad se incrementa</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Puede abordar las necesidades de un segmento pequeño de manera rentable</li> <li>• Puede ser personalizado</li> <li>• Puede presentar información compleja de una forma sencilla</li> <li>• Puede proveer información al cliente, ya sea a través del servicio de lista o de la colocación de la información específica de la cuenta, en un espacio seguro</li> </ul>	<p>Internet</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El contenido puede ser demasiado general</li> <li>• Puede ser difícil encontrar información</li> <li>• Puede requerir medidas de seguridad rigurosas</li> <li>• Puede provocar un mayor contacto con la administración tributaria</li> </ul>
<b>Correo electrónico</b>	<p>Estructurado: principalmente a través de formularios web en Internet</p> <p>Sin Estructurar: texto gratuito de un programa de correo electrónico o página web</p> <p><b>NOTA:</b> Se utiliza significativamente menos que otros canales</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Puede enviar correos electrónicos 24 horas al día, 7 días a la semana</li> <li>• Muchos están familiarizados con el uso de correo electrónico</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A menudo no es una solución segura para el envío de información personal</li> <li>• Difícil de satisfacer las expectativas del cliente, a menudo esperan una respuesta inmediata (casi como una llamada telefónica)</li> <li>• Sensible al tiempo y mano de obra intensiva</li> <li>• Puede provocar un mayor contacto con la administración tributaria</li> </ul>
<b>Quioscos Interactivos</b>	<p>Diferentes tipos de quioscos no tripulados. Pueden ser utilizados para la información, interacción, o transacciones</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pueden estar disponibles 24 horas al día, 7 días a la semana si es que están en un espacio público</li> <li>• Bajo costo</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Seguridad, vulnerable a piratas informáticos</li> <li>• Puede no ser cómodo el compartir información personal en un espacio público</li> </ul>
<b>Teléfono</b>			
<b>Teléfono - Representante en vivo</b>	<p>Llamadas a oficinas tributarias locales, o a diferentes tipos de centros de llamada o centros de contacto (los cuales también incluyen otros canales)</p> <p><b>NOTA:</b> La entrega de servicio más popular</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Respuesta inmediata, interactiva</li> <li>• Capacidad de verificar la eficacia</li> <li>• Facilita la integración de canales, por ejemplo, co-navegación, integración de "haga clic para hablar por Internet/teléfono" y concertar citas cara a cara</li> <li>• Canal usualmente preferido por los contribuyentes</li> <li>• Puede manejar grandes volúmenes</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Puede ser de alto costo</li> <li>• Puede ser un reto para acomodar la capacidad de flexibilidad, en particular para las horas pico</li> </ul>
<b>Teléfono - Automatizado</b>	<p>Servicios automatizados que pueden proveer servicios tanto de información como de interacción, así como servicios transaccionales, en algunos casos</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Acceso 24 horas al día 7 días a la semana. Independiente del tiempo y la geografía.</li> <li>• Fácil de usar si es apropiadamente configurado</li> <li>• Bajo costo</li> <li>• Flexibilidad, popular</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Puede estar limitado a un estrecho rango de servicios</li> <li>• Baja tolerancia de clientes por sistemas automatizados</li> <li>• Servicio al cliente mediocre cuando está pobremente configurado</li> </ul>



Canal	Descripción	Fortalezas	Debilidades
			<ul style="list-style-type: none"> <li>• IVR (Respuesta de Voz Interactiva) puede ser caro y difícil de configurar</li> <li>• Los cargos por telefonía pueden ser caros</li> </ul>
<b>SMS</b>	Mensajería vía teléfonos móviles. Puede ser usado para servicios de notificación (llamadas salientes) y para la declaración o pedido de formularios (llamadas entrantes) en algunos países	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Acceso 24 horas al día, 7 días a la semana. Independiente del tiempo y el espacio.</li> <li>• Teléfonos móviles fácilmente disponibles</li> <li>• Bajo costo</li> <li>• Fácil de usar</li> <li>• Atrae a gente joven</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Opciones limitadas, pantalla pequeña</li> <li>• Seguridad</li> <li>• La gente cambia sus números móviles</li> <li>• No existe la aceptación de ello como un canal para auto-servicio (todavía es una tecnología emergente)</li> </ul>
<b>Escrito</b>			
<b>Carta</b>	Cartas enviadas desde la administración tributaria, o entrantes por parte de los contribuyentes. Aumento del uso de escaneo para la automatización de procesos de manipulación  <b>NOTA:</b> Tendencia a la baja en la demanda	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mucha gente está muy cómoda con el uso de productos de papel</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Toma tiempo del emisor hasta el receptor.</li> <li>• Tiempo de manejo alto.</li> <li>• Caro de procesar</li> </ul>
<b>Distribución masiva</b>	Distribución de la producción masiva de material escrito, como formularios y folletos, de la administración tributaria para grupos objetivos o todos los contribuyentes	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Proactiva desde la perspectiva de la administración tributaria (empuje)</li> <li>• Mucha gente está muy cómoda con el uso de productos de papel</li> <li>• Adecuado para la presentación de información en orden lógico</li> <li>• Fácil para que el contribuyente estudie el contenido, tantas veces como sea necesario</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Puede ser muy costoso</li> <li>• Recibido por usuarios quienes tal vez no necesiten esa información</li> <li>• Incertidumbre relacionada con el nivel de comprensión de los receptores</li> <li>• Genera una tendencia de un alto volumen de contactos de entrada con valor bajo</li> <li>• Alienta el comportamiento tradicional</li> </ul>
<b>Cara a cara</b> <sup>101</sup>			
<b>Presencial</b>	Mostradores en las oficinas tributarias locales, o mostradores en las oficinas públicas locales, compartidas con muchas otras agencias públicas  <b>NOTA:</b> Uno de los canales primarios de entrega de servicio	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Proporciona contacto directo y personal</li> <li>• Permite el auto-servicio asistido para fomentar la migración de canales</li> <li>• Si es por la cita, elimina los tiempos de espera</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Acceso limitado en tiempo y lugar</li> <li>• Alto costo</li> <li>• Menos equitativo, número limitado de oficinas, mayormente en grandes comunidades urbanas</li> </ul>
<b>Actividades de Difusión</b>	Administradores tributarios ofrecen servicios cara a cara en espacios públicos como centros	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pueden dirigirse a grupos especiales de usuarios. De uno a muchos – reunirse con</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Consumidor de tiempo</li> </ul>

<sup>101</sup> La interacción cara a cara no está limitada a las oficinas públicas. La administración tributaria puede asociarse con cámaras locales de comercio, asociaciones industriales, y otros grupos comerciales o privados, y usar sus instalaciones para proveer servicios al contribuyente.

Canal	Descripción	Fortalezas	Debilidades
	comerciales, bibliotecas, escuelas, estaciones de ferrocarril, aeropuertos, lugar de trabajo, etc.	muchos a la misma vez. <ul style="list-style-type: none"> <li>• Proactivo. Puede evitar contacto innecesario</li> </ul>	

### *E. Implementar un Concepto de Servicio Estratégico con un Enfoque en Grupos de Interés Internos*

El concepto de servicios estratégicos orientados internamente establece cómo los procesos internos de la administración tributaria apoyarán la visión enfocada en el contribuyente. La premisa es: trabajadores capaces, quienes están bien capacitados y reciben una compensación justa, ofrecen un mejor servicio, necesitan menos supervisión, y son mucho más propensos a permanecer en el trabajo.

1. La administración tributaria debe garantizar que los líderes de la organización demuestren los valores de la administración. Los líderes deben fomentar la creación y la comprobación de nuevas ideas y estar dispuestos a cambiar las prácticas existentes para integrar las mejoras;
2. La administración tributaria debe identificar los grupos de empleados que son importantes para la aplicación del concepto de servicio orientado hacia el exterior. Los trabajadores de primera línea tienen una importancia central;
3. Debe haber un enfoque en la capacitación y desarrollo continuo de los empleados;
4. La administración tributaria no debe asumir que el personal sabe cómo tratar a los contribuyentes de una manera amable, servicial y profesional. Estas habilidades pueden - y deben - ser enseñadas para garantizar que todos los miembros de la organización se encuentran en la misma página en términos de servicio al contribuyente;
5. Los empleados de primera línea deben tener el empoderamiento de tomar la iniciativa para satisfacer al contribuyente. La gerencia debe apoyar el empoderamiento de los empleados, y al mismo tiempo definir claramente los parámetros de ese empoderamiento y ser flexible para fomentar la creatividad;
6. Además de las habilidades y el empoderamiento, el personal de primera línea debe estar equipado con la tecnología, la información y los recursos internos para satisfacer las necesidades de los contribuyentes;
7. La administración tributaria debe garantizar que las personas en toda la organización se comunican. Los empleados de primera línea necesitan información y una red de apoyo.

El objetivo general de una estrategia de servicios a los contribuyentes es la de educar a los contribuyentes, desarrollar procesos y procedimientos eficaces, y que el acceso a la información pertinente sea tan fácil que el contribuyente tendrá poca o ninguna necesidad de ponerse en contacto con la administración tributaria, a fin de cumplir con la responsabilidad del pago de impuestos.

## **6.2. Tendencias Comunes**

Como resultado de los avances en la tecnología y la prestación de servicios en el sector privado, las expectativas de los contribuyentes sobre las agencias tributarias han aumentado. Sin embargo, con el aumento de las restricciones presupuestarias, las agencias están explorando continuamente formas de

ofrecer servicios mejores, más rápidos y con menor costo. A partir de estos esfuerzos, varias tendencias están emergiendo, incluyendo el uso de la retroalimentación/participación del contribuyente, una mayor atención a la utilización de la tecnología, y el análisis de la causa fundamental de las demandas de mantenimiento para determinar el canal apropiado de entrega de servicio.

**Retroalimentación del contribuyente y la participación del contribuyente:** Las agencias están incrementando la participación de contribuyentes, solicitando su retroalimentación, y haciendo mejoras basadas en la información recibida. La retroalimentación recibida se utiliza para ayudar a determinar las mejoras en los servicios, necesarios para mejorar la satisfacción de los contribuyentes. Iniciativas de mejora y nuevas estrategias de servicio son incorporadas en el Plan Estratégico y el Plan de Rendimiento Anual para asegurar acciones acordadas.

**El uso de la tecnología:** Los administradores tributarios están explorando agresivamente el uso de la tecnología para mejorar la prestación de servicios. La tendencia es migrar a los canales de autoservicio, los cuales se consideran más eficaces que las interacciones cara a cara y/o interacciones telefónicas.

#### Cuadro 6.2. Opciones de autoservicio en los Estados Unidos

El Servicio de Impuestos Internos (IRS por sus siglas en inglés) ofrece una serie de opciones de autoservicio. A través del portal de Internet del IRS, y sin intervenciones de las autoridades tributarias, los contribuyentes pueden:

- Usar la opción y funcionalidad de portal "¿Dónde Está Mi Reembolso?", para comprobar el estado de su reembolso y la fecha estimada de la devolución de pago.
- Usar la función de "Liberen Declaración", mantenido por un proveedor autorizado por el IRS de llenado electrónico, y se pueden rellenar formularios electrónicos para presentar y pagar electrónicamente.
- Pagar a través de Internet o por teléfono, a través del Sistema de Pago Electrónico de Impuestos Federales del Departamento del Tesoro de EE.UU.
- Usar el Asistente de Impuestos Interactivo para obtener respuestas a las preguntas de leyes fiscales en un conjunto limitado de temas comunes.
- Solicitar un Número de Identificación Tributaria (NIT) y recibir uno de inmediato.
- Registrarse para convertirse en un preparador de impuestos o un "agente registrado" - una persona que pueda representar a contribuyentes ante la administración tributaria.

La gama de opciones de servicio es de una simple lista de preguntas más frecuentes a las aplicaciones en línea avanzadas, que dan a los contribuyentes acceso a información y servicios detallados para abordar sus preguntas. En lugar de ponerse en contacto con los representantes de servicio al contribuyente, pueden acceder a la información a través del teléfono, o en línea, para encontrar una solución veinticuatro horas al día - siete días a la semana. Algunas agencias han cerrado oficinas y han promovido servicios en línea como una opción viable para la prestación de servicios. Ejemplos de los tipos de servicio que pueden estar disponibles son:

- Proteger copias de los formularios y publicaciones;
- Proteger las transcripciones de las cuentas;
- Registrar una empresa;
- Comprobación del estado de reembolso;

- Presentación de declaraciones;
- Pago de impuestos;
- Asegurar acuerdos de pago a plazos; y
- Acceso a las respuestas sobre preguntas tributarias, etc.

**Análisis de causa fundamental:** Para el desarrollo de los canales más eficaces de ayuda para los contribuyentes, una tendencia es la inclinación hacia la evaluación de las causas fundamentales de las demandas de servicio – la razón por la que el contribuyente necesitó ponerse en contacto con la agencia, la justificación de la opción de canal que decidió utilizar, así como la razón de la experiencia de los contribuyentes con el servicio.<sup>102</sup> Por ejemplo, si significativos recursos se han invertido en el desarrollo de respuestas a las preguntas más frecuentes, y el acceso a esta información está disponible a través de canales de distribución en línea, por teléfono o automáticos - y sin embargo, los contribuyentes continúan utilizando las opciones de cara a cara - la pregunta debería ser ¿por qué? Las respuestas pueden incluir un pobre diseño del sitio web, difícil de usar, enlaces inadecuados, falta de conciencia, etc. El análisis de causa fundamental ayuda a abordar lo fundamental del problema con el fin de diseñar estrategias de mitigación para eliminar, reducir o cambiar las demandas de los contribuyentes a canales de prestación de servicios más eficientes.

Otra tendencia en la prestación de servicios al contribuyente esta detallada en la siguiente tabla.

**Figura 6.4. Tendencias en los servicios al contribuyente<sup>103</sup>**

Tendencias en los Servicios al Contribuyente	
1.	Es necesario entender que un equilibrio adecuado de los recursos entre el cumplimiento y el servicio, es una herramienta fundamental para lograr un mayor cumplimiento tributario general como una medida para mejorar el cumplimiento voluntario.
2.	Tratar a los contribuyentes como clientes con derechos que son capturados en forma de actas constitutivas, etc., y difundidas.
3.	Las instituciones públicas trabajan juntas para proporcionar servicios coordinados a los clientes.
4.	El enfoque hecho a medida sobre la prestación de servicios, para adecuar las necesidades de los distintos segmentos de contribuyentes, y el riesgo a ingresos.
5.	Técnicas modernas de mercadeo se utilizan ampliamente para influenciar el comportamiento del contribuyente.
6.	El personal de servicios está altamente calificado en términos de capacidad de igualar las expectativas de los contribuyentes y de aquellos asesores tributarios profesionales y asesores.
7.	El establecimiento de centros de atención telefónica para clientes y un movimiento hacia los centros de servicios más grandes y más centralizados para garantizar la entrega de un servicio de calidad elevada constante, que permita la especialización (por ej., por segmento de contribuyente o por tipo de impuesto y procedimiento).

<sup>102</sup> En el caso de este último, y como fue descrito en el ejemplo anterior, la Agencia Tributaria de Suecia ha optado por encuestas cualitativas al contribuyente, para obtener una mejor comprensión de las experiencias de los contribuyentes con temas enfocados y específicos.

<sup>103</sup> IMF (2012), p. 31.

Tendencias en los Servicios al Contribuyente	
8.	Los servicios están disponibles, independientemente del tiempo y el lugar, al paso con las posibilidades de crecimiento de los servicios electrónicos (por ej., los teléfonos interactivos, servicios electrónicos y sitios web).
9.	Prestación de servicios de consultas dedicado a los profesionales de impuestos.
10.	El objetivo de mover a los contribuyentes hacia la web y los servicios electrónicos, con los requisitos de la declaración electrónica y los pagos obligatorios para ciertos segmentos de contribuyentes (por ej., los grandes contribuyentes) y las metas anuales para el índice de uso.
11.	Servicios al contribuyente (excluido el personal involucrado en la presentación de declaraciones y codificación) consumen el 10 por ciento de los recursos humanos de los organismos tributarios.
12.	Una amplia consulta con los contribuyentes y/o sus representantes antes de la implementación de los cambios.
13.	Establecer y monitorear el desempeño de la prestación de servicios de acuerdo a las normas de funcionamiento establecidas; medir la satisfacción del cliente, y la demostración de responsabilidad mediante la publicación de los niveles de rendimiento obtenidos en relación con los estándares de servicio conjunto.

### 6.3. Madurez de la Administración Tributaria

El uso de un modelo de madurez permite a una organización evaluar sus políticas y procedimientos en contra de un conjunto de puntos de referencia. A continuación se describen los cuatro niveles de madurez en relación con los servicios al contribuyente, para ayudar a los funcionarios interesados a realizar autoevaluaciones sobre las fortalezas y debilidades de sus respectivas administraciones tributarias. Se estima que una organización puede tomar de dos a cuatro años para avanzar a través de los tres primeros niveles del modelo de madurez. Por lo tanto, la gerencia debe ver el proceso de mejora de servicios al contribuyente como un esfuerzo de varios años.

#### *Servicios al Contribuyente: Nivel de Madurez 1*

Palabra clave: "Ad Hoc"

- La administración tributaria podrá llevar a cabo una serie de iniciativas para mejorar los servicios al contribuyente como un vehículo para mejorar el cumplimiento voluntario y mejorar los ingresos, pero sin hacer grandes inversiones. Han puesto en marcha una serie de esfuerzos no coordinados de los servicios al contribuyente.
- Unidades de servicio al contribuyente tienen muy poco personal, con personal no capacitado para hacer el trabajo con eficacia, dando como resultado un alto nivel de contacto con los contribuyentes.
- Los nuevos empleados sólo reciben capacitación informal en sus puestos de trabajo sobre los procedimientos (por ej., para las visitas), técnicas de comunicación y gestión de conflictos. Empleados existentes no reciben cursos de actualización u otra capacitación.

- Información, soporte y educación generalmente se limitan a un solo canal – una visita a la oficina de impuestos – y por lo tanto son específicos a la investigación individual de cada contribuyente y proveídos siempre y cuando el contribuyente visite la oficina.
- Los contribuyentes con frecuencia deambulan en las áreas de trabajo para tratar con el personal técnico, el aumento potencial de la confabulación y la revelación de información confidencial.
- Determinación uno-a-uno, en lugar de la autodeterminación, es la regla y genera un largo contacto cara a cara con el contribuyente.
- Registros, NITs, y cuentas no fiables de los contribuyentes crean dificultades para el personal de servicio al contribuyente en la resolución de cuentas de contribuyentes, lo que afecta negativamente el nivel de servicio prestado.
- La mayor parte del trabajo se realiza de forma manual debido a la poca disponibilidad de tecnología moderna y equipos, y la que sí existe es apoyada por tecnología obsoleta, lo que limita el acceso a la información de la cuenta del contribuyente en detrimento al nivel de servicio prestado.
- El nivel de servicio es "ad hoc" e inconsistente, con poca comunicación entre las funciones, debido a los diferentes niveles de institucionalización de los procedimientos en todas las unidades de atención al contribuyente y los diversos niveles de habilidad del personal. Manuales de procedimientos mínimos se desarrollan sobre una base "ad hoc".
- Los esfuerzos de los funcionarios de alto nivel para establecer buenas relaciones con algunos grupos del sector público y privado – en particular con los contadores públicos– son iniciadas pero carecen de coherencia y estabilidad.

### *Servicios al Contribuyente: Nivel de Madurez 2*

Palabra clave: "Formalizado"

- La administración tributaria reconoce que, en servicios al contribuyente, vale la pena invertir en capital y personal. El enfoque global de la atención al contribuyente se vuelve más organizada, con énfasis en la resolución de problemas.
- Los gerentes se centran en el nivel de servicio ofrecido a los contribuyentes, a través de las metas y objetivos trazados en los planes estratégicos, juntamente con el desarrollo de la visión y misión, con énfasis en servicio.
- Se lleva a cabo la contratación de personal con habilidades de servicio al cliente, y se inicia el desarrollo del personal y la capacitación. El personal nuevo de la administración tributaria recibe alguna capacitación formal en el puesto de trabajo sobre los procedimientos (por ej., para las visitas), pero, la capacitación es "ad hoc" e irregular en técnicas de comunicación y gestión de conflictos. El personal existente recibe ocasionales, pero irregulares, cursos de actualización.
- Dentro de las oficinas de impuestos, los contribuyentes pueden en ocasiones ser enviados desde las zonas de recepción a las estaciones de trabajo para reunirse y tratar con el personal técnico, facilitando así la posible confabulación y arriesgando la divulgación de la información.
- Folletos, publicaciones informativas y preguntas más frecuentes, han sido desarrolladas y están disponibles en copias en papel y a través de la página web de la administración.

- Información, apoyo y educación se limitan a las instrucciones de alto nivel muy "ad hoc" para los procesos comunes (por ej., la declaración). Estos se actualizan muy raramente, por lo general junto con los cambios en la ley.
- Información, apoyo y educación se adaptan al tipo de impuesto, pero no a los tipos de contribuyentes. Información, apoyo y educación se limitan a un par de canales y vehículos (generalmente narrativas en los sitios web del gobierno y folletos de papel).
- La coordinación entre las áreas funcionales se inician en un esfuerzo por mejorar el nivel de servicio proporcionado. Hay un esfuerzo poco proactivo para promover el concepto de cumplimiento voluntario a través de la divulgación y campañas educativas.
- El personal de servicio al contribuyente es ayudado por campañas más agresivas para limpiar el registro, NITs, y cuentas de los contribuyentes.
- El nivel de servicio al contribuyente siempre es más consistente debido a los manuales de procedimiento y de política para cada una de las unidades funcionales.
- Las relaciones con los grupos del sector público y privado están mejorando.
- Sólo tecnología moderna limitada y equipamiento están disponibles para permitir el acceso a la información para ayudar a resolver las preocupaciones del contribuyente.
- Debido a las inversiones realizadas en los servicios al contribuyente, la alta dirección se pone ansiosa y quiere resultados rápidos, añadiendo presión sobre una función que aún no está en un nivel de desarrollo suficiente para hacer mejoras significativas.

### *Servicios al Contribuyente: Nivel de Madurez 3*

Palabra clave: "Integrado"

- La administración tributaria abarca los servicios al contribuyente, porque entiende el impacto directo sobre la movilización de los ingresos nacionales. Los servicios al contribuyente ya no se limita al Departamento de Servicios al Contribuyente, sino que se ha convertido en un importante esfuerzo de transformación a través de la administración. En lugar de la solución de problemas, la atención se centra en la reingeniería de procesos de negocio, para mejorar el nivel de servicio al contribuyente proporcionado. Hay un enfoque en mejorar el nivel de servicio proporcionado a través del ciclo de vida completo de una interacción del contribuyente con la organización – desde la inscripción hasta la cancelación del registro.
- Las unidades cuentan con personal adecuadamente capacitado en la comunicación efectiva, resolución de conflictos, etc. El personal nuevo y existente de la administración tributaria reciben cursos formales y capacitación en el puesto de trabajo sobre los procedimientos (por ej., para las visitas), y las técnicas de comunicación y gestión de conflictos. Sin embargo, el contenido del currículo y del curso no se actualizan con regularidad.
- Salas de entrevistas separadas se han establecido para proteger la privacidad de los contribuyentes y para proteger la información confidencial. Personal técnico funcional se reúne con los contribuyentes en las salas de entrevistas en el área de recepción de servicios al contribuyente, y los contribuyentes están autorizados a entrar en los espacios de trabajo del personal sólo en raras ocasiones.

- Varios canales se han establecido para interactuar con la administración tributaria, incluyendo los canales cara a cara, por teléfono y en línea. Hay, sin embargo, una necesidad de técnicos expertos para consultas complejas.
- Información, apoyo y educación son provistas a través de algunas instrucciones detalladas y por lo general para los procesos comunes (por ej., la declaración, pero no de la auditoría o de recaudaciones). Estos se actualizan rara vez y no sobre la base de la retroalimentación del contribuyente. Los servicios al contribuyente se adaptan por el segmento de contribuyentes (persona/empresa, grande/pequeño, etc.) y por el tipo de impuesto.
- Una revisión de los procesos de negocio comienza con una evaluación de las prácticas actuales, a través de un análisis de las personas, procesos y tecnología enfocado sobre los esfuerzos para mejorar el nivel de servicio prestado.
- El sistema computarizado de administración de impuestos asegura que el personal de servicio al contribuyente tiene fácil acceso a la información adecuada para abordar adecuadamente las preocupaciones del contribuyente.
- La administración pone mayor atención a la capacitación y permite a los empleados ofrecer un excelente servicio a los contribuyentes.
- Las relaciones con los grupos del sector público y privado han mejorado y se han iniciado foros regulares de divulgación.

#### *Servicios al Contribuyente: Nivel de Madurez 4*

Palabra clave: "Estratégico"

- La experiencia del contribuyente es una preocupación clave de todas las iniciativas emprendidas. Todos los empleados se sienten responsables de mantener una cultura de fuerte servicio al contribuyente, y los ejecutivos no se centran mucho en la gestión del cambio.
- Todas las decisiones dentro de la organización toman en cuenta las necesidades de los contribuyentes.
- Las unidades cuentan con personal adecuadamente capacitado en la comunicación efectiva, resolución de conflictos, etc.
- El personal nuevo y existente de la administración tributaria está sujeto a cursos formales y a la capacitación en el lugar de trabajo sobre procedimientos (por ej., para las visitas), las técnicas de comunicación y gestión de conflictos. El plan de estudios y el contenido de los cursos se actualizan regularmente.
- En las oficinas de campo, el personal técnico funcional se reúne con los contribuyentes en las salas de entrevistas, en la zona de recepción de servicios al contribuyente, y los contribuyentes no entran en los espacios de trabajo del personal.
- Información, apoyo y educación se proporcionan en todas las funciones de la administración tributaria (por ej., registro, declaración, pagos, etc.). Estas son detalladas y se actualizan periódicamente con base en la retroalimentación de los contribuyentes. Los servicios al contribuyente se adaptan al segmento de contribuyentes (persona/empresa, grande/pequeño, etc.) y por tipo de impuesto.



- Los servicios al contribuyente utilizan múltiples canales (teléfono, web, papel) y vehículos (Preguntas más frecuentes, folletos didácticos, técnicos expertos que responden a preguntas complejas, y técnicos generalistas para otras preguntas).
- Comités de partes interesadas, integrados por miembros de la población general de contribuyentes pequeños, medianos y grandes, empresas de contabilidad, y grupos de cámaras de comercio, se han establecido para proporcionar la retroalimentación/comentarios, antes de iniciar nuevas leyes, políticas y procedimientos.
- Los empleados son plenamente conscientes de las políticas de servicio de la administración, que forma parte del proceso de contratación, los nuevos programas de formación de los empleados, y reforzados por la gerencia, quienes dirigen con el ejemplo en el día a día.
- Como resultado de un robusto sistema computarizado de administración tributaria, el personal de servicio al contribuyente tiene acceso fácil a la información adecuada para abordar adecuadamente las preocupaciones del contribuyente.
- Los contribuyentes pueden interactuar con la base de datos de la administración para presentar declaraciones, hacer pagos, asegurar información de cuenta, y responder de forma rápida y segura a preguntas sobre los impuestos a través de herramientas de autodeterminación.
- El objetivo general de la estrategia de servicios al contribuyente es educar a los contribuyentes, desarrollar procesos y procedimientos eficaces, y lograr que el acceso a la información pertinente sea tan fácil, que el contribuyente tendrá poca o ninguna necesidad de ponerse en contacto con la administración tributaria, a fin de cumplir con la responsabilidad del pago y declaración de impuestos.

#### 6.4. América Latina y el Caribe

Casi todos los países de Latinoamérica y el Caribe (LAC) han iniciado algún tipo de programa de servicio al contribuyente. Por ejemplo, la administración tributaria del Perú - Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) - hace esfuerzos constantes de difusión y educación entre los contribuyentes para informarles de sus derechos y obligaciones tributarias como un medio para facilitar el cumplimiento voluntario. Costa Rica ha adoptado un planteamiento similar a través de su proyecto de reforma tributaria - Proyecto de Ley de Ordenamiento Fiscal - y se incorpora un proceso de declaración de ventanilla única, en conjunto con otras agencias del gobierno, para los contribuyentes que registran un negocio. Bolivia ha desarrollado una serie de folletos para sus programas de difusión. Chile ha hecho un uso intensivo de la Tecnología de la Información (TI) para facilitar la asistencia al contribuyente. Varios países (Argentina, Chile, República Dominicana y México) han incrementado la dependencia de los portales de Internet para proporcionar servicios y la confianza a los contribuyentes.<sup>104</sup>

La agencia tributaria chilena puede ser vista como líder en Latinoamérica y el Caribe (LAC) en términos de su decisión estratégica de utilizar Internet como su principal canal de interacción con los contribuyentes, tal como se destaca en el cuadro a continuación.

---

<sup>104</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y otros (2012), sección 6.5.

## Cuadro 6.3. Servicios al contribuyente en Chile

En 2003, la administración tributaria de Chile, Servicio de Impuestos Internos (SII), ganó el premio a Las Buenas Prácticas e Innovaciones en Gobernación Pública de las Naciones Unidas por su sistema de gestión tributaria basado en la web, misma que ayuda a hacer del cumplimiento tributario más fácil y menos costoso para los contribuyentes. El sitio también ha ganado varios premios, entre ellos el "Premio a la Innovación Tecnológica" de la Asociación Chilena de la Tecnología de la Información (TI), un premio a la innovación de gestión del gobierno de Chile, y el premio a la mejor web de institución pública en el país de los lectores del periódico *El Diario*. Datos del SII muestran 155 millones de visitantes al sitio web al año.

El sitio web del SII realiza dos funciones principales: 1) permite a los contribuyentes comunicarse directamente con la administración de impuestos en línea, y 2) sirve como un canal para proporcionar una amplia gama de información. La información disponible se puede agrupada en las siguientes categorías:

- Informativa: Proporciona información del contribuyente (general y específico) con relación a las normas fiscales, la información personal contenida en las bases de datos del SII, estudios de opinión, noticias, etc.
- Transaccional, orientado hacia el cumplimiento: Facilita el registro de empresas, presentación de declaraciones de impuestos, cancelación del registro al final de la actividad empresarial, la expedición de documentos tributarios electrónicos, y el pago de impuestos de todo tipo.
- Transaccional, auditoría: Permite al contribuyente que presente y/o corrija información.
- Portal tributario para los inversores extranjeros: Proporciona información sobre la inversión en Chile.
- Portal tributario para las micro, pequeñas y medianas empresas: Permite que las micro, pequeñas y medianas empresas puedan obtener los documentos tributarios electrónicos, sin costo alguno para ellos, directamente desde la página web.
- Portal de educación tributaria: En colaboración con el Ministerio de Educación, SII ha hecho un Portal de Educación Tributaria a disposición de los maestros y los niños, con un enfoque hacia la educación de los niños sobre los impuestos y los beneficios sociales que producen.
- Declaraciones Pre-llenadas: Contiene declaraciones electrónicamente pre-llenadas en base a la información recibida de fuentes exógenas.

Los programas de asistencia al contribuyente de Latinoamérica y el Caribe (LAC), en general deben ser colocados en el segundo nivel del modelo de madurez detallado anteriormente, observando, por supuesto, que hay diferencias, incluidos algunos países que están mucho más avanzados. Los métodos utilizados para mejorar la prestación de servicios en LAC se centran en las siguientes áreas clave:

- Servicios de información: Las herramientas más comunes incluyen campañas publicitarias, folletos informativos, cartas y manuales prácticos, instrucciones y guías.
  - Campañas de publicidad: Este es el principal instrumento utilizado por las administraciones tributarias para ofrecer servicios de asistencia o aumentar la conciencia tributaria en torno a temas de especial interés e importancia para el cumplimiento.
  - Folletos informativos: Estos están diseñados para proporcionar información específica del contribuyente en una gama de temas que impactan el cumplimiento voluntario, a la vez que dan a conocer los servicios prestados al público en general.
  - Cartas: Las cartas son enviadas a grupos de contribuyentes como recordatorios, o para que sean conscientes de los cambios que les afectan.
  - Manuales prácticos, instrucción y guías: Estas directrices se han desarrollado para ayudar a los contribuyentes a preparar sus propias declaraciones de impuestos.

- Servicios de asistencia: Canales telefónicos y cara a cara son los principales métodos puestos a disposición de los contribuyentes para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la asistencia en la preparación de declaraciones de impuestos, las explicaciones relativas a los aspectos técnicos de la ley, la información sobre los requisitos de procedimiento, etc.
- Tecnologías de la información: Como se indicó anteriormente, se han incrementado los esfuerzos para proporcionar servicios al contribuyente en línea. Servicios en línea disponibles incluyen los de uso general y restringido, como se describe a continuación:
  - Uso general: A través de estos servicios, cualquier contribuyente puede tener acceso a la información de carácter general, tales como formularios, folletos, preguntas frecuentes, etc.
  - Uso restringido: Se requiere alguna forma de acceso seguro para presentar declaraciones y efectuar pagos, solicitar información sobre el estado de cuenta del contribuyente, etc. Estos usos están normalmente en las primeras etapas de desarrollo en LAC.

La calidad del servicio al contribuyente es un objetivo principal en las estrategias de muchas administraciones tributarias de LAC. En Belice, el plan estratégico de la administración tributaria exige la mejora y la disponibilidad de servicios y la educación en la búsqueda del cumplimiento voluntario a través de la información disponible, la calidad del servicio, un registro exacto del contribuyente, los programas de comunicación, el desarrollo de la capacidad del personal, y un piloto de una ventanilla única.<sup>105</sup> Ecuador ha conceptualizado un enfoque de "modelo de servicio de los ciudadanos", basado en el establecimiento de los procedimientos adecuados, la apertura de canales de atención, y el desarrollo de la cultura adecuada de la administración tributaria.<sup>106</sup> Un reciente estudio del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)<sup>107</sup>, sin embargo, señala que, si bien tales objetivos pueden ser integrales y existe una cierta mejora, la implementación está rezagada en ciertas áreas. Por ejemplo, mientras que las encuestas de satisfacción de los contribuyentes son comunes, el permitir a los contribuyentes la posibilidad de ver sus registros es en gran medida inexistente. Si bien es posible presentar declaraciones a través de la web en todos los países de Latinoamérica, siete no permiten pagos en línea.

### 6.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices

Una vez que una administración ha puesto en marcha un programa de servicio al contribuyente, los indicadores de resultados ayudarán a definir y medir el progreso hacia las metas y objetivos establecidos.

El rendimiento de los servicios al contribuyente por lo general se centra en la medición del nivel de servicio prestado en términos de puntualidad y calidad. La siguiente tabla refleja las actividades de

<sup>105</sup> Belize Department of General Sales Tax (n.d.), p. 9.

<sup>106</sup> Servicio de Rentas Internas Ecuador (2012), p. 3.

<sup>107</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y otros (2012), sección 6.5.

rendimiento comunes, junto con los puntos de referencia de nivel internacional como se reflejan en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), Series de Información Comparativa (2010). A medida que el programa de servicio al contribuyente progrese a través del modelo de madurez, el tiempo empleado también debe reducirse.

**Figura 6.5. Indicadores de referencia en servicios al contribuyente**

Actividades de rendimiento	Indicadores de referencia
1. Respuesta a la correspondencia escrita: electrónica o impresa	15 – 30 días
2. Manejo de consultas cara a cara	10 – 15 minutos
3. Responder a las consultas telefónicas	2 – 5 minutos
4. Resolver las quejas de los contribuyentes	15 – 30 días

Otro tipo de actividades relacionadas con el servicio al contribuyente, que a menudo son rastreados en relación con las actividades de ejecución reflejados anteriormente, son los siguientes:

1. Número total de contribuyentes atendidos: cara a cara/por teléfono;
2. Cantidad total de la correspondencia recibida y respondida: papel / electrónico;
3. Número total de accesos electrónicos: Internet / quioscos;
4. Número total de visitas de asesoramiento realizadas;
5. Número total de seminarios educativos llevados a cabo, y
6. Número total de cobertura mediática recibida.

Las medidas de rendimiento máximas, sin embargo, se utilizan para determinar cómo el servicio proporcionado impacta el cumplimiento voluntario. Por ejemplo:

1. ¿Cuál fue el porcentaje de reducción en las consultas después de una iniciativa de extensión educativa o esfuerzo de difusión?
2. ¿Hubo un aumento en la auto-corrección de las declaraciones presentadas anteriormente?
3. ¿Hubo un aumento en las declaraciones voluntarias?
4. ¿Hubo un aumento en los pagos voluntarios?
5. ¿Hay una diferencia en el nivel de cumplimiento de los contribuyentes que recibieron asistencia en comparación con aquellos que no lo hicieron?
6. ¿Hay una diferencia en el nivel de cumplimiento de los contribuyentes que asistieron a los eventos educativos y de difusión, en comparación con aquellos que no lo hicieron?

Una vez que la administración tributaria ha establecido las medidas adecuadas, debe comunicarlas a todos los interesados y poner en marcha un mecanismo de información periódica para medir el progreso. Como mínimo, los resultados deben ser evaluados de forma mensual y las acciones apropiadas deben tomarse para mejorar continuamente el rendimiento.

# Capítulo 7. Declaración y Pago

*David Crawford*

Este capítulo pretende ser una guía de la administración tributaria para la declaración y pago y provee observaciones sobre algunos de los problemas que se encuentran frecuentemente y conocimientos sobre los métodos para resolverlos. La declaración y procesamiento de pagos no es un fin en sí mismo, sino que es una parte esencial de la cadena de eventos que resultan en la obtención y almacenamiento de la información que se utiliza para otras funciones tales como recaudación, auditoría, informes de ingresos y análisis de impuestos.

## 7.1. Prácticas Líderes

Con respecto a la declaración y pago, la administración tributaria tiene dos preocupaciones principales. En primer lugar, las declaraciones y pagos de los contribuyentes requieren un procesamiento significativo y se debe hacer de manera eficiente a un costo mínimo para que la administración tributaria pueda utilizar sus recursos para otras actividades. En segundo lugar, la administración tributaria debe trabajar para garantizar que los contribuyentes cumplan con los requisitos de declaración y pago. Dado que la declaración y el pago son las dos principales obligaciones de los contribuyentes, el cumplimiento, incluidas las sanciones apropiadas cuando un contribuyente no cumple, se aborda en detalle en este capítulo.

A lo largo de este capítulo, un contribuyente que "cumple" es aquel que:

1. Se registra para efectos tributarios;
2. Presenta declaraciones de impuestos, incluidas las informativas, en la fecha requerida por la ley;
3. Informa obligaciones tributarias correctamente y
4. Paga el impuesto en la fecha requerida por la ley.

La obligación de realizar pagos de impuesto sobre la base de algún tipo de obligación ha sido un hecho de la vida desde antes de los tiempos bíblicos. La administración tributaria ha evolucionado lentamente a lo largo de dos milenios, pero esto se aceleró en la última parte del siglo 20 a través de la introducción de la autodeterminación de impuestos, mejora de gestión, estructuras organizativas, mejora del marco jurídico y sobre todo la introducción de mejores herramientas de trabajo - es decir, automatización junto con los avances en la comunicación y la banca. Con estos cambios las administraciones tributarias han sido capaces de hacer tanto el proceso de declaración con rapidez e identificar a los contribuyentes en incumplimiento.

### 7.1.1. Autodeterminación

Antes de iniciar un debate sobre la presentación de declaraciones y la forma de obtener mejor cumplimiento, vale la pena iniciar una breve discusión sobre el principio fundamental de la política fiscal

y la administración tributaria moderna. La mayoría de las administraciones tributarias modernas se basan en un sistema de autodeterminación<sup>108</sup>. En las últimas décadas, se produjeron importantes cambios a los cuales las administraciones tributarias tuvieron que hacer frente: la población fue creciendo, las economías estaban cambiando, los pequeños y medianos contribuyentes eran cada vez más prolíficos, y la legislación fiscal se hacía más compleja.

Las administraciones tributarias descubrieron que estaban tratando de hacer frente a las estructuras de organización y métodos de trabajo que se desarrollaron cuando la legislación fiscal no era tan compleja en una época en que se trataba de cargas de trabajo mucho más pequeñas. Bajo estos métodos antiguos de administración, a menudo un funcionario fiscal era asignado para un determinado contribuyente. Este funcionario fiscal era responsable de la administración de todos los servicios incluidos en las leyes fiscales, en función de su grupo de contribuyentes asignados. Esta responsabilidad incluía la entrega de declaraciones de impuestos de estos contribuyentes, responder las preguntas de los contribuyentes, la verificación matemática de la obligación tributaria, cobro de cuentas atrasadas, obtención de retornos de los contribuyentes que no cumplen, y la auditoría de su grupo asignado de contribuyentes. La estrategia de asignación de contribuyentes específicos a funcionarios fiscales particulares e involucrando a estos agentes en la preparación o la comprobación de cada declaración de impuestos en el momento de su presentación, además de todas las demás actividades administrativas, al aumentar el número de contribuyentes se requerían constantemente niveles crecientes del personal. Esto se convirtió en poco práctico, ya que la mayoría de las administraciones tributarias no tenían fondos suficientes para crecer continuamente, y causó que las administraciones tributarias redujeran el tiempo dedicado a las medidas de cumplimiento.

Se hizo evidente que los procesos en torno a la presentación de declaraciones de impuestos, pago de impuestos, y la recaudación de cuentas en mora exigían cambios significativos con o sin la existencia de un sistema de autodeterminación. En gran medida las presiones administrativas y el pensamiento progresista de gestión, llevaron a la idea de que el contribuyente en última instancia sabe más de sus asuntos fiscales que cualquier otra persona incluyendo el oficial de impuestos. Si un contribuyente está provisto de información clara, procedimientos simples, y el estímulo suficiente, entonces él/ella puede calcular y remitir la cantidad correcta de impuestos sin ayuda, ya sea del administrador fiscal o preparadores comerciales de impuestos.

Este es el **sistema de autodeterminación** - a los contribuyentes se les proporciona información que les da una comprensión suficiente de sus obligaciones y derechos fiscales y les permite calcular sus propias obligaciones tributarias para completar sus declaraciones de impuestos y remitir la cantidad correcta de impuestos en el tiempo requerido por la ley. No existe intervención de un funcionario fiscal en este proceso para comprobar que cada declaración es correcta. Aunque la administración tributaria se reserva el derecho de auditoría de declaraciones, lo hace de manera selectiva y en una etapa posterior.

La autodeterminación se ha convertido en una de las estrategias fundamentales que permitan a las administraciones tributarias administrar efectivamente las leyes fiscales del país. Se da más

---

<sup>108</sup> La autodeterminación también se discute brevemente en el capítulo 3.

responsabilidad al contribuyente, porque cada declaración de impuestos ahora debe prepararse sin ayuda directa y la confirmación de un administrador fiscal. Un sistema de autodeterminación es mucho más eficiente para los contribuyentes como para las administraciones tributarias. Los contribuyentes ya no tienen que pasar horas en largas filas cada mes a la espera de tener "su" administrador fiscal aceptar la declaración de impuestos, o de volver varias veces si su administrador fiscal no está disponible. Las administraciones tributarias pueden introducir mayor especialización en sus operaciones mediante la organización del personal para especializarse en determinadas funciones. Este cambio en la organización permite a los contribuyentes dirigir preguntas a un equipo de expertos de información tributaria, sin tener que buscar o esperar a su administrador fiscal particular.

La autodeterminación es un sistema en el que los contribuyentes tienen el deber de:

- Reportar los hechos sobre los que se calcula su obligación fiscal;
- Computar su obligación tributaria;
- Presentar una declaración de impuestos que muestra el resultado de ese cálculo, y
- Pagar el impuesto (normalmente la fecha de declaración y las fechas de pago coinciden) adeudado en el momento de la declaración.

Como se discutió en este y otros capítulos las condiciones generales necesarias para que un sistema de autodeterminación funcione correctamente son:

- Leyes fiscales estables;
- Servicios al Contribuyente;
- Procedimientos simples de pago y declaración;
- Detección y ejecución de incumplimiento efectivo;
- Programas de auditorías basadas en el riesgo selectivo;
- Sanciones aplicadas imparcialmente; y
- Solución de conflictos justos y oportunos.

### 7.1.2. Marco Legal

Las administraciones tributarias modernas tienen la responsabilidad de cobrar la cantidad correcta de impuestos al menor costo posible. Esto comienza con un marco legal. Es importante que las disposiciones legales tengan las herramientas necesarias para requerir a los contribuyentes a presentar correctamente declaraciones y remitir la cantidad adecuada. Las leyes fiscales deben contener disposiciones para:

- Quién tiene la obligación de presentar una declaración;
- La hora a la que se requiere que se presente una declaración;
- Cómo pueden ser modificadas las declaraciones;
- Dónde se debe presentar la declaración;

- Qué información debe proporcionarse (formulario<sup>109</sup>);
- Autoridad para exigir una declaración que no ha sido presentado;
- Qué impuesto se paga, a quien se paga, donde hay que pagar, y
- Sanciones apropiadas que se aplicarán cuando un contribuyente no cumple.

Como se discutió en el Capítulo 3, algunas administraciones tributarias ponen las reglas generales relativas a declaraciones (por ej., quién está obligado a firmar la declaración y otros asuntos de procedimiento) en la ley general de la administración tributaria, el impuesto específico determina quién es requerido para presentar la declaración y la fecha límite de declaración. En otros países la ley sustantiva puede ser independiente, teniendo todas las disposiciones necesarias para su administración dentro de la ley para un impuesto específico. Otro enfoque es para todas las leyes fiscales (nacionales) que se organizaran en una sola ley o código de impuestos. En armonía con los principios de autodeterminación para facilitar el cumplimiento del contribuyente, consolidando todas las disposiciones en el menor número de leyes, esto es el método preferido. Un código, siendo la situación ideal, elimina la posibilidad de conflictos y confusiones que puedan desarrollarse cuando las disposiciones se encuentran dispersas en más de una ley.

La obligación de presentar la declaración de impuestos en general especifica que, quienes sean los contribuyentes están obligados a presentar una declaración y remitir el impuesto impuesta por dicha ley al gobierno. La ley define en líneas generales quién es un contribuyente y exige que presente una declaración incluyendo, por ejemplo, cualquier persona que supere un determinado umbral o se dedica a un cierto tipo de actividad, independientemente de que si se han presentado y registrado o no.<sup>110</sup> Esta estructura elimina la necesidad de disposiciones adicionales que describan la necesidad de presentar declaraciones y el pago de impuestos de los contribuyentes que no se han registrado.

Además de la obligación de presentar una declaración no debería haber confusión acerca de la obligación de firmar una declaración. En ausencia de una disposición de una declaración electrónica en la ley fiscal o una ley de comercio electrónico que abarque todo, las administraciones tributarias requieren firmas originales realizadas con tinta. En la mayoría de jurisdicciones fiscales, la suposición general es que la firma en la declaración es válida a menos que la persona reclame que la firma no era suya y lo demuestre. En muchas jurisdicciones, la ley o los reglamentos prevén que los que preparan las declaraciones fiscales deben firmar declaraciones originales en un bloque especial en la que indica que ha sido elaborado por una persona contratada para preparar la declaración. Son de particular importancia las disposiciones relativas a las empresas. La norma legal es que las declaraciones son firmadas por un funcionario de la compañía, que normalmente incluye al presidente, vicepresidente, tesorero, jefe de contabilidad, o de cualquier otra persona, que está autorizado para firmar. Al igual que

---

<sup>109</sup> Formularios, dependiendo del sistema jurídico del país pueden ser: 1) que se requieren para formar parte del derecho primario como un programa que sólo puede ser modificada por el proceso legislativo; 2) prescrita por la legislación secundaria, como por reglamento, y 3) prescrita por la administración tributaria con el aviso correspondiente siendo publicado. En este último sistema de determinación administrativa, el contenido de los formularios hace que sea más fácil de modificar cuando sea necesario.

<sup>110</sup> En el caso del Impuesto al Valor Agregado (IVA), es común que la ley establezca que todas las personas registradas y las requeridas para el registro, están obligadas a presentar una declaración y remitir el impuesto.



en otras declaraciones, un preparador contratado como una empresa de contabilidad, puede firmar las declaraciones de una corporación. Es importante señalar que aunque el preparador pueda haber sido contratado por la empresa para presentar la declaración, a menos que haya una designación válida que le permita a la administración tributaria comunicarse con el preparador, dicha comunicación sería prohibida bajo las disposiciones sobre el secreto de la mayoría de las leyes fiscales.<sup>111</sup>

Deficiencias notables y típicas para proporcionar una sólida base jurídica para presentar declaraciones de impuestos y remitir la cantidad requerida de impuesto en algunos países incluyen:

- La ley exige presentar una declaración, pero no especifica la forma. Los países deben exigir que los formularios se publiquen en una de las siguientes formas: (a) como parte de la ley sustantiva que requiere la aprobación de la legislatura; (b) en el marco de un reglamento que en el proceso de regulación puede o no requerir la aprobación de la legislatura en función del sistema legal; o (c) en el marco de un recurso administrativo que sólo requiere la aprobación del director de la administración tributaria y algún tipo de notificación pública. Si no se especifica el formulario puede tener un resultado no intencional, de que una carta o cualquier cosa presentada tiene que considerarse una declaración. Estas presentaciones son difíciles de computarizar. En algunas jurisdicciones, el hecho de no especificar el formulario de declaración hace que el requisito de presentar sea nulo hasta que se especifique un formulario;
- La exigencia de que se presente un formulario, pero la falta de especificar dónde se declara, de tal manera que declaraciones presentadas a cualquier oficina tributaria, incluyendo la más remota, es aceptable;
- Las declaraciones se consideran presentadas si el sello postal fue estampado dentro de la fecha límite, a pesar de que el sistema postal sea ineficiente y pueda tomar varios días o incluso semanas para que la declaración llegue a su destino; o
- Las disposiciones para la presentación electrónica de las declaraciones no existen o bien están obsoletas debido a los avances tecnológicos.

Las siguientes sub-secciones describen algunas áreas específicas del marco legal que son de suma importancia para la declaración y el pago y merecen mayor atención: la simplificación fiscal de políticas, diseño de formularios, retenciones y sanciones.

### 7.1.3. Simplificación de Política Fiscal

Las administraciones tributarias existen con el fin de garantizar el cumplimiento de los contribuyentes con las leyes fiscales y el ejercicio de buenas decisiones de política fiscal del liderazgo político afecta directamente a la administración tributaria y el cumplimiento. Dicho esto, "la administración tributaria es la política tributaria" - una declaración a menudo atribuida a Milka Casanegra de Jantscher, Directora

---

<sup>111</sup> Hay otros casos en los que las declaraciones se presentan a nombre de un contribuyente. Estos incluyen la declaración final de los ingresos por impuestos sobre la renta presentada por el representante en nombre de una persona fallecida y en el caso de insolvencia financiera una declaración presentada por un síndico o administrador de la quiebra. En estas situaciones se aceptaría la declaración si va acompañada de la prueba de que el firmante tiene la capacidad legal para presentar la declaración.

de la División de Política Fiscal del FMI en la década de 1980. Ella había llegado a la conclusión de que no obstante este bien afinado el diseño de la política fiscal, es la manera de interpretar y aplicar la ley por la administración tributaria lo que cuenta. Las leyes fiscales pueden ser muy complejas, si se combina con la administración tributaria y no se tiene el personal adecuado para interpretar y aplicar la ley, va hacer que la carga real del impuesto sea muy diferente al objetivo original. La complejidad de la ley también deja margen para la "interpretación", y por lo tanto la captación de rentas fácilmente puede mantenerse pulsada para complementar lo que se percibe como bajos salarios en muchas administraciones tributarias.

No es una sorpresa que los aumentos en la complejidad de un impuesto cause que más personas utilicen los servicios de profesionales sobre impuestos, pero curiosamente el nivel promedio de incumplimiento es mayor para las declaraciones de impuestos preparadas por personas contratadas para este servicio.<sup>112</sup>

#### 7.1.4. Diseño de Formularios - Una Consideración Importante

El sistema fiscal se inicia con la declaración de impuestos. Esto es a menudo pasado por alto y es un elemento esencial en el proceso de promover el cumplimiento tributario. Existen algunas pautas básicas que contribuyen al cumplimiento general: (a) el formulario de declaración debe ser lo más simple e intuitivo como sea posible, (b) debe presentar una serie de pasos lógicos para calcular el monto del impuesto adeudado por el período fiscal; (c) deberá proporcionar información suficiente en un formato lógico para la administración tributaria para poder verificar el cálculo correcto de la obligación tributaria del contribuyente y ser capaz de ejecutar varias pruebas de validación de antecedentes, (d) en su caso una guía para completar adecuadamente la declaración debe ser producida en un esfuerzo por reducir los errores de los contribuyentes,<sup>113</sup> lo que reducirá los costos de procesamiento y el tiempo y ayudará con los esfuerzos para identificar rápidamente el incumplimiento, y (e) el aspecto profesional es tan importante como el diseño.

El diseño de formularios es un campo especializado que va más allá del alcance de este documento. Hay sin embargo algunas directrices básicas:

- Todos los formularios deben tener un aspecto coherente en el marco de una identidad corporativa y algunos bloques de información deben estandarizarse;
- La información solicitada debe ser consistente a través de toda una serie de declaraciones de impuestos y otros documentos. Por ejemplo el nombre del contribuyente, domicilio y Número de Identificación Tributaria (NIT) del contribuyente debe ser consistente a través de todas las formas en la misma posición, tipo de letra, espaciado, etc. Esto presenta una apariencia profesional;

---

<sup>112</sup> Alm (1999), p. 21.

<sup>113</sup> Por ejemplo la administración tributaria de la India comenzó a publicar en todas las lenguas indígenas, un folleto titulado *Cómo calcular su renta imponible*. Dos años después de la primera publicación los errores de cálculo habían caído de un 22 por ciento a un 3,5 por ciento. Esta reducción de los errores de cálculo produce un ahorro en los gastos administrativos.

- Todos los formularios deben tener un número y fecha de revisión;
- Hay disponible software para crear formularios y debe usarse para preparar todas las formas con el fin de proporcionar un aspecto profesional.<sup>114</sup> Una búsqueda en Internet dará lugar a una gran cantidad de software para crear formularios de aspecto profesional;
- Si los formularios se llenan a mano, las áreas de respuesta deben proporcionar suficiente espacio para dar cabida a una gran cantidad de palabras;
- Las líneas y celdas del formulario deben ser numeradas. Esto hace la referencia a instrucciones fáciles de seguir y la navegación en el formulario más simple. Además, cuando se numeran las celdas en formularios de papel, la entrada de datos se hace más simple ya que el operador de entrada de datos puede simplemente escribir el número de la celda y el valor presentado por el contribuyente para esa celda en particular;
- En los formularios que serán procesados manualmente, la administración tributaria debe considerar la inclusión de un dígito de control<sup>115</sup> en el número de línea como en el ejemplo siguiente. El operador tendrá que introducir el número de la celda, el valor presentado por el contribuyente y el dígito de control. Este proceso minimiza el error frecuente donde los operadores capturan el número de la celda y los valores de una línea por encima o por debajo de la línea que se está procesando;
- Las áreas de preguntas y respuestas deben seguir una progresión lógica;
- Las referencias legales deberán estar totalmente ausentes o deben ser incluidas como notas a pie de las notas explicativas o instrucciones;
- Todos los formularios deben estar en un tamaño de papel estándar, es decir, A4 o Carta;
- Todos los formularios que están disponibles al público deberán estar disponibles en línea a través del sitio web de la administración tributaria, ya sea para descargar o para llenar en línea y ser presentados;
- Deberán proporcionar instrucciones claras con ejemplos;
- En los casos en que la información mínima se captura y una gran cantidad de formularios deben ser procesados, la administración tributaria debe considerar el uso de formularios que se pueden procesar utilizando la tecnología de reconocimiento óptico de caracteres (OCR). La tecnología OCR ha evolucionado hasta convertirse en una tecnología de captura de datos fiables. Tecnología OCR debe limitarse a las formas que contienen información sobre todo numérica. Se puede considerar una solución costosa ya que se requiere un equipo especial para la captura y proceso de formularios de revisión;
- Algunas administraciones tributarias han implementado formularios pre-impresos donde alguna información sobre todo la información de identificación se imprime en los formularios que se envían a los contribuyentes. Este proceso se basa en una infraestructura de distribución bien establecida, y

---

<sup>114</sup> Uno de los estándares de la industria es Adobe por su capacidad de crear formas que pueden ser completadas en línea y complementadas con los otros servicios que Adobe ofrece.

<sup>115</sup> Este dígito se calcula a partir de los dígitos restantes introducidos. Si los resultados de los cálculos del sistema en un dígito de control es diferente a la que se incluye en la línea, entonces hay un error en la entrada.

- Con el aumento de la cantidad de datos electrónicos recogidos para auditorías y otros propósitos, las administraciones tributarias tienen la capacidad para rellenar previamente formularios de impuestos para los contribuyentes en algunos casos. Por ejemplo, en el caso de la retención de impuestos sobre la renta para empleados, la administración tributaria requiere que las empresas informan la cantidad retenida a cada empleado. Esta información puede ser utilizada a fin de año para preparar un "sugerido" o declaración pre-llenada de impuesto sobre la renta que el contribuyente puede acceder en Internet y modificar o enviar con su aprobación.<sup>116</sup> Del mismo modo, el uso de la factura electrónica y la información aduanera facilita la preparación de un formulario llenado previamente para la declaración mensual del IVA.

Figura 7.1. Sección de ejemplo de un formulario de Impuesto al Valor Agregado (IVA)<sup>117</sup>

6	Ganancias sobre Capital	(adjuntar detalle)	+	<b>100</b>		9
7	Ingreso por alquiler	(adjuntar detalle)	+	<b>105</b>		4
8	Ingresos por Intereses		+	<b>110</b>		8
9	Otros Ingresos	(adjuntar detalle)	+	<b>115</b>		3

### 7.1.5. Retención de Impuestos

Un marco jurídico adecuado debe asegurarse de que el número de contribuyentes es razonable cuando se considera el presupuesto de la administración tributaria, los niveles de dotación de personal e infraestructura. Esto significa que, por ejemplo al diseñar un Impuesto al Valor Agregado (IVA), el umbral que requiere el registro debe mantener el número de contribuyentes estimado dentro de los límites de la capacidad de la administración tributaria. También puede significar que el número de personas obligadas a presentar una declaración de impuesto sobre la renta personal debe ser pequeño fijando una base imponible mínima bajo las cuales las personas están exentas de presentar una declaración. Además, cuando la única fuente de ingresos de una persona está sujeta a retención en la fuente (PAYE por sus siglas en inglés) y el impuesto es retenido por el empleador, éste puede ser tratado como un impuesto final que no requiere que el empleado presente una declaración. Esta justificación de retención pasa a las economías de escala, en los que la administración tributaria tiene que hacer frente a un número considerablemente menor de los remitentes más grandes de PAYE - empresarios - que tienen el sistema de mantenimiento de registros y contabilidad sofisticados para simplificar el proceso de remisión fiscal y la presentación de información. La retención en la fuente aumenta el cumplimiento fiscal siempre y cuando la administración tributaria supervise de cerca al agente retenedor para su

<sup>116</sup> Según CIAT, Argentina, Chile, República Dominicana, México y Perú ya tienen rendimientos pre-impreso o pre-llenados. El estudio señala que el número de administraciones tributarias que implementan estos crecerá cuando el servicio se dé a conocer y mejore de la calidad, lo que requiere trabajar continuamente para mejorar la actualización y exactitud de la información fiscal (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y otros (2012), p. 53.).

<sup>117</sup> Nótese que cada celda de datos se enumera y para fines de introducción de datos se ha agregado un dígito de control al lado derecho de la celda.

cumplimiento. Esto es más fácil con un solo empleador que con muchos empleados. La retención de impuestos actúa también como medida de seguridad garantizando que algunos impuestos se remitan incluso cuando el portador legal (por ejemplo, el empleado) del impuesto no puede presentar una declaración o de otro modo no tiene en cuenta sus obligaciones tributarias. Cuando un sistema de retención funciona correctamente reduce el costo de administración: hay menos declaraciones / devoluciones, requiere menos personal, menos espacio físico y otras infraestructuras y menos interacción personal con los pequeños contribuyentes.

En los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE),<sup>118</sup> por ejemplo, los impuestos relacionados con los ingresos representan aproximadamente el 62 por ciento de los ingresos fiscales totales.

- 28 de los 30 países de la OCDE aplican retenciones de impuestos sobre los ingresos de empleo, y
- 23 de los 30 países de la OCDE aplican de forma rutinaria retención a los pagos de intereses y dividendos.

Dado el gran aporte de estos impuestos a los ingresos del gobierno vale la pena diseñar mecanismos administrativos tales como retención de impuesto en origen para asegurar el cumplimiento.

Cuando se diseña un régimen de retención la información electrónica debería ser un requisito para las grandes empresas y el gobierno, mientras que las soluciones de información basados en la web deben ser desarrolladas para pequeños contribuyentes. Esto puede involucrar la actualización de los sistemas de tecnología de la información (TI) de la administración tributaria y el trabajo con los contribuyentes para desarrollar una interfaz adecuada entre los sistemas de los contribuyentes y los requisitos de presentación de informes. Por otra parte, los países escandinavos están probando el uso de informes presentados de retención, información para pre-llenar las declaraciones de impuestos para algunos individuos. El concepto es que estas declaraciones de impuestos pre-llenadas eliminarán la mayor parte del esfuerzo requerido por los contribuyentes para completar sus declaraciones de impuestos anuales. Al hacer esto, la tasa de cumplimiento debe aumentar.

La siguiente tabla ilustra algunos de los sistemas de retención y presentación de informes en uso en los países seleccionados de la OCDE.

**Figura 7.2. Regímenes de retenciones y reporte de información de algunos países de la OCDE<sup>119</sup>**

País	Nombre del régimen	Naturaleza del régimen	Sector de la industria	Año de inició
Canadá	Sistema de notificación de Pagos de Contrato (CPRS)	Solo reporte	Construcción, todos los bienes y servicios facilitados de forma contractual de Órganos de Gobierno federal	1999
Irlanda	Impuesto de Contratos	Informes (sanción retención)	Construcción, procesamiento de carne y forestal	1970

<sup>118</sup> OCDE (Agosto 2009), p. 6.

<sup>119</sup> Ídem., p. 14.

País	Nombre del régimen	Naturaleza del régimen	Sector de la industria	Año de inició
	Relevantes (RCT)			
	Servicios Profesionales de retención de impuestos (PSWT)	Retención e informes	Servicios profesionales (definidos)	1987
	Declaraciones de Terceros (TPR)	Solo reporte	Amplia cobertura prescrita en la ley	1992
Japón	Retención orgánica e informes (SWR)	Retención e informes	Categorías específicas de remuneración y derechos prescritos en las leyes (no captado por los ingresos de "empleados")	1899
Nueva Zelanda	Pagos cedulares (SCH)	Retención e informes	Amplia cobertura prescrita en la ley	1979
Noruega	Retención de impuestos pescadores (WTF)	Retención e informes	Pesca	1956
Reino Unido	Esquema de la Industria de la Construcción (CIS)	Retención e informes	Construcción	1972
Estados Unidos	Programa de Información de los retornos (IRP) y la retención de respaldo	Informes y retención	Amplia cobertura prescrita en la ley	1954,1984,2011

Aunque la retención reduce los costos para el gobierno, impone costos adicionales a las empresas, que deben considerarse al momento de decidir sobre un régimen de retención. Estos costos incluyen:

- Los costos de capacitación de los recursos humanos (RR.HH.) y el departamento de nóminas, así como del costo de hacer que los que tengan retenciones en la fuente estén informados sobre el funcionamiento del sistema;
- El costo de obtener la información requerida por los beneficiarios;
- Los costos de ajuste del sistema de nómina/contabilidad y el mantenimiento de registro para su posible verificación en una futura auditoría;
- Contabilización de los impuestos que deben ser retenidos de los pagos efectuados;
- Preparación de declaraciones informativas para la administración tributaria;
- Los gastos de preparación de boletas de retención en la fuente de los montos retenidos;
- Los costos asociados con las investigaciones/auditorías por parte de la administración tributaria, y
- Costos del personal.

Finalmente, hay nuevos costos que la administración tributaria debe cargar, entre ellos:

- Elaboración de guías y otros materiales explicativos;

- Mejoras en el sistema informático;
- Procesamiento de costos relacionados con la carga de trabajo adicional para declaraciones y pagos;
- Personal adicional para hacer frente a las solicitudes de información, y
- Costos de ejecución destinados a hacer frente a la carga de trabajo adicional para los contribuyentes omisos, los contribuyentes que han dejado de declarar impuestos y la falta de pago de los casos de retenciones en la fuente.

#### 7.1.6. Sanciones

Son necesarias disposiciones penales efectivas en el marco legal para alentar a los contribuyentes a cumplir, y existe una considerable cantidad de investigación sobre las sanciones por incumplimiento. Hay que señalar en primer lugar que no todos los contribuyentes deliberadamente se proponen a no cumplir. Hay errores no deseados y errores honestos y en ocasiones los contribuyentes simplemente no entienden cómo se aplica la ley. Como resultado de ello el incumplimiento se puede dividir en dos categorías. La primera categoría comprende contribuyentes que no cumplen pero probablemente cumplen voluntariamente si las condiciones son diferentes. Por ejemplo:

- Ellos carecen de información suficiente sobre la manera de cumplir;
- El esfuerzo para cumplir la normativa es demasiado costosa. Es decir, que no tienen tiempo o no pueden darse el lujo de tener un contador, o
- Es demasiado difícil cumplir. Se gastan muchas horas haciendo cola esperando a un funcionario tributario para aceptar la devolución.

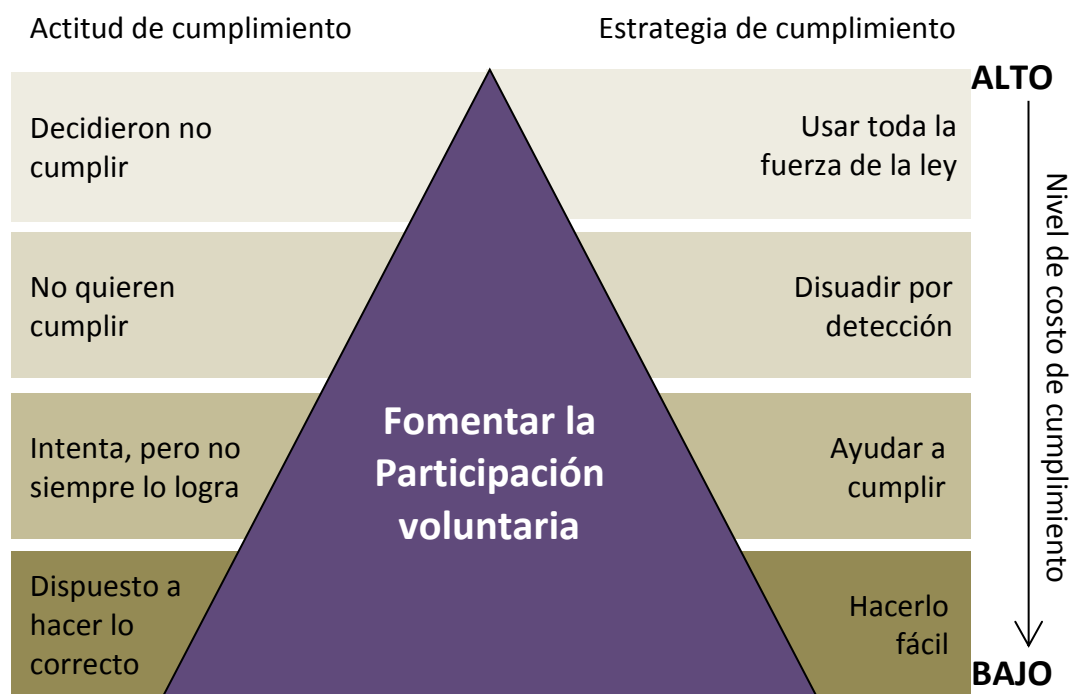
La segunda categoría está compuesta por los contribuyentes que deliberadamente deciden no cumplir. Estos contribuyentes podrán:

- Tomar una decisión económica para evadir el pago de impuestos cuando los costos y el riesgo de detección es menor que el beneficio percibido por incumplimiento;
- Fundamentalmente en desacuerdo con el pago de impuestos. Ellos pueden estar en desacuerdo con las políticas del gobierno, o
- Evitar el pago de impuestos a través de una planificación fiscal agresiva.<sup>120</sup>

El siguiente diagrama ilustra los resultados de la investigación sobre cumplimiento fiscal de la Oficina Australiana de Impuestos. Al igual que en todos los países hay un número muy reducido de contribuyentes que por diversas razones hacen la decisión consciente de no cumplir las disposiciones. Este pequeño grupo demanda de la administración tributaria un gasto considerable de recursos para aplicar la ley en toda su extensión con el fin de obtener el cumplimiento. Esto es contrastado con la gran mayoría de los contribuyentes que en general cumplen sólo cuando es necesario para la administración tributaria enviar al contribuyente un aviso recordatorio de bajo costo que ayuda al cumplimiento.

---

<sup>120</sup> La planificación fiscal agresiva consiste en aprovechar los tecnicismos de un sistema fiscal o de desajustes entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la obligación tributaria.

Figura 7.3. Modelo Australiano de cumplimiento<sup>121</sup>

La percepción de los contribuyentes del riesgo de ser detectado combinado con la percepción del contribuyente de si en realidad se impondrá la sanción, es importante. Por ejemplo la disposición del gobierno para imponer sanciones y llevar los casos a los tribunales en caso de ser necesario es un factor para alcanzar su cumplimiento.<sup>122</sup> Por lo tanto cuando los contribuyentes saben o perciben que la probabilidad de ser enjuiciado en un tribunal es insignificante, estas sanciones se vuelven ineficaces. La situación puede empeorar si los contribuyentes creen que el incumplimiento es relativamente común y queda impune. Una actitud que puede desarrollarse es "todo el mundo lo hace, así que yo también" o puede emerger "la mentalidad del público" dando como resultado la casi legitimación del incumplimiento. Es difícil revertir este tipo de incumplimiento.

Cuando se diseña un esquema de sanciones hay otros factores para considerar.

- Aunque la justificación de las sanciones puede parecer obvia los gobiernos no deben perder de vista el hecho de que su finalidad consiste en corregir o desalentar el incumplimiento. Las sanciones económicas no deben ser vistas como una fuente importante de ingresos. Es poco aconsejable, por ejemplo, dividir una parte de las sanciones con la administración de ingresos ya que esto puede convertirse en un incentivo para aplicar sanciones con tanta frecuencia como

<sup>121</sup> Australian Taxation Office, Compliance Program 2011-12, <http://www.ato.gov.au/corporate/content.aspx?menuid=0&doc=/content/00284023.htm&page=5&H5>.

<sup>122</sup> Ejemplos son discutidos en el Capítulo 9.



sea posible. La dependencia de los ingresos por sanción para los contribuyentes puede ser una fuente de descontento y resentimiento y las sanciones pueden perder su efecto disuasorio.

- Incluyendo en las sanciones el encarcelamiento como alternativa a una pena monetaria puede tener implicaciones fiscales para los gobiernos y también puede haber limitaciones legales sobre su uso. Las penas de cárcel tienen un costo para el gobierno por las instalaciones, los costos por cada prisionero, los costos de enjuiciamiento, etc. pueden resultar en un aumento de los gastos que afectan el presupuesto. Además, la capacidad para utilizar el encarcelamiento como una sanción es a menudo reservada para los más graves delitos económicos del fraude criminal. Incluyendo el encarcelamiento por no haber presentado una declaración de impuestos y pagar los impuestos no se ajusta al esquema proporcional de la sanción del delito.
- Las sanciones económicas pueden ser intrascendentes para algunos contribuyentes como aquellos con un alto patrimonio neto global o por el contrario los que carecen de recursos para pagar la multa. En otras situaciones donde hay una inflación el efecto de la sanción podría ser anulada si el pago, legalmente, se puede retrasar el tiempo suficiente. Incluso las sanciones financieras bien elaboradas como las que son proporcionales a la cantidad debida o que aumentan los delitos posteriores aún pueden ser inefectivas. En este caso, posiblemente el encarcelamiento como pena alternativa sería más eficaz o incluso el cierre temporal de la empresa puede ser considerada pero su uso sería en circunstancias excepcionales.<sup>123</sup>
- El efecto de las sanciones siendo compuestas es una consideración importante. Las sanciones compuestas que lleguen a una cantidad exorbitante que no se puede pagar podrían verse como injustas y confiscatorias. Algunos países han sido acusados de usar al sistema fiscal y estas sanciones severas para acallar su oposición o para vender los activos de un negocio exitoso a precios "de remate" a sus amigos. Si las sanciones se aplican en gran medida contra los más débiles y las personas ricas o conectadas en ese momento se ven por encima del alcance de la ley, entonces es razonable que la percepción del público por la justicia es débil. Esto también tiene el potencial de disminuir el cumplimiento fiscal. Así las sanciones compuestas deben ser limitadas a una cantidad razonable que se puede pagar.

Si bien pueden ser bien intencionadas al redactarse, inicialmente severas sanciones prevén la posibilidad de abuso. Esto también es particularmente importante cuando hay corrupción en la administración tributaria. Las situaciones pueden convertirse rápidamente en poderes administrativos aplicados selectivamente por los funcionarios fiscales corruptos para extraer renta adicional. La guía general al considerar un esquema de sanciones y sus directrices administrativos adjuntos sería la de tratar los casos de incumplimiento mediante la imposición de sanciones moderadas con más frecuencia, que la creación de un elaborado esquema de sanciones que contengan algunas disposiciones que son tan graves que están destinadas a ser aplicadas rara vez.

Aun la acción administrativa bien intencionada para reservar la sanción para castigar los casos presumiblemente poco frecuentes y graves de incumplimiento también puede ser percibida como

---

<sup>123</sup> Las sanciones económicas deben ser "apropiadas", y no pueden ser fácilmente descritas en la legislación; la finalidad del párrafo anterior es señalar algunos de los problemas potenciales. Además, el encarcelamiento probablemente debe permanecer reservado para delitos como el fraude, como se explica en el Capítulo 9.

arbitraria. Por lo tanto en el diseño de las sanciones como elemento disuasorio es mejor asegurarse de que son relativamente ligeras y que tienen programas para detectar el incumplimiento rápidamente en lugar de tener graves sanciones que se aplican con poca frecuencia. Si se incluyen sanciones graves (a menudo como consecuencia de la religión y de la historia), deben ser objeto de supervisión y de un proceso de apelación independiente.

Estas consideraciones son importantes en el diseño de las sanciones por incumplimiento de la ley. En particular, en los casos de demora en el pago, intereses de sanciones en caso de incumplimiento sirve para proteger el valor real de los ingresos del gobierno, y de la propia pena que pretende desalentar el incumplimiento.

### *Interés*

Los pagos retrasados deben automáticamente tasarse con intereses ya que el interés refleja el valor temporal del dinero. La aplicación de intereses en ningún momento debe ser obviada. La práctica común es que el interés sea devengado en base a una tasa de mercado, en lugar de algún tipo de arbitrariedad, que puede ser demasiado baja para reflejar la imagen fiel del coste real de la utilización de los impuestos no pagados por el contribuyente, o mucho más alta que las del mercado, lo que la convierte en una penalidad. El tipo de interés se fija por lo general por regulación o algún otro mecanismo en el que se puede ajustar periódicamente, sin necesidad de aprobación legislativa para cada cambio. El método más común para determinar la tasa, es por referencia a la tasa de Banco Central, más un cierto porcentaje para aproximar la tasa de interés que se cobraría a un negocio si se pidió dinero prestado a un prestamista comercial. Para determinar el pago de la tasa del Banco Central, se presume que a un contribuyente moroso se le cobrará una tarifa más alta por un prestamista comercial que a uno de sus mejores clientes. Esta tasa alta disuade a los contribuyentes morosos de un "préstamo" económico por parte del gobierno.

Las tasas bancarias cambian con frecuencia, así que para evitar gastos administrativos que se producirían si la tasa fuera a cambiar cada pocos días, es más conveniente establecer las fechas específicas en las que se establece la tarifa. Algunos países pueden especificar en su legislación tributaria que la tasa de Banco Central del primer día de cada trimestre será la tasa base (más recargo predeterminado) a ser aplicado en el pago de impuestos a finales de ese trimestre. Otros países ajustan su tasa con menor frecuencia, pero como mínimo la tasa debe ajustarse anualmente para tener en cuenta las cambiantes condiciones económicas globales.

### *Sanciones*

El propósito de imponer una sanción, por el hecho de no presentar una declaración o realizar un pago, es para disuadir el incumplimiento. Por lo general, existen sanciones separadas por no presentar una declaración de impuestos y por la falta de pago de impuestos a tiempo, ya que cada uno de estos actos es una forma separada de incumplimiento. Hay algunas cuestiones fundamentales a considerar para determinar la magnitud de una sanción. En primer lugar, el importe de la sanción debe ser justo. Por ejemplo, la administración tributaria debe considerar si la sanción por el hecho de no presentar una

declaración informativa debe ser igual a la sanción por no presentar una declaración de impuestos sobre la renta anual o una devolución mensual del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

La sanción debe tener una oportunidad razonable de ser pagada. Por ejemplo, si un contribuyente está luchando para pagar el impuesto, puede no ser razonable que una multa por falta de pago deba continuar para acrecentar diez veces el monto original adeudado. Si la imposición de una sanción grande, debido a la acumulación, no tiene ninguna posibilidad razonable de ser recaudada, no debe ser impuesta. Las grandes sanciones pueden distorsionar el potencial de ingresos del gobierno y tienen un impacto en los presupuestos gubernamentales. Las grandes sanciones pueden llegar a ser incobrables y, por lo tanto, tendrán que ser dados de baja en una fecha posterior.

Como se mencionó anteriormente, las sanciones se estructuran a menudo tomando en cuenta diversos grados de culpabilidad. Por ejemplo, las leyes tributarias generalmente contienen sanciones mucho más severas para los casos de fraude, tales como sanciones económicas que son dos veces más grandes que lo normal. Cuando el pago se retrasa, el enfoque habitual es calcular la sanción como un porcentaje del monto del impuesto que se debe. De esta manera, la sanción es proporcional a la cantidad de impuesto que no se pagó. Sanciones de este tipo pueden, sin embargo, llegar a ser excesivas, y en última instancia incobrables, si el contribuyente no paga rápidamente y la cantidad de la multa sigue creciendo con el tiempo. Como resultado de ello, la práctica común es la de limitar la sanción a un máximo, reteniendo así una posibilidad razonable de que la sanción impuesta puede ser recaudada.

Un ejemplo de un régimen de sanciones podría ser: una sanción para el primer mes del 5 por ciento del monto no pagado, que se reduciría al 2 por ciento por cada mes subsiguiente a una sanción máxima de 25 por ciento o 50 por ciento por pago incompleto deliberado. La sanción se incrementaría aún más, por un 10 por ciento adicional (de la cantidad adeudada) en caso de negligencia (que se define como cualquier pago insuficiente mayor que 30 por ciento de la cantidad adeudada). En los casos en los que el contribuyente se encuentra culpable de fraude por parte del tribunal, la multa civil es el doble de la cantidad que se habría aplicado si el contribuyente había sido negligente, pero una sanción penal puede aplicarse como una sanción pecuniaria adicional o incluso encarcelamiento. También vale la pena señalar que en los casos donde el retraso en el pago es una cantidad trivial, algunos países no aplican sanción alguna, reconociendo que las pequeñas cantidades son más caras de recaudar que la cantidad adeudada. En Canadá, no se aplican sanciones a las cantidades de menos de un dólar.

La no presentación de la declaración de impuestos es generalmente sujeta a una multa fija, en lugar de un porcentaje de la cantidad adeudada. Una sanción proporcional para la declaración tardía lleva a dificultades en situaciones en las que sólo se debe un pequeño monto de impuestos, ya que la pequeña sanción resultante no tiene un efecto disuasorio. Otra dificultad con el enfoque proporcional es que no habría ninguna sanción en los casos de declaraciones "negativas" y de devolución de información. Por otra parte, la presentación de una declaración de impuestos es un documento clave que es solicitada por las administraciones tributarias para determinar otras acciones, tales como el análisis de riesgos, la selección de auditoría, y el análisis estadístico de la base imponible. Por estas razones, es preferible una

sanción mínima especificada que se aplica en todos los casos, independientemente de la cantidad de impuesto que pueda ser declarada.

Como nota final sobre la magnitud de la sanción, algunos países que están experimentando una inflación relativamente alta han considerado útil indexar las cantidades de sanción por la inflación. Las sanciones podrían ser expresadas en términos de unidades de sanción genéricas en la legislación, con el valor de la unidad de sanción determinada por una regulación a intervalos especificados.

### *Circunstancias Especiales - Obligación Personal de una Sanción*

Otra cuestión que se plantea es en lo que respecta a las personas jurídicas. Un ejemplo sería una empresa que esté obligada a declarar y remitir el Impuesto al Valor Agregado (IVA) pero no tiene fondos suficientes para cumplir con todas las obligaciones de la empresa. El Director Financiero (CFO por sus siglas en inglés) ordena que los salarios y las cuentas comerciales se paguen en lugar de remitir el IVA. En esta situación, la empresa, como contribuyente, incurriría en el interés y la multa por falta de pago, pero la persona física (CFO) que es responsable de la situación tributaria de la empresa, no está sometida a ninguna sanción. La no remisión del IVA es particularmente importante, ya que en la mayoría de los países el IVA es recaudado por el contribuyente en nombre del gobierno y el dinero está legalmente considerado como "fondos fiduciarios". En este ejemplo, la persona que sufre la sanción es el propietario de la empresa y no a la persona física que era responsable. Algunos países han tratado de hacer frente a esta situación mediante la inclusión de una penalización por la "persona física responsable". Tal disposición penal se restringe generalmente a circunstancias específicas, como por ejemplo en los Estados Unidos, donde la sanción se aplica sólo en caso de fallo por retener la cantidad apropiada de impuestos sobre los pagos a terceros y sobre la falta de competencia de retención al empleado en la fuente (PAYE). En esta situación, la persona jurídica y la "persona física responsable" son consideradas como solidariamente responsables y obligadas de una sanción que es igual a la cantidad de impuestos retenidos pero no remitidos, o la cantidad de impuesto que es retribuido de manera insuficiente a un tercero.

### *Detección Rápida de Personas que han Dejado de Declarar*

Cuanto más rápido el incumplimiento se pueda detectar, la sanción será más efectiva como un elemento disuasorio. Es parte de la naturaleza humana que la gente hable, al menos en términos generales, sobre la forma en que el sistema tributario los ha tratado, o para presumir sobre las ocasiones en las que se salieron con la suya en algo. Por lo tanto, si se detecta el incumplimiento y se aplican las sanciones de forma rápida, otros en la comunidad tomarán conciencia de la eficiencia en la detección de incumplimiento a través del "boca a boca". Identificar el incumplimiento rápidamente también afecta el comportamiento posterior de los contribuyentes. Por ejemplo, si un contribuyente no presentó una declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y se le notificó poco después de la fecha de vencimiento que no se había recibido su declaración y que una penalización automática se había aplicado, existe una mayor probabilidad de corregir su comportamiento para la próxima declaración mensual del IVA. En segundo lugar, si el hecho de no presentar la declaración no fue un error honesto y no fue tratado con rapidez, hay una mayor probabilidad de que la conducta de incumplimiento del

contribuyente se repita, probando otros impuestos la próxima vez, además de repetir el incumplimiento original del IVA.

Del mismo modo, también es parte de la naturaleza humana el disgusto de pagar una multa, no importa cuán pequeña sea esta. La gente puede aceptar una multa con mayor facilidad si las reglas son claras y conocidas, pero aun así ellos tomarán medidas para evitar ser penalizados. Por ejemplo, cuando un vehículo estacionado en la vía pública se mantiene más allá del tiempo asignado, la gente acepta la multa de aparcamiento, ya que saben las consecuencias. Por lo general hay muchas historias que circulan sobre la eficacia de la policía en multar a vehículos, así que hay la percepción de una alta probabilidad de recibir una multa de aparcamiento. Como resultado, la gente vuelve rápidamente a su vehículo para evitar recibir una multa. La misma generalidad se aplica a los impuestos.

La acción administrativa más importante que se puede tomar, es sobre los procesos de diseño y procedimientos que ayudarán en la detección rápida de incumplimiento cuando ocurra, la aplicación de sanciones automáticas y la notificación rápida de los contribuyentes. El método más sencillo para aplicar una sanción, en el caso de no abonar el impuesto a su vencimiento, es aplicar automáticamente un cálculo de porcentaje a la cuantía del impuesto debido pero no pagado. Para introducir un elemento de equidad en la aplicación de las sanciones que se aplican de forma automática, en situaciones en el que el contribuyente puede demostrar que no pudo cumplir debido a circunstancias que estaban fuera de su control o alguna otra razón definida, la administración tributaria, siguiendo las directrices definidas y publicadas, tiene la capacidad de remitir la cantidad de penalización que se había aplicado de forma automática. Este es un método probado y eficaz para disuadir un posterior incumplimiento.

Como parte de las leyes fiscales claras y comprensibles, las sanciones deben ser uniformemente iguales en las distintas leyes, si es que no están contenidos en una sola ley. De esta manera, los contribuyentes pueden entender sanciones más fácilmente. Además, más allá de la simplificación de la legislación, la uniformidad también hace que sea más fácil para la administración tributaria en aplicar sanciones. Por último, los contribuyentes no deben ser enfrentados con la imposición de varias sanciones por el mismo delito, ni debería haber falta de sanciones por un comportamiento de incumplimiento.

### *Problemas Frecuentes con las Sanciones*

Algunos de los problemas más comunes con sanciones pueden ser:

- Sanciones que son cantidades específicas en el derecho sustantivo. Con el tiempo y con la inflación, el efecto disuasorio de la sanción se reduce hasta el punto en que se convierte en una cantidad insignificante. Los legisladores a veces no se atreven a revisar estas cantidades, ya que revisiones de la legislación tributaria deben, por lo general, seguir el proceso legislativo, el cual puede llevar mucho tiempo. Como parte de este proceso legislativo, existe el riesgo de que las sanciones podrían ser objeto de debate y es posible que los cambios propuestos puedan ser alterados o incluso rechazados. Algunos países han creado la aplicación de unidades de sanciones, con la cantidad de una unidad que se determina por un reglamento, decreto

ministerial, o algún otro mecanismo que no requiere volver a la legislatura. El razonamiento es que un reglamento es más fácil y rápido de cambiar.

- Las leyes que imponen sanciones, independientemente de la cantidad, pueden crear involuntariamente pequeñas cantidades residuales en una cuenta del contribuyente que debe ser recaudado. Estas pequeñas cantidades pueden convertirse en un dolor de cabeza administrativo para recaudar, lo que molesta al contribuyente y, a menudo, el notificar al contribuyente y recaudar cuesta más que la cantidad original. Por esta razón, las leyes fiscales a menudo tienen una cantidad mínima, por debajo de la cual no se aplica el interés ni la sanción.
- Sanciones excesivamente complejas que intentan definir diversas circunstancias, con una variación de sanciones a cada circunstancia. Aunque la intención original es proporcionar un sistema gradual de sanciones según la gravedad, estas dificultades pueden conducir a una falta de claridad, los problemas de interpretación y, en última instancia, a controversias.
- La capitalización inicial puede ser una razón de peso para liquidar impuestos en mora, pero, en ausencia de un límite superior, se convierte en una cantidad que no puede ser razonablemente devuelta.
- Las sanciones que son demasiado severas dando como resultado el cierre del negocio y la venta de sus activos bajo las disposiciones de ley sobre cobros en mora. Sanciones severas pueden ser objeto de abuso como punto de negociación para obtener sobornos o como un medio para silenciar a los adversarios políticos.

### *Pagos Parciales*

Los contribuyentes a menudo no entienden cómo se aplicarán sus pagos a cualquier monto que los mismos pudieran adeudar, incluso si la cantidad pagada es insuficiente para cubrir lo que actualmente está en mora. En la mayoría de los países, los pagos parciales se aplican en primer lugar a sanciones e intereses en el orden en que las sanciones e intereses se convirtieron en pagables, y en segundo lugar, a los impuestos, tasas y cargos en el orden en que se hicieron pagables. La ley debe ser clara sobre cómo se aplicarán los pagos a cuenta del contribuyente.

#### **7.1.7. Organización y Procedimientos**

Al igual que con la mayoría de los aspectos de la administración tributaria, no hay una sola manera perfecta de hacer negocios. Hay, sin embargo, algunas directrices generales que ayudarán en el diseño de una organización que sea eficaz, efectivo y menos costoso que otras alternativas.

### *Grandes Contribuyentes*

Algunas administraciones han impartido la responsabilidad de los grandes contribuyentes únicamente a la Oficina de Grandes Contribuyentes (OGC)<sup>124</sup>. Aunque la definición de lo que califica como grandes contribuyentes varía según los países, existen características generales que tienen en común, incluyendo:

---

<sup>124</sup> Oficinas de Grandes Contribuyentes (OGCs) son abordadas en el Capítulo 4.

- Entidades operativas múltiples;
- Un alto volumen de transacciones en las actividades del negocio en el día a día;
- Un gran número de empleados;
- Transacciones comerciales internacionales;
- Las características únicas de la industria (como la banca o el petróleo y gas);
- Cuestiones complicadas (que implican las leyes fiscales complejas y los métodos de contabilidad);
- La financiación compleja y estructuras empresariales, y
- Su propio departamento de impuestos para administrar los asuntos fiscales de la empresa.

Los grandes contribuyentes tienen generalmente una función de cumplimiento tributario dentro de su organización y las personas designadas responsables de las diversas declaraciones de impuestos, pero los grandes contribuyentes a veces no presentan declaraciones de impuestos o no las remiten.

#### Cuadro 7.1. Cumplimiento de Grandes Contribuyentes en Bangladesh

En Bangladesh, un estudio de los grandes contribuyentes corporativos<sup>125</sup> encontró que el 84,4 por ciento de ellos presentan una declaración a tiempo, pero cuando reportan ingresos, su cumplimiento se reduce a 53,9 por ciento. En el pago de los impuestos sobre los ingresos declarados, el cumplimiento fue de 75,3 por ciento. Curiosamente, el estudio encontró que sólo alrededor de un tercio (37 por ciento) de los grandes contribuyentes corporativos cumplían al mismo tiempo con la declaración de informes y las obligaciones de pago. Por el contrario, el 63 por ciento de los grandes contribuyentes fueron incumplidores en algún momento dado en cumplir con sus declaraciones de informes de ingresos y/o obligaciones de pago.

Los grandes contribuyentes como un selecto grupo pequeño, son responsables de una gran parte de los ingresos tributarios. Los grandes contribuyentes son muy importantes para los ingresos de un país, ya que este grupo comprende por lo general menos del 5 por ciento del número total de contribuyentes, pero pueden dar cuenta del 75 por ciento al 85 por ciento de los ingresos. Un retraso en la devolución o el pago tardío puede tener un impacto importante en los ingresos del gobierno. Dicho esto, una Oficina de Grandes Contribuyentes (OGC) es responsable de un número relativamente pequeño de contribuyentes, y los contribuyentes en general cumplen para los efectos de la declaración y el pago oportuno. Por lo tanto, el personal de la OGC, que es responsable de los impuestos en mora, también se les asigna la tarea de obtener el cumplimiento de las devoluciones pendientes y el impuesto actual. Es evidente que, como la mayoría de los ingresos de un país se concentra en relativamente pocos contribuyentes, el incumplimiento de sólo unos pocos en el cumplimiento de su declaración y las obligaciones de pago, requiere una acción rápida. Estrategias para ello se examinan más adelante en este capítulo. Desde el nivel operativo de la administración tributaria, el elemento más importante es tener la capacidad de detectar rápidamente si un retorno está retrasado o si el pago se encuentra perdido o es corto. Las administraciones tributarias modernas dependen en gran medida de la informatización y los procedimientos fundamentales para esta tarea.

<sup>125</sup> Akhand (n.d.), p. 11.

¿Cuál debería ser el objetivo apropiado para que los grandes contribuyentes cumplan en la declaración y el pago oportuno? Tanto la situación ideal y la realidad debe ser un objetivo de cumplimiento del 100 por ciento. Los sistemas de contabilidad para los grandes contribuyentes son casi siempre totalmente informatizados y pueden producir la información necesaria para completar una declaración de impuestos muy poco después de la clausura del período impositivo. Por lo tanto, los grandes contribuyentes deberían estar obligados a presentar sus declaraciones de forma electrónica. Del mismo modo, los grandes contribuyentes, en la mayoría de los casos, ya cuentan con sistemas para pagar a sus empleados y proveedores directamente a sus cuentas bancarias. Esto también debería ser el caso para el pago de impuestos. De esta manera, un informe de incumplimiento se puede producir al día siguiente del cierre del período impositivo. Dicho informe reflejará con precisión el cumplimiento de este grupo de contribuyentes y así las medidas adecuadas se podrán tomar de forma inmediata.

### *Contribuyentes Pequeños y Medianos*

Contribuyentes pequeños y medianos son diferentes a los grandes contribuyentes. En primer lugar, son numerosos, pero constituyen un pequeño porcentaje de los ingresos del gobierno. Su organización empresarial puede ser tanto pobre como ineficiente y, a diferencia de los grandes contribuyentes, puede que no cuenten con profesionales contadores altamente calificados en su personal.

Las pequeñas y medianas empresas (PYME) son percibidas por la mayoría de las administraciones tributarias como parte de un segmento difícil de controlar de la base tributaria. Esto ha resultado en la legislación especial aplicable únicamente a seleccionar subconjuntos de estos contribuyentes. En algunos países existe un impuesto presunto<sup>126</sup> para determinados grupos de contribuyentes. Varios países, por ejemplo, tienen métodos "simplificados" del cálculo de la cuota del Impuesto al Valor Agregado (IVA) de las diferentes categorías de pequeños contribuyentes del IVA. El propósito de estos métodos simplificados es incluir un gran número de contribuyentes, que son por lo general trabajadores por cuenta propia o tienen un número mínimo de empleados, cuyo cumplimiento tributario ha sido tradicionalmente difícil de controlar, y que tienen niveles de ingresos bajos y de poco impacto en cuanto a la recaudación de ingresos en la base del IVA. Estos enfoques se han adoptado para facilitar el cumplimiento de los pequeños y medianos contribuyentes mediante la reducción de sus costos de cumplimiento. Esto se logra mediante la simplificación de los trámites para mantener los registros, reportes de impuestos y el pago de impuestos. Esto también es lógico, ya que los recursos de la administración son limitados y los empleados más cualificados son asignados para el control de los grandes contribuyentes.

Las tareas administrativas hacia los contribuyentes más pequeños suelen incluir la verificación de su correcta clasificación en la categoría tributaria adecuada (por ingresos) o segmento (es decir, puesto en el mercado, taxi, peluquería, etc.) y asegurarse de que se formule una declaración periódica y el pago

---

<sup>126</sup> En un régimen de impuesto presunto, la obligación tributaria se calcula utilizando medios diferentes a las habituales reglas de contabilidad del contribuyente. Esto normalmente se hace para simplificar el cálculo tributario para pequeños contribuyentes o contribuyentes en sectores específicos. Por ejemplo, un impuesto sobre la renta presunto puede ser calculado como un porcentaje fijo de ingresos brutos estimados o del patrimonio neto.



sea hecho. En muchos países, el requisito de una declaración, o bien ha sido eliminado o simplificado a sólo un par de elementos de información. El pago periódico, por supuesto, está requerido.

Casi todas las administraciones tributarias del mundo operan sus programas de pequeños contribuyentes de manera voluntaria. Los contribuyentes se registrarán después de auto-clasificarse o auto-categorizarse en su actividad. Una cantidad mínima de la documentación se presenta y la administración tributaria generalmente no verifica la información. Como se mencionó anteriormente, la única variable para clasificar al contribuyente son los ingresos brutos, el cual es un parámetro difícil de verificar para la administración tributaria. Los contribuyentes tienden a inscribirse en los tramos impositivos más bajos o categorías más bajas. Así, aunque parecen estar observando sus obligaciones tributarias, se están beneficiando de ahorro fiscal sin correr ningún riesgo, ya que no se ejercen los controles después de su registro. Si se intentan realizar controles, estos son ineficientes.

Regímenes presuntos y simplificados no deben estar parcializados a la recolección de información mínima por el bien de la conveniencia, si esto va a resultar en la falta de cumplimiento. Como se describe a continuación, los regímenes presuntos y simplificados tienen sus defectos.

- Uno de los defectos principales es que estos regímenes inicialmente priorizan atraer al mayor número de contribuyentes como sea posible y la campaña pública correspondiente se centra en "vender" los beneficios de unirse al sector formal. Por lo tanto, muchas de las comprobaciones y verificaciones normales se eliminan o son administrativamente ignorados. La información crucial acerca de muchos contribuyentes es cuestionable, con información de contacto básica incompleta y no válida, como una dirección o número de teléfono. Después de un período de tiempo, estos errores se convirtieron en un problema y los países trataron de tomar medidas correctivas, pero, para entonces, el número de registros era abrumadora y, a menudo, el personal fiscal asignado al problema no estaba bien entrenado, con una falta de supervisión y procedimientos de verificación ineficientes.
- Un problema con el intento de limpiar la información es que la mayoría de administraciones tributarias utilizan el volumen de negocio para la clasificación, que es muy difícil de controlar, sobre todo porque la limpieza de los datos se hace generalmente a partir de los límites de una oficina de impuestos (es decir, sin ver las instalaciones del contribuyente para tratar de verificar, incluso visualmente, su declaración sobre el volumen de negocio).
- Otro problema con la limpieza de la declaración de impuestos y el sistema de pago, ya que se aplica a los contribuyentes presuntos, es el negociar con aquellos que se unieron al sistema, pero que entienden sus ingresos con el fin de recibir un tratamiento fiscal más preferencial. Como se señaló anteriormente, la determinación de la renta real de los contribuyentes es muy difícil de lograr, y no hay acción previa que se haya tomado para verificar si fueron correctamente clasificados. Aunque este grupo fue clasificado correctamente, su impacto en los ingresos sería mínima en el mejor de los casos, y la administración tributaria se quedaría para hacer frente a las numerosas quejas, malas relaciones, la prensa negativa, y la posible intervención política ya que pequeños contribuyentes representan un gran bloque de votantes.

Estos factores dan lugar a intentos de controlar la situación y fomentar el cumplimiento mediante la promulgación de un régimen de sanciones, el cual es ineficaz, dados los pocos recursos que la administración tributaria tiene disponibles, y los posibles problemas políticos relacionados con sancionar a los contribuyentes más pequeños. Una opción es que las administraciones tributarias utilicen las bases de datos informáticas comparativas para tratar de identificar a los contribuyentes incumplidores. Variables de ingresos, tales como el consumo de electricidad, las facturas de agua, teléfonos celulares, y las ventas de terceros, entre otros, son posibles áreas para examinar. Sin lugar a dudas, este ejercicio permitirá identificar el incumplimiento, pero la administración tributaria debe asegurarse de que se utilizan las personas debidamente capacitadas y calificadas. De lo contrario, los mismos problemas que se desarrollaron con el registro inicial serán recurrentes.

En resumen, estos regímenes fiscales especiales que fueron diseñados para ayudar a las pequeñas y medianas empresas de los contribuyentes para hacer frente a la transición de la economía informal al sector formal, fueron destinados a un gran número de pequeños contribuyentes que realizan actividades en negocios de ingresos bajos y difíciles de controlar. Teniendo en cuenta sus bajos ingresos, tendrían un impacto insignificante en los ingresos fiscales totales. En lugar de los regímenes descritos anteriormente, la simplicidad del sistema tributario debe prevalecer sobre consideraciones de ingresos. Por lo tanto, las obligaciones formales que esta categoría de contribuyentes deben cumplir tienen que simplificarse considerablemente. Como resultado, varias obligaciones tributarias suelen sustituirse por un único pago regular que descarga todas las obligaciones fiscales.

### *Abordando el Cumplimiento de los Pequeños y Medianos Contribuyentes*

Los problemas creados por un programa de registro débiles deben abordarse a través de una proyección más sólida de la información inicial de registro para verificar, en la medida que sea posible.

- Direcciones (donde hay un sistema de direcciones formal) se verifican contra la base de datos de impuesto a la propiedad;
- Los números de teléfono celular se verifican (aunque las personas suelen cambiar los números, y en los teléfonos de prepago esta validación es generalmente no productiva);
- Números de Identificación nacional (si está en uso en el país) se comparan con la base de datos;
- Número de pasaporte (aunque la mayoría de los pequeños contribuyentes no tienen un pasaporte), y
- Se requiere información de la cuenta bancaria, el cual puede ser un problema con los contribuyentes más pequeños, ya que los bancos pueden no permitirles abrir sus cuentas.

El pago de impuestos debe ser cómodo, sencillo y rápido, incluyendo, por ejemplo:

- Pago aceptado en cualquier banco, sin costo alguno para el contribuyente, y
- Una corta forma de pago completada por el contribuyente, que muestre el Número de Identificación Tributaria (NIT) y la información de contacto actual (es decir, teléfono(s), dirección). Esta información básica se puede ingresar en línea por el banco y sirve para actualizar la información de contacto en los archivos de la administración tributaria.

Los teléfonos móviles se han convertido en un importante canal adicional de distribución electrónica de servicios para este fin, que ha crecido rápidamente en los últimos 5-10 años. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) informó anteriormente que poco más de la mitad de los organismos tributarios encuestados reveló que los teléfonos móviles se usan para fines relacionados con el servicio a los contribuyentes. En su mayor parte, los servicios ofrecidos eran bastante limitados y los volúmenes bastante bajos.<sup>127</sup>

Las facturas emitidas por los pequeños contribuyentes que operan bajo el régimen de impuesto presunto no pueden ser utilizadas por personas registradas en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) para obtener un crédito por el impuesto pagado. Esto está diseñado para alentar a los pequeños contribuyentes para avanzar al siguiente nivel en el sistema tributario y dejar el régimen tributario especial. Esta medida también reduce el problema de las facturas que se utilizan para llevar a cabo el fraude del IVA. Todas las personas que importan mercancías por la administración aduanera deben tener un paz y salvo válido<sup>128</sup>. Como se describió en el capítulo 10, esta acción debe ser planificada cuidadosamente y coordinada con la administración aduanera.

Por último, todas las personas que proveen al gobierno con bienes o servicios debe:

- Estar registrado como contribuyente, y
- Presentar un paz y salvo vigente.

#### 7.1.8. Llevando la Declaración Tributaria de los Contribuyentes a la Administración Tributaria

El primer paso en el proceso de declaración es llevar la declaración de impuestos de los contribuyentes a la administración tributaria. Existen varios métodos en uso, que van desde el uso de los métodos tradicionales de completar una copia en papel y el uso de correo o entrega en mano, hasta completarla en línea con firmas digitales y transmisión instantánea, a software de impuestos que guía de forma interactiva al contribuyente a través del proceso y, en donde el internet esté disponible, transmite la declaración completa a la administración.

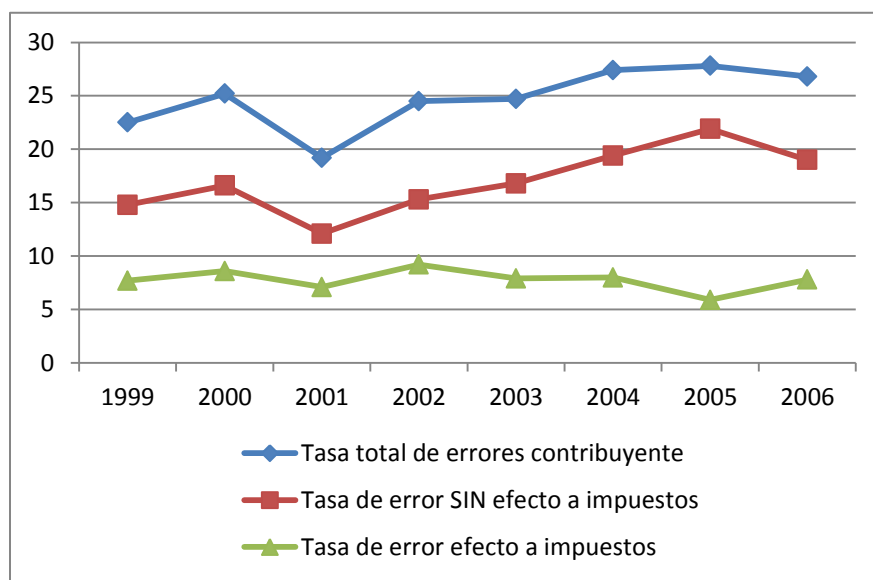
Hay costos y problemas asociados con declaraciones manuales y sistemas de pago arcaicas. Las administraciones tributarias gastan grandes cantidades de tiempo y recursos financieros para imprimir formularios de declaración en blanco y doblar y rellenar estos formularios en sobres (en muchos casos, se contrata personal temporal). El proceso se retrasa debido a que el sistema de correo en muchos países puede ser lento. Declaraciones en papel deben introducirse manualmente. Este es un proceso lento que puede contener errores de entrada de datos e introducir inexactitudes en la cuenta del contribuyente. La entrada de datos de declaraciones de impuestos individuales puede durar varios meses y, en algunos casos, mucho más tiempo, ya que la administración vuelve a entrar y revisar todas las declaraciones para tratar de resolver tanto los errores de entrada de los contribuyentes como también de los datos. Independientemente de las revisiones, los errores de entrada de datos pueden

<sup>127</sup> OCDE (Marzo 2010), p. 56.

<sup>128</sup> Los certificados de pago de impuestos son abordadas en el Capítulo 10.

permanecer, lo que puede resultar irritante para los contribuyentes. Al final del proceso, las declaraciones en papel deben presentarse físicamente, lo que requiere de personal y espacio. Sistemas de archivo manuales también son propensos a los errores, con declaraciones mal archivadas. Otra debilidad con archivos en papel es que a veces se pueden hacer "desaparecer" cuando son crucialmente necesarios de servir como prueba en procedimientos judiciales. A menudo, los países requieren que los archivos de impuestos deban conservarse en algún lugar durante 6 a 10 años, lo que requiere un espacio seguro.

**Figura 7.4. Agencia Tributaria de Canadá, tasa de error sobre declaraciones tributarias de ingresos de impuesto sobre la renta personales<sup>129</sup>**



### 7.1.9. Entrada de Datos

Es importante tener en cuenta que el proceso de llevar la información de la declaración al sistema de Tecnología de la Información (TI) debe aprovechar tanto como sea posible la automatización (formularios de llenado previo, códigos de barras, llenado de formularios en línea, etc.), y los procesos internos deben simplificarse y estandarizarse en todos los impuestos en la medida de lo posible, para reducir los gastos administrativos, así como para detectar el incumplimiento lo antes posible. Dicho esto, en los casos en que aún existen las declaraciones en papel, estas declaraciones se deben introducir en el sistema de forma manual.

Las administraciones tributarias pueden tener una unidad de procesamiento central de datos o pueden operar en forma descentralizada, con oficinas de distrito responsables por los aportes de sus contribuyentes, y la Oficina de Grandes Contribuyentes (OGC) responsable de sus propios contribuyentes. Tras la recepción de la declaración de impuestos, hay básicamente dos filosofías

<sup>129</sup> Agencia Tributaria de Canadá (2007), p. 23.

divergentes a la publicación de una declaración en la cuenta del contribuyente. En pocas palabras, la declaración puede ser:

- Sometida a un proceso de revisión, en la que no se acepta como una declaración de impuestos completada, a menos que sea correcta, o
- Publicado en la cuenta del contribuyente "tal cual" y el equipo identifica los errores para su posterior corrección.

Existen variaciones en ambos enfoques. Por ejemplo, el contribuyente dispone de un acuse de recibo de una declaración que ha sido presentada, pero los detalles de la declaración se mantienen en suspenso cuando se detecta un error durante la entrada de datos en el sistema informático, y quedan en suspenso hasta que se corrija el error. En este caso, el sistema podría ser capaz de indicar que hay una declaración presentada, pero los detalles pueden no estar disponibles. Hay ventajas y desventajas para cualquier sistema, pero la publicación de la declaración "tal cual" se vuelve preferible cuando se sigue la premisa inicial de que el incumplimiento se debe detectar y tratar rápidamente.

Las declaraciones deberán ser capturadas electrónicamente tan pronto como sea posible. La experiencia ha demostrado que se producen problemas si los datos de declaración se reservan para la corrección de errores en lugar de ser capturados inmediatamente. La dificultad más común es cuando la declaración está fuera de lugar y no puede ser localizada. Esto puede requerir ponerse en contacto con el contribuyente y, aunque puede haber un registro de lo que se llena, resulta embarazoso el que se haya perdido. El segundo problema que ocurre con frecuencia es cuando la declaración se deja de lado para la corrección de errores, pero otras prioridades y carga de trabajo provoca retrasos significativos en el procesamiento, que luego llevan a la inevitable pregunta acerca de la eficiencia de la administración. Si un número significativo de declaraciones se mantienen en suspenso, los esfuerzos para llevar a cabo el análisis tributario y la evaluación de riesgos puedan verse afectados negativamente.

Las declaraciones de impuestos que contienen errores deben ser corregidos. Las administraciones tributarias han abordado este tema en una variedad de formas dentro de sus organizaciones. Los enfoques van desde:

- Operadores de entrada de datos dejando de lado la declaración cuando el sistema informático detecta un error al tratar de resolver el error, poniéndose en contacto con el contribuyente por teléfono. Declaraciones sin resolver que no se pueden resolver por la sección de entrada de datos se reenvían, según la organización, a otras áreas funcionales, como una unidad dedicada a la resolución de declaraciones, los servicios al contribuyente, las recaudaciones, o auditoría;
- Declaraciones rechazadas durante la entrada de datos son automáticamente enviadas a una unidad de resolución de errores. Esta unidad puede organizarse diversamente como parte de los servicios al contribuyente, recaudaciones, auditoría o de contabilidad de ingresos. Dependiendo de cómo se organiza la unidad, puede contener, ya sea personal de nivel administrativo, o puede requerir algunos empleados de nivel superior, si su mandato es resolver todas las cuestiones, con la excepción de las situaciones más complejas, y

- Los problemas graves que no pueden ser resueltos por teléfono, dependiendo de la organización, son referidos a la auditoría, las recaudaciones, o los servicios al contribuyente. La preferencia predominante de la mayoría de las administraciones tributarias es referir la declaración a la función de auditora.

Las organizaciones han encontrado que tener los operadores de entrada de datos detener la producción para acceder a los contribuyentes por teléfono, es el proceso menos deseable. La producción sufre y, a menudo, el personal de entrada de datos pueden no responder a las preguntas que puedan surgir durante el contacto telefónico.

### *La Ergonomía de Entrada de Datos*

Los países se están moviendo hacia la declaración electrónica como un medio para reducir los costos y aumentar la exactitud de la información, ya que elimina los errores de entrada de datos de la administración tributaria, pero en un futuro previsible todavía prevalecerá la necesidad de cierta entrada de datos. Como resultado, la modernización del entorno de trabajo de entrada de datos es un área que también se suele pasar por alto, pero importantes avances tanto en la producción y la calidad se puede obtener con un costo mínimo. Los procesos de entrada de datos más eficientes cuentan con personal dedicado exclusivamente a esta función y el lugar de trabajo es propicio para la entrada de datos, como un proceso de línea de producción con escritorios y sillas ergonómicamente correctas. El entorno de trabajo de entrada de datos debe estar correctamente diseñado y ajustado para optimizar el confort, la seguridad y la salud de los operadores, para así garantizar resultados de calidad y productividad. Por ejemplo:

- Tareas de entrada de ordenador se realizan mejor sin brazos. Los reposos de brazos de los asientos/sillas pueden causar la restricción de movimientos del antebrazo, puntos de presión, y estresantes posturas en los hombros;
- Los operadores deben estar sentados para que puedan mantener una buena postura neutral de la muñeca para evitar el dolor causado a menudo por largos períodos de trabajo con las manos dobladas hacia arriba o hacia abajo, lo que puede contribuir a que los operadores desarrollen el síndrome de túnel carpiano;
- La posición correcta del monitor de la computadora y el ángulo de la pantalla, ayudan a evitar el brillo de la pantalla y mantener el cuello y espalda en posturas relajadas. La posición del monitor no debe obligar a los operadores a inclinar la cabeza hacia adelante para ver el texto;
- Una iluminación adecuada es importante. Ventanas, iluminación del techo y los reflejos de las superficies brillantes pueden crear reflejos que causan fatiga visual. Por ejemplo, una pared brillante detrás de una pantalla de ordenador oscuro puede causar fatiga visual, porque los ojos de los operadores deben ajustarse repetidamente de los entornos brillantes a la oscuridad de campo visual cercana en la pantalla del ordenador;
- El porta-documentos o soporte de copia que está ubicado correctamente puede hacer que la entrada de datos sea menos estresante, incrementar la eficiencia, mejorar la postura, y permitir

a los operadores que trabajen con mayor comodidad. El porta-documentos que se coloca cerca del monitor reduce giro de cabeza para crear movimientos oculares menos estresantes;

- La entrada de datos obliga a los operadores a ingresar datos constantemente en el ordenador usando su teclado y el documento de origen. Para esta disposición, el teclado y el documento fuente deben ser colocados directamente delante del operador con la pantalla a lado. Los documentos deben estar a la misma altura que la pantalla;
- El ruido excesivo, temperaturas incómodas, resplandor y la mala iluminación afecta a la comodidad y la productividad del operador, así como puede causar distracciones. Niveles demasiado altos o bajos de luz o luces parpadeantes en general, pueden causar fatiga, y
- El tráfico en el área de trabajo, o las operaciones cercanas a las estaciones de trabajo de entrada de datos, a veces puede causar distracciones. El movimiento puede distraer el ojo, disminuir la atención visual o concentración, y crear la fatiga.

#### 7.1.10. Declaración Electrónica

La declaración electrónica (e-filing) es la transmisión de información de declaración de impuestos directamente de los contribuyentes a la administración tributaria a través del Internet.<sup>130</sup> Las opciones de declaración electrónica incluyen completar declaraciones en línea, como una declaración de elaboración propia, ya sea utilizando una computadora personal o un software de preparación de impuestos.

A medida que los sistemas de la Tecnología de la Información (TI) operados por las administraciones tributarias se modernizan, las disposiciones se realizan para la declaración electrónica. Además, algunas administraciones han introducido más sofisticados sistemas de declaración de impuestos en línea que son interactivos. Estos sistemas tienen controles matemáticos y otros mensajes que reemplazan los antiguos controles manuales que la administración tributaria realizó durante el proceso de selección. Esta modernización reduce el número de personal necesario para la corrección de error y hace que el sistema sea más eficiente mientras que el número de contribuyentes utilizando la declaración electrónica aumenta.

---

<sup>130</sup> Dowe (2008), p. 6.

## Cuadro 7.2. Declaración Electrónica en los Estados Unidos

El procesamiento de las declaraciones individuales de impuestos sobre la renta del Servicio de Impuestos Internos (IRS por sus siglas en inglés) de los Estados Unidos, durante la temporada tributaria del 2009, se incrementó la declaración electrónica por un 6,1 por ciento en comparación con el mismo periodo en el 2008. La mayor parte de este aumento se debió a la declaración electrónica que los contribuyentes realizaron desde sus computadoras personales, el cual se incrementó por un 19,9 por ciento<sup>131</sup>. Para la temporada tributaria del 2010, el IRS recibió casi 61,3 millones de declaraciones tributarias. De ellos, 51,6 millones fueron declaradas electrónicamente, y casi 9,7 millones fueron declaradas en papel (una disminución de casi el 20 por ciento respecto al año anterior). El IRS recibió cerca de 60,5 millones de declaraciones de impuestos personales para la temporada tributaria 2011 – 53.9 millones (89 por ciento) fueron declaradas electrónicamente- y casi 6,7 millones (11 por ciento) fueron presentadas en papel.<sup>132</sup> El IRS ha recibido más de 63 millones de declaraciones de impuestos en la temporada tributaria de 2012: 57 millones (90 por ciento) fueron declaradas electrónicamente y casi 6,3 millones (10 por ciento) fueron declaradas en papel.<sup>133</sup>

La declaración y pago electrónico (que se analizan más adelante) tienen muchas ventajas, entre ellas:

- Conveniencia - las declaraciones pueden acomodarse al horario del contribuyente y ser declaradas en cualquier momento - día o noche;
- Ahorra tiempo, ya que las declaraciones no requieren que los contribuyentes hagan un viaje para obtener una declaración física de una oficina o esperen que la declaración llegue por correo;
- El aumento de la satisfacción en los contribuyentes/clientes;
- La certeza de la entrega y la confirmación rápida de recepción, así como las administraciones tributarias pueden proporcionar una confirmación por correo electrónico de que las declaraciones se han recibido;
- Reembolsos rápidos - permite que los contribuyentes reciban sus reembolsos prontamente;
- Asegura la privacidad y la seguridad de los contribuyentes;
- Servicios de ayuda en línea y guías de usuario;
- El uso de software comercial de preparación de impuestos en línea;
- Elimina los errores de entrada de datos y mejora la calidad de los datos, y
- Reduce los costos operativos de la administración tributaria, eliminando el coste de la gestión de devoluciones de papel, y los requisitos de personal para la entrada de datos y mantenimiento de archivos pueden ser reducidos.

Los servicios electrónicos exigen las bases que permitan una infraestructura política, legislativa y técnica. La representación electrónica de un documento debe ser reconocida como equivalente al documento en un procedimiento judicial, la autenticación de las dos partes y el no repudio de las transacciones electrónicas, así como la integridad del mensaje y la confidencialidad, deben ser reconocidos legalmente.

<sup>131</sup> Treasury Inspector General for Tax Administration (2009), p. 2.

<sup>132</sup> Treasury Inspector General for Tax Administration (2011), n.a.

<sup>133</sup> Treasury Inspector General for Tax Administration (2012), n.a.



### 7.1.11. Tasación de las Declaraciones

Una vez que el contribuyente se haya registrado, haya presentado una declaración que fue introducida en el sistema informático, y haya pagado su impuesto, las administraciones tributarias persiguen la más precisa y eficiente tasación de las declaraciones. El proceso de tasación, más propio del impuesto sobre la renta debido a su complejidad inherente, verifica las declaraciones en busca de errores y genera avisos de tasación (aceptación de la declaración tal como fue presentada o con cambios en el impuesto a pagar) para que el contribuyente conozca si ha presentado adecuadamente su declaración y la cantidad de impuestos que pudieran adeudarse, junto con la realización de una verificación limitada de elementos en la declaración. Con el constante aumento en el número de contribuyentes, esto se hace generalmente con la ayuda de sistemas informáticos. Al mismo tiempo, el área de caja se asegurará de que el pago de los contribuyentes se registre en la cuenta correcta, para el año correcto y que se emita un recibo. Tener un sistema eficiente en esta área es fundamental.

### 7.1.12. Pagos

Muchas administraciones tributarias les falta dar cabida a los pagos electrónicos, y, por lo tanto, los contribuyentes realizan los pagos en la oficina de impuestos, tesorerías gubernamentales, y a veces en los bancos. Los pagos en las oficinas de impuestos y de los tesorerías a menudo resultan en largas colas cerca de las fechas de vencimiento lo cual genera la necesidad de áreas de servicios públicos más grandes y cajeros adicionales para recibir y procesar los pagos. Cuando las verificaciones son declaradas por los bancos, un personal debe ser asignado para resolver declaraciones verificadas con los contribuyentes.

Con estos retos, muchos países han adoptado un sistema para que los contribuyentes realicen sus pagos en un banco. El pago se transfiere posteriormente a las cuentas del gobierno en el Banco Central. Una de las principales razones de este cambio es para quitar la administración tributaria del manejo de pagos de impuestos y reducir la posibilidad de irregularidades. Otra razón importante es por el flujo de ingresos tributarios para el gobierno, el cual es más fiable con el sistema bancario, ya que la mayoría de los bancos pueden transferir electrónicamente o realizar una transferencia bancaria de los fondos inmediatamente después de la recaudación (por ejemplo, sobre una base diaria) a las cuentas de los ingresos tributarios del gobierno. Este sistema también permite la contabilización de los ingresos fiscales más precisos y oportunos.

#### *Beneficios del Sistema de Pago Bancario*

Los siguientes son los beneficios para el contribuyente de realizar pagos en el sistema bancario:

- Conveniente - el contribuyente puede hacer el pago en el banco en cualquier momento durante el horario bancario;
- Fácil - el contribuyente puede ir a un banco cercano;

- Eficiente - no hay que esperar en las líneas en una oficina tributaria para presentar la declaración y efectuar los pagos a un cajero, que a menudo es un proceso de dos pasos, donde los dos pasos requieren de espera en colas;
- Seguro - el contribuyente puede acordar con el banco la transferencia de fondos de la cuenta bancaria del contribuyente para hacer el depósito fiscal, reduciendo la necesidad de viajar con dinero en efectivo, y
- Preciso - el contribuyente tiene un recibo bancario que muestra la cantidad y la fecha de pago.

Los siguientes son los beneficios para los bancos:

- Incremento de depósitos y uso de fondos debido al tiempo de "flotación" cuando existen fondos en el banco, previos al pago y la transferencia hacia la administración tributaria;
- Los contribuyentes pueden depositar fondos en sus cuentas bancarias antes del pago directo hecho a la administración tributaria;
- Nuevos clientes potenciales, ya que los contribuyentes utilizan los bancos con mayor frecuencia para el depósito directo de los pagos de impuestos, y
- Potencial de préstamos adicionales, líneas de crédito o transacciones similares con clientes al realizar pagos de impuestos directamente a través del banco.

Existen también varios beneficios para la administración tributaria:

- Mejor cumplimiento de los requisitos sobre pago de impuestos;
- Genera un pago más oportuno para el gobierno;
- Acelera el flujo de fondos de los impuestos a las cuentas del gobierno que pagan intereses;
- Mejores relaciones con el contribuyente, ya que el pago de las obligaciones tributarias es más conveniente a través de los bancos;
- Mejor gestión de la carga laboral, ya que el número de transacciones del tipo "administrativo" con los contribuyentes se reduce y hay más tiempo disponible para las cuestiones de cumplimiento fiscal de fondo;
- Una mayor eficiencia, eficacia y exactitud de los pagos de impuestos, lo que contribuye a mejorar la contabilidad tributaria;
- El sistema automatizado (computarizado) para la transferencia de los pagos de impuestos de los contribuyentes a la tesorería del gobierno, reduce los errores en la transposición de las cifras y otros problemas de entrada de datos;
- Proporciona la base para la declaración centralizada de centros de servicios informáticos regionales;
- Los sistemas computarizados son capaces de generar informes de gestión con información más precisa y oportuna sobre la recaudación y pago de impuestos;
- Reduce la necesidad de mantener una función de cajero, o reduce el nivel de dotación de personal para el manejo de efectivo y transacciones de cheques;

- Incrementa la capacidad de la administración tributaria de concentrarse más sobre la precisión y puntualidad de presentación de las declaraciones, lo que genera mejoras en el sistema de autodeterminación, y
- Los ingresos tributarios son más estables, ya que los contribuyentes presentan declaraciones cada vez más precisas, con ello las declaraciones corregidas y los posteriores ajustes tributarios se reducen.

### *Riesgos del Sistema de Pago Bancario*

Cuatro de las categorías básicas de los riesgos en el proceso de pagos son el riesgo de liquidez, los riesgos operativos, riesgos de seguridad, y el riesgo legal.

- El riesgo de liquidez surge de la posibilidad de que la parte que envía (el contribuyente o la institución financiera del contribuyente) pueda dejar de cumplir con su obligación de pago en la fecha prevista debido a un déficit imprevisto de los fondos disponibles. El riesgo de liquidez implica una pérdida de la parte receptora (gobierno), que ahora debe ejecutar el proceso de recaudación atrasada en contra del contribuyente. Por supuesto, esto podría ser un problema incluso cuando los contribuyentes realizan pagos directamente en la caja de la oficina de la administración tributaria. Sin embargo, ya que un solo banco maneja múltiples contribuyentes, el problema es más grave si la institución financiera no cumple con la obligación de pago. Sin embargo, suponiendo que el Banco Central (u otra entidad encargada de la supervisión bancaria) está llevando a cabo un seguimiento adecuado y efectivo del sistema financiero, éste debe ser consciente de la insolvencia de una institución financiera mucho antes de que el problema aparezca y debe ser capaz de tomar las medidas adecuadas;
- Los riesgos operacionales surgen con la posibilidad de errores humanos, mal funcionamiento del equipo, los desastres naturales o fallas en el diseño del sistema que pueden dar lugar a errores en los pagos o a las transacciones incompletas;
- Los riesgos de seguridad, tales como el riesgo de fraude, pueden dejar una parte sujeta a pérdidas financieras. Los riesgos de seguridad incluyen el riesgo sobre la privacidad si el sistema es vulnerado y el agresor obtiene acceso a la información de pago confidencial que puede ser usado para explotar la información financiera, y
- Por último, hay también un riesgo legal. Teniendo en cuenta que hay una tercera parte involucrada (los bancos), puede que no siempre sea claro qué parte tiene la obligación cuando algo sale mal.

Para mitigar algunos de los riesgos de la administración tributaria, diversas salvaguardias deben aplicarse, por ejemplo:

- Fuertes controles de procesamiento interno y de datos sobre todos los programas;
- Acuerdos escritos que establezcan procedimientos y riesgos, y

- La aplicación y revisión periódica de los controles internos que aborda el acceso a control, confidencialidad de datos, integridad de los datos, y otras cuestiones de seguridad de la información, según sea apropiado.

Por ejemplo, muchos de los gobiernos municipales de Canadá han introducido un Plan Tributario pre-pago en Cuotas (TIPP por sus siglas en inglés). Este es un plan de pago en cuotas mensuales de impuestos que permite a los dueños de propiedades y negocios realizar pagos mensuales consecutivos por impuestos, en lugar de un pago anual o semestral. TIPP es un programa automatizado en el que los contribuyentes establecen con su gobierno local, y los pagos se retiran automáticamente de su cuenta bancaria designada. El sistema está configurado para realizar pagos en un día específico de cada mes a través del retiro automático de la cuenta bancaria, con el número de períodos de pago elegido tanto por el municipio o el contribuyente. Los planes de pago pueden ser flexibles con, por ejemplo, el impuesto a la propiedad con plazos de pago de entre 7 y 12 meses, y los impuestos a los negocios con períodos de entre 6 y 10 meses. El pago mensual se calcula dividiendo la tasa de impuestos del año anterior por el número de cuotas elegidas para el año calendario, además de los gastos aplicables que el municipio pueda añadir. Con frecuencia, el municipio no agrega ningún cargo para alentar a los contribuyentes a utilizar este sistema, ya que existe un beneficio neto para el municipio cuando los impuestos son depositados automáticamente. En el momento de la facturación anual de impuestos, los contribuyentes serán notificados sobre la cantidad total de cuotas pagadas hasta la fecha y el cálculo de las nuevas cantidades y plazos para los pagos restantes de ese año.

### *Compensación Bancaria*

Antes de implementar un sistema de pago bancario, la administración tributaria debe considerar en primer lugar los costos asociados con la implementación de trámites y servicios en línea. Muchos de estos costos se asocian con las instituciones financieras y los servicios en línea que puedan proporcionar. La institución financiera requerirá de una compensación económica. Una administración tributaria debe determinar si el cambio es financieramente viable y si los contribuyentes aceptarán el nuevo sistema.

Los bancos se compensan normalmente en una de tres maneras:

- Negociación de un cierto número de días que el banco está autorizado a retener los pagos de impuestos (flotación), sin comisiones por pagar;
- Una tarifa plana por el pago de impuestos, que se deduce diariamente, y el importe neto se deposita a las cuentas gubernamentales a más tardar al cierre de cada día hábil, o
- Un porcentaje del pago del impuesto se negocia, que se deduce por el banco del importe total depositado en las cuentas del gobierno, a más tardar al cierre de cada día hábil.

La compensación en cada país varía. Esto depende del volumen previsto de las transacciones, con un pequeño país pagando lo que puede ser un cargo alto en relación a un país con un gran número de transacciones. Por ejemplo, la tarifa negociada que cobran los bancos por lo general oscila entre el 0,75 por ciento a 2,5 por ciento de la cantidad del pago de impuestos. Sólo el tiempo de "flotación" (es decir,

que los bancos pueden utilizar el dinero antes de transmitir pagos al gobierno) es a menudo una compensación suficiente y aceptable para los bancos.

### 7.1.13. Pagos Electrónicos

Un pago electrónico es la transferencia de dinero de la cuenta bancaria del contribuyente a la cuenta bancaria de la administración tributaria a través del Internet. Los pagos electrónicos pueden hacerse en línea, en cualquier momento (durante y después del horario de los bancos), y desde cualquier lugar. En comparación a un sistema de pagos bancarios, los pagos electrónicos ofrecen los siguientes beneficios adicionales:

- Conveniencia – los pagos electrónicos se pueden hacer en cualquier momento y también se pueden programar para una fecha posterior;
- Reducción del costo de pago a los contribuyentes - reemplaza el uso de cheques, y muchos bancos ofrecen servicios de pago en línea gratuitos;
- El aumento de la satisfacción en los contribuyentes/clientes;
- Recaudación de ingresos rápida;
- Reducción de los costos de manejo de cheques – al no tener que lidiar con los cheques respaldados por fondos insuficientes; y
- La información oportuna sobre los pagos para ayudar en la reconciliación de cuentas y la presentación de informes de ingresos.

### 7.1.14. Implementación de Servicios Electrónicos

La implementación exitosa de sistemas de declaraciones y pagos electrónicos requiere: (1) Que el servicio de Internet sea fiable y accesible, (2) que las instituciones y cooperativas financieras cuenten con la infraestructura que pueda respaldar el pago electrónico, (3) de contribuyentes conocedores de Tecnología de la Información (TI); y (4) el adecuado financiamiento para establecer la infraestructura apropiada en la administración tributaria. Un sistema de declaraciones y pagos electrónicos debe formar parte de una estrategia de TI más grande. Este tema se trata en el Capítulo 12.

#### *Problemas para los Servicios Electrónicos*

Uno de los mayores problemas para la mayoría de las administraciones tributarias es la dificultad que tienen para tener suficiente experiencia en TI. Otras preocupaciones incluyen:

- El comercio electrónico (E-commerce), en particular el uso de la firma digital y el cifrado de datos, puede requerir modificaciones legislativas para apoyar la declaración electrónica;<sup>134</sup>

---

<sup>134</sup> En los Estados Unidos el Servicio de Impuestos Internos (IRS por sus siglas en inglés - Estados Unidos) utiliza un "número de identificación personal auto-seleccionada (PIN)" como un método para la firma de declaraciones electrónicas de impuestos sobre la renta por los contribuyentes. El método de auto-selección PIN requiere que los contribuyentes provean su anterior monto de ingresos anuales o su PIN del año anterior para ser usado por el IRS para autenticar e identificar a los contribuyentes. Los contribuyentes pueden también autorizar a su asesor

- Los problemas de seguridad de información que rodean la transferencia de información, la integridad y la confidencialidad;
- Los posibles riesgos de fraude a través de falsa identificación del contribuyente, reembolsos, etc.;
- La capacidad para responder a las preocupaciones del contribuyente (dado que las interacciones entre el contribuyente y la administración tributaria son limitadas), y
- Preocupaciones sobre la estabilidad laboral (dado que los servicios electrónicos podrán sustituir los puestos de trabajo tradicionales).

Muchos países han introducido gradualmente la declaración y pago electrónico, haciéndolo primero voluntario para un grupo selecto de los contribuyentes, como los de la Oficina de Grandes Contribuyentes (OGC), para permitir las pruebas en vivo de los sistemas y procedimientos. Después de completar la prueba, la declaración electrónica será obligatoria para determinados contribuyentes, y la declaración electrónica y pago electrónico voluntario se extiende a la base general de los contribuyentes.

Muchos países siguen limitando la declaración electrónica a sólo ciertos impuestos o cuando las declaraciones están por debajo del umbral. La administración tributaria siempre tiene el derecho legal de cuestionar cualquier declaración de impuestos, solicitar documentos o auditar cualquier período impositivo (dentro de los límites legales de tiempo). Donde existen leyes de comercio fuertes y las provisiones de declaración electrónica son respaldadas por la ley, aunque puede haber alguna razón administrativa para retener la insistencia sobre las declaraciones en papel, se supone que no existe ninguna barrera legal. Otras administraciones han tomado una posición relajada, con ciertas salvedades. Por ejemplo, los contadores profesionales y agentes tributarios, que han sido certificados por la administración tributaria, pueden presentar casi todas las declaraciones en línea con pocas excepciones. Una de esas excepciones es la declaración de impuesto sobre la renta final para una persona fallecida, en la que muchas jurisdicciones requieren de documentos de la corte que acrediten la capacidad legal de la albacea de la herencia.

Durante la implementación de la declaración electrónica, algunas de las preguntas más comúnmente realizadas por los contribuyentes que la administración tributaria debe prever de antemano, son:

- ¿Cómo funciona la declaración electrónica y el pago electrónico?
- ¿Cuáles son los beneficios de la declaración electrónica y pago electrónico?
- ¿Soy elegible para la declaración electrónica?
- ¿Cómo puedo yo hacer la declaración y pagos electrónicos?
- ¿Son seguros la declaración y pago electrónicos?
- ¿Puede un tercero declarar electrónicamente para mí?
- ¿Qué pasa si debo dinero cuando realizo la declaración electrónica - Cómo puedo pagar?

---

profesional tributario de ingresar su PIN en su representación, en este caso, los contribuyentes deben revisar y firmar un formulario completo de autorización de firma después de revisar la declaración.

- ¿Puedo configurar una cuenta especial para el pago electrónico?
- ¿Hay pago adicional para la declaración y pagos electrónicos?
- ¿Cómo puedo saber si mi declaración electrónica ha sido recibida?
- ¿Tengo que presentar algún documento o justificante si declaro electrónicamente?
- ¿Cómo firmo mi declaración electrónica?
- ¿Cómo puedo modificar mi declaración electrónica?

Además, los bancos pueden no estar equipados para ofrecer estos servicios, los honorarios de los servicios propuestos por las instituciones financieras pueden ser demasiado altos, puede que no existan servicios de intercambio de información interbancaria en el país, y puede que no se haya desarrollado la infraestructura pública clave que proporcione instalaciones óptimas.

### *Lecciones Aprendidas de la Implementación del Servicio Electrónico*

Importantes lecciones aprendidas sobre la implementación de los servicios electrónicos incluyen:

- Un buen programa de conciencia pública es absolutamente necesario para lograr altas tasas de aceptación de la declaración electrónica. Este programa de concientización debe ser bien investigada, ya que depende mucho de lo que es factible en cada país. Por ejemplo, las llamadas telefónicas directas a los contribuyentes y profesionales funcionaron muy bien para las autoridades de Dinamarca. Algunos países obtuvieron una mayor participación en el programa como resultado de la información explicativa presentada a los contribuyentes, en foros tributarios y seminarios de educación;
- Basándose en el tipo de preguntas recibidas durante la fase piloto inicial, los países encontraron que era importante abordar las necesidades de los contribuyentes en un plan bien desarrollado, antes de la fase de ejecución general, y una vez en la fase de ejecución era importante proporcionar una adecuada y oportuna información para estimular la aceptación por parte de los contribuyentes, y
- La construcción de relaciones con otros grupos de intereses durante el proceso de implementación es altamente importante. El desarrollo de un sistema de pago electrónico debe hacerse en conjunto con las instituciones financieras locales. Los países que se han asociado con instituciones financieras, profesionales tributarios, y otras organizaciones, han visto una mayor aceptación y uso del sistema y los niveles de satisfacción más altos. Un aspecto especialmente importante es la entrevista cara a cara con los profesionales de impuestos en las primeras etapas del desarrollo del sistema. Fueron estos profesionales tributarios que, una vez convencidos de los beneficios, asistieron a las administraciones tributarias en promover la declaración y pagos electrónicos.

#### **7.1.15. Reembolsos**

Los reembolsos o devoluciones se presentan naturalmente en muchos sistemas tributarios. Tanto en impuestos sobre la renta y retención en la fuente (PAYE - Pay as you earn - por sus siglas en inglés), habrán contribuyentes que han pagado en exceso sus impuestos y son elegibles para reembolsos. En

algunos países, las tablas PAYE que los empleadores utilizan para calcular la cantidad que se debe retener a un empleado puede causar deliberadamente que se requiera un poco más de impuestos retenidos, con el resultado de que un empleado debe presentar una declaración de reembolso de impuestos sobre la renta para recuperar el pago en exceso. En otros países, el diseño del sistema puede tener pagos por adelantado de impuesto sobre la renta aplicado a diversos tipos de transacciones, como la importación de bienes a través de la administración aduanera, la cual requiere la reconciliación de cuentas en la declaración anual del impuesto sobre la renta y puede resultar en un reembolso. El nivel de las devoluciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA) depende del valor añadido de los bienes exportados, el alcance de las disposiciones de calificación de cero, y el uso de varias tarifas.

Una pregunta frecuente es, si el nivel de los reembolsos que se pagan como un porcentaje de los ingresos brutos de un país en particular es "normal". Los resultados de un estudio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) sobre las administraciones tributarias se muestran abajo. Los reembolsos varían ampliamente, debido principalmente a las características de diseño del sistema tributario de cada país.

**Figura 7.5. Porcentaje de recaudación bruta reembolsada a contribuyentes en el 2007<sup>135</sup>**

País	Impuesto sobre la renta personal	Impuesto a los Ingresos Corporativos / Beneficios	Impuesto al Valor Agregado	Todos los impuestos
Australia	14,5	10,8	46,1	20,1
Canadá	13,2	20,4	n/a	21,6
Hungría	6,4	13,5	42,8	17,4
Irlanda	19,1	12,8	24,6	13,9
Japón	4,3	1,6	6,5	12,6
Nueva Zelanda	4,3	3,0	46,1	16,7
Corea	3,6	10,3	41,6	18,9
Eslovenia	11,0	9,1	38,1	-
España (2006)	14,7	11,2	31,0	18,0
Suiza (2006)	5,0	-	41,0	-
Reino Unido	-	-	40,8	13,3
EE.UU.	18,2	6,8	n/a	11,0

### *Pago de Reembolsos*

Muchos países están preocupados con el pago oportuno de reembolsos, ya que el pago de un reembolso dentro de un período determinado puede ser un requisito legal. Además, si el reembolso no se paga dentro del tiempo asignado, la administración tributaria debe pagar intereses a los contribuyentes. Es importante que los reembolsos se paguen rápidamente ya que este dinero se debe a los contribuyentes legalmente. Cuando los gobiernos no respetan el derecho de los contribuyentes a al reembolso, esto puede afectar negativamente el cumplimiento tributario ya que los contribuyentes

<sup>135</sup> OCDE (Enero 2009), p. 100.



encontrarán otros medios para recuperar su derecho, tales como la compensación de reembolsos frente a obligaciones y reportar sólo la cantidad neta, o menos.

### *Fraude de Reembolsos*

Una razón principal por la que muchas administraciones retrasan el pago de los reembolsos es el potencial de fraude, especialmente en relación con el Impuesto al Valor Agregado (IVA). Los fraudes que explotan el sistema del IVA son grandes. En Europa, un estudio realizado en 2007, por la Comisión Europea, estima que el fraude del IVA cuesta a los Estados Miembros 60 mil millones de euros al año<sup>136</sup> en un solo tipo de fraude.

El enfoque de las administraciones tributarias sobre el procesamiento de todas las solicitudes con rapidez y las limitaciones de tiempo impuestas a ellos, por lo general dejan poco tiempo para realizar cualquier investigación de fondo, y no hay tiempo ni recursos disponibles para llevar a cabo una auditoría en las instalaciones del contribuyente. El procesamiento de reembolsos se convierte en una revisión de escritorios que es una larga operación mecánica asegurando que toda la documentación este presente. Estos "huecos" operativos, que dejan al sistema de reembolsos susceptible al fraude por reembolso son, cómo muchos países se están dando cuenta, explotados regularmente, a veces con grandes cantidades de dinero siendo pagados a los autores de estos fraudes. Peor aún, debido a las deficiencias en el sistema de registro, los autores del fraude a veces no pueden ser localizados posteriormente.

El fraude por reembolso tributario va en aumento en muchos países, ya que es relativamente fácil de cometer, debido a la falta de herramientas de detección adecuadas utilizadas por la mayoría de los países y, en muchos casos, la incapacidad de las autoridades fiscales para cooperar con la policía, debido a las disposiciones de confidencialidad en las leyes fiscales que impiden la divulgación de datos a otras agencias. Como se muestra en la tabla a continuación, el número de fraudes de reembolso que se identificaron en los Estados Unidos aumentó en 3 años de aproximadamente 457 mil a más de 2 millones de dólares.

**Figura 7.6. Declaraciones y reembolsos fraudulentos en los Estados Unidos en 2009-2011<sup>137</sup>**

Año de Procesamiento	Número de Declaraciones y Reembolsos Fraudulentos Identificados	Número de Declaraciones y Reembolsos Fraudulentos Detenidos	Monto de Declaraciones y Reembolsos Fraudulentos Identificados	Monto de Declaraciones y Reembolsos Fraudulentos Detenidos
2009	457.369	369.257	\$2.988.945.590	\$2.517.094.116
2010	971.511	881.303	\$7.300.996.194	\$6.931.931.314
2011	2.176.657	1.756.242	\$16.186.395.218	\$14.353.795.007

Las administraciones tributarias europeas no sólo tienen un problema con el fraude tributario de impuestos sobre la renta, sino también un problema mucho más grande con el Impuesto al Valor

<sup>136</sup> Financial Action Task Force (2007), p. 3.

<sup>137</sup> Electronic Tax Administration Advisory Committee (2012), p. 24.

Agregado (IVA) "fraude carrusel". En este tipo de fraude, los bienes son importados exentos de IVA en otro país de la UE, pero no se venden para el consumo en el mercado interno. Los productos se venden a través de una serie de empresas, cada una sujeta al IVA, antes de su exportación, posiblemente incluso de nuevo al vendedor inicial. En el fraude carrusel, el primer eslabón de la cadena de negocios desaparece sin tener en cuenta el IVA. El último eslabón de la cadena reclama el IVA que ha pagado por el gobierno antes de desaparecer. Este tipo de fraude genera una alta rentabilidad en un corto período de tiempo, es difícil de detectar, y es difícil de probar. El fraude por reembolso del IVA se trata en más detalle en el Apéndice 7.A.

### *Gestión de Reembolso Basado en el Riesgo*

Las administraciones tributarias están tratando de reforzar el sistema de reembolso, pero también están tratando de mantener un tiempo de respuesta aceptable en el procesamiento de reembolsos. Parte de la solución se está llevando a cabo con la gestión del riesgo. Esto implica categorizar las solicitudes de reembolso por indicadores de riesgo y procesar rápidamente los que son de bajo riesgo. Al procesar las devoluciones de bajo riesgo con control mínimo, la administración tributaria puede dedicar tiempo y recursos adicionales a los que son de alto riesgo.

En ausencia de un programa formal para determinar los indicadores de riesgo, y como medida provisional hasta que se instituya un programa de gestión de riesgos, se podría utilizar una clasificación de riesgo de tres niveles rudimentarios. Por ejemplo, en el caso de los reembolsos del Impuesto al Valor Agregado (IVA), incluyendo las declaraciones de impuestos donde hay una cantidad anormalmente grande de crédito que va a ser absorbida por los rendimientos futuros, las siguientes categorías de riesgo pueden ser utilizadas:

- Solicitantes de categoría "A" podrían ser aquellos para los que existe un riesgo mínimo. Los solicitantes en esta categoría pueden ser los que negocian sobre un mercado de capital, tienen auditados sus estados financieros por una empresa importante, son compatibles con todos los impuestos, y han tenido una inspección fiscal en los últimos 2 años. Estos solicitantes/contribuyentes deben ser tratados como "clientes" valiosos, no deben ser sometidos a retrasos frustrantes, y sus reembolsos deben ser emitidos rápidamente.
- Los solicitantes de la categoría "B" podrían ser aquellos con un riesgo medio. Estos solicitantes podrían tener estados financieros auditados, pero no necesariamente por una empresa importante. Están registrados por más de 2 años, tienen un historial de cumplimiento razonable (aunque algunos reembolsos pueden llegar tarde), han pasado por una auditoría tributaria en la que el auditor visitó las instalaciones del solicitante, y los proveedores del solicitante sobre los que se basa el reembolso son conocidos y también cumplen razonablemente. Estos solicitantes/contribuyentes también son valiosos "clientes", no deben ser sometidos a retrasos frustrantes, y sus reembolsos deben ser emitidos rápidamente. Por supuesto, las auditorías posteriores al reembolso pueden llevarse a cabo, si las informaciones posteriores dan lugar a dicha acción.

- La categoría "C" de solicitantes son de alto riesgo. Estos solicitantes no necesariamente han auditado sus estados financieros, tienen un historial de declaraciones incumplidas o "nulas", y es probable que se hayan registrado recientemente. No han tenido un control tributario, o puede haberse realizado una auditoría, pero el auditor en realidad no visitó las instalaciones del solicitante (auditoría de documentos). Además, los proveedores del solicitante bien pueden no cumplir o el impuesto cobrado en base a la documentación es excesiva sobre las declaraciones tributarias que han sido presentadas por estos proveedores. Las solicitudes de los contribuyentes deben ser objeto de auditoría pre-reembolso.

El IVA ofrece oportunidades distintivas para la evasión y el fraude, en especial mediante el abuso del crédito y el mecanismo de reembolso. En muchos sistemas tributarios, los reembolsos se procesan a través de auditorías de documentos donde se pueden examinar copias de los documentos de apoyo. Estos documentos de apoyo se pueden "crear" fácilmente usando una computadora para generar facturas falsas o incluso simplemente alterando una fotocopia. Es importante para la administración tributaria adoptar un enfoque más integral de los reembolsos, mediante el examen de la credibilidad de la empresa, así como del solicitante de reembolso.

Es especialmente importante cuando las personas registradas no hayan sido auditadas previamente, que el inspector tributario sea consciente de los posibles indicios de fraude.<sup>138</sup> Cuando se justifica una visita a las instalaciones del solicitante, se debe hacer un intento de tasar el probable patrón de comercio futuro de la empresa. Esta información se indica en el expediente de auditoría como una ayuda para la verificación de los futuros reembolsos.

Puede haber casos en los que es difícil ponerse en contacto con el solicitante del reembolso del IVA. Esto puede ser una indicación de que el negocio no es genuino, sobre todo si la empresa no se ha visitado anteriormente. Cuando el contacto con el solicitante no se puede hacer fácilmente, es importante comprobar la existencia de un verdadero negocio en la dirección provista.

#### 7.1.16. Detección de los que Dejaron de Declarar Impuestos

La detección temprana de los contribuyentes que dejaron de declarar y su acción correspondiente es esencial. Los contribuyentes que dejaron de declarar se definen como aquellos contribuyentes que se han registrado en la administración tributaria y se les ha emitido un Número de Identificación Tributaria (NIT) en algún momento en el pasado, pero han dejado de presentar declaraciones de impuestos.

¿Cómo puede un contribuyente convertirse en un contribuyente que dejó de declarar?

- Si un contribuyente registrado no presenta una declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado (IVA) o PAYE (o cualquier otra declaración para la fecha de vencimiento), entonces el contribuyente se convertirá en un contribuyente que dejó de declarar para ese período impositivo. Cada contribuyente registrado deberá presentar una declaración tributaria de IVA o

---

<sup>138</sup> El proceso y técnicas de auditoría son tratados en el Capítulo 8.

PAYE para cada período impositivo (en la mayoría de países, el IVA y PAYE se presentan mensualmente, posiblemente con excepciones para las pequeñas empresas y por temporada)

- Si un contribuyente registrado decide presentar una "declaración consolidada" (una declaración que podría combinar uno o más períodos tributarios), entonces el contribuyente se convertirá en una contribuyente que dejó de declarar para esos períodos (por ej., un contribuyente no presenta una declaración de junio, julio y agosto, pero en septiembre presenta una declaración consolidada de los tres meses - en este caso, el contribuyente sería un contribuyente que dejó de declarar para junio, julio y agosto). Los contribuyentes deben ser informados de que no se aceptarán declaraciones consolidadas – se requiere una declaración por separado para cada mes.
- Si un contribuyente registrado no presenta una rentabilidad mensual porque no hay operaciones gravadas, el contribuyente se convertirá en un contribuyente que dejó de declarar. Los contribuyentes deben ser informados de que deben presentar una declaración mensual, incluso si no hay operaciones gravadas.
- Si un contribuyente registrado no notifica a la administración tributaria que el negocio ya no está en funcionamiento, entonces el contribuyente se convierte en un contribuyente que dejó de declarar.

Las siguientes son razones para actuar con rapidez con contribuyentes que dejaron de declarar:

- Si un contribuyente no presenta la declaración, el contribuyente no está remitiendo impuestos, lo que tiene un impacto en la recaudación de ingresos.
- Los contribuyentes que dejan de declarar IVA/Retenciones en la fuente, deben recibir atención prioritaria, debido a que el contribuyente ha recaudado el impuesto de sus clientes. En el caso de la retención en la fuente, este es el impuesto que se ha deducido de los empleados. El contribuyente no tiene derecho legal para retener la cantidad recaudada - estos son pagos en confianza.
- Una igualdad de condiciones se debe crear para todos los contribuyentes, ya que cada contribuyente debe estar sujeto a las mismas reglas - si los contribuyentes creen que otros no están presentando declaraciones, ellos mismos pueden dejar de cumplir.
- La recaudación inmediata de los atrasos se considera esencial, ya que la posibilidad de éxito es mayor si se recogen los que están en mora antes de que el monto ascienda a un monto incobrable. Es esencial que la cantidad de estos en mora se conozca lo más rápidamente posible por asegurar que los contribuyentes presenten sus declaraciones de impuestos.

El rápido procesamiento de las declaraciones, de preferencia en un sistema automatizado, es esencial para la detección rápida de contribuyentes que han dejado de declarar. Como un ejemplo, las declaraciones electrónicas deberán ser publicadas en las cuentas de los contribuyentes dentro de los 2 días hábiles siguientes a la recepción,<sup>139</sup> y la mayor parte de los datos de todas las declaraciones

---

<sup>139</sup> Esto asume que existe un sistema en línea con sugerencias interactivas para detectar errores matemáticos básicos y sugerir al contribuyente que corrija el problema.

presentadas en papel, no debe superar los 5 - 10 días laborables<sup>140</sup> desde la fecha de vencimiento para la declaración. A este punto, el sistema informático debe ser capaz de indicar si el retorno se ha recibido, y, por el contrario, debe ser capaz de producir un informe preciso de los contribuyentes que presentaron en años anteriores, pero no en este año-contribuyentes que han dejado de declarar.

El informe sobre los contribuyentes que dejaron de declarar, también debe clasificar a los contribuyentes sobre la base de las previsiones de ingresos en situación de riesgo a partir de datos históricos y otros factores de riesgo que pueden ser aplicadas por el sistema informático, para que la administración tributaria pueda hacer frente, en primera instancia, a los contribuyentes que dejaron de declarar con el riesgo más alto para los ingresos. El supervisor responsable de los contribuyentes que dejaron de declarar, puede entonces asignar los contribuyentes incumplidores a los agentes tributarios responsables de la obtención de las declaraciones en mora. Los agentes tributarios pueden utilizar la clasificación de riesgos para determinar su prioridad en contactar al contribuyente. En un sistema totalmente automatizado, los contribuyentes que dejaron de declarar serían asignados a los oficiales de impuestos individuales por el supervisor en el sistema (o automáticamente por el sistema). Una administración que no tiene esa capacidad debe proporcionar a los oficiales de impuestos una lista preparada de asignación manual.

En los Estados Unidos, el Servicio de Impuestos Internos (IRS por sus siglas en inglés) utiliza tres fases de recaudación de obligaciones tributarios no pagados en un enfoque de "línea de montaje" para los casos de cobro. Los casos fluyen a través de cada una de las siguientes fases hasta que se determine que son incobrables, recaudadas, o de otro modo resueltas:

- Flujo de avisos: El Servicio de Impuestos Internos en Estados Unidos (IRS) envía al contribuyente una serie de avisos de pago de saldos para solicitar una respuesta, o pago, por parte del contribuyente. Los requisitos legales establecen que el IRS envíe una notificación de deficiencia al contribuyente para cada gravado al contribuyente. En consecuencia, el flujo de avisos comienza con la emisión de la notificación oficial, que se genera por el archivo principal, seguido de recordatorios, que son generados por el Sistema Integrado de Datos de Recuperación.
- Contacto telefónico: Los empleados del IRS intentan realizar un contacto telefónico con el contribuyente para solicitar un pago o adoptar medidas de ejecución que pueden incluir gravámenes de activos financieros o la declaración de un embargo contra la propiedad.
- Contacto en persona: Los agentes de ingresos contactan al contribuyente para solicitar un pago o adoptar medidas de ejecución, incluyendo gravámenes, embargos y confiscaciones de bienes.

Las administraciones tributarias han ido probando las alternativas a hacer el primer contacto con los contribuyentes que ya no declaran, por teléfono. Muchas administraciones tributarias han dejado de

---

<sup>140</sup> Mucho depende sobre el sistema de entrada de datos empleado y el volumen de declaraciones tributarias. En pequeños países con procesamiento centralizados, el marco de tiempo es realista. En algunas situaciones, la Oficina de Grandes Contribuyentes (OGC) es responsable por su propia entrada de datos y está en contacto con un pequeño número de contribuyentes donde, por instancia, todas las declaraciones de IVA pueden ser publicados dentro de sólo un par de días. Las operaciones de la OGC deben tener como meta que todas las declaraciones tributarias sean electrónicamente presentadas con declaraciones publicadas al día siguiente.

ejercer envíos rutinarios masivos de correos<sup>141</sup> a través de la oficina de correos, debido al alto coste y, en algunos países, las ineficiencias del sistema de correos. Los contribuyentes que ya no declaran serían contactados por teléfono, sin embargo, se trata de mano de obra, y las re-llamadas a menudo son necesarias con el fin de hablar directamente con el contribuyente incumplidor. Debido a cuestiones de confidencialidad, los mensajes no se pueden dejar con otras personas. En el contexto de una OGC, las llamadas telefónicas son el método preferido ya que los contribuyentes asignados a la OGC deben estar cerca del 100 por ciento de cumplimiento, y el número de llamadas que se realizan es muy pequeña.

En un estudio realizado por el Inspector General del Tesoro para la Administración Tributaria de los EE.UU.<sup>142</sup>, se descubrió que la primera notificación que se envió a los contribuyentes resultó en 2,79 veces más cierres que todas las demás notificaciones combinadas. Esta primera convocatoria también recaudó 1,84 veces más dinero que el resto de avisos combinados y generó 2,02 veces más respuestas de los contribuyentes que todos los demás avisos juntos.

### *Enfoque del Proyecto para Contribuyentes que Dejaron de Declarar*

Un proyecto de contribuyentes que dejaron de declarar, es un componente separado dentro de una administración tributaria diseñada para aumentar el cumplimiento de los grandes contribuyentes. Al centrarse únicamente en los grandes contribuyentes, se evitará que el personal asignado sea abrumado por los altos números inmanejables de contribuyentes con obligaciones tributarias bajas. Este proyecto se refiere únicamente a la obtención de las declaraciones de impuestos de contribuyentes que dejaron de declarar.

El proyecto se centró inicialmente en los impuestos que son de fondos fiduciarios (IVA y Retención en la fuente) y se recaudaron en nombre del gobierno por los grandes contribuyentes. Después de hacer frente a estos impuestos y comenzar a estar satisfecho sobre cómo los sistemas y procedimientos funcionan, el alcance del proyecto especial debería ampliarse para incluir a los otros impuestos.

Implementar el proyecto sobre contribuyentes que dejan de declarar es una tarea importante. Será uno de los elementos más visibles de la administración tributaria, pero, a diferencia de otras funciones de la administración tributaria, como el cumplimiento de la recaudación o auditoría, no debe ser social y políticamente sensible, ya que sólo se refiere a la obtención de una declaración de impuestos y su respectivo pago.

### *Proceso Sobre Contribuyentes que Dejaron de Declarar - Un Resumen*

Este es un resumen general de las medidas adoptadas cuando un contribuyente no presenta su declaración. La descripción de la forma en que el equipo de trabajo funciona en casos de contribuyentes que dejaron de declarar esto es sólo indicativo y podría variar significativamente dependiendo de la capacidad del sistema tributario computarizado, el tiempo de procesamiento de datos sobre el usuario,

<sup>141</sup> En los Estados Unidos por ejemplo, aproximadamente el 20 por ciento de todos los contribuyentes cambian de dirección durante el año, por lo que, los avisos por correo tienen un alto porcentaje de no entrega.

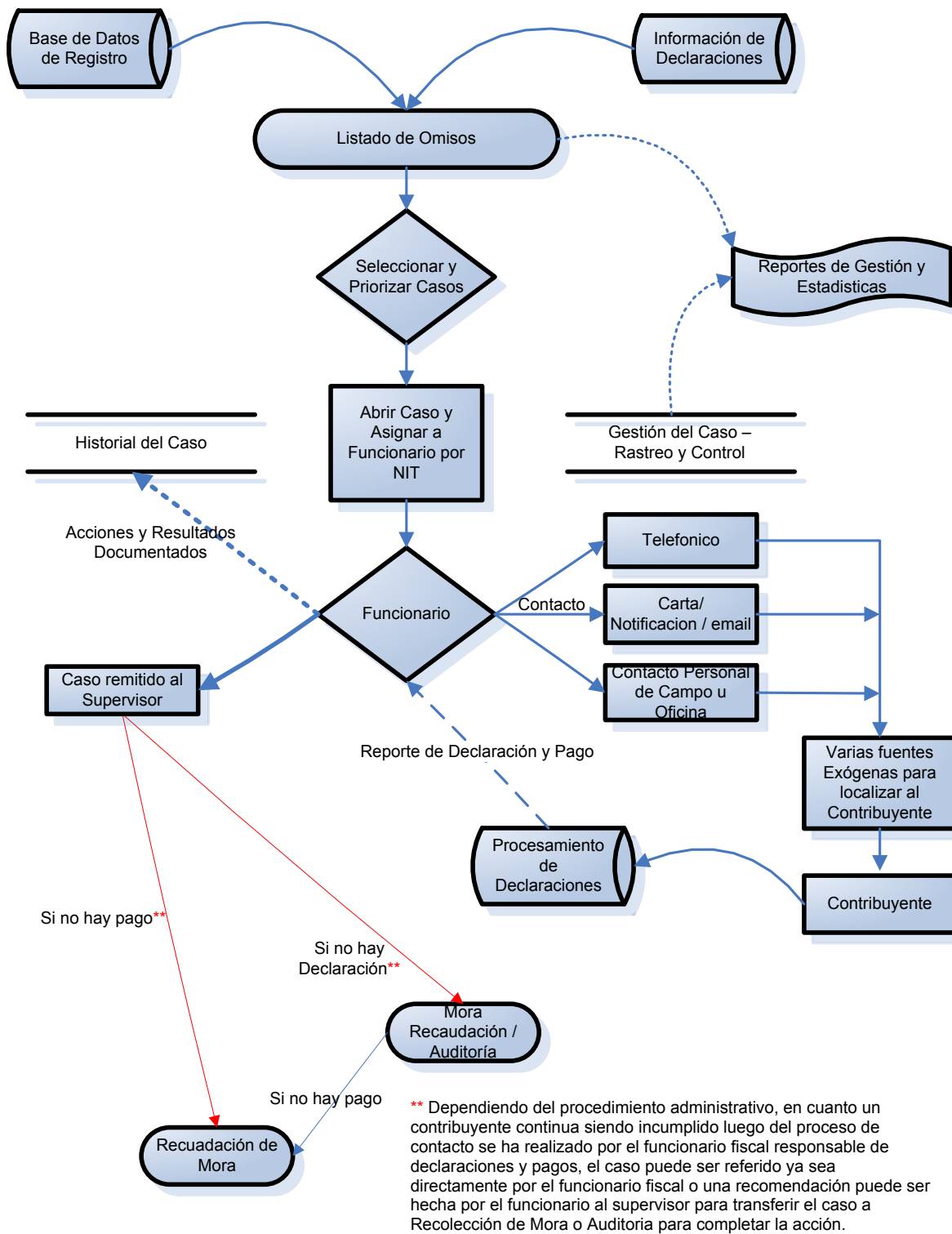
<sup>142</sup> Treasury Inspector General for Tax Administration (2011), p. 2.

la infraestructura del país (como las telecomunicaciones), y la estructura organizativa de la administración tributaria. El flujo de trabajo se ilustra en el diagrama de flujo a continuación.<sup>143</sup>

---

<sup>143</sup> Fuente: Trabajo previo de autor.

Figura 7.7. Flujo de procesos para declarantes omisos





Los procedimientos descritos a continuación son directrices y no están destinados a ser una lista de pasos secuenciales que un oficial debe seguir. El supervisor del equipo tendrá que determinar cuándo es eficaz y apropiado utilizar las diferentes medidas y acciones. El siguiente es un resumen de los procedimientos y pasos posibles:

### **Paso 1. Lista que genera declarantes-omisos**

El supervisor del equipo debe usar el sistema computarizado para imprimir una lista de declarantes que han dejado de declarar impuestos. En algunos sistemas esto ya es un informe predefinido que puede ejecutarse en cualquier momento. En otros países el sistema informático puede tener limitaciones y puede que sea necesario trabajar con la sección TI (Tecnologías de la Información) para ejecutar un informe personalizado. La lista de los que dejaron de declarar impuestos debe producirse aproximadamente 7 a 10 días después de la fecha de vencimiento debido al IVA / Retención en la fuente.

Al inicio del proyecto, el número de declarantes-detenidos puede ser grande. Utilizando el caso ya citado de los grandes contribuyentes en Bangladesh menos del 40 por ciento cumplían completamente. La lista debe ser clasificada o priorizada. Mientras más largo sea el periodo de tiempo que ha transcurrido para que se presente una declaración de impuestos, menor será la probabilidad de que las acciones de casos de lo que dejaron de declarar impuestos se resuelva rápidamente. Por ejemplo un gran contribuyente que dejó de presentar todas las declaraciones de IVA y Retención en la fuente (Pay as you earn - PAYE por sus siglas en inglés) del semestre anterior puede estar en dificultades financieras e incluso podría estar en quiebra. Alternativamente el miembro responsable de la rentabilidad pudo haber dejado el negocio y el nuevo reemplazo no puede mantener los registros requeridos o incluso no ser consciente de la obligación de presentar declaraciones.

### **Paso 2. El Supervisor de equipo considera el envío de una carta automática de "recordatorio al declarante que dejó de pagar impuestos"**

El supervisor puede decidir que una carta recordatorio se enviará a cada contribuyente que haya dejado presentar una declaración. El contribuyente puede simplemente haber olvidado presentar la declaración por tanto la carta puede servir como recordatorio oportuno para presentar su declaración.

### **Paso 3. El supervisor crea y asigna los casos de los que dejaron de pagar impuestos a los miembros del equipo**

El supervisor abrirá un caso y lo asignará a un oficial de impuestos. En algunos sistemas computarizados los casos pueden ser asignados en el sistema informático a los empleados y también realiza un seguimiento en el sistema por el supervisor. El sistema también puede tener un "registro de casos" (diario), donde las acciones serán registradas por el agente fiscal en orden cronológico. El caso en el que se registran las acciones de la administración fiscal y las respuestas de los contribuyentes también se introducen puede ser un documento importante si el caso debe ir a juicio. En otros países pueden no tener un sistema informático sofisticado. En esta situación se hace necesario el uso de los

procedimientos manuales que estaban en uso antes de la computarización. En caso de registros manuales que documentan la acción tomada para el registro de contribuyentes, este se debe mantener. Del mismo modo el control manual debe ser mantenido por el supervisor.

#### **Paso 4. Completar el perfil de contribuyente**

Los sistemas manuales de archivos de contribuyentes son a menudo poco fiables, fuera de fecha e incompletos. Por esta razón se debe crear un formulario de perfil de contribuyentes estandarizada. Debería ser completado cuándo se contacta por primera vez al contribuyente, la información debe ser revisada con él para garantizar su exactitud. Este es el momento oportuno para captar información detallada de contacto tal como números de fax, direcciones de correo electrónico y números de teléfono celular ya que se pueden usar si es difícil llegar al contribuyente por teléfono o si el gobierno iniciará un proyecto para contactar de forma rutinaria a los contribuyentes que no cumplen.

La revisión de información también es importante en caso de procedimientos judiciales o casos de fraude. Cuando el contribuyente es una sociedad, los miembros de la sociedad deben ser revisados con el contribuyente y asegurarse de que no ha habido cambios. Si se incorpora, el contribuyente debe dar una copia del registro de la sociedad para que esté disponible en el archivo. Si no se puede localizar se debería solicitar una copia a los contribuyentes.

#### **Paso 5. Examinar la historia anterior del no-declarante**

El miembro del equipo debe verificar si el contribuyente tiene un historial del no-declarante. En este punto, hay dos resultados posibles:

- Se determina si las solicitudes de declaración de impuestos de los contribuyentes estén al día. Un miembro del equipo hará las entradas correspondientes en el caso de registro y la regresara al supervisor, o
- Se determinara que hay un problema con la información de los contribuyentes en el archivo o hay un problema con las declaraciones de impuestos.
  - Si están en el sistema informático o la contabilidad adecuada pero no existe una copia impresa en el archivo fiscal el contribuyente debe pedir que se le proporcione una copia de la declaración;
  - Cuando una declaración está en el archivo y no en el sistema informático o el libro de contabilidad apropiada, esto será referido al supervisor para solicitar la corrección a través de la sección de introducción de datos; y
  - Cuando no hay ningún registro de una declaración se pedirá al contribuyente que presente una copia (con el pago).

#### **Paso 6. Contacte al contribuyente por teléfono**

El contribuyente es contactado por teléfono para averiguar por qué la(s) declaración(es) no ha sido presentada.

- Si el contribuyente indica que la declaración ha sido presentada, entonces pide al contribuyente que presente la prueba de que la declaración ha sido presentada;
- Si la declaración no ha sido presentada el contribuyente debe ser informado de las multas e intereses que acumulara hasta que se reciba su declaración;
- Si el contribuyente indica que no hay operaciones imponibles en el caso del IVA, o que no tiene empleados para retener impuestos, entonces hay que explicar al contribuyente que debe presentar una declaración "nula" de inmediato;
- Si el contribuyente necesita ayuda entonces deberá nombrarse una persona de la sección de servicios al contribuyente para que lo visite. En algunos países esto puede ser responsabilidad de otra sección, cualquier funcionario de auditoría puede explicar la presentación adecuada de la declaración y asistir al contribuyente.

Esta primera llamada es muy importante ya que proporciona la oportunidad de revisar y actualizar si es necesaria la información de contacto y proporcionara a los contribuyentes una impresión positiva de la administración fiscal. Todo esfuerzo debe ser hecho durante esta llamada telefónica para asegurar un acuerdo de parte del contribuyente de que la declaración(es) faltante(s) será presentada a la administración tributaria dentro de una semana.

Cuando se completa la llamada al contribuyente:

- Los detalles de la llamada deben ser introducidos por el miembro del equipo en el registro de contribuyentes, si la información de contacto ha cambiado también se debe cambiar en el sistema informático.
- El miembro del equipo ingresará la fecha de presentación de la declaración del contribuyente en "adelantando"<sup>144</sup> la agenda en el sistema informático para comprobar y determinar si el sujeto pasivo ha presentado su declaración. Si el sistema informático no tiene una función de "adelantar", entonces será necesario un sistema de agenda manual.
- Cuando el contribuyente ha indicado que requieren un formulario de declaración de impuestos que no está disponible para su descarga desde el sitio web de impuestos, un formulario debe ser enviado al contribuyente por correo electrónico o por fax . Esta acción también se registra en el registro de casos.<sup>145</sup>

### Paso 7. Recordatorio para el contribuyente

Aunque no siempre es un paso en el proceso de declarante-detenido, el contribuyente es contactado en la fecha "adelantada" como un recordatorio "gentil" de que ya se acordó una fecha para la presentación

---

<sup>144</sup> Un diario o calendario donde una acción se debe realiza por el agente tributario se introduce una fecha futura (hacia adelante).. En la mayoría de las situaciones este es un diario electrónico que recordará el agente tributario al inicio de la jornada laboral las acciones que previamente habían sido introducidas y que ahora se deben organizar en su trabajo diario.

<sup>145</sup> Una variedad de ejemplos de registro de casos se proporcionan en el capítulo 10. Los casos de personas que han dejado de declarar se reflejan en gran medida en la sección de registro de casos de recaudación dedicada a las acciones de registro adoptadas para ponerse en contacto con el contribuyente.

de declaración. Esto se haría cuando el funcionario tributario asignado al caso lleva a cabo una búsqueda rápida en el sistema informático y esta no muestra ningún cambio en la cuenta del contribuyente (una devolución o pago). Esta acción puede ser por correo electrónico, teléfono o mensaje de texto. Esta acción también se registra en el registro de contribuyentes.

### **Paso 8. Visite al contribuyente para asegurar la declaración**

Pocos días después de la fecha pactada para la presentación de retribución, el miembro del equipo comprobará los registros para garantizar que la(s) declaración(es) se han presentado. Cuando se hace esto, depende de los sistemas y procedimientos de la administración tributaria. Cuando el procedimiento consiste en reconocer en el sistema que una declaración se ha recibido el día de su presentación o si la declaración se aceptó electrónicamente e ingreso en la cuenta del contribuyente, entonces el miembro del equipo que la recibe debe revisar el sistema un día después de que el contribuyente se comprometió a presentar la declaración. En los sistemas tecnológicamente avanzados esta comprobación es automática y el "adelantarse" o será cancelado, o se anotará que la declaración ha sido recibida, y una nota se introducirá automáticamente.

Si el contacto telefónico no ha funcionado, el oficial puede considerar dos alternativas:

- Se repite la llamada telefónica pero con un "fuerte tono de" cumplimiento de declaración. Cuando se hace una llamada telefónica al contribuyente se confirma por correo electrónico. El correo electrónico se imprime y se conserva en el registro del contribuyentes, también se conserva una copia electrónica. En esta situación las razones de incumplimiento de fecha de entrega acordada se anotarán en el registro del contacto. Una nueva fecha de presentación será acordada con el contribuyente y en lo posible este nuevo acuerdo no debe extenderse más de 2 semanas. Es preferible una fecha anterior, si el contribuyente está de acuerdo.
- Visitar al contribuyente o hacer una cita para que el contribuyente asista a una reunión en la oficina tributaria con el objetivo de ayudar al contribuyente a preparar su declaración. Las siguientes son algunas pautas y consejos:
  - Puede que no haya recursos suficientes para visitar a cada uno de los contribuyentes, por lo tanto con la ayuda del supervisor es necesario dar prioridad a los contribuyentes que deben ser visitados
  - Los grandes contribuyentes que no han presentado deben ser visitados ya que esto podría tener una importante implicación en los ingresos. Es importante que la visita se lleve a cabo en coordinación con otras áreas de la administración fiscal para determinar si por ejemplo hay una visita para una fiscalización prevista, de modo que el contribuyente no reciba múltiples visitas.

#### **7.1.17. Percepciones Públicas y Cumplimiento**

La percepción del público del sistema fiscal depende de una serie de factores como el grado en que el público ve al gobierno como legítimo y si el público percibe que los fondos están siendo objeto de apropiación indebida por la corrupción, perdida, o mal dirigidas a proyectos que no abordan prioridades

o necesidades públicas. Si la gente en general apoya al gobierno y tienen una visión positiva del gasto de "su" contribución fiscal entonces es lógico pensar que son más propensos a cumplir con las leyes tributarias. Cuanto más el público percibe que los fondos están siendo objeto de apropiación indebida por la corrupción, mayor es la tasa de incumplimiento.<sup>146</sup> Es muy importante, como parte de la ecuación para la obtención de cumplimiento tributario, que un gobierno haga gastos prudentemente. Incluso cuando los fondos se gastan prudentemente, el gobierno necesita comunicar a la gente sobre los beneficios que están recibiendo al pagar impuestos. El gobierno debe aprovechar oportunidades como la apertura de una nueva escuela u hospital o la realización de obras viales para demostrar al público que los ingresos tributarios están apoyando inversiones esenciales y servicios públicos.

La percepción del público va a cambiar si el público tiene una mejor comprensión de porqué se imponen impuestos. Este conocimiento mejorará también el concepto de la legitimidad del régimen tributario. Posiblemente las administraciones fiscales y el gobierno deben considerar la adopción de una visión a largo plazo para lograr un cambio, por ejemplo la participación en cursos de educación financiera impartidos en las escuelas, colegios y universidades. Cuanto más entienda el público que el incumplimiento con el sistema fiscal tiene un costo y que el público en general debe asumir este costo, es más probable que la administración tributaria tenga éxito en el aumento de los niveles de cumplimiento. A largo plazo, la educación financiera puede modificar las actitudes y potencialmente contribuir a una nueva cultura tributaria que hace que sea socialmente inaceptable evadir impuestos.

### Cuadro 7.3. Lecciones de la investigación de la CRA sobre la participación de los ciudadanos más jóvenes<sup>147</sup>

La Agencia de Ingresos de Canadá (CRA por sus siglas en inglés) se interesó en los niveles de comprensión de los jóvenes acerca de la conciencia y las actitudes hacia los impuestos y para detectar las posibles lagunas de conocimiento en relación al tema. Además, la CRA quiso profundizar en los mensajes potencialmente claves que resuenan en este segmento de la población y los mejores vehículos para la transmisión de información tributaria a la misma. Este estudio se realizó con jóvenes de 16 a 22 años. Para satisfacer las objetivos de la investigación se llevaron a cabo un total doce grupos de enfoque.

Los hallazgos sugieren que la juventud tiene un mínimo de conciencia y comprensión de la terminología relacionada con el impuesto sobre la renta. Los jóvenes también expresaron un conocimiento limitado de los requisitos y procesos involucrados en la presentación de una declaración de impuestos. Los resultados destacan la importancia de informar y tranquilizar a los jóvenes. Más importante, los jóvenes necesitan ser conscientes de que potencialmente pueden obtener una devolución si se pagó un impuesto de más, ya que se considera que es el mayor motivador. Los padres, el Internet y el teléfono fueron considerados el medio más útil de acceso a la información gubernamental mientras que las presentaciones en la escuela y Publicidad Impresa fueron consideradas el medio más eficaz y sencillo para comunicar la información tributaria a la juventud.

<sup>146</sup> Ver: Odd-Helge Fjeldstad (2004), Trust in Public Finance: Citizen's Views on Taxation by Local Authorities in Tanzania, Project Brief LRG 12. El estudio apoya la hipótesis de que la tasa de contribución a los servicios se ve afectada por factores como la confianza de los ciudadanos en los demás y la confianza al gobierno. Los encuestados estuvieron de acuerdo (51 por ciento) que las personas deben negarse a pagar impuestos hasta que los servicios prestados por el gobierno mejoren. A paper by Cummings, Ronald G. Jorge Martinez-Vazquez, Michael McKee, and Benno Torgler (2005), "Efectos de la Moral Tributaria de Cumplimiento Fiscal: Experimental and Survey Evidence" encontró apoyo para la hipótesis de que el cumplimiento de los aumentos de impuestos con las percepciones individuales de que el sistema fiscal sea justo y que el gobierno está proporcionando bienes y servicios por el valor de los ingresos.

<sup>147</sup> OCDE (2010), p. 34.

## 7.2. Tendencias Comunes

Las administraciones tributarias están dedicando cada vez más recursos a la investigación del comportamiento, volviendo a examinar los enfoques probados para obtener cumplimiento mediante el uso de certificados de cumplimiento y aplicación de la tecnología, tales como la minería de datos que se utiliza para combatir el fraude en otras áreas del gobierno y la adaptación con éxito para detectar fraude en devolución de impuestos.

### 7.2.1. Configuración del Nivel de Sanciones

Existe un considerable cantidad de investigación sobre las sanciones por incumplimiento. Las teorías sobre el cumplimiento se pueden clasificar en tres grandes grupos: 1) los que se basan en las teorías económicas que hacen hincapié en los incentivos, 2) aquellas que se basan en las teorías de la psicología, y 3) las que tienen una base en la sociología. En términos generales, y más bien simplista, la teoría económica del incumplimiento tributario sostiene que cuando una persona racional pretende estar inconforme él/ella va a calcular el beneficio que se deriva con el costo marginal, además de la probabilidad (riesgo) de ser detectado. Por lo tanto la respuesta económica también resumida y simplista es que el objetivo de imponer una sanción es que la amenaza, ya sea financiera o de otro tipo, disuade el comportamiento de cumplimiento. Por desgracia las personas no son siempre racionales (en el contexto de la economía) y las otras teorías ponen un mayor énfasis en los factores psicológicos y sociológicos. Estas teorías incluyen el papel de las normas éticas, personales, morales y sociales, así como las consideraciones de justicia o equidad, como fuertes determinantes del comportamiento de los contribuyentes.

El estudio sobre el comportamiento de los contribuyentes es un campo relativamente nuevo. Sólo hay un cuerpo de investigación<sup>148</sup> que se extiende en las últimas tres décadas. Como tal las administraciones fiscales están aún en las primeras etapas de aprendizaje y aplicación de nuevos enfoques, existe la tendencia a utilizar el enfoque más tradicional y directo de las sanciones en la búsqueda de un mayor cumplimiento. Hasta ahora, con este cuerpo de investigaciones, no hay un enfoque concluyente para el diseño de medidas que garanticen que los contribuyentes cumplan. La mayoría de los estudios y trabajos concluyen que las personas son complejas y lo que pueden funcionar para un grupo de personas en una circunstancia no funciona para otros. Por lo tanto, es necesaria una combinación de enfoques.

Cuando se prevé una reforma tributaria, las cuestiones relativas al cumplimiento suelen ser citadas como una de las razones de la reforma. En algunas situaciones hay una presión considerable sobre el programa de reformas para mostrar resultados. Nuevas sanciones se precipitan en la ley como una respuesta política a la falta de cumplimiento o una situación específica que el electorado considera inaceptable. Por ejemplo el electorado puede estar indignado por un par de grandes casos de corrupción lo que lleva a una modificación apresurada para confiscar todas las propiedades adquiridas

---

<sup>148</sup> Oficina Australiana de Impuestos (nd), "Revisión de la literatura: measuring compliance effectiveness 2007", <http://www.ato.gov.au/corporate/content.aspx?menuid=39508&doc=/content/00105122.htm&page=1&H1>.

con el dinero de prácticas de corrupción. El problema es que con la prisa para redactar la disposición, los bienes que fueron comprados con dinero de fondos legítimos, se mezclan y no son contemplados. Inversionistas legítimos ven sus inversiones incautadas por que tuvieron la desgracia de recibir dinero de otro inversor que fue declarado culpable de fraude tributario. En este caso, la sanción fue anulada por los tribunales. En otras situaciones las sanciones podrían seguir las normas tradicionales de un grupo conservador que puede no estar al paso con las prácticas modernas. Por ejemplo al mirar la demografía del país donde un gran porcentaje de la población tiene menos de 25 años, mientras que aquellos que preparan la ley y las sanciones son mucho mayores y pueden tener valores diferentes. Uno de los métodos aceptables cuando se propongan nuevas sanciones es revisar las disposiciones de otras leyes en el país y también países vecinos para garantizar que el régimen de sanciones propuesto está sincronizado en gran medida con las normas de esas otras leyes. Si es radicalmente diferente entonces puede que no sea social o políticamente aceptable, y este podría no pasas la revisión judicial.

### 7.2.2. Certificados de Cumplimiento Fiscal

Otras sanciones civiles que se utilizan en algunos países es la suspensión temporal de licencias comerciales para operar o la suspensión de un contador u otro profesional para representar a sus clientes en materia tributaria. Esta prohibición podría extenderse para hacer negocios con el gobierno o la capacidad de importación de bienes por la aduana. Esta última sanción se utiliza generalmente en conjunción con un sistema de certificados de cumplimiento fiscal en que los importadores deben tener un certificado claro de la administración tributaria para desaduanar bienes. El certificado generalmente debe renovarse trimestralmente o al menos dos veces al año. Un certificado no se emitiría si hubiera una declaración de impuestos pendiente o deudas fiscales.

Hay desventajas en suspender una licencia para operar o importar. Es análogo al anterior sistema Británico de encarcelar deudores, donde las personas que no podían pagar eran encarceladas hasta que puedan pagar, pero estar encarcelado les impedía ganar dinero para pagar sus deudas. Mientras que la suspensión tiene la intención de ser un impedimento, puede tener el efecto no deseado y causar desempleo, dañando la economía y reduciendo aún más la capacidad de los contribuyentes para pagar la deuda fiscal original, mientras que los intereses y sanciones se acumulan.

### 7.2.3. Iniciativas para el Manejo de Devoluciones

Las administraciones tributarias han utilizado tradicionalmente la computarización para identificar el incumplimiento después de que una transacción se ha completado. En muchos países que tienen sistemas de ingresos menos sofisticados, se basan en el examen de datos históricos de reembolso para identificar los casos de fraude para su investigación, después de que se han pagado los reembolsos. En este escenario las administraciones fiscales están usando sus recursos escasos para perseguir los fraudes después de que han sido pagados. Estos son casos en que nunca debería haber habido un pago. Las administraciones fiscales deben utilizar las mismas bases de datos para construir modelos que predican y trabajan en tiempo real, para detectar el incumplimiento antes de la aprobación de dicha restitución y hacer el pago.

El fraude por supuesto no es exclusivo en los impuestos. Otras áreas del gobierno han reconocido que el fraude es cada vez más sofisticado y que se necesitan herramientas sofisticadas para descubrirlo.

*"A medida que los esquemas de fraude se vuelven más sofisticados y migratorios, el acceso a datos en tiempo real y el uso de análisis de datos avanzados para controlar los reclamos y las características del proveedor, son de vital importancia."*

Daniel R. Levinson, Inspector General, Oficina del Inspector General del Departamento de Salud y Servicios Humanos de los EE.UU.<sup>149</sup>

Los avances en las técnicas de búsqueda de datos presentan posibilidades de detectar rápidamente reembolsos excepcionales que deben ser candidatos a una mayor investigación. La búsqueda de datos para detectar anomalías es diferente que los métodos de modelado. El modelado se basa en reglas donde se examinan los fraudes conocidos para determinar un conjunto de reglas que se quedan almacenadas y los patrones de varios reembolsos se comparan con estas reglas para detectar similitudes. Modelos de detección de anomalías almacenan información sobre lo que se ve como un comportamiento normal lo que permite identificar las desviaciones incluso si no se ajustan a ningún patrón conocido bajo el método de modelado.

Otro ejemplo del uso de datos en tiempo real es el uso de sofisticados algoritmos para predecir un resultado, que se utiliza con mucho éxito por los inversores del mercado de comercio de alta frecuencia. Un concepto similar se puede aplicar a la identificación de reembolsos que son sospechosos.

#### 7.2.4. Automatización del Contacto con el Contribuyente

La tecnología ofrece opciones de bajo costo para automatizar completamente el proceso de contacto con el contribuyente, por ejemplo el envío de mensajes de texto y correos electrónicos directamente a los contribuyentes no cumplidores. El contacto inicial a través de mensajes de texto y/o correo electrónico es breve y cortés pero también da un plazo para cuando se espera la presentación. Este plazo sería alrededor de 5 días laborables. Los contribuyentes que no estén incluidos en la oficina de grandes contribuyentes (OGC), pero que tienen alto riesgo o altos rendimientos de ingresos, se los contacta después de un tiempo de espera adecuado para permitir que vuelva a ser publicado en el sistema informático (aproximadamente 2 semanas). Si la declaración en mora no se ha materializado entonces el caso escala al funcionario tributario asignado a iniciar el contacto telefónico con el contribuyente. En el sistema automatizado, un registro (diario), donde se detallan fechas y acciones tomadas, es mantenido en el sistema informático. Cuando el oficial fiscal toma contacto con el contribuyente por teléfono, la fecha, hora, el nombre de quienes hablaron, lo que se pide al contribuyente y la respuesta de los contribuyentes se registran.<sup>150</sup>

Administraciones tributarias con capacidad tecnológica también están experimentando con soluciones de autoservicio basadas en la Web. Además de ser capaz de presentar una declaración en línea y hacer

<sup>149</sup> <http://www.hhs.gov/asl/testify/2009/06/t20090625a.html>.

<sup>150</sup> Cuando se implementa un sistema automático, similar a un registro de mantenimiento en el sistema informático, es importante que los temas jurídicos relativos a la admisibilidad del registro en el tribunal estén dirigidos en caso de que el contribuyente sea procesado.



pagos de sus cuentas fiscales, los contribuyentes también pueden ver las transacciones de su cuenta tributaria, balance, declaraciones de impuestos anteriores y su información de registro.

### 7.3. Madurez de la Administración Tributaria

#### *Declaración y Pago: Nivel de Madurez 1*

Palabra clave: "Fuera de foco"

- Los formularios utilizan plantillas que varían según el tipo de impuesto y contienen información suficiente para determinar la obligación. Las declaraciones se registran manualmente en libros y archivos, no son analizados de otro modo (excepto cuando sea necesario para otras funciones, tales como la auditoría). Sólo se utilizan declaraciones en papel. Los pagos se realizarán únicamente en las oficinas tributarias. Los reembolsos se retrasan y requieren asignaciones presupuestarias.
- No se captura electrónicamente información completa sobre la declaración de impuestos y no puede ser utilizada para el análisis.
- No hay verificación de declaración (excepto durante la auditoría).
- Presentación, pago y reembolso son disposiciones independientes para cada tipo de impuesto y no existe un estándar.
- Hay cuentas individuales de los contribuyentes para cada tipo de impuesto.
- Puede haber números de identificación tributaria (NIT) separados, emitidos por tipo de impuesto.
- Los datos electrónicos, si existen, no son fiables. No existen garantías de seguridad en archivo de papel ya que los empleados tributarios tienen acceso sin restricción a los archivos.
- No existe un programa para personas que han dejado de declarar impuestos
- Las pocas sanciones penales que existen en las leyes separadas, son imprecisas o incompletas (por ejemplo, sanciones, pero no intereses).

#### *Declaración y pago: Nivel de Madurez 2*

Palabra clave: "Agobiado por el proceso"

- Las devoluciones contienen información suficiente para determinar responsabilidad pero continúan usando plantillas que pueden variar según el tipo de impuesto. Las devoluciones están sujetas a una extensa revisión anual antes de que puedan ser aceptadas como archivo, se envía para la captura de datos y son archivadas. Sólo se utilizan declaraciones en papel. Se permiten pagos a través de bancos. Los reembolsos se retrasan y requieren asignaciones presupuestarias.
- Poca información es capturada electrónicamente (no la suficiente para determinar responsabilidades). La información no es capturada de forma práctica (es decir, antes de las verificaciones de cálculo, auditorías, etc.) y existen sistemas inadecuados para comprobar y asegurar la integridad de los datos.

- Declaración, pago y reembolso son disposiciones independientes para cada tipo de impuesto y no existe un estándar.
- Aunque se combinan los ingresos en un solo sistema de contabilidad, las cuentas de los contribuyentes siguen siendo separadas para cada tipo de impuesto, sin ninguna coordinación.
- Existen algunas medidas de seguridad para los archivos en papel, pero las medidas de protección electrónica de datos y la recuperación ante desastres son deficientes.
- No existe un programa para personas que han dejado de declarar impuestos.
- Hay una serie de disposiciones que establecen sanciones financieras para varios incumplimientos pero son insuficientes y se diferencian de acuerdo al impuesto.

### *Declaración y pago: Nivel de Madurez 3*

Palabra clave: "Guiado por procesos"

- Las declaraciones contienen información suficiente para determinar responsabilidad y se usa un modelo estándar. Se verifican las devoluciones, se capturan electrónicamente y se archivan. Se permite la declaración electrónica. Se permiten pagos a través de bancos. Los reembolsos no requieren asignaciones presupuestarias, pero todavía se demoran.
- La información capturada electrónicamente es suficiente para determinar responsabilidad tan pronto como sea práctica (es decir antes de la verificación de cálculo, auditorías, etc.).
- A pesar de la estandarización de la presentación de pago y reembolso, siguen siendo separados para cada tipo de impuesto.
- Aunque se combinan los ingresos en un solo sistema de contabilidad, las cuentas de los contribuyentes siguen siendo separadas para cada tipo de impuesto.
- Se garantiza la seguridad de los datos de los contribuyentes (electrónica e impresa).
- Las personas que han dejado de declarar impuestos son identificadas y perseguidas, pero de una manera circunstancial cuando otras prioridades existentes lo permiten.
- Hay una serie de disposiciones que establecen sanciones financieras coherentes establecidas en los niveles adecuados y que cubren todos los delitos.

### *Declaración y pago: Nivel de Madurez 4*

Palabra clave: "Guiado por un programa"

- Las declaraciones y pagos están estandarizados, expeditos, y, donde es posible, existe presentación y pago electrónico y es obligatorio para los grandes contribuyentes. Las declaraciones son capturadas electrónicamente, verificadas y archivadas. Los reembolsos son expeditos a través de la utilización de un proceso de evaluación de riesgos.
- La información es suficiente para determinar la responsabilidad y el análisis tributario de apoyo es capturado electrónicamente tan pronto sea posible.
- A los contribuyentes se les ofrece una vista consolidada de su cuenta tributaria, la combinación de todos los pagos y devoluciones en un único equilibrio con la capacidad de compensar reembolsos contra otras obligaciones tributarias.

- Se garantiza la seguridad de los datos de los contribuyentes (electrónica e impresa).
- Se identifica a las personas que han dejado de declarar impuestos y se los persigue sistemáticamente, de acuerdo a un programa bien definido para estas personas.
- Hay una serie de disposiciones que establecen sanciones consistentes para todos los tipos de incumplimientos (no presentación, no registro, presentación tardía, falta de pago, la morosidad, etc.). Estas se establecen en los niveles necesarios para promover un comportamiento compatible con los contribuyentes.

#### 7.4. América Latina y el Caribe

Ha habido progresos sustanciales realizados en las últimas décadas con respecto a la presentación y los sistemas de pago en Latinoamérica y el Caribe (LAC). Formularios estandarizados se complementan con la presentación y pago electrónico, se proporciona información a los contribuyentes para determinar la responsabilidad y ayudar a completar los formularios. En promedio las declaraciones de impuestos presentadas a través de Internet han crecido rápidamente, en algunos casos específicos, el internet es la forma más confiable y accesible para obtener formularios y declaraciones. En países como Argentina, Brasil, Chile, Colombia<sup>151</sup>, República Dominicana, Ecuador, México y Perú, la presentación electrónica es prácticamente la única forma de declaración.

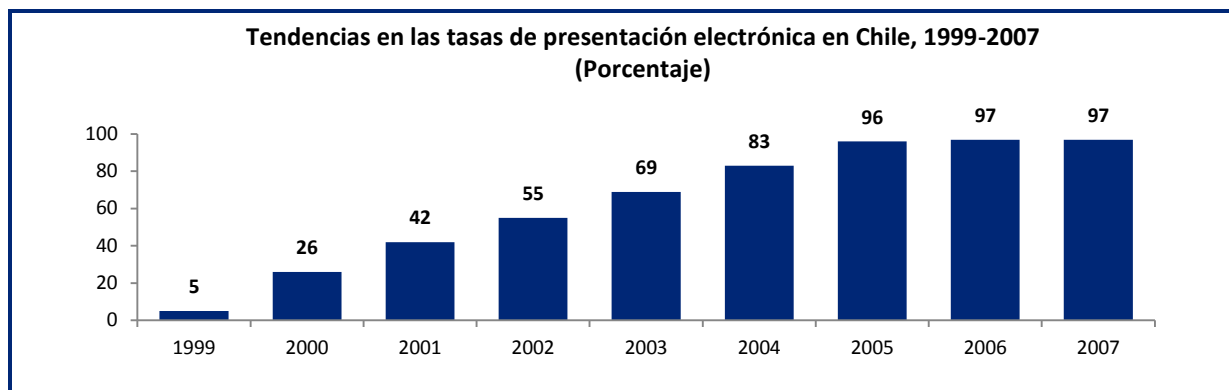
##### Cuadro 7.4. En Chile más del 97 por ciento de la presentación es electrónica<sup>152</sup>

El rápido crecimiento de la tecnología y servicios en Internet en todo el mundo en la última década ha tenido un enorme impacto en términos de las administraciones tributarias que prestan servicios de declaración electrónica a los contribuyentes, los países que tratan de lograr el 100 por ciento en declaración electrónica enfrentan varios obstáculos en el camino.

Dentro de ALC los dos países más importantes en porcentajes de declaración electrónica son Brasil y Chile. A finales de la década de 1990, impulsada por el auge tecnológico y el Internet Chile lanzo un esfuerzo para aumentar las tasas de presentación electrónica a través de inversiones a gran escala, en sistemas de fácil uso, la simplificación de las formas y las iniciativas innovadoras para superar los problemas de conectividad. Para el 2007 la nueva red pública y privada establecida para combatir la conectividad escasa y los costos, representaron casi la mitad de las nuevas declaraciones electrónicas. Un marketing agresivo, campañas de sensibilización junto con incentivos para presentar en línea, aumentaron significativamente la tasa de declaración electrónica en el país. La declaración electrónica fue también facilitada por la mejora del acceso a través de acuerdos con cafés Internet, para permitir que los contribuyentes declararan en línea sin costo alguno, unidades móviles con computadoras, agentes tributarios y operadores de capacitación.

<sup>151</sup> Colombia estableció la declaración electrónica obligatoria para el pago de impuestos mayores incluyendo el impuesto de sociedades y el impuesto sobre el valor agregado (International Finance Corporation (nd), p. 6).

<sup>152</sup> Dohrmann y otros., p. 14.



También se ha logrado un progreso en la detección y el tratamiento de morosidad. En el área de las personas que han dejado de declarar impuestos, la computarización ha permitido a las administraciones tributarias de la mayoría de los países de la región, mejorar el control de estas personas que han dejado de declarar.<sup>153</sup> En algunos países las administraciones tributarias están trabajando con la policía para luchar contra el fraude consolidado.<sup>154</sup>

Muchos países de LAC deben ser colocados en el tercer o cuarto nivel del modelo de madurez. Sin embargo muchos países de LAC siguen luchando con marcos legislativos engorrosos que dan como resultado requisitos de cumplimiento difíciles.<sup>155</sup> Varios países han dado pasos para superar este reto. En Brasil un plan simplificado tributario para micro empresas consolidó varios impuestos, redujo los costos de contribuyentes y dio lugar a un aumento en la afiliación a la autoridad tributaria.<sup>156</sup> Según el informe Doing Business del Banco Mundial, el 2012, México continuó reduciendo la carga administrativa de las empresas mediante la eliminación de algunos requisitos de registro para las empresas, incluida la obligación de presentar el valor anual agregado a declaraciones de impuestos y Colombia permite la declaración consolidada y el pago de impuestos sobre salarios.<sup>157</sup>

## 7.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices

A lo largo de la discusión de la declaración y pagos presentados en este capítulo, han surgido varios temas y puntos de referencia importantes que deberían servir como puntos clave. La siguiente lista, aunque no es exhaustiva, intenta resumir cinco puntos de referencia importantes y directrices para la declaración y pagos en el ámbito de la administración tributaria.

<sup>153</sup> Tanzi (2000), p. 35.

<sup>154</sup> Brasil ha tomado medidas importantes para dismantlar y dar a conocer el fraude. En Marzo de 2013 una investigación de nueve años dio como resultado 31 encarcelamientos y la congelación de los activos de 62 individuos y 195 empresas (Latin American Herald Tribune (2013), párr. 13)). En febrero de 2013 la Policía Federal de Brasil en el estado de Piauí emitió cinco órdenes para dismantlar una organización delictiva especializada en declaraciones individuales fraudulentas de impuestos para abusar de la obtención de reembolsos ilícitos. (Comunicación Social de la PF de Piauí (2013), parr. 1).

<sup>155</sup> En octubre de 2012 el Latin Business Chronicle después de analizar el índice de impuesto en Latinoamérica sobre la base de Banco Mundial, KPMG, y la Fundación del Patrimonio de datos, llamó a un número de países "pequeñas pesadillas" colocando en último lugar a Brasil (Latin Business Chronicle (2012)).

<sup>156</sup> Fajnzlybler y otros. (2011), p. 76.

<sup>157</sup> International Finance Corporation (n.d.), p. 5-7.

- **Asegurar que la legislación tributaria, la legislación subordinada, y la estructura penal sean sólidos instrumentos de política pública.** Esto se puede medir más o menos por la frecuencia de las enmiendas a las declaraciones y las disposiciones de pago de la ley. Enmiendas frecuentes pueden ser indicativo de problemas de cumplimiento, que pueden ser legales y/o administrativas en su naturaleza (por ejemplo, organización, procesos, procedimientos). Las estadísticas mensuales deben ser examinadas, así como los problemas legislativos a menudo serán identificados por los funcionarios tributarios durante esta discusión en general. Ambas sanciones e intereses deben ser automáticas, sin discreción sobre si se aplican, salvo en caso de dificultades donde la discreción administrativa podrá ser utilizada en la aplicación para reducir o suprimir las sanciones.
- **La autodeterminación es fundamental y sólo puede funcionar eficazmente si el contribuyente tiene información suficiente para determinar con precisión su obligación tributaria correcta.** Una guía rápida, es determinar cuándo se realizó la última reforma a una disposición que afecta a la presentación de una declaración o al pago de impuestos y para localizar la(s) publicación(es) que tienen que ver con estos cambios. La(s) publicación(es) deben ser modificada para reflejar un cambio en la legislación poco después de la modificación legal. La administración tributaria debe tener una página web con todas las formas y publicaciones actuales disponibles.
- **La declaración y pago de declaraciones deberían tener un mínimo, o preferentemente, ningún contacto con un funcionario tributario.** Lo ideal sería que los pagos se hagan a través del sistema financiero y las declaraciones presentadas electrónicamente.
- **No debe ser una unidad dedicada a la identificación y contacto con las personas que han dejado de declarar impuestos.** Esto puede ser delineado aún más por el tamaño del contribuyente con un grupo especial dedicado a los grandes contribuyentes, a pesar de que los grandes contribuyentes idealmente deben ser 100 por ciento compatibles en sus declaraciones y pagos.
- **Deben existir estadísticas mensuales de declaraciones y pagos.** Como mínimo se debe contactar a todos los grandes contribuyentes dentro de los 14 días cuando la declaración se convierte un vencida. Un informe anterior de cuentas por cobrar debe ser generado por el sistema cada mes, en los casos de mayor riesgo, se asignan los casos por acción. Un informe de gestión mensual debe ser producido por tipo de impuesto que diferencie entre los grandes contribuyentes y otros, describa el balance de apertura, la admisión de los casos, los casos resueltos, y el saldo final del periodo. El informe también debe tener un breve análisis no estadístico de los acontecimientos que afectan a su cumplimiento.

# Capítulo 8. Auditoría

*Colin Lethbridge*

El propósito de este capítulo es el de definir "auditoría" y discutir el importante papel que la auditoría tiene en la administración tributaria. La auditoría es una función fundamental de la administración tributaria y es esencial para ayudar a la administración tributaria a llevar a cabo la tarea de monitorear el cumplimiento tributario y por ende recaudar el total de la obligación tributaria que se adeuda al gobierno.

Las auditorías examinan las declaraciones de impuestos de los contribuyentes no sólo para comprobar la precisión de la declaración y los sistemas contables que producen tal obligación, pero también para evaluar la credibilidad de la obligación declarada o tasada. La anticipación del contribuyente de dichas acciones resulta en efectos preventivos y disuasorios. El efecto disuasorio es el grado en que las acciones de una auditoría llegan a descubrir y detener a los contribuyentes de continuar con declaraciones insuficientes o manipulaciones de sus obligaciones. El efecto preventivo es el grado en que las empresas deciden no evadir impuestos, ya que son conscientes de la actividad de la auditoría y temen ser detectados.

Un programa de auditoría eficaz generalmente resulta en el descubrimiento de declaraciones de obligaciones insuficientes, ya sea por omisión, error o engaño deliberado. Es obvio que el monto de ingresos adicionales recaudados no sólo depende del nivel de cumplimiento dentro del ambiente de contribuyentes, sino también en la eficacia de los Inspectores y la planificación e implementación del programa de auditoría. Una división de auditoría eficiente y eficaz asistirá al gobierno en su trabajo para incrementar el cumplimiento voluntario del contribuyente y facilitar la meta de la administración tributaria de obtener "el impuesto adecuado y oportuno".

Es importante recordar que el papel y la responsabilidad de la función de la auditoría es el control de los contribuyentes registrados. No se debe esperar que se encargue del control de contribuyentes omisos o de la economía informal, los cuales normalmente son la responsabilidad de otras divisiones de la administración tributaria, como son las de registro e investigaciones de fraude.

## 8.1. Prácticas Líderes

Las siguientes son prácticas líder conocidas, en cómo la función de auditoría funciona en términos de su marco legal, organización, gestión, personal, flujo de procesos y monitoreo de informes, etc.

### 8.1.1. Marco Legal

El marco legal que cubre las tareas de la administración tributaria se presenta en el Capítulo 3. A los efectos de la auditoría, es importante señalar que un marco legal rígido tiende a hacer la tarea de auditoría más difícil, ya que hace que sea más fácil para los contribuyentes el apelar la tasación y otros

poderes aludiendo al mal uso técnico de la ley, lo que puede resultar en largos retrasos en los procesos de apelación. La legislación primaria en relación con la realización de auditorías debe establecerse en términos generales de poderes de acceso a todos los libros y registros del contribuyente como también el poder de inspeccionar actividades operacionales del contribuyente. Los procedimientos detallados de una auditoría deben ser establecidos en los reglamentos de la administración tributaria, para permitir que la administración haga cambios a los procedimientos, sin enmiendas a la ley como resultado de cambios en las tendencias en la actividad comercial o prácticas contables.

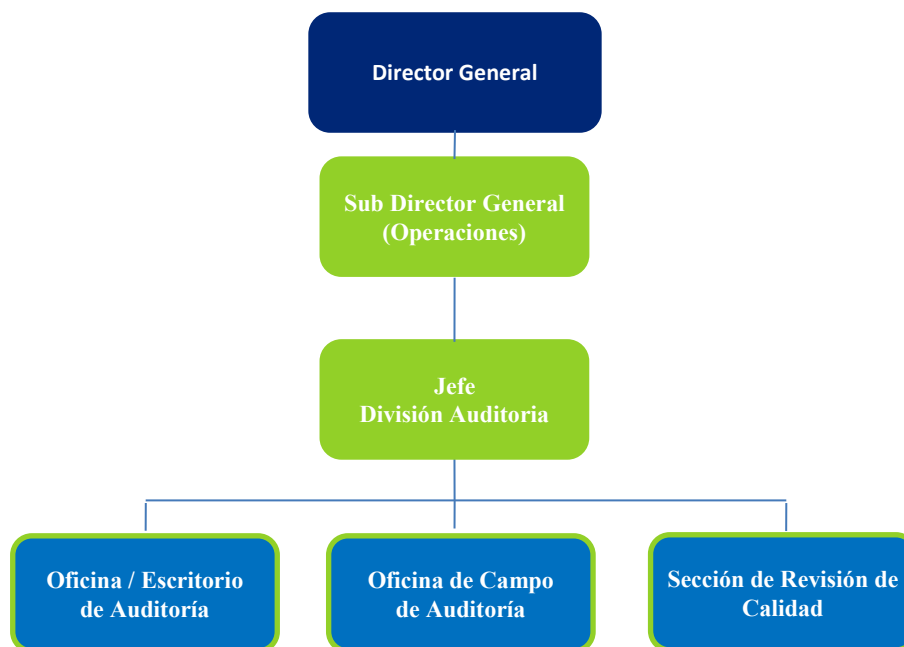
Además, las funciones y responsabilidades del Ministerio de Finanzas (MdF) y la administración tributaria deben estar claramente definidas y separadas. El MdF debe limitar su función a una que establece políticas fiscales y permitir que la administración tributaria administre e implemente dicha política. De lo contrario, la tarea de auditoría puede verse obstaculizada por las decisiones tomadas por el MdF las cuales no reconocen el efecto que tienen sobre el proceso de la auditoría. Sin embargo el MdF tendrá facultades para revisar la aplicación de las leyes para garantizar que estas políticas se están implementando de forma correcta.

### 8.1.2. Estructura y Gestión

Las administraciones tributarias modernas dividen las responsabilidades de la función de la auditoría entre la sede y el distrito/región. Las principales responsabilidades de la sede se relacionan con la política y la gestión, mientras que las oficinas de distrito/regionales son responsables de garantizar que las decisiones en relación a política se apliquen de forma coherente y que cualquier problema que surja durante la aplicación sean remitidos a la sede para su consideración y resolución central. Esta división de responsabilidades es también una medida de rendición de cuentas, ya que la política y tareas operativas no se llevan a cabo por el mismo personal. Otro beneficio de separar las dos funciones es que esto ayuda a combatir los conflictos de intereses y percepciones de corrupción por parte de los auditores, ya que evita la selección "estratégica" de contribuyentes (por ej., en función de su potencial para hacer pagos indirectos o como un medio para proteger a los contribuyentes corruptos de las auditorías). La selección independiente de un caso también ayudará a la administración tributaria en responder a las acusaciones de sesgo político en la selección de una auditoría, ya que la selección independiente de un caso será demostrable. Ambos factores contribuyen a la percepción del contribuyente sobre la imparcialidad del programa de auditoría.

#### *La Función de la Oficina Sede*

En la administración tributaria, como se describe en el Capítulo 4, las divisiones funcionales de la oficina sede, incluyendo la división de auditoría, establecen y revisan políticas, hacen proyecciones, desarrollan procesos y procedimientos para la gestión de las funciones en oficinas de distrito/regionales, monitorean el rendimiento y consideran nuevos conceptos.

Figura 8.1. Estructura organizativa de la función de auditoría en la sede<sup>158</sup>

En la función de auditoría, la sede monitorea la ley para asegurar que la autoridad y poderes de los auditores son transparentes, justos y equitativos. La sede debe asegurarse de que las leyes no impidan la realización de una auditoría, pero también asegurarse que las competencias de control de la auditoría no excedan los derechos del contribuyente. La sede toma decisiones políticas sobre cómo implementar la tarea de la auditoría, incluyendo pero no limitando al número y tipo de auditorías que se llevarán a cabo, las asignaciones de recursos a realizar, las técnicas de auditoría, criterios de riesgo, la capacitación del personal necesario, etc. La oficina sede desarrolla procesos y procedimientos que se utilizarán en las oficinas de distrito/regionales para llevar a cabo las diversas tareas relacionadas con las auditorías. La oficina sede también monitorea el rendimiento y lleva a cabo los controles de gestión para garantizar la aplicación adecuada de la ley(es) e instrucciones. Específicamente la sede:

- Desarrolla y continuamente actualiza todos los programas, políticas, directrices, procedimientos y manuales para las funciones de auditoría de distrito / campo;
- Diseña e implementa sistemas de análisis de riesgo de puntuación (preferentemente computarizado), categorías y normas para la selección de los casos para el examen basado en el riesgo;
- Desarrolla planes de trabajo de auditoría estratégicos y anuales consolidados y para todas las oficinas de distrito / campo;

<sup>158</sup> La estructura organizativa de la sede refleja la estructura organizativa de las oficinas de distrito / campo. A continuación se describen las responsabilidades específicas de cada sección. Por supuesto, el papel de las secciones en la sede es planificar, monitorear y evaluar, mientras que el papel de las secciones de la oficina del distrito / de campo es implementar.

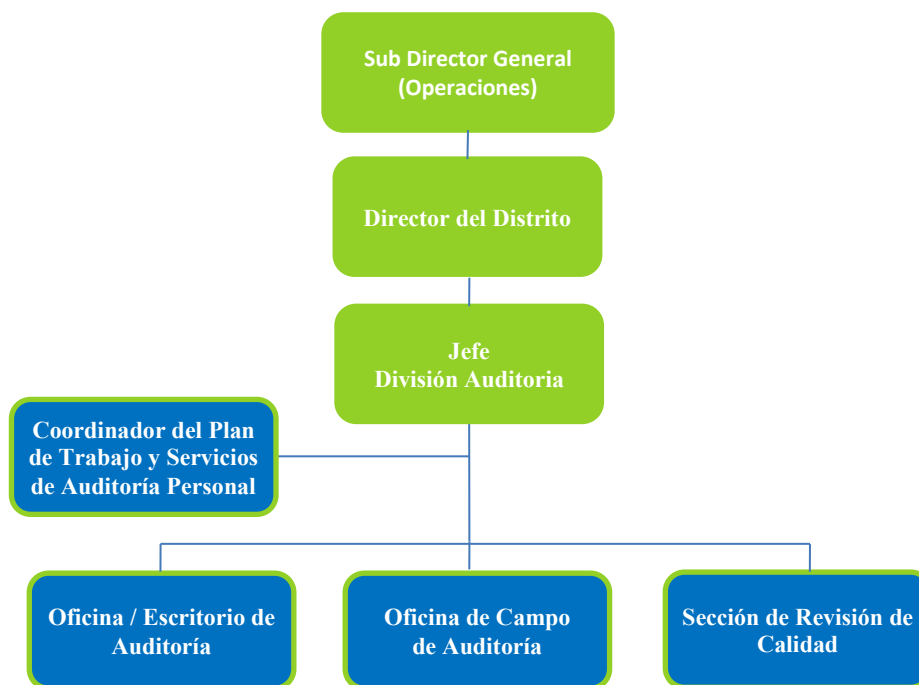


- Clasifica, selecciona y asigna los casos para el examen sobre la base de los planes de trabajo anuales;
- Asigna los recursos de auditoría a las oficinas de distrito / campo;
- Evalúa los programas de auditoría de las oficinas de distrito / campo a través de exámenes de los informes periódicos y visitas de campo in situ, incluidos los exámenes in situ de la calidad de las oficinas de distrito / campo de trabajo;
- Diseña los controles y programas para explicar con precisión todos los casos asignados y cerrados;
- Determina las necesidades de capacitación del personal de auditoría en todas las oficinas de distrito / campo; y
- Desarrollar normas de evaluación hacia los empleados para el desempeño del personal de auditoría.

### *La Función de Oficinas de Distrito/Regionales*

La oficina del distrito/regional es el punto principal de contacto entre la administración tributaria y la comunidad contribuyente. El gerente de auditoría en la oficina del distrito/regional asume las responsabilidades delegadas desde la división de auditoría sede, asegurando que todas las auditorías previstas se lleven a cabo en función a los procedimientos desarrollados por la oficina sede y que los auditores tengan la capacitación necesaria para llevar a cabo su trabajo. Se supone que el gerente de auditoría y los auditores cuentan con el apoyo del personal administrativo de la oficina del distrito/regional para funciones administrativas, tecnologías de la información (TI) y otras tareas. El gerente de auditoría supervisa el rendimiento de las auditorías, incluyendo la asignación de casos a auditores, la calidad de trabajo y el cumplimiento de las metas establecidas por la sede.

Figura 8.2. Estructura organizativa de la función de auditoría en las oficinas de distrito / campo



El papel principal del Jefe de la División de Auditoría y el personal de las oficinas de distrito / campo es ejecutar los planes de trabajo anual de auditoría desarrollado por la división de auditoría de la sede.

El Coordinador de Plan de Trabajo y el personal de servicios de auditoría son el punto de control centralizado de todo el trabajo que fluye dentro y fuera de la división de auditoría. Ayudan al Jefe de la División de Auditoría para coordinar con la sede para garantizar que sólo los casos más en la necesidad de la oficina / escritorio y una auditoría sobre el terreno son seleccionados, que el ámbito del plan de trabajo se lleva a cabo a lo largo de la oficina del distrito / campo para dar pleno cobertura geográfica a los esfuerzos de cumplimiento del orden, y entonces que se considere a las auditorías de todo tipo de impuestos. Ellos también hacen las asignaciones de casos durante todo el año con prontitud, a solicitud de la auditoría subunidades.

La oficina / escritorio de la Sección de Auditoría tiene personal asignado en grupos de 10 a 12, cada uno con un supervisor, que se encarga de riesgos de los ingresos menos técnicamente difícil o más bajo en ejercicio casos de auditoría. Se ponen en contacto los contribuyentes por correspondencia o por teléfono y programan auditorías documentales en el consultorio de temas previamente identificados como cuestionable y asesoran al contribuyente a llevar a la reunión de auditoría la documentación necesaria para justificar los ingresos, deducciones, créditos, u otros temas en cuestión. Al realizar las auditorías, el auditor de oficina / escritorio sigue los procedimientos que se describen a continuación.

Los auditores de la Sección de Auditoría de campo se asignan a grupos, por lo general de 10 a 12, cada una con un supervisor. Auditores de campo con experiencia llevan a cabo los exámenes a fondo de los libros y registros, y se deben dar amplia autoridad legal y administrativa para tomar cualquier y todas las

acciones permitidas por las leyes de código / impuestos fiscales para llevar a cabo todo el alcance de la auditoría hasta la conclusión del caso sin buscar la aprobación del supervisor. En la auditoría, el auditor de campo sigue los procedimientos que se describen a continuación.

La sección de Revisión de Calidad se compone de auditores experimentados seleccionados específicamente por su experiencia técnica. De manera continua, el personal selecciona muestras de casos terminados y en curso para determinar si los auditores están llevando a cabo sus auditorías en conformidad con las normas fiscales y las políticas y procedimientos establecidos por el funcionarios de la sede en los manuales y otros documentos. Además de comunicar las discrepancias descubiertas a los auditores específicos y sus respectivos supervisores, el personal emite periódicamente "alertas" para todo el personal de auditoría sobre cuestiones y discrepancias comunes observadas durante sus opiniones y proporciona una guía para las acciones correctivas.

### 8.1.3. Dotación de Personal para la Función de Auditoría

El despliegue y la organización del personal de auditoría se deben definir por la división de auditoría de la oficina sede; la experiencia internacional ha comprobado que existen varias estructuras de organización diferentes, debido a la madurez variable de la administración y la cultura de los contribuyentes que tratan de controlar. Las organizaciones con más madurez tendrán en cuenta elementos tales como el número de impuestos involucrados, el tipo de actividad de los contribuyentes, etc.; y así decidir sobre la mejor manera de organizar los recursos disponibles. Esta dotación de personal se extiende desde equipos de auditores especializados para los contribuyentes grandes o complicados; por ej. auditores con alto nivel de conocimiento en materia de precios de transferencia de empresas multinacionales<sup>159</sup>, y llega a incluir auditores generalistas individuales que operan en zonas remotas y lidian con todos los aspectos de la tributación para contribuyentes pequeños o medianos.

La dotación de personal de la función de auditoría siempre ha sido objeto de debate. Los elementos para la dotación del personal siempre se ven afectados por los acuerdos políticos sobre el presupuesto de la administración tributaria y la parte que le corresponde a la división de auditoría, las previsiones de ingresos perdidos debido a la falta o mal desempeño de los auditores, ahorros que se harán a través del presupuesto nacional, las necesidades y gastos de la administración tributaria en general, y el deseo de la función de auditoría para hacer tantas auditorías como sea posible.

La planificación de los recursos en una función de auditoría será una tarea continua desde el día en que se llevan a cabo las asignaciones presupuestarias hasta el siguiente ejercicio presupuestario. El plan anual de auditoría tomará en cuenta el número de auditores disponibles, el promedio de días para la realización de diversos tipos de auditoría más el número correspondiente de días de personal de apoyo necesario, subsidios para la capacitación, vacaciones anuales, enfermedad, etc. El plan será monitoreado para asegurar que los objetivos se están cumpliendo y ajustando adecuadamente a medida que se desarrollan los acontecimientos.

---

<sup>159</sup> Cuestiones de precios de transferencia se presentan en el Capítulo 3.

#### 8.1.4. Resumen del Proceso de Auditoría

A un nivel alto, la función de auditoría debe tener tres elementos descritos a continuación: 1) los contribuyentes son seleccionados para la auditoría durante la planificación; 2) las auditorías se llevan a cabo; y 3) la calidad de las auditorías se monitorea continuamente. Estos elementos se describen en detalle en las secciones subsiguientes. En primer lugar, sin embargo, dado que es imposible controlar a todos los contribuyentes, sobre todo en una y de la misma forma; un aspecto fundamental a considerar es que los dos primeros elementos de la función de la auditoría utilizan alguna forma de selección de casos.

Durante la planificación de auditorías, el análisis de riesgo para evaluar la credibilidad del contribuyente se ha convertido en una empresa altamente especializada para la mayoría de las administraciones tributarias y las acciones son cada vez más intensas mediante la comprobación de cumplimiento de los contribuyentes. Los sistemas de riesgo modernos se moverán de la mínima comprobación de completitud y exactitud, a comprobaciones que se aplican cientos de criterios, comparaciones o normas con el fin de determinar si los casos: (a) no requieren acción y deberían ser aceptados como conformes; (b) dejan un margen de imprecisión que requiera alguna revisión o acción de auditoría; o (c) no son creíbles y requieren acción. Dependiendo de la complejidad y la sofisticación del programa de análisis de riesgos, las tres clasificaciones anteriores se dividen muchas veces para identificar los casos que tienen más probabilidad de producir ingresos adicionales o los casos en los cuales el ingreso está en alto riesgo (ej., devolución del Impuesto al Valor Agregado). La administración tributaria utilizará esta información o calificación de riesgo para establecer categorías para la selección de casos. La división de auditoría en la sede establecerá las categorías de calificación con el fin de elaborar un plan anual de auditoría detallada, indicando el número de contribuyentes objetivo para cada tipo de auditoría.

Ya sea que solamente ciertas declaraciones sean seleccionadas para la auditoría, se prefiere siempre que diversos tipos de auditoría sean desarrollados por la división de auditoría. Las administraciones tributarias modernas han diseñado procedimientos para auditoría amplia vs. auditoría individual, auditoría documental vs. auditoría de campo, auditoría de monitoreo utilizada para comprobar el proceso de selección como también otras auditorías para así poder utilizar el personal de forma más eficaz.<sup>160</sup> En cualquiera de estos casos, durante la realización de la auditoría descrita a continuación, la administración tributaria tiene la flexibilidad de ampliar o reducir el alcance de las auditorías que considere necesarias, de acuerdo con los resultados y basado en la potencia del caso de la auditoría para producir resultados.

Las auditorías son una tarea compleja y, durante todo el proceso de auditoría, la función de auditoría debe tratar de tener un sistema implementado que permita a la sede y gerentes de las oficinas de distrito/regionales poder controlar y monitorear cada una de sus responsabilidades. El director de la división de auditoría tiene que ser capaz de ver el estado de todos los planes y metas anuales a nivel

---

<sup>160</sup> Las auditorías de escritorio y de campo se definen anteriormente. Una auditoría de "monitoreo" es una auditoría que se realiza no necesariamente porque el contribuyente debe ser auditado, sino para comprobar si la administración tributaria debe, en un futuro, auditar tipos de contribuyentes para auditoría aparte de los que han seleccionado. Selección de auditoría se describe en detalle a continuación.

nacional y local para poder corregir, ajustar o adoptar medidas específicas cuando los informes de flujo de proceso indiquen problemas nacionales o locales. Este mismo sistema debe entregar los informes correspondientes a cada gerente bajando por toda la cadena de gestión a fin de que les permita tomar medidas incluso antes de que la oficina sede haya identificado problemas.

### 8.1.5. Tipos de Auditoría

La división de auditoría en la oficina sede debe establecer la política para la clasificación de los tipos de auditoría y el plazo previsto del tiempo empleado en cada caso. La división de auditoría usará datos históricos y la experiencia de la administración para separar el riesgo relativo de los diferentes tamaños y clasificaciones de las entidades.

Los tipos de auditorías pueden variar desde comprobaciones sencillas a inspecciones a fondo en las instalaciones del contribuyente. Esto depende del riesgo calculado basado en el cumplimiento, la magnitud del volumen de negocio, resultados de inspecciones previas, el tiempo transcurrido desde la última auditoría, y la credibilidad de las declaraciones, etc. Muchas administraciones tributarias aprovechan la teoría del 80/20 la cual es muy utilizado (20 por ciento de los contribuyentes pagan el 80 por ciento de los impuestos recaudados) y excluyen el 20 por ciento más alto del volumen de negocio de los contribuyentes de cualquier plan o programa de selección de riesgo; los monitorean individualmente. Si bien esta política tiene muchas ventajas, no debe llevarse a cabo a costa de omitir contribuyentes de alto riesgo y volumen de negocio bajo.

La mayoría de las administraciones tributarias tendrán un procedimiento de clasificación para los tipos de auditoría que va desde una simple auditoría de un elemento identificado como de riesgo por el sistema de selección basado en el riesgo, a una auditoría completa de campo debido a la clasificación de alto riesgo de los contribuyentes. Entre estas auditorías habrá auditorías individuales, auditorías de reembolso, auditorías especiales y auditorías de seguimiento del sistema. Cada administración tributaria deberá identificar qué tipos de auditoría necesitan y cómo serán clasificadas, además del tiempo previsto que cada tipo de auditoría debe tomar. Una vez que se desarrolla la política de clasificación de auditoría, el trabajo sobre el plan de auditoría anual y los procedimientos de selección pueden progresar.

### 8.1.6. Plan Anual de Auditoría

Este plan anual establece el número total de casos objetivo de auditoría para el año. Toma en cuenta el número total de contribuyentes registrados frente a los recursos totales disponibles, y los tipos de auditoría que se consideran necesarios por la división de auditorías de la oficina sede. A medida que se desarrolla el plan, los objetivos serán únicamente numéricos y se utilizarán para la selección de casos después de que el programa de selección basado en riesgo se ha ejecutado. En esta etapa del ejercicio, la sede habrá decidido en los tiempos promedios que deben adoptarse para los distintos tipos de auditoría que se han elegido.<sup>161</sup> Si la oficina sede ha puesto en marcha medidas especiales y separadas

---

<sup>161</sup> Por ejemplo, mientras que un simple examen teórico puede tardar un par de días, una auditoría amplia de campo puede abarcar un promedio de varios meses.

para los contribuyentes con alto volumen de negocio, entonces los recursos para la implementación de estas medidas deben ser omitidos de los principales cálculos para el plan anual de auditoría.

El plan anual de auditoría incluye el aporte de diversas fuentes. La oficina sede provee los objetivos de auditoría para el año (por ej., el número de expedientes de auditoría, una previsión de los ingresos tasados, etc.). Otras fuentes pueden incluir:

- La experiencia previa y el conocimiento específico de auditores en cuanto al área (por ej., el conocimiento de los grandes contribuyentes o industrias específicas);
- El área de auditoría que indica una necesidad de cumplimiento;
- La clasificación recomendada y total de contribuyentes (tamaño, tipo de industria, otros);
- Tipo de negocio (industrial, comercial, profesional, construcción);
- Las razones de la recomendación (por ej., la fuente de preocupación de cumplimiento, tales como resultados anteriores y sustanciales de auditoría, los comentarios de los contribuyentes y/o representantes, la retroalimentación de charlas, etc.);
- Aplicación de la selección basada en el riesgo como se describe a continuación;
- Niveles de personal previstos en la función de auditoría y el tiempo disponible neto para el trabajo de auditoría directa;
- Los resultados del plan de auditoría del año(s) anterior(es); y
- Las estimaciones de ingresos potenciales (por retorno o por hora).

La división de auditoría en la oficina sede debe tener objetivos óptimos para los distintos tipos de auditoría y el monto de impuesto adicional descubierto en la elaboración del plan anual de auditoría, pero esto será ajustado en la consideración de recursos disponibles y las conversaciones con los directores de oficinas de distrito/regionales. Adecuando los recursos a los objetivos de auditoría es una tarea especializada y requiere de la cooperación de la sede y flujo de información ascendente de las oficinas de distrito/regionales respecto a sus estimaciones anuales de los recursos disponibles para la realización de los distintos tipos de auditoría. Cuando se hace esto, la sede y las oficinas de distrito/regionales tendrán sus objetivos para el año y estarán preparados para asignar los casos de auditoría en base a la selección de riesgo, cuando esta se ejecute.

#### 8.1.7. Sistema de Selección de Auditoría basado en el Riesgo

El objetivo general de la división de auditoría debe ser el de contar con un sistema que permita identificar las declaraciones más riesgosas o contribuyentes que no cumplen, para la auditoría y luego asignar estos, en orden prioritario de riesgo, a los recursos disponibles. Dado que es imposible controlar y comprobar cada contribuyente, la gestión de riesgos es un elemento importante de los programas de auditoría eficaces y eficientes. Las administraciones tributarias, en los que las leyes requieren declaraciones universales, probablemente auditaran un 10 por ciento o menos de la población contribuyente cada año. Las administraciones tributarias, en los que las leyes prescriben sólo a declarantes de "negocio", pueden auditar hasta un 30 por ciento de la población total de los contribuyentes cada año. Sin embargo, con la selección adecuada, la auditoría será de hasta el 90 por

ciento de los ingresos y proveerá para un número suficiente de auditorías para disuadir de manera efectiva el incumplimiento. Dicho esto, no es necesario gastar los escasos recursos en el examen rutinario de contribuyentes de bajo riesgo y que cumplen. El objetivo del programa de auditoría, incluyendo el proceso de selección de declaraciones, es la de asignar los recursos de examinación para las áreas que tienen el mayor potencial para generar ingresos adicionales. Las administraciones tributarias utilizan métodos que se centran en los contribuyentes de alto riesgo para seleccionar las declaraciones para auditorías. Este enfoque dirigido dará lugar a mayores ingresos procedentes de las actividades de auditoría, más que un enfoque no estructurado.

Para seleccionar los contribuyentes para la auditoría, las administraciones tributarias utilizan criterios – criterios de riesgo – que miden por lo menos esos elementos del cumplimiento de los contribuyentes que se pueden medir en las declaraciones de impuestos y en el comportamiento histórico de sus responsabilidades. Una serie de criterios de riesgo se utilizará para cada contribuyente y será combinado en un "algoritmo de calificación de riesgo" – un algoritmo para cuantificar y calcular el riesgo de cada contribuyente.<sup>162</sup> Los algoritmos de calificación sofisticados también pueden incluir criterios para hacer comparaciones con los promedios y las normas de la industria, tales como los márgenes de ganancia, incrementos y el índice de rentabilidad, adecuación de datos de terceros, etc. El objetivo principal del algoritmo de calificación de riesgo es la identificación de los contribuyentes con el riesgo más alto a ingresos y la mayor obligación adicional probable que se descubrirá con la auditoría.

El sistema de selección de auditoría basado en el riesgo no es posible sin la automatización si el riesgo se tiene que calcular para todos los contribuyentes. Dicho esto, muchas administraciones tributarias en desarrollo no cuentan con la información disponible – tanto la información electrónica de las declaraciones de impuestos como la información histórica relativa a auditorías exitosas – para hacer algo más que un análisis de riesgo muy simple. Un análisis de riesgos automatizado simple, sin embargo, sigue siendo mejor que un intento de auditar todas las declaraciones recibidas o manualmente identificar los contribuyentes de mayor riesgo. El número de criterios y el mecanismo de cuantificación utilizado puede ser aumentado y desarrollado con el tiempo.

La eficiencia de un sistema de selección automatizado basado en el riesgo depende en gran medida de la calidad y cantidad de los criterios de riesgos utilizados. Mientras más precisas son, mejor será evaluada la credibilidad del contribuyente por cada criterio y el sistema tendrá una función más eficaz en su conjunto. Por lo tanto, la selección de los criterios y su ajuste continuo a través de los años son de vital importancia. Así, como se describe a continuación, también es necesario que la sede tenga, como una condición previa para un sistema automatizado de selección de riesgos, monitoreo de auditoría y actividades de evaluación. Priorizar y calificar los criterios de manera individual puede que tenga efectos importantes en la calificación final de riesgos, y sólo el monitoreo y las pruebas constantes producirán buenos resultados. La ponderación excesiva o insuficiente en los criterios de calificación de riesgo individual puede resultar en los siguientes efectos, entre otros:

---

<sup>162</sup> Un ejemplo de lista de criterios y un simple algoritmo de calificación de riesgo se proporciona en el Apéndice 8.A.

- Los contribuyentes cumplidores pueden aparecer en el grupo de los contribuyentes de alto riesgo si tenían errores mecánicos en sus declaraciones de impuestos;
- No todos los contribuyentes que no declaran la totalidad de sus obligaciones tributarias aparecerán inmediatamente en el grupo de calificación de alto riesgo; y
- La falta de declaraciones presentadas podría causar que los contribuyentes que no cumplen, reciban calificaciones más bajas en el sistema.

El programa de selección se debe ejecutar (y la actualización del plan de auditoría) de forma regular durante el año fiscal y no sólo una vez. Esto asegura que se incluyan a contribuyentes que han declarado tarde, en la evaluación total de riesgos y que sean calificados adecuadamente. Esto también provee a las oficinas de distrito/regionales con una lista actualizada de los contribuyentes de alto riesgo, lo que garantiza una mejor asignación de las auditorías durante el año. Muchas administraciones tributarias de los países emergentes ejecutan el programa solamente una vez al año, poco después de la fecha límite de declaración, pero esto no es una buena política. No sólo falla en incluir a los que han declarado tarde, pero probablemente significa que la oficina de distrito/regional llevará a cabo una distribución completa de los auditores individuales durante todo el año. Esto no sólo detiene el flujo en lo que se refiere a la gestión de información, pero además es ineficiente, anima la "selección particular" de casos, y distorsiona la producción de informes de rendimiento precisos frente al plan de auditoría anual.

Con el uso de un sistema de selección de auditoría basado en el riesgo, los contribuyentes deben estar satisfechos de que están siendo auditados debido a un procedimiento que fue totalmente automatizado y que se rige por un proceso justo y automático para la selección de los casos sobre la base de criterios predeterminados que son probados contra todos los contribuyentes.

#### Cuadro 8.1 Sistema de Gestión de Selección de Casos en El Salvador

El sistema de gestión de la selección de casos en El Salvador introducido durante el periodo 2009-2010 por el proyecto USAID/Reforma de la Administración y la Política Tributaria, selecciona casos para auditoría automáticamente, basándose en el riesgo cuantificado de cada contribuyente y distribuye los casos de auditoría automáticamente en lugar de dejarlos a la discreción de los funcionarios tributarios. También permite el monitoreo de los avances a lo largo de casos de auditoría y normaliza eficazmente los procedimientos de auditoría y flujo de trabajo. La introducción de dicho sistema produjo un aumento del gravamen por auditoría a un 6 por ciento del ingreso nacional en 2010 a comparación a un 1,8 por ciento en 2009.<sup>163</sup>

#### 8.1.8. Conduciendo las Auditorías

La auditoría es una herramienta poderosa para ser utilizada por la administración tributaria para controlar el registro tributario y debe estar bien planificada, con auditores profesionales bien capacitados. Como se mencionó anteriormente, el tipo de auditoría será estipulado por la política establecida por la división de auditoría de la oficina sede, y los procedimientos que se llevarán a cabo durante la auditoría deben estar disponibles para todo el personal involucrado en la tarea de auditoría.

<sup>163</sup> Murdoch y otros. (2012), p. 9.



Las administraciones tributarias modernas tienen programas intensivos de capacitación y manuales de auditoría detallados para sus auditores, dándoles no sólo conocimientos y habilidades para las auditorías eficaces de "ingresos", pero también un entendimiento de las actividades del contribuyente. Bien puede haber manuales especiales desarrollados para las empresas o actividades que tienen dificultades o problemas particulares y necesitan métodos específicos de auditoría fuera de los principios generales que se describen a continuación.<sup>164</sup> En todos los casos, se entiende que la "auditoría de los ingresos" no es la misma que la "auditoría financiera", llevada a cabo por la profesión de contabilidad y que se tiene mucho cuidado para asegurar que los auditores vean más allá de los libros contables, registros y procesos operativos para así establecer credibilidad de los rendimientos y declaraciones. Los auditores fiscales buscan declaraciones insuficientes de impuestos causados por las omisiones deliberadas o la aplicación incorrecta de la ley, no es sólo los errores de contabilidad o aritmética.

En administraciones tributarias en desarrollo, esto no siempre es el caso. La contratación de inspectores es generalmente dirigida a los graduados con títulos en contabilidad o economía, y poca capacitación es impartida. Se pone más énfasis en la comprobación de la exactitud aritmética o en busca de errores contables técnicos que producen las multas o sanciones. Esto produce un efecto disuasorio menos eficaz, ya que el contribuyente considera al Inspector como nada más que un empleado que entiende poco de los procesos de negocio de la actividad.

El uso del sistema de selección basado en el riesgo debe ser utilizado por la división de auditoría en la oficina sede para la introducción de un proceso de gestión de casos moderno que colocará la responsabilidad en el nivel correcto y acabar con la aprobación de varios niveles burocráticos previo al comienzo y finalización de las auditorías. El sistema puede darles a los directores de cada nivel, los contribuyentes para ser auditados y especificar qué tipo de auditoría se debe utilizar. De esta manera, los directores que monitorean la función de auditoría se pueden concentrar en el rendimiento contra el plan en cada etapa y la calidad de los resultados. Con canales de información establecidos y las funciones de gestión y responsabilidades claramente definidas, junto con los directores que aceptan la rendición de cuentas, no debe haber razón para la aprobación de decisiones a varios niveles.

El manejo de cada tipo de auditoría debe llevarse a cabo mediante una serie de directrices, por lo general en la forma de un manual, desarrollado por la división de auditoría de la oficina sede. Los distintos tipos de auditoría consideradas necesarias por la administración tributaria van desde la auditoría integral en profundidad y auditoría individual, a la auditoría documental de escritorio menos detallada (cameral), auditoría específica, y auditoría de monitoreo de sistemas, pero todas tendrán áreas específicas identificados a comprobar, respaldada por la información de la evaluación de riesgo previo.

---

<sup>164</sup> En gran parte de esta sección nos centramos en la auditoría de los "negocios". Los pasos a seguir en la auditoría de las declaraciones de impuestos personales son similares. Además, en muchos países, un negocio tal como una empresa individual o una sociedad no son gravados en los ingresos, pero sus propietarios por otra parte son gravados sobre sus ingresos a través del impuesto sobre la renta personal.

Los métodos utilizados durante la auditoría se detallan y deben ser desarrollados por la división de auditoría de la oficina sede. La administración tributaria debe contar con procedimientos, manuales y directrices vigentes que establecen las mejores prácticas a seguir. Estos documentos pueden extenderse a cientos de páginas, pero para los efectos de este capítulo, las principales etapas necesarias para una auditoría completa se ilustran a continuación. Estas etapas representan las prácticas líderes internacionales que son aceptadas, y todas las administraciones tributarias deben tratar de tener todos sus auditores capacitados en y usando estas técnicas.

Aunque el mecanismo de la auditoría se establece a través de procedimientos, manuales, y directrices, la tarea de realizar la auditoría no debe ser mecanizado o rutinario. Los siguientes procedimientos proporcionan orientación sobre la mejor manera de abordar el análisis y la evaluación de las auditorías insuficientes a contribuyentes. Dicho esto, el juicio del auditor es primordial – no todas las fuentes de información serán fiables o precisas. Por su propia naturaleza, la auditoría consiste en el desarrollo continuo de la imagen mientras se realizan las consultas, se hacen observaciones y una revisión consistente de la información para enfocar al auditor en las áreas de problemas potenciales. Desarrollar un entendimiento del contribuyente y su industria ayudará al auditor a identificar dónde es más probable que existan áreas de riesgo tributario. Mientras mejor sea la valoración que el auditor tenga para el contribuyente y su industria, y por los factores externos e internos que afectan a los contribuyentes, más fácil será para el auditor evaluar si existe una distorsión significativa en la declaración de impuestos del contribuyente.

### *Etapa 1. Planificación Previa a la Visita*

Una vez que el caso ha sido asignado, el auditor debe recopilar toda la información disponible para tener antecedentes fiables del contribuyente. Los detalles del sistema de selección de riesgos habrán dado los resultados de las calificaciones de los criterios y la declaración del contribuyente proveerá información de perfil estándar. Cualquier información de terceros disponibles en el departamento también debe ser obtenida. El auditor analizará estos datos para decidir qué áreas necesitan una atención específica, cómo se realizará la auditoría y también cómo el auditor se asegurará de que la auditoría se lleve a cabo dentro del plazo fijado. A menos que existan indicios de que la advertencia de visita pudiera ser perjudicial para la disponibilidad de los libros y registros contables, el auditor o un equipo de apoyo deben comunicarse con el contribuyente, hacer una cita para la visita y enumerar los libros y registros contables que el Inspector tendrá que examinar.

El auditor también utiliza esta etapa para desarrollar un plan de trabajo de auditoría. Es poco probable que un plan de trabajo de auditoría amplio podría desarrollarse basado únicamente en el análisis previo al contacto, ya que hay muchas cosas que no se aclararán para el auditor hasta que él o ella tenga la oportunidad de observar las operaciones del contribuyente directamente. El auditor debe ejercer continuamente su juicio durante todo el proceso de auditoría para ampliar o reducir el alcance según sea necesario con la aprobación apropiada (incluso cambiando el tipo de auditoría de oficina a una de campo). Una consideración importante es que el auditor no está obligado por el alcance de la auditoría que se determina a esta (o cualquier otra) etapa de la auditoría. Dicho esto, los principios de auditoría basado en el riesgo requiere que el auditor tenga una idea clara de cómo la auditoría debe desarrollarse

a partir de los análisis previo al contacto, sobre la base de los posibles riesgos que se han identificado. Si es que indagaciones posteriores sugieren que la evaluación inicial de riesgos fue incorrecta o incompleta, se espera que el auditor revise el alcance de la auditoría para considerar cualquier información nueva.

### *Etapa 2. Entrevista con el Contribuyente o su Representante y la Inspección de las Instalaciones*

Este primer contacto con el contribuyente es muy importante y es fundamental que el auditor haga uso de la entrevista para establecer cómo se organiza el negocio y cómo se preparan los libros y registros. El auditor puede intuir que todos los datos ya están en el expediente del contribuyente, pero es esencial confirmar estos de nuevo y lograr que el contribuyente acepte que los datos están al corriente. Al lograr que el contribuyente disponga de todos los procesos pertinentes, los procedimientos normales serán revisados para que el auditor pueda identificar cualquier irregularidad. Las políticas de precios y márgenes de ganancia también se deben confirmar en esta etapa para su uso durante la conclusión de la auditoría. Del mismo modo, una inspección de las instalaciones permitirá al auditor confirmar que la actividad revelada por los libros y registros es consistente con la actividad física observada en la parte operativa de las instalaciones. Se discutirán el cumplimiento del contribuyente y las fallas en el cumplimiento de plazos.

### *Etapa 3. Comprobaciones Básicas de Libros y Registros*

Las comprobaciones básicas pondrán a prueba el sistema y la metodología que el contribuyente ha descrito para el cálculo de su obligación. Naturalmente, el tipo de impuesto tendrá varias medidas en los procedimientos de contabilidad para producir las obligaciones, pero inicialmente la comprobación debe llevarse a cabo para examinar una declaración para cada impuesto y rastrear algunos elementos de los hechos contables hasta la cantidad declarada final. Una vez que el sistema se ha probado o no, el inspector puede decidir cómo proceder. Siempre y cuando exista una pista de auditoría en los documentos primarios hasta la declaración final, la decisión sobre el número de declaraciones y cuál elemento del proceso debe ser examinado podrá ser tomada. Con la información obtenida de esta etapa, incluyendo el sistema de evaluación de riesgos y otros datos de la administración, se hará más claro en cuanto a si el procedimiento fundamental es en general razonable.

### *Etapa 4. Comprobaciones Suplementarias*

Esta etapa se utiliza para el seguimiento de todos los detalles preocupantes de las etapas previas. Si alguna inconsistencia es revelada por la información que se posee entonces las comprobaciones básicas, o grandes variaciones en lo que debería ser una actividad regular, tendrán que ser investigadas. Los registros auxiliares deben ser examinados para comprobar los principales registros contables y estos pueden incluir facturas de compra, facturas de ventas, registros de producción, registros de recorte, los créditos recibidos y teniendo en cuenta notas de entrega y notas de bienes recibidos. Esta lista no es exhaustiva y el auditor debe tomar decisiones en función de los hechos y circunstancias de la auditoría

actual. El análisis debe ser adecuado para que haya satisfacción de que las rutinas producen una precisión consistente para que los resultados en general tengan credibilidad.

Por lo general, es en esta etapa donde se decidirá si las medidas adoptadas hasta el momento llevan a considerar que la auditoría ha demostrado que, en balance de probabilidades, los registros contables del contribuyente producen declaraciones de obligaciones creíbles. Esto es importante, ya que si el Inspector está satisfecho con los registros de contabilidad y los registros de operaciones relativas a los mismos, la auditoría puede concluir y el estado del contribuyente se puede considerar actualizado. Se puede volver a auditar al contribuyente sólo si información nueva sale a la luz. Esta es una decisión crucial, ya que no sólo afectará el estado del contribuyente dentro del sistema de selección de riesgos, sino que contribuirá a la rentabilidad del plan de auditoría. Al no seguir hasta la etapa final, el tiempo asignado se reducirá y retornará al grupo de recursos.

### *Etapa 5. Comprobaciones de Credibilidad y de Fondo*

Cuando se llega a esta etapa, se debe a que el Inspector no está convencido de que el sistema de contabilidad descrita por el contribuyente en la entrevista y las comprobaciones aplicadas indican que la obligación declarada no es correcta. Siendo este el caso, se deben tomar medidas adicionales para demostrar que todo el impuesto adeudado se ha declarado.

En su forma más simple, las comprobaciones a fondo se pueden establecer mediante el uso de los registros básicos que se encuentran fuera del sistema contable reconocido y mencionado anteriormente, por ej., notas de entrega, registros de corte, registros de producción, etc., y comprobando de que todas las transacciones son capturadas por los registros primarios.

Las comprobaciones a fondo no se logran mediante la comparación de facturas y "libros de ventas", ya que esto sólo prueba la credibilidad del secretario al transcribir la información. El Inspector debe buscar otras formas de comprobar que todas las transacciones son contabilizadas y concentrarse en una comprobación total de los aspectos particulares. Por ejemplo, si el margen de beneficio aparece bajo o el índice de compra a ventas está bajo, el auditor debe investigar si todas las ventas se están registrando, si hay compras en efectivo o ventas de puerta de la fábrica donde no se registran los detalles. También es necesario entender las cuentas de los contribuyentes, para que los ajustes contables y de otros protocolos de contabilidad sean investigados.

Otro método para establecer la veracidad de las declaraciones, cuando la comprobación básica no ha sido suficiente, es la credibilidad o método indirecto. Esta es una técnica que utiliza cualquiera de los hechos conocidos o cantidades descubiertas durante la auditoría y prueba o extrapola los hechos en contra de los resultados declarados que producen la obligación tributaria. Los tipos de comprobación de credibilidad dependerán de la actividad, los registros contables, y la legislación vigente. Los tipos de comprobación de credibilidad incluyen tasa bruta de lucro, índice de partes/mano de obra, índice de comida/bebida, reconciliación de efectivo, monitoreo de prueba, compruebe de los componentes y ejercicio de sobreprecio. El estilo de vida y el patrimonio neto son ejercicios que también deben ser considerados.

Es esencial que los métodos indirectos de cálculo de una obligación tributaria tasada tenga la fuerza de ley y esté claramente escrito en la ley. Cuando los libros y registros del contribuyente no parecen creíbles o no se producen, el auditor debe ser capaz de demostrar que en el balance de probabilidades, con la información proporcionada por el contribuyente, la verdadera obligación debería haber sido diferente a la declarada.

No existe una lista exhaustiva de las comprobaciones a fondo y depende de la habilidad y experiencia del auditor para identificar las posibilidades que pueden existir para las comprobaciones previas insatisfactorias. El tipo de actividad y los hallazgos en el momento de la auditoría dictarán las comprobaciones a fondo que se tienen que realizar.

### *Informe de Auditoría*

Una vez que el auditor está satisfecho con el cumplimiento del contribuyente o que los errores descubiertos reflejan la verdadera obligación, la auditoría debe concluir con el informe escrito y los gravámenes emitidos donde sea necesario. El auditor elabora el informe de auditoría sin dilaciones indebidas mientras que todavía está familiarizado con el caso.

El informe de auditoría es un resumen de las conclusiones de la auditoría y es una parte importante del proceso de auditoría, ya que explica el fundamento jurídico y de procedimiento de todas las conclusiones alcanzadas que el auditor obtiene sobre la obligación del contribuyente. Si un contribuyente apela una evaluación, el informe de auditoría representa la evidencia clave en el que el organismo de recurso basará su conclusión. El informe de auditoría también es importante para ayudar a evaluar la eficacia del enfoque de auditoría y los criterios de selección basados en riesgo. Los resultados de las auditorías serán revisadas como parte de un ciclo continuo, de modo que el programa de auditoría se vuelve cada vez más eficaz con el tiempo. El auditor elabora un informe de auditoría de todas las auditorías, independiente de si se proponen tasaciones o no.

Para crear un informe de auditoría efectivo, el auditor emplea un proceso de documentación continua. El auditor redacta los procedimientos y conclusiones en el momento en que se producen a lo largo de la auditoría, incluyendo la etapa de pre-contacto y la auditoría en efecto. El auditor también prepara las notas o documentos de trabajo de tal manera que otro auditor, sin los antecedentes de esta auditoría en particular, pueda revisar estas notas o documentos de trabajo y tener conocimiento de los procedimientos que se han empleado y lo que representan los datos en varios documentos de trabajo.

Un informe de auditoría contiene un borrador por escrito de la auditoría que el auditor ha llevado a cabo, toda la información pertinente sobre la base (legal y de procedimiento) de las conclusiones del auditor en cuanto la obligación del contribuyente, y las medidas propuestas a ser tomadas debido a estas conclusiones.<sup>165</sup> Un informe de auditoría contiene detalles adecuados sobre lo siguiente:

- Información de la empresa contribuyente y la información general sobre sus actividades, incluyendo el sector de negocio o industria, y el ámbito empresarial;

<sup>165</sup> Una plantilla de ejemplo para el informe de auditoría se encuentra en el Apéndice 8.G.

- La información sobre la auditoría, incluyendo la fecha y hora, establecimientos auditados, las entrevistas con el contribuyente, si la notificación fue entregada al contribuyente, y si existe la cooperación con otras autoridades;
- Una descripción de la contabilidad del contribuyente y otros sistemas relacionados;
- Un listado de los registros contables auditados, registros tributarios, y otros materiales auditados, así como un indicador del periodo de tiempo con el que la auditoría tiene relación;
- Las medidas de tasación propuestas por el auditor sobre la base de la auditoría y una justificación por separado para cada medida, incluyendo la justificación de no proponer ninguna medida;
- El contenido de la legislación, los reglamentos, instrucciones, casos legales, y en la práctica de impuestos relacionados con la auditoría y el contenido de cualquier conclusión experta en la que la auditoría se basó al justificar medidas de tasación;
- Cálculo de la sanción y los intereses a pagar, si es el caso;
- Cualesquiera otros hechos, pruebas y justificaciones que eran de importancia material para determinar las obligaciones tributarias del contribuyente;
- Todas las cuestiones que pueden ser relevantes para futuras auditorías;
- Los nombres y las firmas de los auditores que llevaron a cabo la auditoría, y
- Copias de todos los detalles necesarios que proporcionan aclaraciones sobre los temas en cuestión deberían estar incluidos en el informe de auditoría como apéndices y numerados para que su relación con las cuestiones planteadas en el informe de auditoría se pueda encontrar sin dificultad.

El informe de auditoría y los cálculos de la tasación deben ser verificados por un auditor o director con el nivel apropiado de autoridad antes de la emisión y cierre final. Esta debe ser la única autorización requerida, pero las funciones de administración de línea y responsabilidades de todo el rendimiento y monitoreo de calidad servirán como un control adicional.

### *Cierre de Auditoría*

Después de las comprobaciones por parte de un auditor o director, el auditor introduce los resultados de la tasación propuesta (si las hubiera) en el sistema de Tecnologías de la Información (TI) de la administración tributaria<sup>166</sup>, envía una notificación al contribuyente de que hay una propuesta de tasación, y devuelve el expediente a los archivos.

El contribuyente o su representante por lo general se les otorga un tiempo (por ej., 30 días) para enviar una carta en la que él o ella no está de acuerdo con la notificación de tasación propuesta, indicando las razones en una forma clara y concisa.<sup>167</sup> Si el contribuyente responde con tal refutación, la declaración se analiza por el director y cualquier acción de recaudación que se haya iniciado se suspende. El director

---

<sup>166</sup> Esto debe dar lugar a una acción de recaudación.

<sup>167</sup> Normalmente, si el contribuyente tiene la razón, no se realiza jamás una tasación y por tanto la tasación de arriba es solo "propuesta". Una práctica relacionada e importante es que las tasaciones en efecto son entonces tomadas por un grupo centralizado de ciertos auditores en una "unidad central de tasación" que también examinará la auditoría y asegurará que múltiples tasaciones erróneas no son continuamente introducidas en el sistema.

prepara y envía una respuesta (por ej., dentro de 15 días) a esta apelación. Cuando el contribuyente no está de acuerdo con esta respuesta o cuando la administración tributaria no ha respondido dentro del plazo, se le debe permitir al contribuyente presentar una apelación.

### 8.1.9. Plan de Auditoría y Gestión de Casos

A medida que se llevan a cabo auditorías y se finalizan, los casos deben ser rastreados y monitoreados a nivel individual pero también con atención a la forma en la que cada caso contribuye a las metas nacionales. En este sentido, tanto la oficina sede y las oficinas de distrito/regionales tienen funciones y responsabilidades. La oficina sede debe garantizar que el sistema de selección de casos de auditoría está produciendo los mejores resultados y las oficinas de distrito/regionales deben implementar el plan anual de auditoría con los auditores realizando su trabajo de una manera oportuna y eficaz.

Es esencial que la división de auditoría tenga en marcha una serie clara de funciones y responsabilidades para cada aspecto del proceso de flujo de trabajo. Junto con esto, tiene que haber aceptación de la responsabilidad de gestión y personal en todos los niveles. En la práctica líder internacional, todo el personal involucrado en la administración y ejecución de la función de auditoría tiene una comprensión clara de sus funciones y responsabilidades y cómo encajan en la operación de la división. Dependiendo de su nivel, cada miembro del personal sabrá cómo deben monitorear su propio desempeño, cómo su desempeño será monitoreado por los demás y su nivel de responsabilidad de monitorear el desempeño de otros miembros del personal.

La división de auditoría de la oficina sede debe analizar regularmente todos los factores que contribuyen a la función de auditoría nacional. La sección responsable del plan anual de auditoría debe monitorear periódicamente los resultados de cada meta y tomar medidas cuando y donde no se cumplan. La sede también revisará los criterios y calificación que rigen la selección de los casos para la auditoría para garantizar que se están produciendo los resultados óptimos. La sección responsable de los procesos y procedimientos de auditoría debe monitorear si esos resultados son todavía adecuados y se están aplicando correctamente. Todas las secciones se someterán a revisión e inspección para confirmar que están realizando todas sus tareas y responsabilidades con un alto estándar.

Asimismo, las oficinas de distrito/regionales deben realizar un análisis periódico de su desempeño con respecto a la función de auditoría, tanto en términos de las contribuciones individuales y desde el punto de vista del rendimiento general contra las metas establecidas. A su vez, la cadena de autoridad como se describe a continuación, analizará y revisará los resultados para medir el rendimiento de la oficina, el equipo, y los niveles individuales y confirmará que el rendimiento en cada nivel se ajusta a estándares altos.

### 8.1.10. Monitoreo y Seguimiento

Idealmente, todo el proceso de auditoría, desde la planificación hasta su finalización debe ser monitoreado muy de cerca con informes periódicos. A menos que cada etapa del proceso de auditoría se gestione con eficacia y el progreso y los resultados sean informados con regularidad, las metas y

objetivos de la división de auditoría no podrán ser revisados y ajustados o actualizados según sea necesario.

La administración tributaria debe contar con un sistema de gestión de la información que producirá (semanal, mensual, etc., si es necesario) los informes que notificarán a los directores sobre el rendimiento y progreso dentro de sus responsabilidades. En la función de auditoría los informes deben incluir el número de auditorías realizadas, la cantidad de impuesto adicional descubierto, el tiempo empleado, el número de apelaciones contra las tasaciones, etc., por lo que tanto los directores de la sede como la oficina de distrito/regional pueden tomar medidas rápidamente cuando indicaciones o tendencias muestran signos de falta de progreso o desviación del plan.

Para determinar si se están cumpliendo los objetivos básicos de la auditoría, determinados criterios de medición se aplican a los resultados de la auditoría. Esos criterios de medición se pueden clasificar de la siguiente manera:

- Cantidad – La cantidad de las auditorías producidas es importante sobre todo porque es necesario una cantidad mínima de "cobertura de la auditoría" para obtener la aplicación efectiva de las leyes fiscales. La cobertura de la auditoría es el porcentaje de la población total de contribuyentes sujetos a la auditoría en un año determinado. Al rastrear el número de auditorías realizadas cada año, con los recursos disponibles, la administración tributaria puede determinar si se está cumpliendo con sus metas de alcance de auditoría. Sin embargo, la cantidad de auditorías no debe reemplazar las auditorías de alta calidad como el objetivo principal de la administración tributaria.
- Ingresos – El importe de los ingresos tasados es importante porque ayuda a enfocarse en los contribuyentes que han contribuido de manera insuficiente o han asignado mal el mayor monto de impuestos. Dado que el alcance de la auditoría es limitado, es crucial que los contribuyentes seleccionados para la auditoría sean responsables de los mayores montos de sub-reportes. Mediante la medición de los ingresos generados por las auditorías en un periodo de tiempo, la administración tributaria puede determinar si se está cumpliendo con sus objetivos de ingresos por auditorías.
- Calidad – Por lo general, la calidad puede ser determinada por el número y el tipo de comentarios de revisión generados por los supervisores y los procesos internos de revisión, el número y tipo de protestas recibidas, y el porcentaje de recuperación recaudada en las tasaciones de auditoría. Mediante la promoción de altos estándares de calidad, la administración tributaria puede asegurar que los recursos se utilicen de manera productiva, proveer educación al contribuyente, y mantener una alta tasa de recaudación.

Estos informes ponen en manifiesto los resultados y también explicarán las variaciones en el plan. Los resultados de la auditoría también se utilizan para medir la eficacia del proceso de selección de casos de auditoría y para proveer información al proceso de selección de auditoría de los años futuros.

Uno de los elementos claves del éxito del plan anual de auditoría es el tiempo empleado por los auditores en completar las auditorías incluidas en el plan de auditoría anual. Un sistema de informes de



tiempo debe proporcionar los detalles de todo el tiempo de la auditoría directa empleado por los auditores, así como el tiempo empleado en actividades indirectas. El monitoreo de estos plazos permite a la gestión de auditoría asegurar que los recursos se utilizan según lo planeado y de acuerdo con las metas y objetivos generales. El monitoreo de tiempo también proporciona la capacidad de reconocer y hacer los cambios necesarios para reorientar la actividad de auditoría para cumplir con los objetivos del plan.

#### 8.1.11. Revisión de Auditoría y Control de Calidad

Por lo general, las auditorías completadas deben pasar por una revisión de calidad de dos etapas, de la siguiente manera: (1) todos deben ser objeto de una revisión por el supervisor, y (2) una muestra debe ser seleccionada para una revisión estratégica. El propósito de ambas revisiones es evaluar si los auditores están siguiendo todas las directrices del manual de auditoría, técnicas y memorandos de política, resoluciones, reglamentos, estatutos y procedimientos. Sin embargo, la revisión estratégica también revisará la auditoría en su viabilidad. Esto significa que la revisión se lleva a cabo de manera similar a un contribuyente presentando una protesta y buscará fallas en la documentación, discrepancias, contradicciones, errores, o cualquier otro problema que pudiera poner en peligro la posición de la administración tributaria. También examinará si el resultado de la auditoría justifica el tiempo empleado por el auditor que llevó a cabo la auditoría. Por último, la revisión estratégica también se utiliza para determinar si la administración tributaria está siendo equitativa en su administración. A veces, las auditorías señalan la necesidad de normas adicionales, cambios en la política, o capacitación adicional.

##### *Revisión del Supervisor*

Durante el curso de la auditoría, los supervisores deben discutir con el auditor los procedimientos y métodos para llevar a cabo y documentar la auditoría y monitorear el progreso de cada auditor. Los auditores deben mantener a los supervisores informados acerca de sus auditorías, pero los auditores y supervisores son responsables de que las auditorías se lleven a cabo de manera correcta y eficiente.

El supervisor revisa y analiza todas las fases de la auditoría con el auditor en la medida en que el supervisor considere necesario para asegurar que el auditor ha seguido todas las pautas de manuales de auditoría, técnicas y memorandos de política, resoluciones, reglamentos, estatutos y procedimientos.

El supervisor debe tratar a todos los empleados de manera equitativa en el proceso de monitoreo por lo que cada auditor tiene la oportunidad de aprender de la retroalimentación. Al mismo tiempo, los supervisores deben esperar una mejor auditoría de los auditores que tienen más experiencia o que están en una clasificación más alta. Los supervisores deben determinar el equilibrio apropiado de monitoreo basado en las necesidades individuales del auditor. El supervisor también debe reconocer el potencial de capacitación que tiene el proceso de revisión y discutir con el auditor lo que podría haberse hecho de otra manera, en base a su experiencia.

Sin perjuicio de esta responsabilidad básica de gestión del supervisor, no es posible, dado el volumen de auditorías, comprobar y analizar en detalle cada auditoría con cada auditor. Aquí es donde la revisión estratégica entra en juego.

### *Revisión Estratégica*

Una muestra de expedientes (quizás hasta un 10 por ciento) son seleccionados para revisión de calidad de los expedientes de contribuyentes que han sido auditados durante el mes o el trimestre anterior. Aunque esta selección debe ser tan aleatoria como sea posible, es preferible que la lista incluya expedientes de todos los segmentos de los contribuyentes, incluyendo grandes, medianos y pequeños, y tal vez de diversas industrias y tipos de contribuyente. La revisión estratégica se lleva a cabo para determinar el impuesto sustancialmente correcto al menor costo posible y de una manera que promueva la confianza pública en la administración tributaria. A través del uso de normas de calidad, tal conducta se identifica y se define como una expectativa para todo el personal de auditoría de la administración tributaria. La revisión estratégica:

- Revisa cada expediente seleccionado, centrándose en los documentos de soporte para respaldar las conclusiones de los auditores;
- Asegura el cálculo preciso de impuestos y sanciones;
- Asegura la ejecución correcta de todos los requisitos de procedimiento;
- Asegura el involucramiento gerencial adecuado; y
- Garantiza que los derechos de los contribuyentes han sido protegidos.

El proceso recomendado a seguir en la realización de una revisión de la auditoría, incluyendo las normas y los atributos de una revisión de "calidad", así como la lista de verificación y el informe del revisor se encuentran en el Apéndice 8.F. El formulario correspondiente se proporciona en el Apéndice 8.H. Al término de la revisión, el revisor documenta sus conclusiones en el informe que a su vez proporciona retroalimentación a los auditores.

## **8.2. Tendencias Comunes**

A lo largo de este capítulo, las comparaciones entre las administraciones modernas y las que están en desarrollo se han hecho durante la descripción de los diversos elementos de la función de auditoría, y se han recopilado aquí junto con otras áreas donde por lo general todavía no existe un enfoque comúnmente aceptado.

### **8.2.1. Especialización**

En los últimos 10 a 15 años, las administraciones tributarias modernas han ampliado la formación de sus inspectores para que puedan utilizar las nuevas técnicas y software para aumentar el profesionalismo y la eficacia de la función de auditoría. Como la tarea de controlar el registro tributario se ha vuelto más compleja y difícil, las administraciones tributarias han tenido que garantizar que sus inspectores entiendan las normas internacionales de contabilidad, el trabajo y función de la profesión contable, y las

últimas tendencias en el fraude y la evasión fiscal. Estas han utilizado las oportunidades de capacitación internas y externas. Las instituciones nacionales de capacitación se han creado con la participación de tutores altamente calificados, y el personal ha sido enviado a universidades y otros organismos de formación especializada.

No ha habido un enfoque estándar al uso de auditores especialistas, principalmente debido al costo, la disponibilidad de candidatos adecuados, el tamaño del registro de contribuyentes, y la cultura de la administración tributaria. Los enfoques van desde la contratación de especialistas en el descubrimiento de fraudes directamente del gremio profesional, al desarrollo de cursos de capacitación interna.

Entremedio ha llegado una evolución gradual del conjunto de conocimientos dentro de la división de auditoría y de Inspectores individuales convirtiéndose en el "experto" reconocido dentro de un área particular. El concepto de equipo también se ha desarrollado debido al gran aumento de los sistemas contables informáticos personalizados. Dependiendo del tamaño del contribuyente, el equipo puede consistir de los auditores expertos de actividad, auditores específicos a lo tributario, expertos contables globales, y expertos en programas informáticos/forenses para completar una auditoría amplia. Cada uno de estos inspectores especializados debe ser utilizado en la función de su especialidad en la medida posible, pero también pueden tomar parte en las auditorías básicas. El experto en programas informáticos será capaz de verificar que el programa de contabilidad de hecho produce resultados exactos que llevan a corregir la declaración de obligación tributaria y no se desvía a cuentas externas. Él / ella también será capaz de utilizar el software de auditoría para probar y validar las comprobaciones solicitadas por los Inspectores. El experto contable global será capaz de ayudar a los inspectores en la interpretación de cuentas y los precios de transferencia cuando se registra un negocio multinacional. El experto en informática y el experto en contabilidad global se utilizarán en otras tareas departamentales cuando no sean necesitados en las auditorías.

El uso del especialista para las auditorías es tan diverso que la división de auditoría en desarrollo tendrá que capacitar y desarrollar auditores especializados cuando el presupuesto lo permita. El costo de la capacitación y la adquisición de software de auditoría es alto y cada administración debe decidir sobre las prioridades, pero basta decir que, el uso de programas de contabilidad más y más sofisticados pone el programa informático de auditoría en el tope de la lista de prioridades.

La práctica de contratar expertos también es un tema controvertido. Muchas administraciones tributarias modernas utilizan consultores para ayudar a mejorar muchos aspectos de las distintas divisiones, pero, cuando se trata de las auditorías, las opiniones están divididas. Muchos funcionarios argumentan que el uso de consultores para realizar auditorías de ingresos crea un conflicto de intereses para el consultor, que tal vez tenga que llevar a cabo técnicas de auditoría especiales diseñados por la administración tributaria, dándoles la información que podría ser de utilidad para sus clientes privados al tener contratos con ellos. Otros argumentan que todas las técnicas departamentales deben ser publicadas y, por lo tanto, no existe ningún conflicto.

### 8.2.2. Publicar Procedimientos y Técnicas de Auditoría

Ambas, las divisiones de auditoría moderna y emergente argumentan sobre la revelación de los procedimientos utilizados durante la auditoría. Mientras que algunas administraciones publican toda su política y métodos de auditoría, otros insisten en la discreción completa argumentando que publicar da demasiada información a los contribuyentes, lo que les permite evitar algunas obligaciones. Nuevamente, la cultura tributaria del país tiene que ser tomada en cuenta, pero, hoy en día, con una mayor transparencia en el gobierno, la tendencia es ser menos discreto. Los países han tenido que lidiar con las leyes de libertad de información y esto ha exigido transparencia por años, lo que ha resultado en la disponibilidad de lo que solía ser instrucciones y procedimientos internos para el público general a través de sitios web gubernamentales.

### 8.3. Madurez de la Administración Tributaria

Cuatro niveles de madurez del programa de auditoría de las administraciones tributarias se presentan a continuación para ayudar a los funcionarios interesados en hacer determinaciones sobre el nivel de madurez del programa y, como reglas de oro, hacer auto-evaluaciones sobre las fortalezas y debilidades.

#### *Auditoría: Nivel de Madurez 1*

Palabra clave: "Desenfocado"

- No existe una política de auditoría acerca de dónde, cuándo y cómo se llevan a cabo auditorías, o la forma de controlar el registro tributario, más que auditar todas las devoluciones/declaraciones recibidas.
- La dirección de la sede de la administración tributaria a las oficinas de distrito/regionales es confusa, contradictoria, y de corto plazo.
- La falta de un sistema de información de gestión reduce al mínimo el monitoreo del rendimiento a cualquier nivel.
- No existe una estrategia de auditoría o plan anual de auditoría.
- Los manuales de auditoría nunca son preparados y los auditores están siempre en un estado de confusión y sujetos a las interpretaciones hechas por los directores locales.
- La falta de procesos y procedimientos estandarizados y la ausencia de un manual de auditoría causa una mala calidad de auditoría y una gestión de casos caótica.
- El objetivo de la auditoría sigue establecido al 100 por ciento de todas las devoluciones/declaraciones presentadas, causando retrasos masivos.
- Ningún sistema de selección de análisis de riesgos está establecido. Más bien, las selecciones están más influidas por los resultados de recaudación de impuestos, frente a las estimaciones presupuestarias, generalmente ignorando declaraciones de impuestos y obligaciones estimadas.
- Los auditores son agresivos y se concentran en la identificación de delitos menores para la imposición de multas y sanciones, en lugar de la credibilidad de las devoluciones y declaraciones.

- No se hace uso de métodos indirectos durante las auditorías o para llegar a obligaciones tasadas.
- Las inconsistencias en la interpretación de la ley contribuye a muchas apelaciones y retrasos en la finalización de los casos.
- El reclutamiento de auditores, capacitación, y política de retención pasa por alto las necesidades reales y se centra en los graduados con títulos en economía y derecho, con poca formación interna especializada.

### *Auditoría: Nivel de Madurez 2*

Palabra clave: "Buscando mejorar"

- La responsabilidad administrativa funcional y la rendición de cuentas empiezan a ser considerados con una revisión del estado actual en comparación con la práctica internacional líder.
- Se reconoce que la política de auditoría de 100 por ciento de devolución/declaraciones se debe cambiar si la autodeterminación y el cumplimiento voluntario serán alentados. Se han propuesto diversas acciones para distintos tipos de auditoría, y se está considerando incluso un programa de selección de análisis de riesgos.
- Una estrategia de auditoría y los planes están preparados pero sin la propiedad de alta dirección y el compromiso con la aplicación es deficiente.
- Los directores preparan sus propios registros para tratar de tener un cierto nivel de control, pero poca información central está disponible.
- Una revisión de las normas escritas, instrucciones, procesos y procedimientos produce recomendaciones para que todos puedan ser actualizados y mejorados. En vista de los resultados, un manual de auditoría todavía no se considera necesario.
- Se alienta a los auditores a ser más útiles a los contribuyentes, pero al mismo tiempo a empezar a comprobar la credibilidad de las obligaciones declaradas, en busca de impuestos declarados insuficientes y no sólo delitos menores.
- Según la ley, la función de auditoría toma medidas ya sea para instar a la clarificación de las competencias de los métodos indirectos de tasación, o bien, si son claras, entonces de capacitar e instruir a los auditores en el uso de estas técnicas.

### *Auditoría: Nivel de Madurez 3*

Palabra clave: "Enfocado"

- Con las funciones y responsabilidades comprendidas, una estructura de gestión es creada con la delegación de poderes y niveles de autoridad establecidos para facilitar una aplicación más eficaz y eficiente de la modernización que se está llevando a cabo.
- Una política clara de auditoría está escrita, la cual identifica los distintos tipos de auditoría y proporciona orientación sobre cómo llevar a cabo cada tipo de auditoría. La política también

indica que la selección de auditoría debe estar dirigida a los casos en que hay un alto riesgo potencial de pérdida de ingresos.

- El reconocimiento de que los métodos de comunicación dentro de la función de auditoría no son suficientes para satisfacer las necesidades del personal lleva a una revisión completa y mejoras significativas.
- Se emprenden acciones para crear un sistema informático, basado en el riesgo de selección de auditoría sobre la base de las nuevas políticas. El sistema representa los tipos de auditoría indicados en la política, así como los pasos necesarios para llevar a cabo diferentes tipos de auditoría y los recursos disponibles.
- Una estrategia de auditoría está siendo escrita usando la nueva política y la alta dirección toma posesión. El compromiso con la estrategia se muestra mediante el control de la gestión y el ajuste de los recursos y las acciones cuando es necesario.
- Un plan de auditoría anual se produce, el cual toma la estrategia y la política de auditoría en cuenta y le da peso e información a un sistema de selección (computarizado).
- Más informes de gestión de la información están disponibles, pero tienden a estar en base a "excepción" o "a pedido", y muchos gerentes no son conscientes de que reportes se pueden generar o cuales están disponibles. Se da poca consideración a un verdadero Sistema de Información Gerencial ya que el departamento de Tecnologías de Información (TI) no entiende que su propósito es servir y no imponer operaciones.
- Las recomendaciones para la reescritura de reglamentos, instrucciones, procesos y procedimientos se aplican y los nuevos documentos son emitidos. Hay falta de capacitación para el personal y poco apoyo a la gestión que hace el menor impacto de lo deseado.
- Un manual de auditoría es encargado y se introduce gradualmente.
- Los auditores están realizando mejores auditorías de calidad usando sus nuevas técnicas, produciendo más impuestos sub-declarados, y contribuyendo a la autodeterminación y el cumplimiento voluntario.
- Los grandes contribuyentes se están identificando para controles especiales pero no hay un plan nacional establecido.
- Las mejoras y cambios mencionados anteriormente han creado un aumento sustancial de las necesidades de capacitación del personal. La función de auditoría es asegurar que se satisfagan las necesidades a corto plazo, y al mismo tiempo revisar las necesidades a largo plazo de un departamento moderno.
- La política de contratación de los auditores se revisa y se proponen criterios más adecuados.

#### *Auditoría: Nivel de Madurez 4*

Palabra clave: "Estratégico"

- La determinación de la administración tributaria para el cumplimiento voluntario y autodeterminación de los contribuyentes está al centro de todos los planes y acciones de la función de auditoría.

- La función de auditoría reconoce su función y responsabilidades y acepta la rendición de cuentas de la aplicación de la ley, así como las instrucciones, políticas, procesos y procedimientos establecidos por la administración tributaria, incluyendo la división de auditoría de la oficina sede.
- La estructura de gestión dentro de la función de auditoría es clara y bien definida. La dirección superior ha tomado la propiedad de los niveles de autoridad, asegurando que las comprobaciones y contrapesos están en su lugar en cada etapa del proceso.
- Las funciones y responsabilidades de la estructura de gestión dentro de la función están claramente definidos. Todos los gerentes comprenden sus facultades delegadas y el nivel de autoridad e implementan sus tareas correctamente.
- Las comunicaciones y los flujos de información de la función de auditoría dan direcciones y consejos claros y concisos a todos los niveles del personal.
- La estrategia de auditoría, plan anual de auditoría, y la política de auditoría están operando adecuadamente. Los objetivos establecidos son factibles y pertinentes a los recursos disponibles, la obligación estimada a cancelar, la complejidad y la percepción de riesgo de los contribuyentes, y una gestión que se dedica a fomentar los procesos y procedimientos eficaces en todas las áreas. Monitoreo, revisiones y desarrollo son parte de las tareas en curso llevadas a cabo por las secciones dedicadas.
- Una estrategia de auditoría de cinco años se ha desarrollado, y los altos directivos aceptan la responsabilidad, garantizando un monitoreo, actualización y comunicación con el personal frecuente.
- La preparación del plan anual de auditoría es ahora un proceso de rutina y la división utiliza conocimientos y experiencia para enfocarse en los contribuyentes de alto riesgo y mejorar continuamente los criterios utilizados en el proceso de selección. El control de los contribuyentes más grandes se ha convertido en una especialización.
- Un manual de auditoría se ha desarrollado, estableciendo la mejor práctica para cada tipo de auditoría y explicando las técnicas especiales en los que el auditor atraviesa dificultades en la verificación de cuentas o de las declaraciones.
- Las reglamentaciones, instrucciones, procesos y procedimientos bien escritos de la función de auditoría se aplican de manera efectiva y son monitoreados y desarrollados constantemente por una sección dedicada.
- Los gerentes de auditoría y los auditores se enfocan en establecer obligaciones reales de los contribuyentes y en obtener el impuesto correcto en el tiempo oportuno.
- Las técnicas de auditoría detalladas en el manual de auditoría, incluyendo métodos indirectos, se utilizan más y la calidad de las auditorías se está convirtiendo en algo mucho más profesional.
- Un sistema de selección de auditoría basado en el riesgo totalmente automatizado se establece, incorporando un procedimiento de seguimiento de los casos que informa el plan de auditoría anual y los informes de gestión de la información.
- La gestión de los grandes comerciantes se monitorea de manera rutinaria y los regímenes adecuados se establecen para garantizar que se mantiene la mejor práctica de control.

- Un Sistema de Gestión de la Información está establecido, dando informes regulares y de rutina de todas las áreas de actividad de la función de auditoría, desde la nacional hasta el desempeño individual. Usando los informes, se ha desarrollado un sistema de monitoreo e inspección para que los gerentes en cada nivel puedan asegurar el cumplimiento de sus tareas. Los informes se utilizan de forma inteligente para ajustar el enfoque o los métodos para mejorar los resultados.
- Los gerentes, auditores, y personal de apoyo a la función de auditoría son proveídos con la capacitación necesaria que los permite implementar los procesos y procedimientos de sus tareas y el uso de técnicas del manual de auditoría. Más capacitación dedicada se obtiene para áreas de especialidad, tales como auditoría informática, las normas internacionales de contabilidad, precios de transferencia, etc.
- La política de contratación y retención incluye una especificación que subraya la necesidad de individuos con buenas habilidades interpersonales que son capaces de hacer frente a situaciones de confrontación, no sólo a las personas con un título en derecho o economía.

#### 8.4. América Latina y el Caribe

En el 2003, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) desarrolló un Manual de Examinación<sup>168</sup> para ayudar en la formulación de los procedimientos de auditoría en administraciones tributarias de toda Latinoamérica y el Caribe (LAC). En su prólogo, el libro señala que la examinación en muchos países está poco desarrollada en comparación con otras funciones y sus estados preliminares de "justificación" declaran que existen grandes diferencias culturales, organizativas y legales entre las administraciones.<sup>169</sup> Otras fuentes citan la auditoría como débil, obsoleta y con fondos insuficientes.<sup>170</sup> En general:

- Las auditorías son pocas en número, que asciende a 0,2 por ciento de contribuyentes activos sujetos a auditorías de campo y 8,5 por ciento a comprobaciones básicas;<sup>171</sup>
- Una presencia fuerte de la actividad informal deja menos espacio para los impuestos sofisticados y requiere más información de los contribuyentes y de auditoría más compleja por las administraciones tributarias;<sup>172</sup>
- Aunque existen manuales, no se actualizan a menudo, y
- Aunque las administraciones dependen de la calificación de riesgo, existe una necesidad de mejorar la automatización para el desarrollo de planes de auditoría que se centran en diferentes tipos de auditoría (por ej., para incluir auditorías más rápidas y menos intensas)<sup>173</sup> o en la especialización dentro de los sectores económicos. Los auditores tienen demasiada influencia en la selección de los casos.

---

<sup>168</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) (2003).

<sup>169</sup> Idem, p. viii-ix

<sup>170</sup> Alm y otros. (2007), p. 10.

<sup>171</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y otros (2012), p. 48.

<sup>172</sup> Alm y otros. (2007), p. 36.

<sup>173</sup> Idem., p. 55.



Estas fuentes también destacan que existe una falta de legislación en materia de intercambio de información entre los departamentos gubernamentales, lo que inhibe los datos disponibles para los sistemas de selección de riesgo, que muchas administraciones tributarias no logran automatizar las comprobaciones básicas de recibos, y que las tasaciones de protección no se emiten automáticamente para personas/entidades que han dejado de declarar impuestos; esto indica que las administraciones tributarias de LAC no demuestran al contribuyente que las administraciones son proactivas en la búsqueda de identificar errores u obligaciones que no son creíbles.

En una nota positiva, la mayoría de las administraciones tributarias tienen un enfoque formal de la planificación de la auditoría, sujetan los planes de auditoría a continua revisión y actualización, y han estandarizado los procedimientos de auditoría. Varios países facilitan a los auditores con almacenes de datos de cumplimiento y / o software para realizar verificaciones.<sup>174</sup> Estas características podrían situar a los países de LAC en el tercer nivel del modelo de madurez mencionado anteriormente. Es probable que con un enfoque adicional en la especialización y el intercambio de datos, junto con la financiación adecuada, la función de auditoría de las administraciones tributarias de los países de LAC podría progresar rápidamente a la práctica internacional líder.

### 8.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices

Cuatro preguntas claves para maximizar la eficacia de la auditoría se presentan en el Plan Fiscal de la Comisión Europea<sup>175</sup>.

**Figura 8.3 Indicadores clave de la auditoría de la Comisión Europea**

Objetivos estratégicos	Indicadores Clave
1. Una base legislativa sólida para la auditoría tributaria, incluyendo el acceso a los datos en los sistemas informáticos de contribuyentes	<p>¿Existe una base legal clara y consistente para las auditorías de impuestos?</p> <p>¿La legislación requiere que el contribuyente facilite el acceso a los datos en los sistemas informáticos?</p> <p>¿La legislación logra un equilibrio racional y apropiado entre los derechos y las responsabilidades de los contribuyentes y la administración tributaria?</p>
2. Una estrategia de control tributario en función del riesgo que determina y da prioridad a las auditorías según el acuerdo sobre factores de riesgo, como la (magnitud) y la complejidad de los contribuyentes y de su historial de cumplimiento	<p>¿La administración tiene una estrategia de auditoría tributaria basada en el riesgo?</p> <p>¿La población contribuyente ha sido clasificada apropiadamente de acuerdo al riesgo de ingreso familiar?</p> <p>¿El sistema basado en el riesgo usado para la</p>

<sup>174</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y otros (2012), p. 44.

<sup>175</sup> European Commission (2007), p. 35.

Objetivos estratégicos	Indicadores Clave
	selección de contribuyentes para auditorías recurre a una amplia gama de fuentes de información (por ej., registro de sociedades anónimas, bancos o instituciones financieras) y proporciona una evaluación amplia basada en todos los tipos de impuestos correspondientes?
3. El uso de las herramientas de auditoría tributaria más adecuadas y modernas y las técnicas para el control de los sistemas de contabilidad de los contribuyentes, incluyendo los informáticos	<p>¿Se han proporcionado auditores tributarios con capacitación suficiente, información, y apoyo logístico para realizar auditorías eficaces?</p> <p>¿Los auditores son habitualmente proveídos con información técnica de especialista y apoyo para la última versión del software de auditoría aprobado para el uso en su jurisdicción?</p>
4. El monitoreo y evaluación frecuente del desempeño y los resultados de las auditorías fiscales	<p>¿La administración tributaria tiene reglas claras y procedimientos que requieren el registro rápido y preciso de todas las auditorías tributarias realizadas?</p> <p>¿La información de auditoría tributaria es analizada regularmente y rutinariamente (por ej., el número de auditorías realizadas, obligación tributaria adicional identificada, relación de ingresos adicionales a los recursos de auditoría desplegadas)?</p> <p>¿Los resultados o los encuentros de las auditorías tributarias son utilizados para informar y actualizar el modelo de riesgo estratégico?</p> <p>¿Los resultados o los encuentros de las auditorías tributarias son utilizados para mantener la administración tributaria al tanto de la lucha contra el fraude o las estrategias de evasión fiscal?</p> <p>¿En términos de resultados, la administración tributaria ha logrado el equilibrio correcto entre las auditorías en las instalaciones de los contribuyentes y auditorías documentales en las oficinas de la administración tributaria?</p>

Además, los siguientes son los puntos de referencia cuantitativos específicos basados en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y otras experiencias de países.

- El alcance de la auditoría dependerá de los recursos de la administración tributaria y la magnitud de la población, de la presentación, entre otros factores. Países de la OCDE llevan a cabo auditorías de menos del 1 por ciento de los contribuyentes (por ej., Austria) al 5-10 por ciento de los contribuyentes (por ej., Australia, Países Bajos). Los países en los que la declaración no es universal (es decir, no todos los negocios y personas declaran) llevan a cabo una auditoría a una mayor parte de las declaraciones;
- 100 por ciento de los grandes contribuyentes deben ser auditados;<sup>176</sup>
- Aproximadamente el 30-50 por ciento del tiempo del personal de toda la administración tributaria debe dedicarse a las investigaciones de auditoría y el fraude;<sup>177</sup>
- Aproximadamente el 2,8 por ciento de los ingresos netos deben provenir de las tasaciones, y
- Debería haber por lo menos aproximadamente 70 por ciento de éxito (evaluaciones positivas) en las auditorías basadas en el riesgo (p.ej., la tasación positiva).

Otras medidas de rendimiento importantes para la función de auditoría se enumeran a continuación, pero el porcentaje real o medida debe depender de las circunstancias locales y la etapa de desarrollo de la administración tributaria en particular.

- Los costos de operación de la división de auditoría puestos frente a los ingresos recaudados;
- Número total de solicitantes al número total de los auditores;
- Número de auditores respecto al personal total;
- Realización de un plan de auditoría anual;
- Tiempo promedio que se toma por auditoría documental/de campo puesto frente a la obligación adicional descubierta, y
- Auditoría documental/de campo efectiva: Comparación entre el número total de auditorías realizadas y el número total de ajustes de auditoría realizados.

La lista no es exhaustiva, pero da la base para la información que se puede utilizar para establecer puntos de referencia y monitoreo y análisis de la realización de auditorías.

El número de personas empleadas por la administración tributaria por contribuyente puede variar de 1 miembro del personal a 1000 + contribuyentes a 1 miembro del personal a tan sólo 20 contribuyentes. Los diferentes niveles de dotación de personal a través del país implican diferencias en las políticas de empleo del Gobierno, así como las políticas de auditoría. Debido al impulso hacia la eficiencia y reducción de costos, las administraciones tributarias modernas son más propensas a tener el alto índice de 1 a más de 1.000. En el desarrollo de las administraciones tributarias, en los que el gobierno puede muy bien ser el mayor empleador, el impulso para mejorar la eficiencia no significará menos personal pero la redistribución y reorganización de procesos, por lo que los índices tienen a ser mucho más bajos. La proporción de personal de la administración tributaria por contribuyente tendrá un efecto importante en la política de auditoría en términos de la cantidad de auditorías de cada tipo para llevar a cabo y el tiempo que se tarda en completar.

<sup>176</sup> Ver, por ejemplo, OCDE (marzo 2011), p. 52, 111.

<sup>177</sup> Ver. OCDE (marzo 2011), p. 163.

Todas las administraciones fiscales deben orientarse a reducir la carga de la intervención y de la administración para el contribuyente. Para ello, deben desarrollar una política de comprobación que hace el mejor uso de los recursos disponibles, concentrándose en los contribuyentes de mayor riesgo, pero no sin límites en el tiempo empleado en cada caso o para la exclusión de otros riesgos importantes. El Capítulo 3 discute los derechos de los contribuyentes seleccionados para la auditoría que deben ser claramente listados como parte del marco legal.

Al revisar el conjunto de puntos de referencia, es importante que la cultura tributaria se entienda antes de evaluar la calidad de los puntos de referencia. La función de auditoría debe ser capaz de justificar los porcentajes de auditoría de contribuyentes establecidos, el promedio de tiempo establecido para cada auditoría, el tiempo dedicado a los grandes contribuyentes, y el porcentaje de auditorías documentales de escritorio y especiales. También deben ser capaces de demostrar que sus sistemas de control son suficientes para darles la seguridad de que los objetivos son Específicos, Medibles, Alcanzables, Realistas y de Duración dirigida.

# Capítulo 9. Investigaciones del Fraude

*Arturo Jacobs*

El término "fraude fiscal" se refiere a los casos relacionados con contribuyentes que conscientemente no reportan cantidades sustanciales de la base imponible y / o exageran sustancialmente las cantidades deducibles en sus declaraciones de impuestos para reducir fraudulentamente el pago de impuestos. "La evasión fiscal" se refiere a la falta premeditada de registrarse ante las autoridades fiscales, según lo requerido por la ley, o la falta de pago de los impuestos adeudados. El departamento o división de investigación de fraude de la administración tributaria investiga ambos tipos de violaciones.

El propósito de este capítulo es describir las investigaciones del fraude fiscal en las administraciones tributarias de todo el mundo y discutir la importancia que tiene el personal de investigación de fraudes fiscales para la promoción del cumplimiento voluntario de las leyes fiscales del país. Los siguientes aspectos de la investigación de fraudes se abordan en este capítulo:

- La misión principal y la organización de la función de la investigación del fraude;
- Las disposiciones legales clave para el trabajo eficaz en la investigación del fraude;
- Calificación del personal, la capacitación, y las diferencias entre las investigaciones de fraude y de auditoría;
- El papel de las funciones de recaudación y auditorías en la detección de un posible fraude y evasión fiscal y en el desarrollo de los casos de fraude en forma conjunta con el personal de investigación del fraude;
- La importancia de la comunicación con informantes como fuente de posibles casos de fraude / evasión de impuestos;
- El criterio que debe ser considerado en la selección de casos para la investigación de fraudes a gran escala, basada en las prácticas líderes internacionales;
- La importancia de la tecnología de la información para el desarrollo y la gestión de casos;
- La función del personal jurídico de la administración tributaria en investigaciones de fraude;
- Las relaciones entre los investigadores de fraude y la policía, y otros organismos encargados de hacer cumplir la ley, y los miembros del poder judicial ante el cual son procesados los casos de fraude y de evasión, y
- El papel de disuasión contra el fraude creado al difundir publicidad sobre las condenas, particularmente las que conllevan penas de prisión y / o multas sustanciales de fraude civil.

## 9.1. Prácticas Líderes

Por práctica líder internacional, la función de investigación de fraude es una parte integral de las "herramientas" de cumplimiento y ejecución de la administración tributaria, junto a la recaudación de cuentas de impuestos morosos, asegurando declaraciones atrasadas de impuestos, inspecciones fiscales

y auditorías fiscales. En otras palabras, la investigación del fraude es una característica esencial en la estrategia de cumplimiento basada en riesgo impulsada por la administración tributaria. Los **Investigadores de fraude** de impuestos son expertos financieros que investigan e identifican delitos financieros complejos cometidos por los contribuyentes.

La misión principal en la división de investigaciones de fraude es investigar, identificar, orientar, y recomendar el enjuiciamiento de los autores de fraude y evasión fiscal significativos. Los altamente capacitados y calificados investigadores de la división realizan investigaciones exhaustivas de casos de fraude y evasión fiscal, reúnen todas las evidencias necesarias, seleccionan y envían los casos considerados meritorios al personal jurídico de la administración tributaria para su revisión, y participan como peritos en los procesos judiciales en los casos en que el personal jurídico de la administración tributaria presente a los evasores o deudores fiscales para su enjuiciamiento. El enfoque de la división de investigación de fraudes está en la selección de los casos más graves, para que la administración tributaria pueda ejercer un castigo más severo, para su investigación y posible acusación. Si la administración tributaria tiene éxito, puede dar a conocer estos casos para que los contribuyentes puedan tener una comprensión clara del alto riesgo y las consecuencias en caso de incumplimiento.

Aunque la función de los auditores fiscales e investigadores de fraude pueden parecer similares, hay diferencias sustanciales. En efecto, los auditores fiscales utilizan conocimientos de contabilidad y negocios para examinar los registros financieros, transacciones, activos, etc., de esa forma detectar irregularidades cometidas por los contribuyentes. Las habilidades de los investigadores de fraude incluyen la contabilidad, pero los investigadores de fraude también dependen en gran medida de las técnicas de investigación, recopilación de información, el uso de métodos directos e indirectos de la prueba, y la detección y recopilación de pruebas para demostrar violación penal de las leyes fiscales.

### 9.1.1. Disposiciones Legales Requeridas

Para desalentar el fraude y la evasión fiscal, la legislación de un país primero debe contar con disposiciones con serias consecuencias por violaciones que incluyen sanciones civiles por fraudes sustanciales y posible encarcelamiento. En segundo lugar, las disposiciones legales deben conceder a los investigadores de fraude de poder suficiente para llevar a cabo sus investigaciones de manera eficaz y eficiente. Entre las disposiciones legales más importantes, ya discutidos en el Capítulo 3 están:

- Disposiciones que exigen que los bancos u otras entidades puedan proporcionar regularmente información sobre los pagos de los contribuyentes a la administración tributaria para comparar su coincidencia con el archivo maestro;
- Las disposiciones para las sanciones, incluida la posible pena de prisión, por el fraude y la evasión fiscal y la autoridad para publicitar las condenas y penas de prisión, y
- Disposiciones que dan autoridad administrativa al personal de cumplimiento de la administración tributaria para convocar legalmente a las personas y todos los documentos relacionados con los casos necesarios.

Para los investigadores de fraude, la autoridad legal administrativa para entregar citaciones o convocar a las personas y documentos y obligarlas a declarar y registrar todas las preguntas, es indispensable como instrumento de investigación. Los investigadores de fraude también requieren el uso de varios tipos de equipos de investigación, incluidas las armas de fuego y la autoridad para entrar en los locales que contienen los libros y registros, o que se consideran pertinentes para su investigación.

Sin embargo, una de las disposiciones legales más importantes de los investigadores de fraude y evasión es la facultad de recurrir a pruebas indirectas para determinar el impuesto correcto cuando los libros y registros no están disponibles. La evidencia circunstancial permite al investigador de fraudes desarrollar tasaciones presuntas, que incluyen el tipo y naturaleza de las actividades del negocios de los contribuyentes, el análisis de las empresas en una situación similar, el movimiento de fondos a través de cuentas de los contribuyentes con un banco u otra institución financiera, la comparación de los gastos e ingresos de los contribuyentes, y otro tipo de información.

### 9.1.2. Calificaciones y Capacitación de Investigadores de Fraude

Para calificar como investigador de fraude en la administración tributaria, los candidatos deben ser obligados a tener un título de postgrado en contabilidad, o por lo menos alguna educación post-secundaria en contabilidad, ya que gran parte de su trabajo consiste en investigar y/o reconstruir registros financieros para demostrar que los contribuyentes han cometido delitos financieros. Los candidatos también deben tener una excelente salud física y condición física, ya que sus tareas incluyen trabajo riguroso que requiere resistencia física, trabajo encubierto y vigilancia. Los candidatos también deben contar con entrenamiento y calificación periódica en el uso adecuado de armas de fuego. En general, los cursos para la formación de investigadores de fraude incluyen los siguientes temas:

- Principios y técnicas de contabilidad;
- Aplicación de la legislación penal, normas de procedimiento penal, leyes constitucionales y legales pertinentes;
- Funciones de la administración tributaria y la jurisdicción del Ministerio de Finanzas y otros ministerios gubernamentales y sus subdivisiones;
- Las políticas de investigación y técnicas de investigación establecidas, como vigilancia encubierta e interrogatorios;
- El uso de equipos de investigación autorizados por estatutos, incluyendo armas de fuego;
- Aplicaciones informáticas pertinentes para ayudar en la realización de las investigaciones penales, recopilación de información, y actividades de desarrollo de casos;
- La recolección de información y la detección y obtención de pruebas;
- El uso de métodos directos e indirectos de la prueba;
- Redacción de informes de la investigación;
- Técnicas de interrogación;
- Leyes sobre lavado de dinero, y
- Banca Nacional e internacional.

Los objetivos del programa de capacitación son para dar al investigador de fraudes los conocimientos y una base para adquirir las habilidades necesarias para:

- Llevar a cabo entrevistas e interrogatorios de manera efectiva;
- Identificar, explorar y explotar oportunidades;
- Reconstruir libros y registros de datos incompletos;
- Analizar e interpretar datos disponibles;
- Preparar informes veraces, objetivos, completos y uniformes, concisos y lógicos, y
- Testificar en procesos judiciales, cuasi-judiciales o administrativos.

La capacitación de investigación de fraude es altamente especializada. Por muchos años, todos los nuevos investigadores de fraude del Servicio de Rentas Internas de EE.UU. (IRS) han asistido al Centro Federal de Formación en Aplicación de la Ley (FLETC) Programa de Entrenamiento de Investigación Criminal (CITP) - una organización de formación policial interinstitucional de 91 Agencias Federales. Los temas de capacitación incluyen entrevistas, vigilancia, manejo de casos penales, provisiones legales, técnicas físicas y acondicionamiento, entrenamiento táctico, armas de fuego, habilidades de manejo de vehículos, evidencia física y otros cursos que proporcionan los conocimientos básicos, destrezas y habilidades necesarias para el investigador federal criminal. El FLETC proporciona servicios a organismos internacionales encargados de hacer cumplir la ley, así, como a las divisiones de investigación de fraudes en Latinoamérica y el Caribe (LAC). De hecho, el FLETC tiene responsabilidades de supervisar y gestionar programas de las Academias de Derecho Internacional (ILEA) en Gaborone, Botsuana y Bangkok, Tailandia. El FLETC también apoya la capacitación en otras ILEAs, en Hungría y El Salvador.

### 9.1.3. Implementando un Programa de Referencias de Fraude

Una de las mejores fuentes de investigaciones sobre fraude, es la referencia de casos potenciales por parte de los auditores fiscales o funcionarios de recaudaciones. Muchos casos sospechosos de fraude se detectan al inicio con el uso de los conocimientos de contabilidad y recaudación durante el examen de los registros financieros, transacciones, etc., mientras se realizan auditorías de rutina o de otras actividades de cumplimiento.

#### *Referencias de Fraude*

Para desarrollar un programa robusto de referencias de fraude, el personal de recaudación y de auditoría deben estar entrenados para reconocer las llamadas "insignias de fraude"<sup>178</sup> en los casos que manejan. Los cursos sobre "insignias de fraude" en el aula y en el entrenamiento práctico, se centran en métodos indirectos, tales como la investigación de riqueza, activos de alto valor, y las transacciones de negocio observadas o descubiertas durante las actividades rutinarias de auditoría y de recaudación y no reflejadas en las declaraciones de impuestos, y otros métodos. Los casos de "Insignias de fraude" en el IVA o impuestos al consumo incluyen la naturaleza del negocio, tales como empresas que llevan a cabo

---

<sup>178</sup> "Insignias de fraude" son los hechos o circunstancias que indiquen la intención de obstaculizar o defraudar. Las Insignias de fraude pueden incluir gastos excesivos, falsos o fraudulentos, los ingresos no declarados, o devoluciones no declaradas.



un importante volumen de negocio en efectivo y contribuyentes que reclaman grandes y repetidos reembolsos. Es responsabilidad del personal de la oficina sede de investigación de fraude, coordinar con sus homólogos de auditoría, para desarrollar políticas y procedimientos internos para referir los casos de auditoría a la dirección de investigación de fraudes.

Si durante una inspección fiscal de rutina u otra actividad de cumplimiento, un auditor de impuestos u otro funcionario oficial detecta "insignias de fraude", el oficial de cumplimiento deberá notificar de inmediato a su superior. Los hechos y circunstancias tienen que ser revisados nuevamente, con la participación de la administración, si en algún punto existe un indicio razonable de que existe fraude fiscal. Sin ir más lejos, en ese momento, el caso debe ser remitido a la división de investigación de fraude, cuyos investigadores están especialmente entrenados en las leyes penales y en las técnicas para llevar a cabo investigaciones penales. Auditores u otro personal de cumplimiento que continúan sus actividades más allá de este punto, a menudo sin saberlo, realizan acciones que perjudican posteriormente los casos penales del gobierno porque no están entrenados en las leyes penales y las técnicas de investigación criminal.

Un informe respecto a un delito se concluye por lo general cuando el auditor fiscal u otro oficial de cumplimiento demuestran la certeza de que existe "insignias de fraude" y su supervisor concurre. Este informe contiene un resumen revisado de los hechos y circunstancias, junto con todas las declaraciones de impuestos, anexos y documentación, listo para su aprobación por el supervisor y en última instancia, por el respectivo director de la división de auditoría, antes de ser enviado a la división de investigación de fraude y al director de inteligencia.

### *Comunicaciones de Informantes*

La comunicaciones de informantes, es una fuente muy importante en la investigación de fraudes. Terceras personas, en particular compañeros de negocios antiguos o nuevos, contadores o cónyuges, tienen información "interna" que no es fácilmente evidente y/o conocimiento sobre el fraude fiscal o los planes de evasión y los detalles asociados. Incluso pueden tener registros/documentos que sustenten sus acusaciones. El personal de la sección de información y análisis debe desarrollar, publicar y mantener un programa de comunicación de informante eficaz. Por lo general, una línea telefónica directa se dedica a recibir comunicaciones de informantes y se ofrece una dirección especial para cualquier persona que desee presentar información sobre una evasión fiscal y posible fraude. El número de teléfono y la dirección son publicitados continua y ampliamente. El anonimato está garantizado, para aquellos que lo deseen. Además, se ofrece una recompensa, al informante, basada en la cantidad de impuestos, multas e intereses recuperados, según lo dispuesto por la ley.

**Cuadro 9.1. Casos de informantes en los Estados Unidos**

El Servicio de Impuestos Internos (IRS) en los Estados Unidos, por ley debe pagar a los informantes entre 15 y 30 por ciento de la cantidad de impuestos, multas e intereses cobrados, como resultado de la información que proporcionan. Un caso sobre un informante en los Estados Unidos en el año 2012 que recibió mucha publicidad en todo el mundo, fue en el que participo Bradley Birkenfeld, ex empleado de confianza en el banco suizo UBS. El Sr. Birkenfeld, proporcionó información valiosa al IRS sobre su antiguo empleador, el banco suizo UBS, con respecto a un esquema de fraude fiscal. Él recibió de la IRS un récord de \$104 millones de dólares de recompensa, después de que UBS pagara \$ 780 millones de dólares para resolver los cargos civiles por fraude, y entregar al IRS registros de los involucrados que participaron en el fraude fiscal. Otras instituciones financieras suizas, que anteriormente estaban bajo una jurisdicción de secreto bancario, tuvieron que entregar al IRS nombres y números de cuentas bancarias. Dado que las negociaciones con Suiza para la divulgación de información estaban en curso, el IRS implemento y difundido un "programa de divulgación voluntaria" de ingresos no declarados en los países denominados paraísos fiscales, lo que resulto en recaudaciones de \$ 5,5 mil millones de dólares entre 2009-20011, según diversos informes de prensa. Los medios también informaron que las recompensas otorgadas el año 2012 dieron lugar a una avalancha de llamadas de potenciales informantes al IRS.

El año 2012, los medios públicos informaron de dos premios pagados por el IRS, uno por \$38 millones de dólares y el otro \$2 millones de dólares entregados a los informantes anónimos. No se proporcionaron detalles sobre el premio de \$ 38 millones. Según lo informado por los medios de comunicación, el premio de \$2 millones de dólares era el tercer premio de siete cifras entregado al mismo informante, un funcionario alto de Wall-Street, que quiso permanecer en el anonimato.

**9.1.4. Diseño Organizacional y Ubicación de Componentes para Investigaciones de Fraude**

En las administraciones tributarias de gran tamaño, que cuentan con sedes regionales, y niveles de distrito/región, con un volumen considerable de casos potenciales, las indagaciones de fraude se llevan a cabo normalmente por los investigadores asignados a varias oficinas de distrito/región. En las administraciones fiscales medianas y pequeñas, con sólo una sede y oficinas de distrito/regionales, con una pequeña cantidad de casos de fraude, las investigaciones sobre fraude pueden estar centralizadas en una o dos oficinas principales de distrito/regionales, bajo un Director de Distrito, quien reporta al Director General Adjunto (Operaciones), como se discutió en el Capítulo 3. En varios países en vías de desarrollo, para la administración tributaria las funciones de investigación de fraude son relativamente nuevas, estas funciones las pueden realizar desde la oficina sede, con el Subdirector de Operaciones. De esta manera, los funcionarios superiores pueden monitorear las funciones de la investigación de fraude, ya que estas implican considerables poderes y puede ser un medio para la corrupción y el abuso.

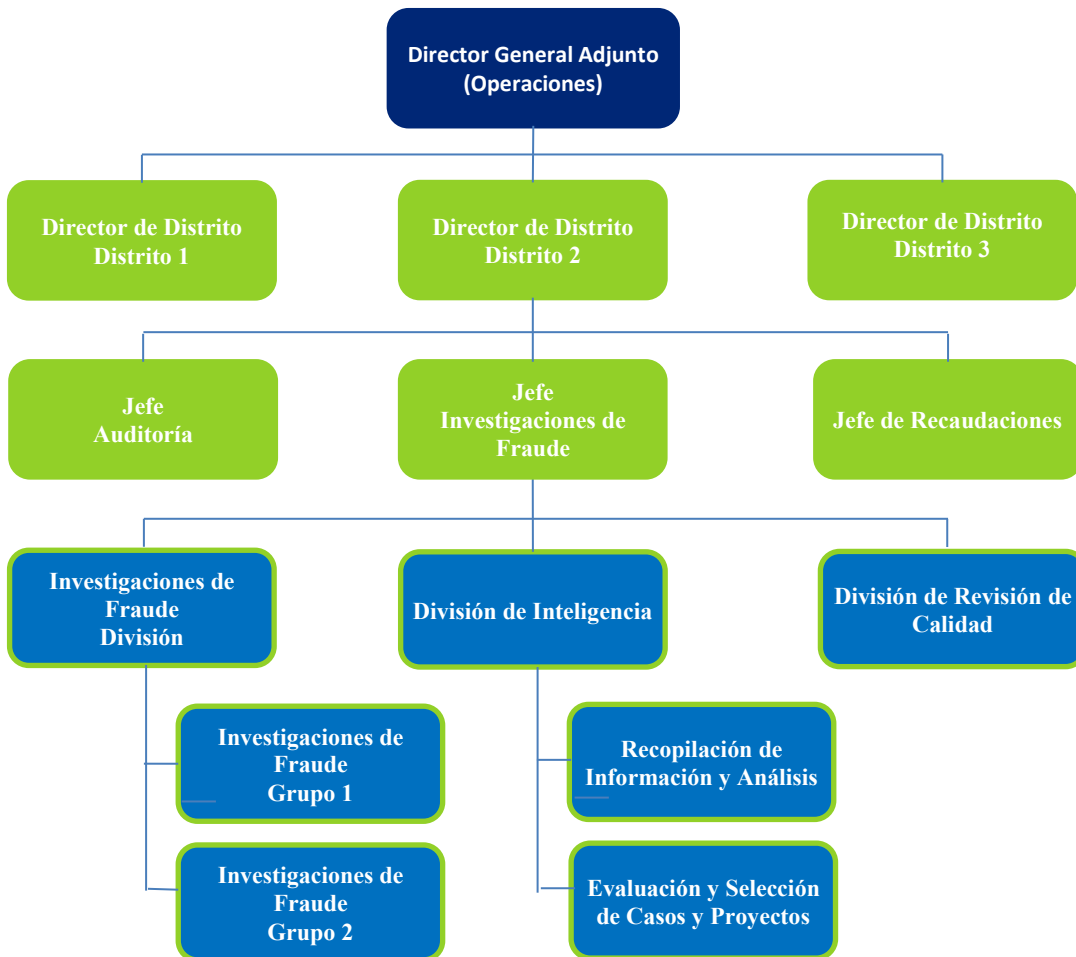
Como se discutió en el Capítulo 4, los roles normativo, de planificación, monitoreo y evaluación son funciones de la oficina sede; y el rol operativo de la región, del distrito y las oficinas locales, deben ser practicados. El personal de la división de investigación de fraude de la oficina sede debe realizar las siguientes funciones:

- Desarrollar un sistema de selección de proyecto/caso con un método uniforme para seleccionar los casos a ser investigados;
- Desarrollar trabajos anuales con objetivos en línea a los planes estratégicos;

- Establecer políticas, procedimientos y directrices para coordinar con la fiscalía en casos de enjuiciamiento;
- Monitorear y proporcionar orientación a la división de investigación de fraudes tributarios en las oficinas regionales;
- Desarrollar y mantener información con respecto a fraude y evasión de los contribuyentes, por sectores ocupacionales, comerciales y geográficos;
- Elaborar directrices y procedimientos para la remisión de información por parte de las funciones de recaudación y auditoría, de los potenciales casos de fraude;
- Elaborar directrices y procedimientos para la investigación en forma conjunta de los casos referidos por las funciones de auditoría y recaudación que fueron aceptadas para la investigación de fraude, y
- Coordinar con otras agencias de la ley a nivel nacional para la recolección de información sobre fraude y la evasión fiscal.

A nivel operativo en el campo, debe haber tres unidades organizacionales principales en la estructura funcional de la división de investigación de fraude: (1) inteligencia, (2) investigación, y (3) revisión de calidad. El papel de la unidad de inteligencia, será discutido en la siguiente sub-sección. El trabajo de la investigación de fraudes se explica por sí solo. El personal que realiza la revisión de la calidad de información, debe estar formado por investigadores altamente capacitados, calificados y con experiencia, que hagan la revisión de los casos investigados de fraude, para garantizar que se cumplen todas las normas de prueba antes de que estos casos se envíen a la Dirección de Servicios Jurídicos de la Administración Tributaria para su enjuiciamiento. El siguiente organigrama muestra la estructura y niveles de la oficina de distrito/regional.

Figura 9.1. Estructura típica de una división de investigación de fraudes en el campo



**Rol de la División de Inteligencia**

Los potenciales casos de fraude surgen principalmente de tres fuentes: Las comunicaciones de los informantes, las referencias de las funciones de auditoría y recaudación, y casos desarrollados a partir de la obtención de información. La división de inteligencia juega un papel clave en los tres escenarios. La referencia de los potenciales casos de fraude, que provienen de las divisiones de auditoría o de recaudación y de los informantes de terceros, se derivan a la división de inteligencia para su posterior análisis. La división de inteligencia proporciona una recomendación para la investigación a gran escala o una recomendación de suspensión en el caso que no se ajusta a los criterios y normas de selección. A través de su propia recopilación de información, complementada con la información compartida por el personal de la oficina sede, el servicio de inteligencia no sólo identifica y desarrolla los objetivos individuales de investigación, sino que también examina a grupos de contribuyentes para el análisis del potencial de cumplimiento. Hay dos secciones del personal que realizan el trabajo de la división de

inteligencia: (1) sección de información y análisis, y (2) evaluación de caso y selección, como se muestra en el organigrama anterior.

**Funciones de la Sección de Análisis de la Información:** La sección de análisis de la información de la división de inteligencia, es la responsable de recopilar y comparar los datos de todas las fuentes posibles para el análisis preliminar y la clasificación de los posibles casos a ser investigados comenzando con las declaraciones de impuestos, incluyendo casos referidos por el personal de auditoría y recaudaciones y por los informantes. Para hacer su trabajo con eficiencia, el personal de la sección debe tener acceso a los sistemas informáticos de la administración tributaria, que recogen con precisión la información de todos los pagos y obligaciones, bienes raíces y construcciones, impuestos, transacciones aduaneras, registros automotores, etc. Experiencias en muchos países que tienen la capacidad de hacer este tipo de consultas y comparar estos datos continuamente, revelan muchos casos de posible evasión fiscal o fraude. Por ejemplo, las auditorías de contribuyentes que pagan relativamente poco impuesto sobre la renta, pero son identificados en los sistemas informáticos como propietarios de varias empresas rentables y uno o más automóviles caros, a menudo revela inconsistencias considerables en los ingresos, que puede conducir a un juicio.

Para asegurar otros datos pertinentes a efectos comparativos, otra actividad de la sección de análisis de la información, puede incluir la digitalización de la información en los registros de industria y comercio, listas de la compañía eléctrica de usuarios de alto consumo, listas de pasaportes, datos sobre inscripción a asociaciones profesionales (médicos, abogados, etc.), publicaciones de anuncios de nuevos negocios, documentos de importación/exportación, y otras fuentes. Incluso el uso de fotografías aéreas para localizar mansiones o empresas no registradas puede ser explorado. Con estos ejercicios de comparación, el personal de la sección de análisis de la información desarrolla y analiza posibles casos de evasión o fraude para determinar cuáles investigaciones deberían abandonarse y cuales investigaciones deberían recomendarse para investigación a gran escala. Cualquier recomendación está completamente documentada.

Sin embargo, el cruce de información sólo puede ser eficaz con el almacenamiento preciso y completo de información sobre todos o la mayoría de los impuestos de cada contribuyente, lo cual es imposible de lograr con los sistemas manuales. Cuando los contribuyentes toman conciencia de que la autoridad fiscal tiene la posibilidad de cotejar la información con los sistemas informáticos, hay un impacto significativo y positivo en el control de la evasión fiscal.

**Funciones de la Sección de Evaluación y Selección de Casos:** El personal de la sección de evaluación y selección de casos se encarga de evaluar las referencias de la sección de análisis e información, y recomienda los casos que son para la investigación criminal, aquellos casos en que hay una fuerte probabilidad de que se tenga las pruebas necesarias para el enjuiciamiento, estas pruebas se pueden montar a través de medios de investigación. Los "criterios para la selección de casos" en la práctica líder internacional incluyen algunas de, si no es que todas, las siguientes consideraciones:

- El monto de la evasión fiscal;
- Cobertura geográfica y profesional amplia;

- Tipo de Industria;
- Flagrancia de la violación (demostrar intención, voluntariedad);
- Establecer un modelo penal en el tiempo;
- Notoriedad del contribuyente o de la empresa;
- Los conflictos con los demás;
- Nivel de educación del contribuyente y/o su presunto conocimiento de las leyes tributarias;
- Si el contribuyente se encuentra en una industria o área geográfica identificada en los planes estratégicos y/o anuales de trabajo donde el incumplimiento es particularmente elevado;
- Disponibilidad de registros o pruebas;
- Asociaciones de los contribuyentes involucrados, y
- Estilo de vida y/o riqueza.

Los casos seleccionados para la investigación de fraude deben tener cobertura tanto geográfica y profesional basada en el análisis del segmento de mercado. Mediante el análisis de las zonas geográficas del país y los grupos ocupacionales, el personal determina montos de incumplimiento mediante la comparación de la información de declaraciones (o la falta de declaraciones de impuestos presentadas) con otras formas de informaciones financieras. Una vez que el grupo se ha analizado, los pocos objetivos individuales con mayor potencial de enjuiciamiento penal son seleccionados para investigaciones a gran escala por los investigadores de fraude en la división de investigaciones. Los objetivos más prometedores siguen los procesos de desarrollo y selección descritos anteriormente.

Un investigador de fraudes con la evaluación de su caso y la selección de sección escribe en última instancia un informe de inteligencia para la referencia del caso y para recomendar una investigación a gran escala, o un informe de abstinencia penal para cerrar declaraciones o hacer referencia a la auditoría o la función de recaudación si todavía hay consecuencias fiscales civiles. Los informes de Inteligencia referidos que recomiendan investigaciones a gran escala son revisados por el director de la división de inteligencia y de ser aprobada, se remitirá a la división de investigaciones para la asignación a los investigadores de fraude.

### *Desarrollo del Caso de Investigación de Fraude*

Si la fase de desarrollo indica que no existe suficiente posibilidad de enjuiciamiento criminal, el investigador de fraudes apropiado escribirá un informe de abstinencia criminal esbozando las razones para la suspensión. La investigación, después de la aprobación por el director de la división de inteligencia y el director de la división de investigaciones de fraude, se cierra y se remite de nuevo a las funciones de auditoría o de recaudación, junto con el informe de la abstinencia criminal, para la resolución de los asuntos civiles (por ejemplo, liquidación de impuestos adicionales, intereses, multas). Como la persona responsable de las relaciones inter-divisionales, el director de la división revisa el rechazo de los casos referidos para asegurarse que el rechazo es la decisión correcta. La referencia de casos es una fuente muy importante de casos de fraude y la futura referencia de casos debe de ser promovida. Si se rechazan casos potencialmente buenos de fraude, las relaciones inter-divisionales se verán afectadas negativamente. Por otro lado, si son rechazadas demasiadas referencias por una causa justa, el director de la división de investigaciones de fraude es requerido para ofrecer asistencia a sus

contrapartes de auditoría y recaudación con cursos de actualización sobre "insignias de fraude" para los auditores y personal de cumplimiento.

Si la fase de desarrollo indica potencial suficiente para un enjuiciamiento penal, el investigador de fraudes prepara un informe de inteligencia, esboza los resultados de los esfuerzos de desarrollo del caso y la recomendación de una investigación a gran escala. Después de la revisión por el director de la división de la inteligencia el caso se transfiere a la división de investigación de fraudes para la asignación de un investigador de fraudes.

Los casos de impuesto sobre la renta recomendados para la investigación a gran escala, pueden incluir aquellos casos en que los métodos indirectos han mostrado cambios sustanciales en el patrimonio del contribuyente durante los últimos tres años; el total de gastos excede sustancialmente los ingresos brutos de los últimos dos años; existen fuentes de ingresos sin identificar, como se alega en la comunicación de un informante; la calidad y la exactitud de los libros y registros del contribuyente son pobres; la actividad principal del contribuyentes está basada en dinero en efectivo; o una combinación de todo lo anterior. Los casos del IVA recomendados para investigación a gran escala pueden incluir a contribuyentes con demandas inesperadamente grandes o frecuentes de reembolsos, grandes deficiencias en auditorías anteriores, negocios en dinero efectivo, industrias de servicios, o negocios con una baja proporción de impuesto de entrada contra salida, tales como restaurantes; la comunicaciones de informantes; historia de declaración fuera de plazo y la morosidad, o la combinación de todo lo anterior.

### *Funciones de la División de Investigación de Fraudes*

Cuando se abre una investigación a gran escala, el auditor fiscal o funcionario de recaudación que refirió el caso se incluye automáticamente como parte de la investigación. Adicionalmente, el auditor fiscal o el oficial de recaudación se mantiene involucrado en la examinación del contribuyente a efectos de liquidación civil - la liquidación y recaudación de impuestos adicionales, multas e intereses - mucho después de que los aspectos penales del caso - se han completado.

Al principio de toda investigación penal – ya sea que el origen de la referencia es un caso de auditoría, un caso de recaudación, comunicación de un informante, o la recopilación de información por parte de la rama de la inteligencia - el contribuyente y/o su representante es contactado por el investigador de fraudes y asesores de la investigación y se le comunica acerca de la apertura de la investigación. Se solicita la cooperación en forma de testimonios y documentación. Al concluir la fase de investigación, también se invita al contribuyente y/o su representante a una conferencia de clausura de investigación (una reunión), donde se resume el caso y la recomendación. En esta reunión, el contribuyente tiene la oportunidad de presentar cualquier información final o testimonio antes de presentar el caso para su enjuiciamiento o la resolución final.

La combinación de opciones y herramientas que se utilizan para reconstruir la base imponible del contribuyente se conocen como métodos indirectos, y generalmente se dividen en las siguientes seis categorías:

1. **Transacciones en efectivo** – los gastos en efectivo correspondientes a los ingresos en efectivo. También conocido como método de la cuenta "T", este es el más simple de los métodos indirectos. Por lo general se le realiza como una prueba rápida de la razonabilidad de los ingresos declarados.
2. **Origen y aplicación de fondos** – un cálculo más avanzado del método anterior. La clave es la capacidad del investigador de fraude o auditor de rastrear el uso del dinero del contribuyente. Esto requiere de habilidades de investigación y de análisis para identificar, corroborar y documentar cada gasto.
3. **Patrimonio neto** – compara el aumento del patrimonio neto del contribuyente año a año. Este método requiere examinar más de un año fiscal consecutivo.
4. **Depósito bancario** – monitorea el flujo de fondos a través de cuentas bancarias. Este método sólo es aplicable si los ingresos y los gastos del contribuyente se tramitan principalmente a través de las cuentas bancarias.
5. **Cálculo de porcentaje** – la determinación de los ingresos brutos mediante porcentajes o proporciones consideradas típicas para el negocio o el elemento que se inspecciona.
6. **Margen de ganancia/ unidad de volumen** – una estimación de los ingresos brutos sobre la base de transacciones específicas del negocio y el volumen normal y los precios medios de los productos o servicios vendidos. Generalmente, este método es el más difícil de refutar por el contribuyente.

Los métodos indirectos, realizados correctamente han sido reconocidos por los tribunales en países desarrollados en todo el mundo, como tasaciones jurídicas sostenibles por parte de funcionarios de la administración tributaria, en los que el contribuyente tiene pocos o ningún registro o se niega a cooperar con las autoridades fiscales. Las tasaciones utilizando métodos indirectos se han mantenido como prueba admisible, no sólo en los procedimientos judiciales civiles, sino también como prueba del fraude y la evasión en los procesos penales.

### *Cierre de Investigaciones de Fraude*

Una vez que todos los hechos y circunstancias del delito fiscal han sido totalmente documentados, es responsabilidad del investigador de fraudes asignado el preparar el informe final de la investigación que resume la evidencia. El informe incluirá, por ejemplo, la identificación, localización, fuentes y cuantía de los ingresos no declarados descubiertos durante la investigación, la ubicación y la descripción legal del inmueble adquirido con dinero efectivo a precios que superan en gran medida los ingresos brutos reportados a efectos fiscales, y artículos similares. Al concluir la investigación, el director de la rama de investigación, el personal de revisión de la calidad, y el director de la división de investigación de fraude realizará revisiones formales del informe de investigación de fraude, con exposiciones relacionadas, antes de su presentación para la revisión de los asesores legales. A pesar de que el investigador de fraudes participa en las diligencias prejudiciales, el director de la división de investigación de fraude es el representante oficial de la división de la Dirección de Servicios Jurídicos y por lo tanto debe estar familiarizado con los aspectos técnicos del caso.



Como es evidente en todos los pasos anteriores, las investigaciones de fraude consumen una gran cantidad de recursos. Por lo tanto, sólo los casos más graves que tienen la posibilidad de enjuiciamiento, condena y publicidad deben ser seleccionados para la investigación, y así servir como ejemplos claros de las consecuencias para todos los contribuyentes dejándoles saber que efectivamente existen consecuencias serias en caso de incumplimiento.

#### 9.1.5. Función de la División de Servicios Legales

El personal de los servicios jurídicos de la administración tributaria está involucrado en el proceso de investigación, en el proceso de revisiones judiciales de los casos en curso con investigadores asignados al menos trimestralmente. Al concluir la investigación, el personal legal debe realizar un examen jurídico formal en profundidad del informe final de la investigación y exposiciones relacionadas. La División de Servicios Jurídicos presentará un breve informe por escrito al Director General Adjunto (Operaciones), relativo a la revisión y recomendaciones legales para su enjuiciamiento. Si el Director General Adjunto (Operaciones) está de acuerdo, el caso será remitido al Director General para su revisión y aprobación. Si es aprobado, el Director General remite el caso a la jurisdicción de la unidad de litigios de la división de servicios legales de la administración tributaria.

Las principales responsabilidades de los abogados de la sección de litigios penales son:

- Preparar los informes jurídicos definitivos para los casos que involucren a litigios penales, con la asistencia de los miembros del personal de la unidad de servicios de asesoramiento que ya parte de la investigación;
- Proporcionar apoyo legal durante los procedimientos judiciales para los casos penales de la administración tributaria en las sedes judiciales del Ministerio de Justicia, y
- Servir de enlace con sus homólogos del Ministerio de Justicia, Ministerio de Seguridad Nacional, la agencia nacional de policía y otros funcionarios nacionales que participan en la acción penal pública en todos los aspectos de las tareas que requieren un litigio penal.

#### 9.1.6. Relaciones con el Ministerio de Justicia, Agencias de Policía, y otros

Los investigadores de fraude, auditores y otro personal de cumplimiento que participan en el desarrollo y la investigación de los casos, sirven como peritos en los procedimientos judiciales según lo requieran los abogados de la sección de litigios penales. Es importante que los representantes de la función de investigación de fraude y el personal de servicios legales demuestren altos niveles de cortesía, profesionalismo y experiencia en dichas ocasiones. De hecho, es responsabilidad de todo el personal especialmente el personal de alto nivel de la división de investigación de fraude, desarrollar y mantener relaciones positivas con el poder judicial y otros funcionarios del Ministerio involucrados en los casos de enjuiciamiento del fraude fiscal y la evasión. La coordinación y colaboración con estos funcionarios es esencial para asegurar que todos los casos de impuestos a que se refiere el enjuiciamiento se manejen eficaz y oportunamente. En el esfuerzo para desarrollar relaciones positivas, en algunos casos, la administración tributaria es capaz de ofrecer y proporcionar capacitación en legislación fiscal y otros servicios a los jueces y otros funcionarios del Ministerio.

Hay otras instituciones públicas con las que la función de investigación de fraude debe desarrollar y mantener relaciones positivas. Por ejemplo, los organismos nacionales y locales de policía. En algunos casos, cuando la información citada acerca del contribuyente y/o su representante no es presentada, los investigadores de fraude pueden ser obligados a entrar en los locales de negocio para incautar documentos, equipos de computación y otros materiales necesarios para la investigación en curso. En estos casos, la presencia y colaboración de agentes de la policía a menudo es necesaria. En ocasiones, los investigadores de fraude que estén autorizados a portar armas de fuego, están obligados a contribuir a la protección de los auditores y otros oficiales de cumplimiento, en los casos en que existe la amenaza o el riesgo de agresión. A menudo, la presencia y colaboración de los agentes de policía también se busca en estos casos. En algunos países, los investigadores de fraude y la policía colaboran para llevar a cabo búsquedas periódicas de vehículos, pruebas o de contrabando en puestos de control en las carreteras, autopistas y ferrocarriles en los casos que involucran a conocidas o posibles violaciones de las leyes, incluidas las leyes de impuestos.

Además, muchos países están estableciendo leyes policiales con amplia facultad para prevenir, investigar y perseguir "delitos económicos", tales como la corrupción, el lavado de dinero, e incluso la financiación del terrorismo. Por ejemplo, el Centro de Lucha contra los Delitos Económicos y Corrupción (CCECC), establecido recientemente en Moldavia, es una entidad de aplicación de la ley dirigido principalmente a la detección e investigación de delitos económicos, como la evasión de impuestos. Hace muy poco, una institución similar se estableció en Jordania.

En general se acepta que, en muchos países los distintos organismos gubernamentales que participan de una manera u otra contra el fraude fiscal y la evasión por lo general tienen dificultades para comunicarse y coordinar, y muchas veces ni siquiera tienen interés en el conflicto. Este es un problema internacional que debe ser resuelto a través de la colaboración forzosa. Es esencial que la división de investigación de fraude de la administración tributaria, tome la iniciativa de forma regular en ejercitar estas partes con el fin de compartir intereses comunes y los problemas relacionados con la legislación, el trabajo de procesamiento, procedimientos comunes, autoridades superpuestas, intercambio de información, etc. Después todo, una de las diferencias importantes entre la investigación de fraude y otros componentes de cumplimiento fiscal de la administración tributaria es que los resultados finales de los enjuiciamientos, condenas y multas dependen de una gran medida de organismos gubernamentales que trabajan en conjunto para lograr un alto grado de cumplimiento voluntario de las leyes tributarias del país e ingresos fiscales más altos.

## 9.2. Tendencias Comunes

### 9.2.1. Fraude Fiscal de Gran Contribuyente

Parece que hay una percepción general en las administraciones tributarias de varios países en desarrollo, que el fraude fiscal no debería ser una preocupación importante con los grandes contribuyentes, ya que siempre tienen un control eficaz contable, asistencia legal especializada, prácticas de gestión sólidas y auditorías internas y externas, independientes. La experiencia demuestra lo contrario. Expertos internacionales en administración tributaria en el ámbito del fraude fiscal y la

evasión, señalan rápidamente que algunas grandes empresas emplean con frecuencia juristas fiscales, auditores calificados y expertos en tecnología de la información para evitar el pago de impuestos. A menudo estas empresas crean intencionalmente sistemas complejos de contabilidad y transacciones de manera que resulta difícil, si no imposible, para los auditores menos perfeccionados y los investigadores detectar la evasión de impuestos. Por ejemplo, los precios de transferencia<sup>179</sup> generan cuestiones que son muy difíciles de desentrañar.

La automatización global de las empresas ha generado enormes oportunidades para que las empresas puedan ocultar transacciones financieras. Sin lugar a dudas, las administraciones tributarias deben desarrollar estrategias para combatir la evasión fiscal internacional. Las administraciones tributarias de todo el mundo, ahora entrenan a sus auditores de casos importantes e investigadores de casos de fraude en cursos de especialización del sector, como las telecomunicaciones, la banca, la energía y la minería, para poder desempeñarse eficazmente en el amplio mundo empresarial.

#### Cuadro 9.2. El caso Enron

En el ámbito internacional, muchas grandes empresas han participado en esquemas de evasión fiscal de varios millones de dólares. La corporación Enron, la séptima corporación más grande de EE.UU. en el año 2000, es un ejemplo de esta tendencia. Más de 30 personas fueron acusadas de diversos delitos, como resultado de sus prácticas comerciales ilegales. Más de 20 personas, entre ellas el presidente y director financiero de Enron, fueron condenados o se declararon culpables de fraude, conspiración y otros delitos. Arthur Andersen, una firma contable reconocida y proveedora de servicios contables de Enron, fue objeto de investigación por su papel en el colapso de Enron y recibió una condena por obstrucción a la justicia en 2001.

#### 9.2.2. Computarización

Los grandes contribuyentes no son los únicos que utilizan la tecnología. Estimaciones internacionales sugieren que el 70 por ciento a 80 por ciento de los contribuyentes usan computadoras para documentar y almacenar los datos financieros, en vez de ser mantenidos en libros manuales. Los funcionarios de la administración tributaria, que buscan recuperar la información crítica financiera para su auditoría o trabajo de investigación, se enfrentan a retos difíciles. El empleo de programadores calificados por algunos involucrados en fraude y mecanismos de evasión para crear programas diseñados para ocultar y en algunos casos destruir la información cuando una persona extraña intenta acceder a sus computadoras o redes, agrava el problema.

Hay una fuerte tendencia en las administraciones tributarias de los países desarrollados para contratar y formar expertos en informática forense, les proporcionan equipos para extracción de datos forenses, y les permiten clonar discos duros, recuperar los datos contables necesarios, y analizar dicha información. Esto ocurre especialmente si las autoridades fiscales están de acuerdo en investigar empresas importantes para demostrar la evasión fiscal, al recrear la información crítica para la presentación de pruebas ante los tribunales.

<sup>179</sup> Los precios de transferencia es la práctica por la que las divisiones de una empresa establecen entre sí los precios de las transacciones. Estas transacciones pueden ser entre una empresa matriz y una filial, o dos empresas controladas por una compañía corporativa común.

Muchos países desarrollados ahora utilizan técnicas automatizadas basadas en el riesgo para seleccionar aquellos contribuyentes para los casos de auditoría que tienen mayor probabilidad para producir tasaciones de auditoría. La división de recaudación también está adoptando fórmulas computarizadas para la selección e ingreso por prioridad de los casos de riesgo más altos. La última tendencia es que la división de investigación de fraude también diseñe sistemas informáticos para la selección de casos, con el aporte de numerosas bases de datos internas y externas. El resultado de estos sistemas, con aplicación de los coeficientes automatizados y fórmulas matemáticas, se dirige a los casos de alto potencial de fraude, de los cuales, los que tienen mayor potencial son seleccionados para la investigación. El resto de los casos, que siempre constituye la mayoría, no cumplen con las normas de selección de casos, pero pueden revelar violaciones fiscales civiles, en cuyo caso son remitidas a una auditoría o las divisiones de recaudación para tomar la acción necesaria.

Agregar personal especializado en tecnología de la información a la división de investigación de fraudes tradicionales es una tendencia reciente en las administraciones tributarias de todo el mundo. Este personal ayudará a desarrollar sistemas informáticos únicos contra el fraude y la evasión, como sistemas de seguimiento de casos automatizados y sistemas automatizados de gestión de la información, y ayudaran en la investigación de casos que involucran incautación de computadoras y análisis forense. El personal de tecnología de la información se coloca generalmente en la división de inteligencia y/o como personal a la cabeza de la división de investigación de fraude para servir a todas las funciones de investigación de fraudes.

### 9.2.3. Investigación de Fraude Fiscal de Corrupción, Lavado de Dinero y el Narcotráfico

En colaboración con los organismos de control de drogas en varios países, la función de investigación de fraudes de muchas administraciones tributarias han estado dedicando mucho tiempo y esfuerzo en los últimos años al fraude y evasión y las implicaciones del narcotráfico. Aunque la administración fiscal no hace cumplir las leyes sobre drogas, las enormes ganancias libres de impuestos de quienes se dedican a estas actividades ilegales están definitivamente en el marco de la competencia de la administración tributaria. A través de pruebas circunstanciales y los métodos indirectos, los investigadores de fraude de algunas administraciones tributarias han sido capaces de demostrar el fraude fiscal y la evasión de grandes sumas de dinero por los narcotraficantes y se han incautado cantidades impresionantes de dinero en efectivo y bienes de valor, en muchas ocasiones a través de liquidaciones de impuestos presuntos.

No obstante, los casos de narcotráfico consumen mucho tiempo y requieren de amplias actividades de vigilancia, actividades conjuntas con otros organismos encargados de hacer cumplir la ley, y los desafíos en materia de prueba en los procedimientos judiciales. Mientras que la publicidad de los juicios, condenas, los fondos y los bienes incautados por la administración tributaria son valiosos, los contribuyentes no asocian estos casos, con las consecuencias del incumplimiento de las leyes fiscales que es uno de los principales objetivos de las investigaciones de fraude. Por lo tanto, para evitar tomar demasiado tiempo de las principales misiones del fraude y la evasión fiscal, el número de casos de tráfico de narcóticos seleccionados y actuales en un momento dado debería ser pequeño.

### 9.3. Madurez de la Administración Tributaria

A continuación se describen los niveles de madurez de las administraciones tributarias en relación con la investigación del fraude y la evasión fiscal.

#### *Investigaciones de Fraude: Nivel de Madurez 1*

Palabra clave: "Ausente"

- Leyes fiscales independientes en el país para los distintos tipos de impuestos o bien no tienen disposiciones para los delitos fiscales o tienen solamente vagas disposiciones sobre sanciones civiles por fraude y evasión fiscal.
- No existen disposiciones en las leyes fiscales que exijan a las instituciones financieras y de otro tipo presentar un informe a la administración fiscal en cualquiera de los distintos pagos efectuados por los contribuyentes a través de estas instituciones, el dar a los funcionarios fiscales la autoridad para citar o convocar a las personas o documentos o el uso circunstancial de pruebas para la tasación presunta para determinar impuestos no declarados.
- El Ministerio de Justicia está a cargo de investigar y perseguir todos los delitos económicos, carece de personal suficiente, no tiene la capacidad para hablar de impuestos, y rara vez se ocupa incluso de las violaciones civiles por fraude que se refiere directamente a ellos por informantes.
- Sin autoridad legal, un componente de investigación de fraude está totalmente ausente de cualquiera de las estructuras orgánicas de las distintas administraciones tributarias.
- Las diversas administraciones tributarias están en el negocio de recoger tantos ingresos como sea posible y no están interesadas en la toma de ejemplos a los evasores de impuestos para la gran cantidad de impuestos, multas e intereses cobrados a los mismos.
- No hay coordinación entre las distintas administraciones tributarias, cada administración tributaria es pasiva en el desarrollo de relaciones positivas con otras instituciones involucradas con las autoridades.

#### *Investigaciones de Fraude: Nivel de Madurez 2*

Palabra clave: "Socio menor"

- Leyes fiscales independientes en el país para los diferentes tipos de impuestos tienen algunas provisiones de fraude y evasión fiscal, en particular para el Impuesto al Valor Agregado (IVA) – Sanciones civiles por fraude, especialmente para violaciones repetidas, e incluso encarcelamiento para los delincuentes reincidentes graves – que dan autoridad limitada para los administradores tributarios para investigar el fraude y la evasión fiscal.
- Existe una administración tributaria para todos los impuestos, y las divisiones de auditoría y recaudaciones en la estructura organizativa tienen un socio menor – un pequeño componente de investigación de fraudes en las sedes de reportes al Director General, que consta de un

supervisor de alguna manera aislado, del personal administrativo, pocos investigadores, y el uso de tecnologías de la información es marginal.

- Los investigadores de fraude y sus supervisores en la nueva unidad son antiguos auditores experimentados, pero la mayoría no tienen educación de posgrado en contabilidad, no tienen entrenamiento especial sobre investigación de fraude y no son expertos en las competencias básicas que se requieren para llevar a cabo la investigación profesional sobre fraude fiscal, como los métodos indirectos, técnicas de investigación, los requisitos en materia de prueba, etc.
- En virtud de las leyes fiscales los investigadores de fraude tienen autoridad limitada para citar y convocar las personas o documentos y recurrir a pruebas indirectas para las tasaciones presuntas para determinar impuestos no declarados, sobre todo en el marco legal del IVA, y tienen acceso limitado a la información financiera de los contribuyentes de terceros.
- Los investigadores de fraude se concentran totalmente en los casos de fraude y de evasión del IVA por los pequeños y unos pocos medianos contribuyentes, que son mucho más fáciles de determinar y demostrar que los casos de fraude de impuesto sobre la renta y evasión de impuestos. Los investigadores seleccionan estos casos de forma manual, y no hay criterios definidos para la selección de los casos ni del IVA ni de impuestos sobre la renta, no existen manuales escritos, políticas o procedimientos de investigación desarrolladas por la sede.
- Fraude al IVA y los casos de evasión tienen éxito en la producción de los ingresos procedentes de sanciones civiles por fraude, incluyendo importantes beneficios por repetición de segunda y tercera vez de los delincuentes, pero nadie ha sido condenado a prisión por fraude o evasión fiscal.
- El personal de Servicios legales de la Administración Tributaria tiene una participación mínima en la revisión del fraude fiscal, finalizado el caso de evasión, excepto en los casos en que el contribuyente no está de acuerdo con las conclusiones de los investigadores.
- Existe un programa informal de referencia verbal de fraude para el personal de auditoría y recaudación, el cual tiene muy poco éxito.
- La mayor parte de los casos seleccionados para la investigación a gran escala por la división de investigación de fraude provienen de comunicaciones informales de informantes recibidas a lo largo de la administración tributaria, de los cuales sólo algunos son enviados a la unidad de investigación de fraude. Otros son referidos erróneamente directo a la división de auditoría, o se ignoran.
- El personal de investigación de fraude tiene buenas relaciones con la administración aduanera y los organismos policiales, pero no está haciendo ningún esfuerzo para cultivar relaciones positivas con el poder judicial o el Ministerio de Justicia.

### *Investigaciones de Fraude: Nivel de Madurez 3*

Palabra clave: "Socio"

- El código tributario del país o código de procedimiento tributario tiene provisiones y sanciones firmes sobre fraude y evasión fiscal incluidas las sanciones civiles por fraude sustancial y posible encarcelamiento.

- El marco legal establece una estructura organizativa funcional para una única administración fiscal, incluido un componente de investigación de fraude, y le da autoridad específica a la administración fiscal para investigar el fraude y evasión fiscal.
- El componente de investigación de fraude de la administración tributaria es ahora un socio y una parte integral de la "caja de herramientas", para el cumplimiento y ejecución, junto con la auditoría y recaudación.
- Las función de investigaciones de fraude en la sede y las divisiones de distrito/regionales son organizadas y realizan según la práctica líder a nivel internacional, con inteligencia, investigaciones, y las divisiones de revisión de calidad, y todas están equipadas con equipos y sistemas de informatización bastante moderno.
- Los investigadores de fraude y sus supervisores, en su mayoría antiguos y con experiencia, tienen títulos de enseñanza superior en contabilidad y la mayoría, a excepción de los contratados en los últimos dos o tres años, han asistido a un curso de formación de investigación criminal diseñado localmente y tienen las habilidades adecuadas en la aplicación de métodos indirectos, técnicas de investigación, requisitos probatorios, etc.
- Según la ley, los investigadores de fraude tienen plena autoridad para citar y convocar a personas o documentos y recurrir a pruebas indirectas para las tasaciones presuntas, para determinar impuestos no declarados. Los investigadores también tienen acceso a la información financiera de los contribuyentes, dentro de los documentos recibidos periódicamente de las instituciones financieras y otras personas, y un buen equipo de informática y los sistemas computarizados de datos coincidentes.
- Un programa escrito formal de fraude de referencia diseñado para las divisiones de auditoría y cobro, produce muy buenos casos aceptados para la investigación a gran escala. No obstante, muchos otros casos referidos son rechazados, ya que el trabajo en cuestiones civiles por parte del personal de auditoría o la recaudación, no cuentan con la formación como indicadores clave de fraude, y compromete la investigación.
- Un programa de comunicación de información bien diseñado y administrado, gestionado por el personal de inteligencia de la función de investigación de fraude, da casos para la acusación de fraude notables, incluidas las condenas y penas de prisión que son ampliamente publicitados.
- Con la definición de los criterios para la selección manual de los casos y las políticas y manuales de procedimientos para la investigación de casos, los investigadores de fraude pueden procesar con éxito a medianos y grandes contribuyentes por fraude de Impuesto al Valor Agregado (IVA) y evasión, lo que lleva a condenas y penas de prisión que son ampliamente publicitadas.
- Aunque en menor número, hay éxitos con procesar por fraude a los contribuyentes medianos por fraude y evasión de impuestos sobre la renta individual y de sociedades, incluyendo condenas y penas de prisión que son ampliamente publicitadas. Sin embargo, los investigadores no han elaborado casos similares contra los grandes contribuyentes.
- El personal de servicios jurídicos de la administración tributaria tiene plena participación en los casos de fraude y evasión de impuestos durante la fase de investigación y también después de su finalización.

- El personal de investigación de fraude tiene una buena relación con el Ministerio de Justicia, la judicatura, la administración aduanera y los organismos policiales, y participa activamente con otros organismos en algunas importantes investigaciones de delitos económicos, incluido el tráfico de drogas. Ocasionalmente, existe confusión sobre la jurisdicción.

#### *Investigaciones de Fraude: Nivel de Madurez 4*

Palabra clave: "Socio clave"

- El código tributario del país o código de procedimiento tributario tiene provisiones y sanciones firmes sobre fraude y evasión fiscal incluidas las sanciones civiles por fraude sustancial y posible encarcelamiento.
- El marco legal establece una estructura organizativa funcional para una única administración fiscal, incluido un componente de investigación de fraude, y le da autoridad específica a la administración fiscal para investigar el fraude y evasión fiscal.
- Durante varios años, el componente de investigación de fraude de la administración tributaria ha sido un socio pleno y un componente integral en el cumplimiento y aplicación de la "caja de herramientas", junto con la auditoría y recolecciones. De hecho, la investigación del fraude se considera ahora el socio dominante, debido a su éxito en la investigación y el enjuiciamiento de impuestos sobre la renta y fraude de Impuesto al Valor Agregado (IVA) y evasión por muchos medianos y grandes contribuyentes en todo el país, incluíd el aseguramiento de condenas y penas de prisión que han sido ampliamente publicitadas.
- Las investigaciones de fraude funcionan en la sede y las divisiones de distrito/regionales se organizan y realizan según la práctica líder a nivel internacional, con inteligencia, investigaciones, y las divisiones de revisión de calidad; todas están equipadas con sistemas y equipos de informatización bastante moderno. Además, el personal de tecnología de la información está presente como asistentes del personal a nivel de director-división para ayudar a toda la división de TI que los necesita.
- La investigación de fraudes cuenta con la ayuda de los sistemas informáticos exclusivos a la función, como los sistemas de seguimiento de casos automatizados y sistemas automatizados de gestión de la información, para ayudar en las investigaciones de casos que involucran incautación de computadoras y análisis forense.
- Los investigadores de fraude y sus supervisores, en su mayoría ex-audidores experimentados, tienen títulos de enseñanza superior en contabilidad y han asistido a todo un curso de formación de investigación criminal de excelencia, diseñado por uno de los modelos internacionales de investigadores criminales. Este curso se actualiza periódicamente, y los investigadores de fraude también asisten periódicamente a cursos de formación continua de educación profesional. Todos menos los nuevos reclutas tienen conocimientos de expertos en la aplicación de métodos indirectos, técnicas de investigación, requisitos en materia de prueba, etc.
- Según la ley, los investigadores de fraude tienen plena autoridad para citar y convocar a personas o documentos y recurrir a pruebas indirectas para las tasaciones presuntas, para



determinar impuestos no declarados. Los investigadores también tienen acceso a la información financiera de los contribuyentes, a los documentos recibidos periódicamente de las instituciones financieras y otros, además un buen equipo de informática moderna y los sistemas computarizados de datos coincidentes.

- Auditores con más experiencia y personal de recaudación han asistido a un curso de "insignias-de-fraude", diseñado y llevado a cabo por el personal de la función de investigación de fraude, y un programa de referencia de fraude formal por escrito, diseñado para las funciones de recopilación de auditorías, continuamente produce varios casos aceptados para investigación a gran escala.
- Un programa de comunicación de información bien diseñado y administrado, gestionado por el personal de inteligencia de la función de investigación de fraude, da casos para la acusación de fraude notables, incluidas las condenas y penas de prisión que son ampliamente publicitados. La administración tributaria compensa a todos los informantes con premios oportunos basados en la recuperación de impuestos, multas e intereses que se deriva de la información que proporcionan.
- Con la definición de los criterios para la selección computarizada de los casos y las políticas y manuales de procedimientos para la investigación de casos, los investigadores de fraude pueden procesar con éxito a medianos y grandes contribuyentes por fraude y evasión de IVA e impuestos sobre la renta, lo que lleva a condenas y penas de prisión que son ampliamente publicitadas.
- El personal de servicios jurídicos de la administración tributaria tiene plena participación en los casos de fraude y evasión de impuestos durante la fase de investigación y también después de su finalización.
- El personal de investigación de fraude tiene excelentes relaciones con el Ministerio de Justicia, el Poder Judicial, la administración aduanera y los organismos policiales, y también participa activamente con otros organismos, todas actuando dentro de sus respectivos límites jurisdiccionales, en importantes investigaciones de delitos económicos, incluido el tráfico de drogas.

#### 9.4. América Latina y el Caribe

Como se mencionó anteriormente, una de las disposiciones legales más importantes que sustentan una función efectiva de las investigaciones contra el fraude es la autoridad fiscal para los investigadores para acceder a la información bancaria del contribuyente en el ejercicio de sus investigaciones. Un segundo conjunto de disposiciones legales indispensables para desalentar el fraude fiscal y la evasión es que prevé graves consecuencias para violaciones, incluidas las sanciones civiles por fraude sustancial y posible encarcelamiento.

En general, en los países de Latinoamérica y el Caribe (LAC), las administraciones tributarias no se benefician de ninguna de estas disposiciones legales. De acuerdo con un informe reciente, "prácticamente todos los países (en Latinoamérica) declararon que no tienen leyes de secreto bancario

que limiten el acceso a la información necesaria para llevar a cabo sus responsabilidades."<sup>180</sup> Además, "la información ... muestra que las sanciones y multas por violaciones fiscales impuestas por las Administraciones Tributarias de Latinoamérica son muy bajas ..... en general, se puede afirmar que en las administraciones tributarias no se aplican las sanciones /multas con frecuencia, ni con fuerza, por lo que las sanciones/ penalidades no son desincentivos para los contribuyentes en caso de incumplimiento."<sup>181</sup>

De hecho, un estudio reciente confirma que la evasión fiscal en Latinoamérica es muy alta.<sup>182</sup> Tasas de evasión del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a partir de 2001-2006 oscilaron entre 11 por ciento en Chile a 38,1 por ciento en Nicaragua, promediados alrededor del 27 por ciento. Las tasas de incumplimiento de impuesto sobre la renta oscilaron entre 41.6 por ciento en México y 47.4 por ciento en Chile al 63,8 por ciento en Ecuador para un promedio de 51.4 por ciento. La evasión del impuesto sobre la renta de sociedades era más extensa en la mayoría de los países que la evasión de los impuestos sobre la renta de las personas físicas, que van desde 48,4 por ciento en Chile al 65,3 por ciento en Ecuador para un promedio de 54.1 por ciento en los seis países con estimaciones disponibles.<sup>183</sup>

La mayoría de los países de Latinoamérica y el Caribe (LAC) se encuentran en el segundo nivel de madurez descrito anteriormente, con una función de investigación de fraudes que es sólo un "socio menor" de las funciones de auditoría y la recaudación de sus respectivas administraciones fiscales y muy alto IVA y niveles de evasión de impuestos sobre la renta.

Debilidades externas en la ejecución de las actividades de investigación de fraudes y operaciones eficaces incluyen:

- Algunos países aún tienen leyes fiscales independientes que tienen muy pocas disposiciones para la investigación de fraude y la evasión fiscal, excepto tal vez para el Impuesto al Valor Agregado (IVA), y las leyes de esos países ofrecen pocas o ninguna sanción grave - mucho menos encarcelamiento - por fraude;
- En los países que tienen graves sanciones, incluso encarcelamiento, rara vez se aplican;
- Los legisladores no suelen estar dispuestos a adoptar disposiciones que den poder o facultades de investigación a la administración tributaria, ya que ellos piensan que se pueden abusar;
- Bajo las leyes de algunos países, el fraude y la evasión fiscal no son investigados y juzgados por la administración tributaria, pero es responsabilidad de otras instituciones del Estado tales como los organismos dependientes del Ministerio de Justicia;
- Los legisladores suelen establecer varias comisiones u organismos nacionales para investigar los delitos financieros ante las autoridades y jurisdicciones que están en conflicto con los organismos o agencias existentes;

---

<sup>180</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y otros (2012), p. 33.

<sup>181</sup> Ídem., p. 36

<sup>182</sup> Gómez Sabaini y otros (2012), p. 7.

<sup>183</sup> Ídem., p. 34.

- Banco y otras leyes de secreto financiero prevalecen, por lo que no hay ninguna información de terceros disponible para la administración tributaria para emparejar los documentos de posibles ingresos no declarados, declaraciones insuficientes o gastos exagerados;
- La poca autoridad que los investigadores tienen bajo la ley para convocar a personas o documentos es rara vez, o nunca, aplicada con los procedimientos legales en caso de incumplimiento, y
- En casos de enjuiciamiento que dependen de pruebas circunstanciales o métodos indirectos, rara vez, o nunca, tienen éxito en los tribunales debido a la imprecisión de las leyes y a la inexperiencia de los jueces.

Debilidades internas en la ejecución de las actividades de investigación de fraudes y operaciones eficaces incluyen:

- Muchos de los investigadores de fraude no tienen educación post-secundaria en contabilidad, que en sí no es un título requerido para el puesto de trabajo, por lo que los perfiles de los investigadores de fraude en todos los países de LAC en general no están bien calificados;
- Los cursos de capacitación específicos para los investigadores de fraude son inexistentes o insuficientes, por lo que los perfiles de los investigadores de fraude en todos los países de LAC no están bien entrenados;
- La normativa exclusiva y los roles de ejecución de programas de las oficinas sedes y regionales, respectivamente, no son ni claramente definidas ni prácticas y siempre hay cierto grado de confusión de roles en ambos niveles. También existe confusión entre los contribuyentes involucrados en investigaciones de fraude y/o sus representantes;
- Hay pocos manuales, si es el caso, de procedimientos y pocas políticas claras escritas por los investigadores de fraude que se pueda seguir. Los criterios de selección de casos no están bien definidos, por lo que la selección de casos suele ser un proceso manual específico ad-hoc;
- Las estructuras organizativas de la función de investigación de fraudes y las funciones del personal no siguen la práctica de liderazgo internacional. Por ejemplo, existe una carencia de unidades dedicadas a la recopilación de información, desarrollo de casos, y el control de calidad;
- No existe un programa formal de referencia de fraude, y no hay capacitaciones sobre "insignias de fraude" ofrecida a los auditores y otro personal de cumplimiento;
- Dentro de las Oficinas de Grandes Contribuyentes (OGC), la función de auditoría es infravalorada, y los auditores e investigadores de fraude carecen de conocimientos especializados sobre cuestiones relacionadas con las empresas multinacionales, tales como precios de transferencia, y sobre otras cuestiones relacionadas con las industrias complejas. Como resultado de ello, el potencial de casos de fraude y la evasión involucrando a grandes contribuyentes no son ni referidas ni desarrolladas;
- No existe un programa formal de comunicación de informantes y tales comunicaciones son tratadas de forma específica ad-hoc;
- Hay un fuerte énfasis en la persecución de los casos de fraude del IVA, con poca atención a impuesto sobre la renta, y los casos referidos a los tribunales languidecen interminablemente.

Nadie es condenado a prisión por fraude y evasión fiscal, incluso si las leyes fiscales prevén por ello;

- Los presupuestos anuales prueban constantemente la insuficiencia para financiar equipos informáticos, muy necesarios y los sistemas o la contratación de un mayor número de los investigadores de fraude calificados y abogados de servicios legales, quienes revisan y llevan a juicio los casos de fraude;
- Las relaciones con la administración aduanera y los organismos policiales son razonables, pero las relaciones con el Ministerio, instituciones o comisiones de Justicia y otros que también participan en delitos financieros son escasos o inexistentes, y
- Los resultados globales de fraudes de las administraciones fiscales y las operaciones de evasión son mediocres.

### Cuadro 9.3. Investigación de Guatemala del fraude fiscal y la evasión

La situación de Guatemala respecto al fraude fiscal y la evasión hace unos 10 años es un buen ejemplo de la situación en muchos países latinoamericanos. En el 2000, se estimó que la evasión del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Guatemala fue de 33,9 por ciento y que la tasa de fraudes y la evasión de impuestos sobre la renta era aún mayor.<sup>184</sup> Sin embargo, la administración tributaria de Guatemala, la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), no tenía autoridad legal para investigar el fraude y la evasión fiscal. En cambio, los auditores y otro personal de cumplimiento de la SAT, que sospechaba de fraude y la evasión de cualquier contribuyente que eran auditados, o en las que llevaban a cabo otras pruebas de cumplimiento, estaban obligados a presentar un informe/denuncia a través de su Departamento de Servicios Jurídicos de la Secretaría de Ministerio de Justicia de los casos de corrupción (Fiscalía Contra la corrupción), que había recibido 2.350 casos desde abril de 2000 hasta julio de 2001 (incluyendo 890 de la administración aduanera y 123 casos de impuestos). Desafortunadamente, la oficina de la Fiscalía contaba con muy poco personal, y su pequeño equipo de abogados no estaba familiarizado con las leyes y las cuestiones fiscales. La mayoría de los casos de fraude fiscal fueron invariablemente suspendidos o ignorados y vencieron. De aquellos casos abandonados, la principal causa citada fue que los auditores de la SAT habían ido demasiado lejos en materia fiscal civil para presentar cargos criminales. Como señaló Gallagher en su estudio de la metodología de evaluación comparativa en 2004, la ley sobre fraude fiscal de Guatemala promulgada a mediados de 1990 no se ha aplicado ni una sola vez.<sup>185</sup>

Las jurisdicciones de los organismos nacionales se hizo aún más complicada y confusa, cuando los legisladores establecieron una Comisión Nacional de Lucha contra el fraude y el contrabando en el año 2000. En muchos otros países de Latinoamérica y el Caribe (LAC) por lo general hay varias comisiones nacionales o instituciones nacionales con jurisdicción sobre los delitos financieros, que siempre causan confusión sobre "territorio" y suele dar lugar a la falta de acción, los enfrentamientos entre las agencias, los enjuiciamientos y condenas mínimas.

La ausencia de una efectiva detección de fraude y evasión fiscal, las investigaciones, los procesamientos, las condenas y la poca publicidad contribuye a una situación en la que los contribuyentes se dan cuenta de que no hay graves consecuencias por incumplimiento, incluso en casos de fraude fiscal o la evasión flagrante. Como resultado de ello, las administraciones fiscales en muchos países de LAC se enfrentan a bajos niveles de cumplimiento voluntario de los contribuyentes. La amenaza es que hasta los actuales

<sup>184</sup> Jacobs (2002), p. 3.

<sup>185</sup> Gallagher (2004), p. 18.

niveles mediocres de cumplimiento voluntario se erosionarán aún más, lo que llevara a una mayor pérdida de ingresos fiscales, que los países no pueden permitirse.

La mayor amenaza, sin embargo, está con el segmento de grandes contribuyentes. Con la falta crónica de dotación de personal, los auditores que carecen de experiencia en materia fiscal multinacional complejas, y la información de los equipos y sistemas de tecnología insuficiente, los auditores de Oficinas de Grandes Contribuyentes (OGC) en la mayoría de los países de LAC es probable que tengan un tipo de auditoría anual de 5 por ciento o menos del total de los contribuyentes, que no es ni siquiera cerca de la norma internacional de auditoría de 30 por ciento. Teniendo en cuenta esta falta de experiencia y la baja tasa de auditoría, junto con programas ambiguos, sin capacitación para la detección de fraudes y las recomendaciones de los auditores de OGC para la investigación es poco probable llegar a un número significativo. Por consiguiente, hay cada vez más oportunidades para los grandes contribuyentes en los países de LAC de no reportar sus obligaciones tributarias, con menor riesgo de detección e investigación. Con la impunidad a largo plazo, los grandes contribuyentes pueden llegar a ser más audaces. Si es así, la amenaza de grave, persistente fuga de ingresos de este segmento de contribuyentes, que ahora contribuye con el 60-75 por ciento de los ingresos fiscales de los gobiernos, sería catastrófica.

Hay algunas tendencias alentadoras en la región de LAC. Por ejemplo, en Jamaica una Unidad de Investigación del Fraude se estableció como parte de (TAJ) Unidad de Auditoría de la Administración Tributaria de Jamaica hace más de 10 años. Un informe del Fondo Monetario Internacional (FMI) en abril de 2010 señala que "se llevaron a cabo 25 investigaciones de fraude y 10 casos fueron remitidos a la jurisdicción de los tribunales."<sup>186</sup> Desafortunadamente un funcionario de primer nivel del Ministerio de Hacienda "observó que los casos de fraude remitidos para procesamiento de acusación en los tribunales estuvieron durante años en juicio y que nadie ha sido encarcelado en Jamaica por impuestos o fraude de la administración aduanera."<sup>187</sup> En abril de 2012, TAJ estaba considerando proponer al Ministerio de Hacienda y al Parlamento un código de procedimiento fiscal, que ya había sido elaborado y que contiene disposiciones que reforzarían significativamente las sanciones contra el fraude y la evasión. Las administraciones tributarias en la mayoría de los países de LAC reconocen la necesidad de contar con una legislación fiscal que otorgue suficiente autoridad para investigar efectivamente el fraude y la evasión, actualmente están estudiando opciones.

Como miembros del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), las administraciones tributarias en LAC tienen la oportunidad de ofrecer a sus investigadores formación moderna, basada en la práctica de liderazgo internacional sobre fraude, que pueden no estar disponibles para las administraciones tributarias de otros países en desarrollo. El IRS de EE.UU. es miembro del CIAT y por medio de la Oficina de Asistencia Técnica (OTA) y el CIAT patrocinado por el Tesoro de EE.UU., los expertos del Servicio de Impuestos Internos (IRS) han realizado numerosos cursos de capacitación técnica en los últimos años para el personal de la administración tributaria de los países de LAC. Otra oportunidad para la formación profesional de investigación de fraudes podría ser el Programa de

<sup>186</sup> Jacobs y otros. (2012), p. 32.

<sup>187</sup> Ídem., p. 32.

Capacitación de Investigación Criminal de la (FLETC) Centro Federal de Capacitación, (ILEA) Academia Internacional de Aplicación de la Ley en El Salvador.

### 9.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices

Cualquier intento por parte de los funcionarios de la administración tributaria para medir el fraude fiscal, penal o los resultados de la evasión en materia de impuesto gravado o recolectado, destruirá el enfoque principal en la identificación e investigación de los principales infractores. En lugar de dedicar mucho tiempo y pericia para delitos tributarios complicados y significativos, investigadores de fraude se centrarán en la generación de ingresos que incluye los componentes más allá de impuestos (por ejemplo, sanciones e intereses).

La cantidad de dotación de personal dedicado a la función de investigación de fraudes varía. No es inusual ver un 5 por ciento del total del personal de la administración tributaria dedicada a esta función, siempre y cuando la función sea eficiente y eficaz en el control del fraude fiscal de las actividades de evasión mediante la aplicación estricta de los criterios de selección y producción de alta calidad, y ampliamente publicitados procesamientos y condenas con las correspondientes consecuencias. Estas consecuencias se valoran con mayor frecuencia por la aplicación de multas civiles y penales, las sanciones penales y las condenas, lo que resulta en prisión para los infractores más flagrantes. Si las consecuencias son aplicadas apropiadamente por el poder judicial el cumplimiento tributario general mejorará y los ingresos fiscales se incrementarán.

Algunos indicadores clave más específicos del desempeño de la función de prevención de fraude, extraídos de la práctica líder internacional son:

- 60-70 por ciento del tiempo total de los investigadores de fraude se gasta en investigaciones (el resto se destina a la administración, capacitación, gastos generales). En los dos primeros años de operaciones de la división, aproximadamente el 60 por ciento del tiempo total sería un objetivo razonable;
- 60-70 por ciento del tiempo total del personal de la división de inteligencia se gasta en el desarrollo de casos y actividades de recolección de información;
- Las investigaciones interrumpidas no pueden exceder el 10 por ciento de las investigaciones iniciadas;
- La tasa de procesamiento supera el 90 por ciento (del número de casos recomendados para el procesamiento dividido entre el número de casos colocados bajo investigación por año);
- La tasa de condena supera el 75 por ciento (el número de casos procesados con éxito dividido entre el número de casos recomendados para el procesamiento), e
- Investigadores de alto nivel completan un promedio de una investigación compleja en los dos primeros años de operaciones, y un promedio de dos casos por año a partir de entonces. Un Investigador inicial completa un promedio de dos investigaciones, menos complejas por año en los primeros dos años de operaciones, y un promedio de tres por año a partir de entonces.

Además de los parámetros descritos anteriormente para medir el desempeño de la administración tributaria en su función de fraude fiscal y la evasión, las preguntas clave para destacar las áreas de mejora son:

1. ¿Hay un esfuerzo efectivo que se centra en la investigación de los delincuentes de fraude fiscal penal de altos ingresos y/o destacado logro de condenas significativas y consecuencias civiles?
2. ¿Existen medidas preventivas eficaces para reducir el fraude y la evasión fiscal global?
3. ¿El sistema de rendimiento para medir el número y la calidad de condenas o acciones civiles alcanzadas se traducen en la mejora del cumplimiento fiscal global y los ingresos?
4. ¿Las leyes tributarias del país y la administración tributaria permiten la máxima publicidad cuando los delincuentes son procesados para asegurarse que el público esté bien informado de la infracción y la sanción resultante?
5. ¿Existen métodos indirectos para demostrar ingresos autorizados por la ley y se aplica en la identificación de los principales delincuentes fiscales y durante el proceso de investigación para aportar pruebas de calidad?
6. ¿Es la auditoría y el personal de investigación de fraudes seleccionado, entrenado y desarrollado tanto en las investigaciones financieras y técnicas de control fiscal (auditoría) para detectar e investigar adecuadamente a los infractores?
7. ¿Son los "medios selectivos" (como se explica en la sección 2.2.1) los que se están aplicando en la identificación de los objetivos más importantes?

# Capítulo 10. Recaudaciones

*David Crawford*

Este capítulo contiene una descripción general de las recaudaciones y los ejemplos de la legislación, los procedimientos y procesos de la recaudación tributaria, y sugiere formas de medir los diferentes resultados para propósitos de administrar el rendimiento y evaluar la función de las recaudaciones de una administración tributaria. Este capítulo trata de proporcionar sugerencias operativas generales para ayudar a las administraciones tributarias en la discusión de los aspectos relevantes de las recaudaciones y el desarrollo de sus propias políticas de recaudación de impuestos. Además, contiene un esbozo de las funciones y responsabilidades de los funcionarios tributarios, relacionados con los esfuerzos de recaudación de impuestos en mora y comentarios generales sobre la estructura organizativa.

Si bien este capítulo también contiene referencias a la "autoridad legislativa" aplicable, esta referencia es amplia y los ejemplos de legislación son un compuesto extraído de una serie de países. Estas referencias tienen el propósito de ayudar a aquellos que no cuentan con disposiciones particulares en su propia legislación, o cuando una disposición no se desempeña tan bien como se esperaba.

## 10.1. Prácticas Líderes

Los gobiernos están cada vez más bajo presión para encontrar fondos suficientes para cubrir sus necesidades presupuestarias, y su atención a menudo se orienta a la serie de impuestos en mora – las "cuentas por cobrar" de la administración tributaria.

### 10.1.1. Introducción

Cuando se ve desde lejos, la recaudación tributaria parece ser una tarea relativamente simple, pero esta primera impresión es engañosa. De hecho, la recaudación de impuestos es una tarea compleja y difícil. Implica recaudar el dinero de los deudores tributarios en circunstancias a menudo estresantes y a veces conflictivas. Por ejemplo, en Rusia, "en 1996, veintiséis recaudadores de impuestos fueron asesinados, setenta y cuatro resultaron heridos, y seis fueron secuestrados mientras dieciocho oficinas tributarias rusas fueron atacadas en un tiroteo."<sup>188</sup> Más recientemente, y en varios países, se han recibido informes frecuentes de recaudadores de impuestos que se lesionan en el trabajo al tratar de incautar bienes del contribuyente.

Abordar la recaudación de deudas de una manera profesional y utilizando una serie de medidas previsibles y cada vez más fuertes, pueden maximizar los resultados de recaudación y reducir al mínimo los riesgos de confrontación. Hay algunos pasos básicos para la recaudación de deudas tributarias que son comunes en cualquier organización tributaria. Los pasos básicos son:

- La identificación rápida de impuestos en mora;

---

<sup>188</sup> Franklin (1997), p. 136.



- Asignar prioridad a los casos en mora (por ej., riesgo, cantidad, etc.);
- Incrementar la severidad en cada una de las solicitudes de pago, y
- Tomar acción usando las disposiciones de la ley para recaudaciones.

La política de recaudaciones de cualquier administración tributaria está determinada por la cultura del país, el entorno político, las prácticas comerciales, las políticas judiciales, y la experiencia tributaria previa. Los pasos básicos anteriores se definen a través de estas influencias y son desarrollados en los lineamientos de operación y procedimientos para la función de recaudación de impuestos. Este capítulo detalla las acciones legales que se utilizan para recaudar las deudas tributarias. Se describe con suficiente detalle los pasos a seguir con cada acción de manera que una administración tributaria, que se encuentra con problemas con sus disposiciones particulares, puede ser capaz de adaptar estos pasos para llegar a una solución dentro de los límites de su particular política de recaudaciones.

### *Definición de Mora Tributaria*

Los impuestos en mora son aquellas obligaciones que han sido tasadas legalmente a través de:

- Autodeterminación;
- Una acción administrativa basada en criterios objetivos, o
- Una auditoría de los registros del contribuyente,

y que no se pagan dentro del plazo legal. La mora incluye: (a) la responsabilidad tributaria pendiente, (b) sanciones, (c) intereses devengados, y (d) otras cantidades legalmente impuestas.<sup>189</sup> El interés es usualmente cargado desde la fecha de concesión del saldo que se debe y se extiende hasta la fecha en que la cantidad es pagada. La acumulación de intereses es una cuestión de ley y es una forma de compensación al gobierno por el costo de la utilización de los fondos a los que el gobierno tiene derecho legalmente. Como se discutió en el Capítulo 7, la velocidad a la que se carga el interés debe ser revisada periódicamente y reiniciada cuando sea necesario. El interés es generalmente cargado sobre el saldo total, incluyendo sanciones e intereses previamente cargados, y puede ser compuesta en una base diaria.

Las administraciones tributarias modernas tienen un sistema de sanciones civiles para asegurar de que se aliente a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones en forma oportuna. Las penalidades varían en la cantidad o la gravedad en función de la obligación incumplida o el número de veces que se repite. Aquellos que no sea apegan al cumplimiento de sus obligaciones pueden ser cargados con el pago de una penalidad por varios faltas, incluyendo la presentación tardía de una declaración de impuestos, pago atrasado, no cumpliendo los plazos para inscribirse en una oficina de impuestos, y/o no responder a una demanda de información.

Dependiendo de la legislación, las devoluciones por pago en exceso de la obligación tributaria pueden ser aplicadas a una deuda de un mismo impuesto en otro año o a todos los impuestos administrados por

---

<sup>189</sup> Sanciones, incluyendo penalidades e intereses, son tratadas en el Capítulo 7.

la administración tributaria. Ciertos créditos, según lo especificado por la legislación, pueden convertirse en reembolsos y también pueden ser aplicados sobre la deuda.

Cuando la responsabilidad tributaria no se paga a tiempo, la administración tributaria por lo general emite una serie de cartas de advertencia de que se escalan en severidad y, normalmente, se aplica un procedimiento de recaudación forzada de mora. Un número de poderes administrativos de deuda son típicos en las administraciones tributarias, incluidas los poderes para:

- Conceder prórrogas de pago;
- Compensar deudas tributarias de los contribuyentes con los créditos derivados de otros impuestos;
- Formular acuerdos de pago;
- Recaudar las deudas tributarias a través de terceras partes que deben dinero al contribuyente;
- Exigir el pago de las cuentas bancarias de las personas con mora tributaria;
- Iniciar acciones de incautación, y
- Iniciar acciones de quiebra/liquidación.

### *Diseñando una Política de Recaudación Tributaria*

Es importante reconocer que no todos los procedimientos y recursos legales disponibles para cobrar impuestos en mora son necesarios o apropiados en todos los casos de impuestos en mora. La decisión de cómo proceder por lo general se basa en una evaluación de los riesgos involucrados en la recaudación de la deuda tributaria y el método más rentable de recaudar esa deuda tributaria. La política de recaudación de impuestos debe ser una cuyos procedimientos y políticas sean:

- **Selectivos:** No es práctico perseguir a todos los contribuyentes, ya que por lo general hay un gran número de pequeñas cantidades y antiguas moras que, si estas se persiguen con todos los medios a disposición de la administración tributaria, se podría agobiar al personal disponible. Hay simplemente demasiado incumplimiento para que la administración tributaria pueda hacerle frente con sus recursos limitados. En cambio, la administración tributaria debe emplear un método enfocado para identificar y destinar los esfuerzos de recaudación a la población más importante y con alto riesgo de incumplimiento.
- **Económicos:** Las administraciones tributarias no tienen presupuestos ilimitados. Alternativas de bajo costo son preferibles cuando estas están disponibles. Esto requiere de un equilibrio entre los costos de tomar varias medidas y el retorno esperado. La continuación de la acción de recaudación no puede ser justificada cuando los costos superan los beneficios esperados.
- **Oportunos:** La administración tributaria debe identificar el incumplimiento e iniciar la acción de cobro lo más rápido posible; y
- **Proactivos/Paliativos:** El enfoque sobre el incumplimiento, siempre que fuere posible, debe ser el de evitar futuros incumplimientos por el contribuyente y hacer frente a la causa del incumplimiento.

Dado que los recursos de la administración tributaria son limitados, es importante adoptar una política de recaudaciones simple, comprensible, con procedimientos que son fáciles de automatizar y usar. La política debe orientar sobre qué casos perseguir, así como decidir qué casos ignorar.

Un proceso de negocio claramente definido debe ser desarrollado y la gestión de la administración tributaria debe asegurarse de que este es, de hecho, seguido. Una vez que el contribuyente es identificado en atraso, este proceso debe garantizar que el contribuyente/deudor es notificado tan pronto como sea posible. Los atrasos en la notificación de un deudor, dan como resultado la pérdida de ingresos, ya que la probabilidad de recaudar la cantidad disminuye con el tiempo. De acuerdo con la Curva de Recaudaciones<sup>190</sup> del Servicio de Impuestos Internos de EE.UU. (IRS), mientras una deuda tributaria se hace más antigua, la probabilidad de recuperación se diluye después de estar pendiente por 36 meses.

**Figura 10.1. Curva de recaudación del IRS – probabilidad de recaudar \$1 de deuda**

Actual	1 Mes Vencido	3 Meses Vencido	6 Meses Vencido	9 Meses Vencido	12 Meses Vencido	24 Meses Vencido	36 Meses Vencido
\$1,00	0,97c	0,72c	0,53c	0,43c	0,28c	0,13c	0,0c

Estas estadísticas son de una jurisdicción fiscal que tiene todas las herramientas jurídicas necesarias y una administración moderna ayudada por una automatización importante y un apropiado servicio postal en funcionamiento. La situación en muchos países podría ser mucho peor que esta.

Hay una serie de factores que pueden causar una mala recuperación de los impuestos en mora. Estos factores se pueden resumir de la siguiente manera:

- El marco legal es a menudo identificado como el mayor impedimento;
- La organización interna y la coordinación dentro de la administración tributaria pueden estar ausentes;
- Políticas claramente definidas, procedimientos y responsabilidades, así como una supervisión suficiente, pueden estar ausentes; y
- Los recursos operativos, que van desde el personal calificado para el apoyo logístico de las computadoras, teléfonos y transporte, pueden ser inadecuados.

Es de particular interés el estado actual de la antigüedad de la mora de países seleccionados de Latinoamérica y el Caribe (LAC) en la tabla siguiente. La mora antigua se muestra como porcentaje del total de los atrasos pendientes. Algunos de estos pueden ser legítimamente atrasados debido a las apelaciones judiciales. Sin embargo, la probabilidad de recaudar toda la mora se reduce

<sup>190</sup> Internal Revenue Service (2002), p. 12. Esta evaluación del IRS de la reducción de ingresos, con el pasar del tiempo refleja la experiencia con agencias de recaudación privada. La Sección de la Liga de Derecho comercial de la Agencia de Recaudación Comercial de los Estados Unidos publicó los resultados de una encuesta entre sus miembros en julio de 2001, indicando que, en promedio, sólo 10 centavos de cada dólar es recaudable después del vencimiento de dos años. Una afirmación similar es presentada por Nina E. Olson, National Taxpayer Advocate ante el Subcommittee on Oversight Committee on Ways and Means U.S. House of Representative hearing on Tax Compliance Challenges Facing Financially Struggling Taxpayers en febrero 26 del 2009.

significativamente a medida que las cuentas adquieran mayor antigüedad. Este cuadro sugiere que la mayoría de los países de la región de LAC se beneficiarían con una reforma de la ley actual de recaudaciones y sus prácticas. Además, las cuentas que son incobrables deben ser preparadas para la condonación y así evitar que el potencial de ingresos sea presentado de forma distorsionada.

**Figura 10.2. Antigüedad de impuestos sin recaudar como porcentaje del total de mora<sup>191</sup>**

	Menores a 1 año de antigüedad	Mayor a 1 año pero menor a 2 años	Mayor a 2 años pero menor a 5 años	Mayor a 5 años
Argentina	12,30	9,66	20,73	57,31
Chile	11,93	12,44	29,59	46,01
Colombia	22,83	27,91	17,88	31,38
Costa Rica	19,81	25,94	29,85	24,40
Ecuador	42,86	25,61	11,90	19,62
Honduras	46,44	5,59	4,10	43,87
México	36,31	21,58	26,16	15,95
Perú	0,89	1,62	11,86	86,32
Promedio para los países de LAC	21,2	15,83	27,20	42,37

### *Riesgo Organizacional*

No es ni viable ni rentable el trabajar todos los impuestos en mora de las cuentas tributarias al mismo tiempo, ya que simplemente no hay suficientes recursos disponibles. La administración tributaria deberá aplicar los principios de riesgo para asignar eficientemente el personal a las cuentas de recaudación (riesgo de organización) y centrarse en aquellos contribuyentes que pueden tener mayor impacto en las recaudaciones (riesgo de cumplimiento).

El riesgo organizacional puede tratarse, en primer lugar, al asegurar que la contratación de recaudadores es adecuada para las tareas, que los recaudadores reciben la formación adecuada, y que hay suficiente personal con experiencia para responder adecuadamente a la carga de trabajo. Además, la administración tributaria debe monitorear continuamente la carga de trabajo y deberá presentar informes regulares que hagan seguimiento a:

- El número y el valor de las cuentas que entran en estado de mora (es decir, la "recepción" de casos);
- El número y el valor de las cuentas en mora que sean recaudadas o cerradas (es decir, la «producción» de los casos); y
- El número y el valor de las cuentas en mora que se mantienen en el inventario.

El número y el valor de las cuentas que entran en estado de mora en un momento dado se consideran la nueva 'recepción' para un período. Normalmente, el plazo es de un mes calendario. Las nuevas

<sup>191</sup> CIAT y otros., page 50. El promedio es de todos los países de LAC, mientras que la tabla muestra solo países seleccionados.

recepciones deben tratarse lo antes posible mientras que la información sobre la deuda es aún nueva y el contribuyente está todavía en condiciones de pagar o pedir prestado para pagar la deuda tributaria. Como puede verse a partir de la experiencia del IRS, con cada mes que pasa, la probabilidad de una recuperación total disminuye constantemente. Si la deuda es muy grande, el contribuyente puede estar en las primeras etapas de dificultad, con el resultado de que los activos disponibles para recuperar la deuda tributaria están disminuyendo, tanto como otros acreedores hacen también requerimientos de pago. Como se señaló anteriormente, el riesgo de cumplimiento es menor con las nuevas cuentas, sobre todo si esta es la primera vez que el contribuyente está en deuda. El recaudador tiene todavía la oportunidad de cambiar el comportamiento del contribuyente y una tarea relativamente fácil de recibir el pago completo de la deuda. El análisis de la composición de la recepción es importante.

El análisis de recepción debe ser la función de un supervisor. Este análisis puede ayudar a identificar las posibles tendencias en desarrollo y a asignar eficazmente el personal. El supervisor debe buscar:

- Si más cuentas de lo habitual están entrando en un momento dado;
- Si la existencia de un grupo de cuentas que son empresas están relacionadas por propiedad;
- Si las cuentas de cualquier sector de negocio en particular están entrando en mora (por ej., hoteles, tiendas de alta gama, la industria de la construcción);
- Si más de "el mejor de los criterios" (BoJ - por sus siglas en inglés)<sup>192</sup> están entrando en estado de deuda a la vez; y
- Si un tipo de impuesto es más frecuente (por ejemplo, el impuesto de sociedades).

En función de este análisis de recepciones, el supervisor podría tener que considerar la posibilidad de:

- Solicitar personal adicional;
- Planificar una capacitación específica;
- Reorganizar el personal para que algunos se dediquen a sectores o tipos de impuestos específicos;
- Determinar cómo la auditoría evaluó el BoJ, para recaudarlos de mejor manera; y
- Dar prioridad a las cuentas para no tomar medidas en cuentas con pequeños valores.

El número de cuentas recaudadas o cerradas es la «producción» para el período. El análisis de la producción ayuda al supervisor a determinar cuán eficiente o eficaces son los recaudadores y qué tipo de formación u otra medida correctiva, si hay alguna, es requerida. El seguimiento sobre cuánto tiempo se tarda en recaudar o cerrar una cuenta ayudará al supervisor a determinar cuántas cuentas grandes o pequeñas puede un recaudador trabajar al mismo tiempo (por ej., una semana, un mes, un trimestre). De esta manera, el supervisor puede determinar el número de cuentas para asignar a cada miembro del personal.

---

<sup>192</sup> Una tasación según "el mejor de los criterios" es una en la cual la administración tributaria tiene razones para creer que las declaraciones y cuentas presentadas por el contribuyente no son suficientes para determinar la obligación. Estas son también llamadas "tasaciones indirectas".

Con la experiencia y una base de estadísticas, el supervisor será capaz de determinar tiempos estándar para diversas actividades y los tipos de deudas tributarias, tales como el tiempo necesario para recaudar una cuenta activa, cerrar (condonar) una cuenta que ya no es recaudable, cerrar una cuenta cuando se inicia la incautación de bienes, recaudar una cuenta grande o una pequeña, así como la tasa de éxito en el logro de la recaudación completa de varios contribuyentes cuando se les ha notificado, dentro de un cierto número de días de haber entrado en mora. Todo esto se puede considerar al determinar el número de recaudadores que se necesitan y qué cuentas deben ser priorizadas. Analizar cómo se recaudan o se cierran las cuentas también puede ayudar a determinar los métodos más eficaces para lograr el cumplimiento. Por ejemplo, las notificaciones automáticas, seguidas de llamadas telefónicas, son las menos costosas, mientras que la visita a los contribuyentes en su lugar de trabajo y siguiendo los procedimientos de ejecución son considerablemente más costosos.

Analizar el inventario de trabajo de casos es también necesario para determinar la edad de las cuentas y/o si son incluso todavía recaudables. Si la experiencia del IRS es representativa, las cuentas mayores a tres años deben ser preparadas para ser condonadas.

Por último, los supervisores deben seleccionar y analizar muestras de cuentas de manera regular para determinar qué tan bien se están trabajando las cuentas. Los tipos más comunes de muestras de trabajo que deben ser revisadas incluyen:

- El inventario de recaudaciones individuales, en particular de las cuentas más grandes;
- Los diferentes tipos de impuestos en el inventario, como el impuesto al valor agregado (IVA), retención en la fuente, el impuesto sobre la renta personal, impuesto a la propiedad, o el impuesto de sociedades;
- Las cuentas de cierta antigüedad, como los que son mayores a 1 año o los que están dentro de los 6 meses de estar en estado de prescripción<sup>193</sup> y para la cual no se ha tomado acción alguna sobre la cuenta; y
- Las cuentas identificadas como incobrables.

### *Riesgo de Cumplimiento*

Los factores anteriores pueden indicar si hay "riesgo de cumplimiento" entre los diversos tipos de impuestos, como el aumento del número de "el mejor de los criterios" (BoJ - por sus siglas en inglés) en un tipo de impuestos o un mayor número de grandes deudas de cualquier tipo de impuesto especial. El personal de recaudación también debe ser consciente de la necesidad de reaccionar de forma adecuada, desde una perspectiva de cumplimiento, a los diferentes tipos de cuentas. Por ejemplo, a los contribuyentes que se encuentran habitualmente en mora y no están dispuestos a dar información financiera, no se les debe permitir que continúen haciendo arreglos de pago. En estos casos, se requiere una acción de cumplimiento progresivamente más fuerte.

---

<sup>193</sup> No está más sujeto a acciones legales debido a la ley de prescripción.

Entender los perfiles de cumplimiento y las características de riesgo de ciertos contribuyentes puede ayudar a los recaudadores. El modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) a continuación, ilustra los factores que la administración tributaria puede considerar y aproximaciones que puede utilizar para fomentar el cumplimiento de los distintos grupos de contribuyentes.

**Figura 10.3. Modelo de cumplimiento de cuentas de recaudación de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)<sup>194</sup>**

Porcentaje de contribuyentes	Actitud del contribuyente para el cumplimiento	Estrategia de cumplimiento a ser usada	Porcentaje de cumplimiento usado	Aplicación de recaudación de impuestos en mora (ejemplos)
Inferior	Ha decidido no cumplir	Uso de toda la fuerza de la ley	Mayor	El recaudador debe usar todas las provisiones de cumplimiento, tales como el embargo <sup>195</sup> , gravámenes, incautación y/o venta de propiedad
Menor	No busca cumplir, pero lo hará si la administración tributaria pone atención	Disuadir mediante la detección	Mínima	El recaudador puede necesitar llamar, enviar recordatorios, e intentar un acuerdo de pago de largo-plazo, y/o un embargo, antes que un pago es realizado y el contribuyente comienza a cumplir
Mínima	Intenta, pero no siempre sucede	Asistencia para cumplir	Menor	El recaudador puede tener que llamar al contribuyente y determinar la habilidad de pagar por un acuerdo de pago de largo plazo
Mayor	Dispuesto a hacer lo correcto	Hacerlo sencillo proveyendo material escrito o una página web para el contribuyente para entender sus responsabilidades	Inferior	El recaudador puede realizar una llamada y el contribuyente hará sus propios acuerdos en un acuerdo de pago de deuda de corto plazo

### *Asignando Cuentas para Recaudación*

Todas las grandes cuentas nuevas (recepciones) deben ser identificadas periódicamente por el supervisor y asignadas a los recaudadores. Idealmente, el sistema de tecnología de la información (TI) debe proporcionar informes sobre una nueva recepción, con el cual el supervisor puede asignar al personal en el sistema informático. Cuando el sistema no es capaz de asignar cuentas y monitorear el avance, el supervisor necesitará desarrollar un sistema manual. Para la asignación de la carga de trabajo, las cuentas nuevas deben ser clasificadas por orden de valor, de mayor a menor, y las cuentas nuevas no

<sup>194</sup> Adaptado de la OCDE, (2004), p. 41.

<sup>195</sup> Un embargo es un procedimiento legal por el cual una administración tributaria puede recaudar lo que un contribuyente deudor debe por la incautación de la propiedad del deudor cuando está en manos de otro que no sea el deudor tributario. Usualmente este es dinero que se debe al deudor tributario y está reflejado en los registros del deudor tributario como una cuenta comercial por cobrar, o es dinero perteneciente al deudor tributario que está en un depósito en una institución financiera.

asignadas deben ser revisadas para determinar los riesgos de cumplimiento. Cabe señalar que las cuentas de valor más grandes<sup>196</sup> pueden tardar más tiempo promedio en resolver, y por lo tanto un menor número de cuentas se asignan a un recaudador para tomar acción. No más de 20 grandes cuentas deben ser asignadas inicialmente para establecer una línea base de tiempo. Como regla general, tomará al menos un día para hacer frente a cada cuenta grande y 20 grandes cuentas constituiría un mes de trabajo.

Una vez que una línea de base para el manejo de cuentas ha sido establecida, se puede determinar que, por ejemplo, tres veces el número de cuentas de impuestos sobre la renta se podrían distribuir a los recaudadores de cuentas corporativas. Esta es la responsabilidad del supervisor, determinar los impuestos que componen el mayor porcentaje de los impuestos en mora. Para la mayoría de las administraciones tributarias nacionales, los impuestos más importantes incluyen los impuestos a la renta corporativa, Impuesto al Valor Agregado (IVA), retención en la fuente, y los impuestos sobre la renta personal. Estos impuestos son manejados por equipos de recaudadores para cada tipo de impuesto. Algunos impuestos se pueden combinar bajo un mismo equipo de recaudadores. Por ejemplo, como las retenciones en la fuente y el IVA son los dos fondos fiduciarios<sup>197</sup> y, en general de alta prioridad, se pueden combinar en el mismo equipo. Otros impuestos son normalmente trabajados en base a proyectos, tal como se describe a continuación. En algunas administraciones tributarias, los recaudadores son responsables de una serie de impuestos que pertenecen a un contribuyente. Esto se recomienda para minimizar la confusión tanto para los contribuyentes como para la administración tributaria. Además, cuando un recaudador es responsable de todas las deudas tributarias, se recomienda, ya sea alinear todas las disposiciones de recaudación que pueden ser dispersas en diversas leyes, o consolidarlas en una sola ley.

El trabajo asignado a cuentas nuevas y antiguas debe ser distribuido en orden al potencial de la cuenta para generar valor (por ej., el valor real de la deuda multiplicada por la probabilidad de recaudación, que es una función de la antigüedad, entre otros factores). Para garantizar la equidad en la distribución y un mejor seguimiento de estas cuentas, sólo los supervisores deberían asignar cuentas de los contribuyentes para la recaudación. Dicho esto, en la mayoría de las organizaciones, los nuevos recaudadores son asignados en cuentas de menor valor hasta que hayan demostrado que se sienten cómodos con los diferentes impuestos e interactúen con profesionales, como contadores y abogados.

### 10.1.2. Un Plan de Acción en el Nivel de Producción – el Recaudador Tributario

El sistema más eficiente, o plan para los recaudadores tributarios, para manejar su carga de trabajo implica un proceso de tres etapas: 1) analizar, 2) priorizar, y 3) actuar.

---

<sup>196</sup> La regla 80/20 puede ser usada para definir "cuentas grandes". Es decir, 80 por ciento de los impuestos en mora son usualmente generados por el 20 por ciento, o menos, de cuentas.

<sup>197</sup> Estos impuestos no son pagados por el contribuyente directamente, pero son más bien remitidos en representación del contribuyente. Por ejemplo, el IVA, es recaudado y remitido a la administración tributaria por el vendedor en representación del comprador.



### *Analizar*

Los recaudadores deben analizar su inventario de trabajo de casos asignados para determinar sus prioridades, asegurando la máxima recuperación y el uso más eficiente de tiempo. Los recaudadores deben determinar los expedientes que van a trabajar y los que van a tener que dejar de lado. Para gestionar el inventario de trabajo de casos, el recaudador debe concentrarse en los expedientes que dan resultados tangibles y/o que requieran medidas de forma urgente.

Otros principios importantes de la planificación, que un recaudador debe tener en cuenta, son:

- Tomando todas las oportunidades para recaudar una cuenta en su totalidad;
- Siempre trabajando en el expediente de mayor valor, a menos que haya un peligro inmediato de pérdida;
- Tomando la acción más rentable dentro de las circunstancias de la cuenta; y
- Recomendando la "condonación" de una cuenta cuando se hayan agotado todas las vías para recaudarla.

Debido al nivel de esfuerzo requerido para recaudar algunas cuentas, puede no ser económicamente viable continuar con una acción de recaudación si el monto de dinero potencialmente recuperable es relativamente pequeño. Aunque las llamadas telefónicas son de bajo costo, llamar continuamente sin resultados no es rentable.

Como parte de un acercamiento sistemático para trabajar un completo inventario asignado, el recaudador debe tener un lista realista "para hacer" en el día, el cual pone énfasis en el mayor retorno de la inversión y los casos más esenciales. Esto suele ser un plan que se desarrolla a diario por el recaudador. El plan debe ser flexible, ya que las nuevas prioridades altas pueden intervenir en cualquier momento. Esta lista incluye los casos de alta prioridad, la lista de "avance"<sup>198</sup>, de todos los días, la correspondencia entrante, mensajes telefónicos, o visitas de contribuyentes.

### *Priorizar*

Para priorizar adecuadamente el trabajo del día, un recaudador debe estar consciente de las prioridades específicas establecidas por la administración y debe ser capaz de analizar los expedientes para determinar el riesgo de pérdida. Las prioridades de gestión pueden cambiar debido a las circunstancias, pero por lo general incluyen:

- Requerimientos ministeriales/de alta dirección (como consecuencia de las denuncias de contribuyentes);
- Abogado / Fiscal General o requerimientos judiciales;

---

<sup>198</sup> Casos sin manejar sobrantes de días previos.

- Solicitudes de remisión;<sup>199</sup>
- Nueva recepción;
- Cuentas antiguas;
- Cuentas con dificultades financieras;
- Condonaciones; y
- Pequeñas cuentas y proyectos especiales.

**Consultas:** En las administraciones tributarias modernas, los contribuyentes tienen la oportunidad de consultar sus cuentas. Es común que los contribuyentes y/o sus representantes legales soliciten información de la cuenta cuando hay obstrucción de la acción de recaudación. Estas solicitudes se hacen a menudo en busca de motivos para impugnar la acción de recaudación. Dichas solicitudes requieren un considerable trabajo para asegurarse de que se han tomado todas las medidas apropiadas para recaudar la cuenta y que el contribuyente ha sido tratado de manera justa y profesional. Para garantizar que estas investigaciones se tratan de manera abierta y transparente, el expediente del contribuyente<sup>200</sup> debe tener la siguiente información:

- Informes completos que proporcionan un resumen de cuenta de:
  - toda la información financiera sobre el contribuyente, incluyendo un análisis de la capacidad de pago;
  - todas las recaudación y los esfuerzos de cumplimiento adoptados, y
  - todos los esfuerzos o no esfuerzos por parte del contribuyente para el cumplimiento;
- Las recomendaciones del recaudador tales como la siguiente acción legal a ser tomada o si hay una carga excesiva en el pago de la mora;
- Las decisiones finales sobre las medidas que han sido aprobadas por el directorio, y
- Las comunicaciones de las decisiones del supervisor al recaudador.

La información solicitada por el Procurador/Fiscal General para obtener información de casos judiciales requiere la misma documentación que se indica arriba.

**Cuentas antiguas:** A menudo hay muchas cuentas que son antiguas, en los que la sanción y los intereses acumulados superan el impuesto original, y para el cual la probabilidad de realizar el pago es muy baja. Estas cuentas deben considerarse por separado. Si el caso de recaudación es complejo e incluye cuestiones jurídicas que no son una cuestión de recaudaciones, pero el caso está todavía dentro del plazo legal para la recaudación, el caso debe ser remitido a un especialista para examinar más a fondo las cuestiones de fondo y hacer recomendaciones sobre cuál es la mejor manera de proceder. Otras cuentas rutinarias antiguas deben tener sus balances verificados y la acción de recaudación iniciada para prevenir que ellos ingresen en las limitaciones legales de tiempo. Todas las cuentas que están por

---

<sup>199</sup> Requerimientos para reducir o cancelar intereses y/o penalidades, los cuales la administración tributaria puede hacer si considera que es justo y razonable hacerlo, por lo general a causa de las dificultades del contribuyente u otras circunstancias extraordinarias.

<sup>200</sup> Dependiendo de la administración tributaria, pueden haber múltiples expedientes del contribuyente para registro, auditoría, y recaudación, o para cada tipo de impuesto. Alternativa y preferentemente, todos los documentos pueden estar en un solo repositorio.

encima del límite de tiempo para la recaudación deben considerarse incobrables y se prepararan para su inmediata condonación.

**Condonación y remisiones:** La mayoría de los gobiernos proporcionan la legislación en materia de administración financiera para permitir la condonación de toda la deuda pública que no pueden ser recaudadas. Cuando una cuenta se presenta para su condonación, la Administración Tributaria ha tomado una decisión empresarial de no continuar con futuras acciones de recaudación. Es importante señalar que una condonación no "extingue" la deuda, y si el contribuyente está en condiciones de pagar su deuda en algún momento en el futuro, entonces la administración tributaria puede recaudar la deuda a esa fecha posterior.

Una "remisión" es legalmente diferente. Una remisión es una solicitud por escrito del contribuyente solicitando alivio debido a dificultades financieras u otras circunstancias extraordinarias. La remisión extinguirá de forma permanente el interés, penalidades y/o impuestos.

**Pequeñas cuentas de balance:** Las cuentas pequeñas son a menudo trabajadas en base a proyectos, mediante la agrupación de las cuentas con características similares y la asignación de dichas cuentas a recaudadores específicos. El beneficio de esto es que se puede hacer de forma rápida, y una cierta masa crítica de conocimientos puede ser desarrollada por uno o más recaudadores. El enfoque en cuentas de poco valor puede a menudo ser hecho por personal menos experimentado, con una política más simple, como aquel que requiere de tres contactos telefónicos dentro de un cierto período y nada más. Si una cuenta permanece inactiva durante un cierto período después del último contacto y no hay indicios de que existe una actividad económica, entonces esta podría ser automáticamente preparada para su condonación. A menudo, el sistema de tecnología de la información (TI) puede cancelar cuentas de pequeño valor en grupos y por lo tanto reducir los costos de recaudación de la administración tributaria.

**Peligro de pérdida de cuentas:** Estas son cuentas que el contribuyente está tratando de poner sus bienes o ingresos fuera del alcance de la administración tributaria. No tomar una acción oportuna puede significar la pérdida de la cuenta. La acción de recaudación puede verse sometida a las disposiciones riesgosas de la ley tributaria<sup>201</sup>, o puede ser necesario acelerar la emisión de un embargo, tasaciones especiales, o incluso la incautación de activos.

### *Actuar*

Los recaudadores deben revisar primero la cuenta para determinar qué acciones se han tomado hasta la fecha y los resultados de esas acciones, antes de decidir sobre los próximos pasos necesarios para resolver la cuenta. Para la mayoría de las cuentas, el recaudador deberá:

- Revisar la cuenta para confirmar:

---

<sup>201</sup> Bajo 'provisiones riesgosas' la administración acelerará la tasación (por ej., antes del plazo) e intentará recaudar ingresos que la administración tributaria cree que están en riesgo, porque el contribuyente está por dejar la jurisdicción tributaria, el contribuyente esta por disponer de sus bienes, u otras razones.

- el importe de la deuda, los detalles acerca de la tasación, y si alguna parte de la deuda es objeto de controversia debido a una apelación;
- el historial de pagos anteriores del contribuyente;
- el motivo para una tasación (por ejemplo, los ingresos no declarados, valor de la cuota insuficiente, las remesas salariales no realizadas);
- el potencial de la deuda para incrementarse (por ejemplo, ninguna retención salarial o la tasación potencial de auditoría);
- los requisitos para una auditoría de periodos o importes pendientes;
- la necesidad de un aviso legal y/o el resultado potencial de cualquier acción legal (por ej. una carga excesiva para el deudor de impuestos); y/o
- si aplica, la necesidad de cruzar referencias entre la cuenta y cualquier cuenta relacionada, tales como familiares o socios comerciales.
- Contactar al contribuyente de impuestos por teléfono para:
  - solicitar el pago en su totalidad y/o obtener detalles de cualquier pago realizado, incluyendo la fecha de pago, nombre de la institución financiera, la dirección de la institución financiera, la forma de pago;
  - obtener información adicional para actualizar la cuenta (por ej., dirección actual, situación laboral, etc.);
  - hacer un arreglo de pago, cuando el pago total no es posible, sobre la base de una revisión completa de la capacidad de pago;
  - obtener información necesaria para levantar una tasación de las remesas que están vencidas;
  - asesorar al contribuyente sobre sus derechos y obligaciones y/o la posibilidad de una acción legal, si no se recibe el pago.
- Cuando el contacto telefónico no es posible, entonces:
  - enviar la carta de recaudación adecuada para solicitar el pago; o
  - realizar una investigación para determinar la mejor manera para contactar al contribuyente (por ej., una visita).

Cuando un recaudador hace seguimiento a los casos de manera organizada, esto refuerza la percepción de los contribuyentes acerca del recaudador, que es un profesional, comprometido y que tomará las medidas necesarias y apropiadas. Cuando el contribuyente tiene esta percepción, entonces hay mayores probabilidades de que realice un esfuerzo para cumplir voluntariamente. El recaudador debe asegurarse de que todos los contactos con los contribuyentes estén documentados en un registro de recaudaciones, y que son registradas en la fecha exacta, los tiempos, las consecuencias, y todo lo acordado. El recaudador debe asegurarse de que también se registra un plazo o fecha de "avance".

Con el fin de asegurarse de que las cuentas se elaboran de una manera eficiente y que el contribuyente recibe información coherente, algunas cuentas necesitarán estar asociadas y trabajadas como parte de un grupo de cuentas. Las cuentas pueden ser relacionadas de alguna manera, por ejemplo, cuando una empresa es propietaria de una serie de sociedades filiales con cuentas tributarias separadas. En tales

casos, un recaudador tendrá la responsabilidad de todas las cuentas, pese a que puede ser necesario que el recaudador solicite ayuda en situaciones complejas.

### 10.1.3. Administración de Casos

Es responsabilidad de la administración el revisar sistemáticamente las cuentas para asegurar la calidad y eficacia del trabajo de un recaudador. La revisión del trabajo minimiza los riesgos organizacionales. Por ejemplo, los recaudadores pobremente formados pueden ser entrenados y/o capacitados. El monitoreo también puede revelar cuales cambios o mejoras son requeridos para las políticas o procedimientos operativos.

Para ayudar en esta revisión, el supervisor debe desarrollar una lista de verificación de calidad que se ajuste a los procedimientos para recaudar una cuenta. El supervisor debe entonces llevar a cabo un taller para explicar este formulario al personal, y los recaudadores podrían utilizar este mismo formulario como una lista de verificación para asegurarse de que se han completado todos los pasos necesarios al trabajar la cuenta. El supervisor debe revisar la lista de verificación independientemente con cada recaudador durante las reuniones para discutir las preocupaciones y proporcionar una retroalimentación. El supervisor también puede utilizar esta lista de verificación y las notas hechas en él, tanto como un registro de revisión de la calidad y para documentar el rendimiento del recaudador.

### *Informes de Gestión*

Un número de informes de gestión debe prepararse de forma regular. El seguimiento de los componentes de un inventario de deudas en mora, tales como la recepción y la producción, son fundamentales para medir el desempeño de la recaudación, con el fin de poder tomar adecuadas decisiones estratégicas y operativas.

**Reporte de inventario final en el mes, trimestre o a fin de año:** Este informe cuantifica los inventarios de los atrasos por tipo de impuesto en relación con el inventario total. El registro del inventario final y el monitoreo de su progreso para el mes a mes, es una manera de determinar si el inventario está disminuyendo. Si el inventario está incrementándose, entonces, el supervisor también debe realizar un seguimiento de recepción y de producción, para determinar si hay demasiadas deudas nuevas o si hay muy poca producción por los recaudadores.

Los impuestos en mora finalizados pueden ser comparados con los ingresos proyectados para el año, para determinar cuánto puede ser recaudado de las cuentas en mora y cuanto es recaudado de los ingresos actuales.

Figura 10.4 Muestra de reporte de inventario final

Inventario final de impuestos en mora al final del Trimestre 1							
Tipo de impuesto	Mes 1		Mes 2		Mes 3		Porcentaje del total
	#	\$	#	\$	#	\$	#\$
<b>Impuesto al ingreso corporativo (IIC)</b>							
Apertura de cuentas en mora – IIC							
Más nuevas cuentas/montos IIC							
Menos cuentas cerradas/recaudadas IIC							
Inventario final IIC							
<b>Impuesto al ingreso personal (IIP)</b>							
Apertura de cuentas en mora – IIP							
Más nuevas cuentas/montos IIP							
Menos cuentas cerradas/recaudadas IIP							
Inventario final IIP							
<b>Retención en la fuente</b>							
Apertura de cuentas en mora – Retenciones							
Más nuevas cuentas/montos Retenciones							
Menos cuentas cerradas/recaudadas Retenciones							
Inventario final Retenciones							
<b>Impuesto al Valor Agregado (IVA)</b>							
Apertura de cuentas en mora – IVA							
Más nuevas cuentas/montos IVA							
Menos cuentas cerradas/recaudadas IVA							
Inventario final IVA							
<b>Otros impuestos</b>							
...							
<b>Total</b>							100%

**Reporte de entradas:** El valor y el número de cuentas añadidas durante el periodo permiten a un supervisor saber si hay demasiadas cuentas morosas. Si este es el caso, el supervisor puede:

- Determinar cuántas pueden ser trabajadas y dejar de lado a algunas;
- Determinar si un método diferente de contacto debe ser utilizado (por ej., enviar avisos para todos y sólo reaccionar con las grandes cuentas donde no hay respuesta);
- Obtener personal adicional;
- Trabajar sólo en un sector no cumplidor en particular; y/o
- Determinar cuántos son El mejor de los criterios (BoJ - por sus siglas en inglés) y de hablar con la división de auditoría sobre lo que se puede hacer.

**Reporte de inventario de antigüedad:** Este informe ayuda a determinar cuántas cuentas hay en el inventario y sus diferentes edades y valores. Con este informe, el supervisor puede determinar si las cuentas más antiguas y grandes han sido asignadas al personal y están siendo tratadas. Dado que las cuentas se estratifican por valor, el supervisor puede decidir si ciertos grupos de cuentas pueden ser consideradas para grupos de condonación o para otras acciones.

Figura 10.5. Muestra de reporte de inventario de antigüedad

Resumen de inventario final por antigüedad y valor												
Monto en Mora	1-90 días		91-180 días		181-360 días		361-720 días		Más de 1720 días		Total	
	#	\$	#	\$	#	\$	#	\$	#	\$	#	\$
0-500												
500-5.000												
5.000-10.000												
10.000-50.000												
50.000-100.000												
100.000-500.000												
500.000-1.000.000												
Más de 1.000.000												
Total												

**Reporte de producción total:** Este informe muestra el total de lo recaudado de las cuentas en mora. Es importante saber, como mínimo, cuántas cuentas están siendo cerradas y/o son recaudadas por los recaudadores. Para asegurar que el inventario no incremente, el supervisor debe garantizar que por lo menos las cuentas cerradas o recaudadas sean tantas como las cuentas que se convierten en recepciones nuevas. Para evitar el incremento de un inventario, los supervisores deben determinar la causa, por ejemplo, si los recaudadores:

- Tienen buenos hábitos de trabajo y son eficaces en sus prácticas de recaudación;
- Están siendo asignados con demasiado trabajo no recaudable;
- Requiere entrenamiento; y/o
- Están a menudo con baja.

El seguimiento sobre cómo las cuentas están siendo cerradas (por ej., cancelaciones) o recaudadas, permite a la administración determinar la eficacia de los recaudadores en la adopción de medidas de cumplimiento y en la atención a cuentas antiguas. Por ejemplo, si se toman algunas medidas de cumplimiento, pero el inventario sigue aumentando, el supervisor debe determinar por qué ocurre esto.

La muestra de reporte a continuación se puede adaptar para realizar un seguimiento en la producción individual de los recaudadores. Se puede combinar todo el equipo para reflejar también el rendimiento del equipo. Para determinar la eficiencia de los recaudadores, el supervisor puede dividir los diferentes

totales en el formulario por el número de recaudadores que realizan el trabajo, y determinar los dólares promedio recaudados por cualquiera de esas acciones. Este tipo de información puede ser utilizado en la preparación de un modelo de negocio para demostrar lo que se puede lograr, y justificar, por ejemplo, las solicitudes de personal adicional.

Figura 10.6. Muestra de reporte de producción

Análisis de producción														
Recaudado o cerrado por		(fecha)				Nombre del recaudador								
Tipo de impuesto	Solicitud / Aviso		Plazo/ acuerdo		Condonación / Dificultad		Embargo		Otra Ejecución		Cancelaciones		Total	
	#	\$	#	\$	#	#	#	\$	#	\$	#	\$	#	\$
Impuesto 1														
Impuesto 2														
Impuesto 3														
Impuesto 4														
Total														
Análisis	Pre-ejecución						Ejecución				Administrativo			

**Reporte de producción de condonación y remisión:** Este reporte ofrece un análisis de las condonaciones y remisiones. Nuevamente, la intención es para determinar cuántas cuentas son condonadas y/o remitidas y sus razones durante un período de informe. Este tipo de reporte es usualmente solicitado por un Ministerio de Finanzas, ya que muchos Actos de la Administración Financiera pueden contener un requisito de acceso a la información.

Figura 10.7. Muestra de reporte de condonación

Sumario de Cuentas "Condonadas" como "Incobrables"										
Incobrable	Impuesto 1		Impuesto 2		Impuesto 3		Impuesto 4		Total	
	#	\$(000)	#	\$(000)	#	\$(000)	#	\$(000)	#	\$(000)
El deudor ha fallecido										
El deudor ya no es residente										
El deudor no puede ser localizado										
El deudor es incapaz de pagar la deuda (indigente)										
El deudor está en quiebra										
El deudor es una corporación inoperante/liquidada										
Los costos de recaudación no se justifican										
Total										



Figura 10.8. Muestra de reporte de remisión

Sumario de Cuentas "Remitidas"								
Causa de la Remisión	Impuesto 1		Impuesto 2		Impuesto 3		Total	
Descripción	#	\$(000)	#	\$(000)	#	\$(000)	#	\$(000)
Dificultades financieras								
Error/demora de la administración tributaria								
Circunstancias extraordinarias – Desastres naturales								
Circunstancias extraordinarias – Accidente/Impedimento/Muerte								
Circunstancias extraordinarias – Disturbios civiles								
Circunstancias extraordinarias – Otros								
Total								

Informes de administración precisos similar a lo anterior, son generalmente reportes fundamentales para la administración de un programa de deudas en mora. Cuanto más pronto una administración tributaria puede identificar cambios en el incumplimiento, más rápido se puede responder. Los informes frecuentes y precisos pueden ayudar a identificar los emergentes riesgos de ingresos, identificar los problemas internos, y ofrecer a la administración y el gobierno un aviso previo para coordinar y desarrollar una respuesta apropiada, si es necesario.

#### 10.1.4. Recaudación Tributaria - Una Organización

A fin de utilizar de manera eficiente las competencias previstas en la ley tributaria para el cobro de impuestos en mora, es necesario un marco organizativo. Muchas administraciones tributarias están organizadas a lo largo de líneas funcionales.<sup>202</sup> Además de organizarse a lo largo de líneas funcionales, otra tendencia reciente es la de organizar aún más la administración tributaria en base al tamaño de los contribuyentes (pequeño, mediano, grande).

En el diseño y contratación de personal de las divisiones de recaudación, hay variables que afectan el diseño y el número de empleados que se requieren, incluyendo:

- Volumen de trabajo previsto por empleado;
- Número de impuestos a ser recaudados;
- Nivel de automatización;
- La fiabilidad y la integridad de la información de la cuenta;
- El marco jurídico (disposiciones separadas y diferentes para cada impuesto frente a un código de impuestos);
- Apoyo a la infraestructura;
- Costo;

<sup>202</sup> La organización de la administración tributaria es abordada en el Capítulo 4.

- Nivel general de cumplimiento de los contribuyentes, y
- Los deberes adicionales asignados a la división.

Además de cobro de la deuda, algunos países han designado a su división de recaudaciones la responsabilidad de identificar a los contribuyentes no declarantes (aquellos que deben ser registrados para efectos tributarios, pero no lo han hecho); contribuyentes omisos (los que están registrados, pero han dejado de presentar su declaración); consultas de saldo de cuenta, la resolución de errores para las declaraciones de impuestos que se identifican con errores durante la entrada de datos, y el registro de contribuyentes. Como resultado, no hay uniformidad para puntualizar cuando se trata de números indicativos para el diseño y la contratación de personal, como se ilustra en la tabla a continuación.

**Figura 10.9. Contratación de personal de cumplimiento de recaudaciones OCDE<sup>203</sup>**

País	Personal total utilizado en el 2007 (ETCs), o empleados a fin de año /1	Cumplimiento de la Recaudación y funciones relacionadas	Porcentaje del total
	#	#	%
Australia	20.877	2.620	12,5
Austria	7.993	853	10,7
Bélgica	17.322	2.194	12,7
Canadá	36.717	7.375	20,1
Rep. Checa	14.679	973	6,6
Dinamarca	8.026	908	11,3
Finlandia /2	5.913	276	4,7
Alemania	111.988	12.000	10,7
Grecia	12.566	-	-
Hungría	13.567	2.367	17,4
Islandia /2	78	-	-
Irlanda /2	6.656	333	5,0
Italia /2	54.619	-	-
Japón /2	56.159	8.043	14,3
Corea /2	17.179	824	4,8
México /2	21.119	6.031	28,6
Holanda /2	25.500	1.000	3,9
N. Zelandia /2	5.944	583	9,8
Noruega	5.849	377	6,5
Portugal /2	11.463	1.852	16,2
Rep. Eslovaquia	5.144	323	6,3
España	27.153	4.452	16,4
Suiza /2	8.650	350	4,0
Suiza	935	65	7,0
Turquía	41.525	11.112	26,8
Reino Unido /2	88.934	6.706	7,5
EE. UU.	92.017	31.793	34,5

<sup>203</sup> Adaptado de la OCDE, (2008), p. 92.

/1. Los datos sobre la distribución de recursos debe ser tratada con precaución, debido a las diferencia de interpretación entre países sobre la división funcional descrita y disposiciones de organización in situ.

/2. **Australia**—provisiones de asesoramiento escrito, mercadeo, educación, Oficina de Valoración de Australia y otros; **Finlandia** — Las administración aduanera no está incluida; **Alemania**—Las funciones de administración de la cuenta del contribuyente están incluidas en las auditorías y las funciones de verificación; **Islandia**—número de personal sólo en la oficina sede; **Irlanda**—cifras para el número de personal son el promedio para el 2007, e incluye a todos los funcionarios que son pagados por un período determinado. Las cifras incluyen el personal temporal; **Italia**—la información para la Agencia de Ingreso y un tercio del personal de la Guardia de Finanzas (GDF en Italia), no incluye la función subcontratada de recaudación de deudas; **Japón**—inseparable de la auditoría, investigación y otras funciones de verificación también son están comprometidas en el trabajo de recaudación de deuda; **México**—Número de empleados desde el 31 de diciembre del 2007;- **Holanda**—la información no incluye la administración aduanera y la división de beneficios; **Nueva Zelanda**—incluye componentes de las funciones no tributarias que no pueden ser aisladas; **Portugal**—el número de empleados a fin de año; **España**—incluye 3.644 miembros del personal de la administración aduanera; **Suecia**—los datos no incluyen el personal de EA (alrededor de 1.850), que lleva a cabo funciones de cobro de deudas tributarias forzadas; **Reino Unido**—los datos incluyen a la administración aduanera.

Sin embargo, los apéndices del capítulo 4 esquematizan sobre las prácticas líderes internacionales para diseñar una estructura típica para la división de recaudaciones de las administraciones tributarias funcionalmente organizadas como pequeñas / medianas y grandes. Como se mencionó en el capítulo 4, el personal de la oficina sede de la administración debe proporcionar planificación, apoyo y orientación normativa para todas las operaciones de campo, pero en realidad no debería llevar a cabo operaciones (no deben tratar directamente con los contribuyentes). La función principal del personal de recaudaciones de las oficinas de distrito/campo es de ejecutar los planes anuales de trabajo en recaudación, desarrolladas por la oficina sede de recaudaciones. El Apéndice 10.A de este capítulo amplía la información proporcionada en el Capítulo 4 y proporciona mayores detalles sobre las funciones y responsabilidades de las secciones típicas en la división de recaudaciones.

La administración eficiente de las cuentas tributarias en mora es una responsabilidad compartida entre la administración y el personal de recaudaciones. Ambos tienen responsabilidades específicas. La administración debe asegurarse de que las cuentas se revisan y analizan, y que las cuentas están debidamente asignadas. La administración también debe asegurarse de que los recaudadores están adecuadamente capacitados y que tienen una buena comprensión de la organización, de sus políticas y procedimientos.

El personal de recaudaciones debe asegurarse de que todas las partes del proceso de recaudación se llevan a cabo de forma profesional y sensata. Deben asegurarse de que ellos planifican, organizan y actúan sobre sus cuentas a tiempo. Las funciones y responsabilidades específicas de cada miembro del personal en el procesamiento de cuentas se resumen a continuación.

Todo el personal de recaudaciones no sólo debe estar bien informado acerca de la ley, la política y los procedimientos de las recaudaciones, sino que también debe tener una comprensión sobre la organización de la administración tributaria. Esto permitirá que el recaudador ayude de mejor manera a cualquier contribuyente, no sólo en la resolución de su deuda tributaria, sino también en otros asuntos tributarios. Los recaudadores deben ser capacitados en la legislación de recuperación, política y procedimientos, y también deben tener disponibilidad a información desde y sobre otras áreas de trabajo que las actividades de recaudación impactan. El conocimiento general de la organización ayudará al recaudador a dirigir al contribuyente a la fuente correcta para la posterior resolución de sus asuntos tributarios.

### *Recaudador*

Algunas administraciones tributarias pueden diferenciar las responsabilidades de recaudación por la complejidad y los conocimientos necesarios para llevar a cabo alguna de las acciones necesarias en la recaudación de deudas. Esto proporciona una trayectoria profesional dentro de la organización de recaudaciones. Ellos pueden, por ejemplo, tener un(os) recaudador(es) de alto nivel o complejo que se ocupa de la quiebra, embargo, liquidaciones, y otras situaciones que pueden requerir conocimientos especializados. Casos de recaudación rutinarios pueden incluir arreglos para pagos, embargos y gravámenes, mientras que una posición de nivel administrativo puede incluir rutinarios contactos telefónicos. Otras administraciones no dividen el trabajo necesariamente de esta manera, y se espera que los recaudadores sigan adelante con un caso, una vez asignado, de principio a fin.

La mayoría de los procedimientos relacionados con la realización de una investigación, la preparación de un resumen de investigación, la comunicación con el contribuyente, y hacer cumplir las disposiciones legales de recaudación son responsabilidad del recaudador. El recaudador es la persona principal y responsable de recaudar los atrasos en cualquier cuenta, siguiendo los procesos y procedimientos aprobados y documentando la información requerida. A menudo, el recaudador es también uno de los que proporciona documentación y generalmente están en primera línea en las relaciones con el contribuyente. El recaudador es responsable de estar al tanto de todas las políticas y procedimientos, y de mantenerse al día con cualquier cambio. Las responsabilidades del recaudador son:

- La revisión diaria de las cuentas asignadas y el asegurarse de que las cuentas en peligro de pérdida tienen prioridad;
- Revisar toda la información en el expediente y/o otros expedientes tributarios, si se carece de información en el expediente de recaudaciones, cuando se asigna por primera vez una nueva cuenta. Toda la información aplicable sobre la ubicación del contribuyente, fuentes de ingresos y activos, deben estar en el sistema de tecnología de la información (TI). Ante la falta de apoyo de TI, un formulario manualmente completado que ofrece una "instantánea" de las finanzas de los contribuyentes y otra información básica, debe ser completado;
- Solicitar información del contribuyente o de terceros, cuando el recaudador determina que necesita esta información. Esta información será obtenida por teléfono, cartas, demandas, visitas a otras oficinas gubernamentales, y/o llamadas de campo a las instalaciones del contribuyente;
- Asegurar que todas las acciones de cumplimiento han sido revisadas, por ejemplo, si todas las declaraciones se han presentado, si se debe impuesto adicional, o si el cliente cooperó en cualquier acuerdo anterior de recaudación;
- La determinación de la capacidad del contribuyente para pagar o pedir prestado;
- Desarrollar un plan de acción para recaudar la deuda, una vez que toda la información anterior se ha revisado y analizado, y
- Poner los pasos de recaudación en marcha, después de que todas las recomendaciones sean aprobadas por el supervisor, y asegurarse de que hay un sistema eficiente de "avance" en marcha para dar seguimiento a todas las acciones.

Los recaudadores necesitan tener un conocimiento general de cómo los procesos de recaudación encajan en el contexto de un sistema de autodeterminación y la organización general en la que trabajan. Para el recaudador, esto significa tener conocimiento de los componentes de la deuda tributaria, tales como los tipos de impuestos, multas e intereses, y el impacto de las devoluciones y créditos en la deuda contraída, así como el funcionamiento de la cuenta del contribuyente en el sistema de TI y cómo se identifican los contribuyentes incumplidores.

Una comprensión del proceso de cumplimiento –alentando a los contribuyentes a presentar sus declaraciones y ejecutar recaudaciones a través de una serie progresiva de pasos– también ayuda al recaudador en la determinación de cómo esto repercute en las recaudaciones. Los contribuyentes que no presentan declaraciones a menudo no pagan impuestos. Esto puede reforzar el por qué se requieren los procedimientos de cumplimiento y cómo estos aseguran que el sistema de autodeterminación funciona a través de los distintos programas.

El recaudador debe tener una comprensión de los diversos registros financieros, incluidos los estados financieros, registros contables, libros de contabilidad, diferentes subsistemas, registros bancarios, etc. Un recaudador no puede confirmar la situación financiera del contribuyente sin poder revisar adecuadamente estos documentos. La administración tributaria debe animar a los recaudadores tanto como sea posible para tomar cursos y obtener otra capacitación en la promoción de su comprensión de las prácticas contables y de negocios. Esta comprensión es fundamental para el recaudador para calcular la capacidad del contribuyente para pagar o pedir prestado y para identificar qué activos podrían embargarse<sup>204</sup> o incautarse y venderse para cubrir una deuda pendiente.

### *Supervisor*

El supervisor es responsable de la administración del personal subordinado y su carga de trabajo. El supervisor tiene que ver con la calidad del trabajo y es necesario que se asegure de que el personal reciba la capacitación necesaria. Dependiendo del tamaño de la oficina, esta posición también puede ser responsable de asegurar que los procedimientos se mantengan actualizados y en formato electrónico.

El supervisor también es responsable de asegurar que la carga laboral de recaudación se gestione adecuadamente sobre una base regular mediante:

- La revisión de todas las cuentas nuevas y asignándolos en función del riesgo, la asignación de las cuentas de mayor riesgo (por ej., la mayor y más antigua) a los recaudadores más experimentados;
- La asignación de cuentas a los recaudadores;
- La revisión periódica de la calidad de las cuentas;

---

<sup>204</sup> Un "embargo" en este contexto es usualmente el proceso por el cual una propiedad es transferida a la administración tributaria, o vendida para el beneficio de la administración tributaria, por una orden judicial. El término "embargo" puede también significar simplemente una "incautación" o un "gravamen" dependiendo de la jurisdicción.

- El entrenamiento y/o capacitación de los recaudadores sobre los procedimientos nuevos o modificados;
- El seguimiento y revisión de producción y el inventario final de forma regular;
- La consulta con el personal de TI sobre la validez de la información requerida para los informes de gestión;
- La consulta con otras áreas de trabajo, si sus programas generan impacto en las recaudaciones, y
- Debatir periódicamente los resultados del programa con la alta dirección y el personal.

### *Gerente Sénior*

El gerente sénior puede ser responsable de una serie de equipos de recaudación y debe asegurarse de que los procedimientos se mantienen actualizados y que se preparen informes de gestión regularmente. El gerente sénior también es responsable de la gestión de carga de trabajo, y por una buena comunicación con el personal de TI para que diversos informes e información del contribuyente estén disponibles. El gerente sénior es responsable de:

- Asegurar que las políticas y procedimientos de recaudación están por escrito, actualizadas, y están disponibles para todo el personal;
- Asegurarse de que los formularios son consistentes con la legislación y con las normas de la administración tributaria, que los formularios públicos están disponibles en el sitio web, y que los formularios internos están disponibles en el sistema interno de la administración tributaria;
- La revisión de los informes de gestión mensuales con el supervisor y la toma de decisiones operativas para un mejoramiento;
- Validar información regularmente con el supervisor y el equipo de TI; y
- Asegurar que los supervisores realicen sus tareas.

### *Procedimientos de Notificación*

Hay ciertas acciones que deben completarse antes de que una cuenta sea asignada a un recaudador para su seguimiento y posible ejecución. El alcance de estas acciones depende del tipo y el tamaño de la cuenta, pero, en todos los casos, el contribuyente debe ser notificado de acciones pendientes. El número de posibles declaraciones o notificaciones puede incluir lo siguiente:

**Notificación de Tasación:** En el esquema general de las leyes tributarias modernas, con la excepción del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y retenciones en la fuente los cuales son fondos fiduciarios, los contribuyentes deberán recibir inicialmente una liquidación tan pronto como una declaración de impuestos se ha presentado y tasado. Para la mayoría de las administraciones tributarias, este será un aviso computarizado provisto para el contribuyente que confirma:

- El monto del impuesto liquidado y si hubo algún cambio en la cantidad;
- Cualquier impuesto que se debe;
- Cuando el pago es esperado (por ej., el pago es necesario para el balance); y

- Si penalidades y/o intereses han sido o serán cargados.

**Primer Recordatorio:** En función de los recursos de la política y la disposición administrativa, una carta de cobro o recordatorio se debe enviar en el plazo de 30 a 90 días después de la notificación de la tasación, para avisar a los contribuyentes sobre el monto pendiente que se debe. Esto debe ser hecho de forma automática por el sistema de tecnología de la información (TI). Para permitir que la administración tributaria dirija primero las cuentas de alto riesgo, este recordatorio debe estar hecho en base al riesgo. Por ejemplo, si la cuenta es de valor y riesgo pequeño, el recordatorio puede ser enviado dentro de los 60-90 días. Si la cantidad adeudada es muy pequeña, un aviso no se puede enviar hasta 90 días después de la notificación de tasado. Si el monto es grande, se debe enviar un recordatorio y la cuenta debe ser asignada a un recaudador para su seguimiento.

**Avisos Posteriores:** Después de lo anterior, si no se ha recibido el pago, puede haber otras notificaciones o demandas de pago. Estas podrían incluir una advertencia señalando las disposiciones de la ley. En la mayoría de los países, la política establecida de recaudaciones requiere que un deudor tributario sea advertido legalmente (por carta o por contacto telefónico, etc.) antes de que se inicie una acción legal. Esta advertencia asegura que el contribuyente está siendo tratado de la forma más justa, tanto como las circunstancias lo permiten, y que el contribuyente está plenamente consciente de las acciones que pueden ocurrir durante la recaudación. Dependiendo del tamaño de la deuda y el riesgo, la entrega de esta notificación puede ser acelerada. Por ejemplo, para un gran contribuyente, cubierto por la oficina de grandes contribuyentes (OGC), la política puede requerir el envío de una notificación dentro de los 15 a 30 días, y también haciendo referencia del caso inmediatamente a un recaudador.

En el esquema general de las acciones progresivas e intensificadas, antes de que una cuenta sea enviada a un recaudador, existe un intento de garantizar la restitución de la(s) falta(s) y el pago del impuesto respectivo. En las grandes administraciones tributarias, esta actividad normalmente es llevada a cabo por una unidad especial dedicada a lograr que los contribuyentes declaren y paguen impuestos actuales pendientes.<sup>205</sup>

### *Revisión de Libros y Registros*

Los recaudadores regularmente tienen que revisar los libros y registros financieros de un contribuyente para confirmar una serie de temas. Estos pueden incluir:

---

<sup>205</sup> Se requiere que los contribuyentes presenten una declaración para cada período de informe (mensual, trimestral, o anual). Un contribuyente que ha presentado su declaración en el pasado, pero no ha presentado declaración alguna para el período actual, se convierte en un "contribuyente que ha dejado de declarar" para el período actual. Los procedimientos para contribuyentes que han dejado de declarar son abordados en el Capítulo 7. En general, la administración tributaria (un oficial de cumplimiento tributario en la división de recaudaciones, u otras divisiones responsables por los contribuyentes que han dejado de declarar) intentará obtener una declaración de los contribuyentes que dejaron de declarar a través de notificaciones, llamadas telefónicas, etc. Si no puede ser obtenida una declaración o información para determinar la obligación, la cuenta se asignará a un auditor, quien intentará estimar el monto del impuesto en mora en base a una evaluación con "el mejor de los criterios".

- Un análisis de la capacidad de pago o de pedir prestado el dinero suficiente para pagar la deuda tributaria, el apoyo a un acuerdo de pago a largo plazo, o tal vez para confirmar las dificultades cuando se solicita la condonación, y/o
- Una revisión de los registros bancarios y las cuentas por cobrar de una empresa con el propósito de determinar cuándo un embargo puede ser enviado o una acción de ejecución de recaudaciones puede ser tomada.

En la medida de lo posible, el recaudador debe obtener toda la información financiera que sea necesaria del contribuyente para poder determinar la capacidad del contribuyente para pagar o pedir prestado. La información sobre los activos es importante, ya que ésta permite al recaudador determinar el monto de capital que un contribuyente tiene y cuánto podría ser posiblemente recuperado, si es embargado y vendido. Las obligaciones permiten saber quiénes son los demás acreedores y su potencial de prioridad, pero también pueden indicar la rapidez con la que las cantidades pendientes de pago están aumentando, lo cual afecta la capacidad de pago de la deuda tributaria. Las fuentes de ingresos son observadas atentamente para posibles embargos. La comparación de los activos y pasivos también puede ayudar a establecer el patrimonio del contribuyente para efectos del cálculo de "capacidad de pago" y la estimación de la capacidad del contribuyente para pedir prestado. La información financiera sobre los activos, obligaciones, fuentes de ingresos, clientes principales, etc., se debe extraer a un formulario estandarizado que se aplica a todos los casos de recaudación de impuestos en mora.

A veces el contribuyente no quiere cooperar, y se hace necesario ponerse en contacto directamente con la institución financiera del contribuyente, para obtener información. Una institución financiera tiene la responsabilidad de mantener los asuntos de sus clientes de forma confidencial o esta puede ser objeto de acciones legales por parte de sus clientes. Las instituciones financieras por lo general no responden a las solicitudes informales de información de un recaudador. Sin embargo, las leyes tributarias deben incluir una disposición para emitir una demanda legal ante terceras partes por información.

### *Seguridad Personal*

La seguridad personal del recaudador es siempre una preocupación. Los recaudadores deben siempre ser cautelosos y buscar algún indicio de la actitud o conducta pasada del contribuyente, por ejemplo, si el contribuyente ha sido cooperativo, o si hay una historia de evasión o confrontación. Si el expediente indica algún problema en el pasado, dos recaudadores deben ser asignados para una visita de campo. El recaudador también debe:

- Discutir cualquier preocupación sobre seguridad con el supervisor, antes de reunirse con el contribuyente;
- Programar reuniones durante el horario laboral y no en la noche;
- Asegúrese de que alguien en la oficina sabe su paradero;
- Llevar a otro agente tributario para cualquier reunión, si el lugar o la persona se consideran de alto riesgo; y
- Llevar un teléfono celular completamente cargado antes de salir a una reunión.



En el caso extremo de que un contribuyente abuse, amenace o acose a un recaudador, el recaudador debe tomar las siguientes medidas, en el orden de prioridad que se muestran a continuación:

- Inmediatamente desalojar la instalación;
- Buscar atención médica si es necesario, y llamar a la policía<sup>206</sup> en caso de peligro;
- Reportar el incidente a su supervisor y/o un agente de seguridad para que la acción apropiada puede ser llevada a cabo por la administración tributaria, tan pronto como sea posible, y
- Registrar las circunstancias en el expediente del contribuyente.

Esto permitirá que cualquier otro funcionario tributario asignado al expediente pueda ser consciente del peligro potencial y planifique y actúe acorde a ello, para cualquier trato con ese contribuyente. El recaudador debe describir los hechos y abstenerse de incluir cualquier sentimiento personal acerca del contribuyente.

### *Limitaciones de Tiempo*

La capacidad de tomar acciones de recaudación debe tener límites de tiempo establecidos por ley, en la que ciertas acciones se pueden llevar a cabo. Esto significa que una acción de recaudación debe haberse iniciado dentro de un plazo determinado, el cual puede oscilar entre 4 a 6 años, dependiendo de las características específicas de la legislación, por lo general después de la fecha de la notificación de tasación y, en algunos casos, de la fecha en que el impuesto primero se convertirá en pagable. Un informe de las cuentas antiguas por cobrar es fundamental para garantizar que estas limitaciones de tiempo no impidan la acción de recaudación.

### *Objeciones y Apelaciones*

Los actos tributarios por lo general tienen disposiciones que permiten a un contribuyente a objetar o apelar una tasación, re-tasación o un procedimiento administrativo, como el embargo.<sup>207</sup> A menudo, las disposiciones legislativas dirigirán a la administración tributaria a no tomar ninguna acción sobre el monto en litigio. En algunas jurisdicciones, el contribuyente podrá ser obligado a pagar una fianza para montos que no se han pagado y fueron objetados, hasta que se resuelva la objeción. Sin embargo, en la mayoría de los países, la seguridad no es necesaria y no se pueden tomar medidas para cobrar montos en litigio, una vez que se haya presentado la notificación de objeción o apelación.

Es importante tener en cuenta que las cuentas bajo objeción o apelación suelen ser generalmente grandes, y la organización de recaudaciones tiene que revisar estas cuentas frecuentemente. Si hay algún indicio de que la situación financiera de los contribuyentes se está deteriorando de manera significativa, el recaudador debe determinar si alguna acción de riesgo debe ser considerada y si se puede llevar a cabo dentro del marco legal.

---

<sup>206</sup> Muchas leyes tributarias contienen disposiciones donde la policía tiene la obligación de asistir si hay una indicación de confrontación.

<sup>207</sup> Las objeciones y apelaciones se analizan en el capítulo 10.

### 10.1.5. Acuerdos de Pago

Los casos de recaudación se crean cuando los contribuyentes no cumplen con sus obligaciones de pago. La suma de sanciones e intereses a la deuda crea un incentivo para que los contribuyentes encuentren fondos para pagar sus impuestos atrasados, incluso mediante la obtención de un préstamo de una institución financiera. En algunos casos, sin embargo, un contribuyente no puede encontrar los fondos para hacer un pago inmediato. Si bien la tarea de la administración tributaria es obtener el pago total inmediato sin crear una carga excesiva para el contribuyente, esto no siempre es posible y una propuesta de acuerdo de pago puede ser considerada. Las administraciones tributarias por lo general tienen la libertad para negociar un acuerdo de pago que le permite al contribuyente el pago de una deuda tributaria sin causar dificultades financieras innecesarias, siempre y cuando no se corra riesgo de impago del acuerdo y el cumplimiento continuo del contribuyente no es una preocupación. El acuerdo es un acuerdo escrito entre el contribuyente y la administración tributaria para pagar la deuda tributaria en un período de tiempo especificado. La capacidad de pago del contribuyente se determina mediante un análisis de factores tales como ingresos, gastos, y la capacidad de pedir prestado a un prestamista comercial.

La mayoría de las leyes tributarias no hacen referencia específica a los acuerdos de pago. Los acuerdos son un asunto de política administrativa y son una acción de ayuda para los contribuyentes en el pago de sus obligaciones tributarias en un período de tiempo. Cualquier acuerdo se basa en las circunstancias de la situación particular de cada contribuyente. El proceso de revisión y/o aceptación de una propuesta de acuerdo de pago por la administración tributaria, es similar a un banco concediendo un préstamo a un cliente. Al igual que un banco, la administración tributaria tiene la responsabilidad de obtener toda la información financiera para poder tomar una decisión "informada" sobre la conveniencia o no de ampliar un acuerdo de pago, como lo son en efecto el préstamo del dinero a los contribuyentes. Antes de conceder un acuerdo de pagos, se debe esperar a que el contribuyente demuestre que un préstamo de una institución financiera para absolver los impuestos pendientes ha sido rechazado.

La aceptación de una propuesta de pago se basa normalmente en la capacidad de pago del contribuyente. Si el contribuyente tiene la posibilidad de pagar en su totalidad, el contribuyente debe ser requerido para hacerlo. Cuando esto no sea posible, un acuerdo que paga toda la deuda pendiente en el menor tiempo posible y al menor coste para la administración tributaria, puede ser considerado. La consideración de menor costo también requiere que el contribuyente pague las cantidades mensuales establecidas sin la intervención innecesaria o seguimiento por parte de personal de la administración tributaria.

El acuerdo debe estar dirigido a pagar toda la deuda pendiente en el menor tiempo posible. Un acuerdo para pagar normalmente no detiene el interés devengado por el saldo pendiente y requiere que el contribuyente se mantenga al día con todas las futuras declaraciones de impuestos.

### *Acuerdos Menores a Seis Meses*

En algunas jurisdicciones, los acuerdos de pago pueden establecerse poco después que el impuesto ha sido tasado. A menudo, cuando se ha producido una tasación de auditoría grande, el importe no puede ser pagado en un solo pago y el contribuyente solicitará un acuerdo de pago. Si un acuerdo propuesto pagará la deuda pendiente dentro de unos meses (por ej., seis meses) o antes de la fecha límite de presentación de la siguiente declaración, entonces puede ser elegible para su aprobación por la política administrativa, sin una revisión de las finanzas de los contribuyentes.

Por lo general, la propuesta también debe cumplir con las siguientes condiciones:

- No hay antecedentes de pago de incumplimiento;
- No hay evidencia que sugiera que los intereses de la administración tributaria están en riesgo al aceptar la propuesta (es decir, no hay peligro de pérdida);
- El monto de la deuda no es muy grande (en función de los niveles históricos de ingreso sobre la cuenta de la persona y las directrices de las autoridades tributarias); y/o
- La propuesta no es un arreglo de pago global (es decir, el pago más grande es el último de una serie de pagos).

La aceptación de las propuestas de las cuentas tributarias individuales se establece en aras de la practicidad, reconociendo que la persona ha aceptado la responsabilidad de pagar en un plazo razonable de tiempo.

### *Acuerdos Mayores a Seis Meses*

Cuando se considera la aceptación de una propuesta mayor a seis meses, por lo general:

- Toda negociación se inicia con la administración tributaria solicitando el pago total de toda la mora;
- Las condiciones de pago propuestas reflejan con precisión la capacidad del contribuyente para pagar o pedir prestado;
- Se pide al contribuyente presentar cualquier declaración en circulación;
- Toda la mora – intereses, sanciones e impuestos – se incluyen en el acuerdo;
- Siempre que sea posible, el pago inicial es tomado en cuenta;
- Cuando se considere electrónicamente posible, el débito directo es considerado;
- El importe máximo de amortización y el plazo de amortización mínimo son buscados, y
- Los impuestos actuales se pagan en todo momento.

Cuando los acuerdos se extienden a lo largo de un período de tiempo, el sistema de tecnología de la información (TI) de la administración tributaria debe ser capaz de calcular los pagos mensuales previstos, registrar la recepción de pagos, y resaltar aquellos pagos que no coinciden con el pago mensual requerido o no se reciben de manera oportuna. Si el sistema es electrónico o manual, la administración tributaria debe hacer un seguimiento inmediato cuando un contribuyente no paga sobre

lo acordado. A menudo, la situación puede ser rectificada y los pagos pueden continuar. Si este no es el caso, el recaudador debe revisar de nuevo el caso para determinar el curso de acción.

El sistema también debería ayudar en la preparación de informes de gestión que demuestren la eficacia del proceso de arreglo de pago. Los datos deben incluir lo siguiente:

- Las fechas de inicio y conclusión del arreglo que determinan la eficacia de tiempo para cobrar la deuda;
- El número de acuerdos aceptados y rotos indican cuan eficaces son los acuerdos, y
- Comparando el total del monto recaudado bajo un acuerdo de pago del total de los impuestos recaudados en cualquier período, confirma el porcentaje de la deuda recaudada de esta manera.

En el acuerdo, el contribuyente podrá solicitar la modificación(es) menor(es) en el calendario de pagos. Por ejemplo, debido a las dificultades de flujo de caja, el contribuyente puede solicitar que el pago se retrase unos días hasta que el dinero esté en la cuenta, o que se reduzca un pago en particular, pagando el saldo en una fecha posterior. La decisión de aceptar esta variación dependerá de las circunstancias individuales de cada caso. Las variaciones menores son generalmente aceptables si el acuerdo por el contrario ha sido trabajado satisfactoriamente y la deuda sigue disminuyendo.

#### 10.1.6. Secuencia de Acciones de Ejecución de Recaudación

El enfoque general de la ejecución de recaudaciones es una serie de pasos que se toman después de los intentos de conseguir que el contribuyente pague voluntariamente no han dado resultados. Los pasos habituales que más a menudo se siguen en orden son:

- Compensación de los reembolsos adeudados;
- Embargo de cuentas bancarias o de los salarios;
- Emisión de demandas en las cuentas por cobrar;
- Acción judicial de embargo de bienes:
  - Bienes muebles, y
  - Bienes inmuebles;
- Anuncio de subasta pública;
- Subasta o el rescate de la propiedad;
- Disposición de fondos<sup>208</sup>; Y
- Condonación de los montos incobrables.

#### 10.1.7. Compensación

La mayoría de administraciones tributarias establecerán un proceso con la agencia financiera del gobierno central para "retener" un pago gubernamental al deudor tributario y usar ese monto para

---

<sup>208</sup> Si el dinero permanece después de impuestos, penalidades, intereses y costos, tales como almacenamiento, seguridad, etc., este monto es devuelto al contribuyente.

pagar a la administración tributaria. Un formulario de compensación interna suele contener la siguiente información:

- El nombre correcto, dirección y número de cuenta del contribuyente, cuando el nombre correcto es el nombre legalmente registrado del contribuyente. Aunque el nombre comercial también puede estar indicado, usualmente precedido por "Conocido como" o "Comercialmente como", es importante indicar correctamente el nombre legal, de lo contrario, la compensación puede ser nula. La dirección del contribuyente es donde se encuentra la oficina central. Esta dirección debe ser la dirección completa como se conoce en la administración tributaria;
- La cantidad correcta de impuestos adeudados;
- El nombre del departamento del gobierno y la cuenta de donde el dinero está siendo compensado, y
- El descargo de la obligación original del departamento de gobierno para el contribuyente.

En todos los casos en que se haga una compensación, se debe informar al contribuyente. Esto varía desde enviar a los contribuyentes una carta usando un formulario de compensación de usos múltiples, que también puede servir como un aviso al contribuyente.

En algunos países, como los Estados Unidos, la ley federal<sup>209</sup> indica cómo se va a aplicar un pago de reembolso tributario cuando un contribuyente tiene deudas con varias agencias. El pago del reembolso tributario se reducirá y aplicará a las deudas de un contribuyente en el siguiente orden de prioridad:

- Impuestos sobre la renta del Servicio de Impuestos Internos (IRS);
- Manutención infantil vencida asignada a un Estado;
- Cualquier deuda vencida, legalmente exigible adeudada a una agencia federal;
- Manutención infantil vencida no asignada a un Estado; y
- Obligaciones tributarias estatales.

En otros países, la ley pueda que no sea tan clara, pero existen soluciones. Se podrá solicitar al contribuyente que firme una asignación del reembolso, o cualquier otro pago a la administración tributaria, autorizando la compensación. Alternativamente, el embargo se puede enviar internamente al Ministerio de Finanzas, si hay una función de pago central, o a otra agencia del gobierno directamente, si se trata de un sistema descentralizado.

### 10.1.8. Embargo

El embargo es un proceso administrativo que requiere de una tercera parte, quien debe dinero a un deudor tributario, para que en su lugar, pague el dinero a la administración tributaria para satisfacer una deuda tributaria. La tercera parte es incluida en un embargo<sup>210</sup> para pagar fondos a la administración tributaria. Para simplificar, el término "embargo" se utiliza aquí y más adelante. Los términos utilizados

<sup>209</sup> Prioridades de pago son un mandato por Title 26, U.S. Code §6402(e).

<sup>210</sup> El embargo es la forma usada para incluir los fondos manejados por una tercera parte (el embargado), un requerimiento para pagar a la administración tributaria.

en otras jurisdicciones incluyen embargo, la demanda a terceros, gravamen, y/o juicio. En ejercicio de la facultad de embargar un pago, se deben tomar cuidados razonables (debida diligencia) para evitar daños a otras personas o a la propiedad.

Muchas leyes tributarias prevén disposiciones de embargo, cuando se han hecho todos los esfuerzos para recaudar los impuestos impagos voluntariamente, pero el deudor tributario no ha cumplido o cooperado. El poder de usar embargo suele atribuirse al director de la administración tributaria, y puede ser una autoridad delegada en algunos países en los que el personal subordinado puede ser autorizado a ejercer esta autoridad.

El embargo proporciona la capacidad legal a la administración tributaria para interceptar los fondos de una tercera parte que debe o deberá a un deudor tributario no cumplidor, y pagar ese dinero hacia la deuda tributaria. La disposición deberá indemnizar al tercero para que ya no deba al deudor tributario la medida de dinero que se pagó a la administración tributaria. En caso de que la tercera parte no coopere, la disposición general es que el tercero sea responsable de la deuda. La tercera parte tiene la responsabilidad de pagar a la administración tributaria lo que se habría adeudado al deudor tributario. En algunos casos, la tercera parte no va a cooperar y el recaudador debe determinar la razón. Cuando el tercero no está cooperando intencionalmente, muchas legislaciones tributarias disponen de una sanción que requiere que la administración tributaria tase al tercero por el monto, y la tasación se convierte en recaudable como si fuera impuesto adeudado por el tercero. Esta tasación se puede recaudar con todas las facultades de recaudación en la ley tributaria.

Un embargo adecuado y oportunamente preparado es una de las herramientas más importantes y eficaces en el proceso de recaudación de impuestos. El embargo puede ser un documento legal emitido por la corte para recaudar las deudas de los deudores legales o, en algunos países, puede ser emitida directamente por la administración tributaria, sin necesidad de utilizar la corte. Un embargo emitido por la administración tributaria tiene la misma autoridad y efecto legal que una orden de embargo emitida judicialmente o por sentencia.

La decisión de utilizar un embargo debe ser considerada cuidadosamente, ya que la existencia de un embargo no debe ser una información pública. Otros acreedores podrían interpretar el embargo como dificultades financieras, haciendo difícil para el contribuyente el pedir dinero prestado para pagar sus impuestos atrasados o para continuar operando su negocio.

El embargo de fondos de terceros es un acto involuntario, lo que significa que no requiere la aprobación del deudor tributario. El recaudador debe asegurarse de que una serie de factores se han investigado, considerado, y adecuadamente documentado. El procesamiento inadecuado del embargo puede provocar vergüenza para el deudor tributario y/o la administración tributaria.

Todos los pasos anteriores deben ser documentados en formato tanto electrónico y/o impreso para apoyar la ejecución de un embargo. Si el expediente no puede probar que estos puntos han sido

investigados, la solicitud de un embargo no debe ser aprobada.<sup>211</sup> Toda la documentación es una parte integral del proceso y en muchas jurisdicciones, donde un tribunal debe emitir un embargo, se requiere prueba de proceso. El mismo nivel de prueba debe ser necesario si la propia administración tributaria tiene la capacidad de emitir un embargo.

Los salarios, cuentas bancarias y diversos ingresos por inversión, el valor en efectivo de pólizas de seguro, ingresos por alquiler, cuentas por cobrar de una empresa, pagos del gobierno, y cualquier otro pago determinado que se debe al deudor tributario, todos pueden ser embargados. Puede haber diferentes procedimientos que se aplicarían a las diferentes fuentes de ingresos, y el recaudador debe ser consciente de ellos. El recaudador debe asegurar que el monto embargado de estas fuentes no es mayor que el monto de la deuda, ya que la recaudación de cantidades excesivas puede llevar a investigaciones de abuso de poder.

Algunas fuentes de ingresos, tales como pensión alimenticia o pensiones, deben ser revisadas cuidadosamente, ya que pueden causar problemas si es embargado, y también pueden estar legalmente fuera de los límites. Los deudores tributarios y los tribunales pueden objetar si la administración tributaria es excesivamente entusiasta con este poder.

### *Proceso de Embargo*

Para completar correctamente el proceso de embargo, los recaudadores deben asegurarse de que:

- La cantidad exacta de la deuda exigible se ha establecido y no hay otros impuestos que también estén en mora, por los cuales la administración tributaria es responsable – será necesario coordinar esfuerzos con otro recaudador, cuando diferentes recaudadores se asignan a otros impuestos;
- No existen acuerdos de pago vigentes;
- La capacidad de pago se ha determinado, el deudor tributario no está en quiebra y la condición financiera de los contribuyentes, es decir, el análisis de la capacidad de pago, se ha investigado y revisado, si el embargo implica la interceptación de los salarios o pagos periódicos de otras fuentes. Cuando el deudor tributario es un negocio, el recaudador ha visitado las instalaciones del negocio del contribuyente para determinar la gravedad del problema financiero a primera mano. (El resultado de esta visita determinará si otras acciones pueden estar justificadas, además de embargo);
- La auditoría ha sido contactada para confirmar si hay alguna auditoría en curso que podría alterar la responsabilidad del contribuyente, y la cuenta no se encuentra bajo apelación u

---

<sup>211</sup> Los recaudadores de nivel jornalero o mayores (es decir, aquellos que han completado todo el entrenamiento, han tenido dos o más años de experiencia en el campo, y han sido certificados por sus supervisores como capaces de funcionar de manera independiente) deben tener una autoridad delegada por escrito para ejecutar embargos bajo sus propias firmas. Estos, por supuesto, depende del nivel potencial de publicidad. En pequeños países, las aprobaciones pueden necesitar incluso aprobación del director de la administración tributaria, ya que el potencial de publicidad puede ser nacional.

objeción que pudiera afectar una parte o la totalidad de la cantidad pendiente que se está preparando para el embargo;

- El monto apropiado de tiempo legal, dentro del cual se paga la deuda, se ha proporcionado;
- Lo más importante, que todos los esfuerzos de cobranza voluntaria se han agotado, toda la información se ha investigado, y un registro de la acción, organizada en orden cronológico, de las medidas adoptadas desde el inicio de la deuda a la solicitud de embargo, se han completado, un reporte de la cuenta ha sido preparado por el recaudador y el supervisor ha realizado una revisión de la calidad;
- Todas las acciones para localizar al deudor tributario, activos y/o ingresos se han documentado cuidadosamente, por lo que la fuente correcta puede ser embargada;
- El deudor tributario ha sido notificado en el momento adecuado y todas las notificaciones de aviso al deudor tributario o sus representantes, han sido enviadas por correo, o entregadas de otro modo a las direcciones correctas de la última ubicación;
- Los formularios de embargo han sido preparados cuidadosamente por el recaudador y luego firmados por la autoridad delegada o procesados por el tribunal, según sea aplicable;
- El formulario de embargo ha sido debidamente entregado;
- Los procedimientos de seguimiento para recibir el pago han sido establecidos;
- Terceras partes no cumplidoras han sido tratadas;
- El formulario de embargo ha sido retirado como apropiado; y
- La administración ha informado sobre el número y el valor en dólares de las cuentas embargadas.

Es importante tener en cuenta que la falta de preparación de los casos y la documentación, en la que todos los pasos se han agotado para obtener el pago voluntario del deudor tributario, son a menudo una causa para que los gobiernos suspendan o impongan mayores restricciones a este poder. La evidencia para respaldar esfuerzos de recaudación realizados anteriormente, es una necesidad absoluta, así como la confirmación de que el monto es legalmente recaudable. En la confirmación de los hechos, es necesario que un registro de las conversaciones telefónicas se mantenga, que como mínimo, registren la fecha, hora, persona que habla, y los detalles de la conversación.

Algunos sistemas de tecnología de la información (TI) de las administraciones tributarias tienen la capacidad de registrar los diferentes pasos en una 'recopilación de registros' o diario. La información se introduce en la recopilación de registros cada vez que se produce el contacto con el deudor tributario (por ej., notificaciones retornadas, u otros documentos, que indican que el deudor tributario no responde y/o coopera también se indica en el registro). En la ausencia de un registro computarizado de las acciones tomadas, es necesario un registro manual de listado de acciones en orden cronológico. En sistemas más sofisticados, la existente conversación telefónica puede ser grabada y recordada como parte del registro de recaudaciones.

En las jurisdicciones donde debe obtenerse un juicio en la corte antes de que el embargo pueda ser emitido, el tribunal puede solicitar la revisión de la evidencia o documentación de respaldo. La continuidad de la posesión de la documentación original se vuelve crítica en el caso de una acción de



impugnación posterior en los tribunales. Por tanto, es importante que los documentos originales estén seguros.<sup>212</sup> A menudo, el tribunal aceptará copias de la documentación original, siempre que las copias estén certificadas como copias auténticas de los documentos originales. En algunas jurisdicciones, esto puede requerir la modificación de las disposiciones de evidencia de la legislación tributaria aplicable. Mediante la producción de copias de los documentos para el examen judicial, la continuidad de la posesión de la documentación original es conservada con la administración tributaria. La retención del expediente original por la administración tributaria debe, al menos en teoría, también reducir el riesgo de que un expediente pueda llegar a ser inadvertidamente perdido mientras no esté en su posesión.

La información vigente y actualizada sobre la fuente de fondos para ser embargados es crítica. La información incorrecta puede causar que un formulario de embargo se envíe a una tercera parte y provocar la divulgación inapropiada de la información del deudor tributario. El recaudador debe obtener la información correcta de la siguiente manera:

- **Los salarios y el empleo:** Estos suelen ser la mejor fuente para los deudores tributarios que son empleados. Se debe obtener el nombre y dirección exactos del empleador.
- **Cuentas bancarias:** El recaudador debe asegurarse de que se han obtenido correctamente el banco y/o el tipo de cuenta y/o el número de cuenta. Los bancos a menudo rechazan un formulario si la información es incorrecta. El uso del embargo en un banco es la mejor y más rápida fuente de obtención de dinero. Si el contribuyente tiene fondos en el banco en el momento en que el embargo se presenta, entonces el banco debe pagar los fondos exigidos por el embargo y el embargo se debe tratar como un reclamo de dinero en el momento en que se presenta. El banco puede demandar el honrar un reclamo de competencia cuando se presenta el embargo, como otros cheques o retiros, o reclamar una compensación contra un préstamo que el banco pueda tener con el contribuyente. El recaudador de impuestos debe asegurarse de que el banco no impone sus propias reglas internas para eludir los efectos del embargo. El recaudador debe hacer seguimiento con el banco, si es que este falla en remitir los fondos que estaban en depósito en la cuenta del contribuyente en el momento en que el embargo fue presentado.
- **Los ingresos por alquileres:** Deberán confirmarse el nombre y dirección de la persona y/o empresa que pagan alquiler al deudor tributario.
- **Pagos del Gobierno:** Debe confirmarse el nombre exacto y la dirección del empleador y/o departamento o ministerio que emite el pago. El recaudador debe saber qué organismo es responsable del pago y si un formulario interno o un proceso de compensación ha sido establecido;
- **Cuentas por cobrar:** Los recaudadores de impuestos deben ser especialmente cuidadosos al emitir el embargo de esta fuente de fondos. Los recaudadores deben establecer el monto que se adeuda en el momento de la notificación del embargo y obtener un compromiso por parte del "pagador" sobre cuándo los fondos exigidos por el embargo serán pagados. Al revisar las

---

<sup>212</sup> Es importante que las administraciones tributarias revisen las medidas de seguridad para los expedientes tributarios. Cuando la continuidad de la posesión puede ser cambiada, debido a procesos de acceso tributario para expedientes tributarios, un contribuyente puede lograr una apelación en contra de un embargo.

cuentas por cobrar, es importante seleccionar sólo los créditos de "calidad" que están vigentes. Un embargo emitido sobre cuentas por cobrar que son antiguas o están en litigio, son poco probables de resultar exitosas. Por otra parte, la administración tributaria es puesta en la posición de tratar de recaudar los montos que el deudor tributario puede haber ya registrado como un problema de recaudación.

- **Cuentas prepago con proveedor:** Si el deudor tributario es un negocio, el recaudador debe establecer si existen tales cuentas con proveedores.

El embargo puede tomar muchas formas, pero, más importante, debe contener la información legal de la ley tributaria y la información precisa sobre el deudor tributario y terceros, incluyendo:

- El nombre, dirección y número de cuenta del deudor tributario. Al igual que con las cancelaciones, los nombres comerciales se pueden indicar, además del nombre legalmente registrado;
- La cantidad correcta de impuestos adeudados;
- El nombre de la tercera parte y la dirección. Se debe hacer todo lo posible para determinar el nombre legal de la tercera parte, aunque el nombre comercial también puede ser citado. De lo contrario, el embargo podría ser invalidado. Cuando el tercero también es un contribuyente, el expediente tributario debe ser referenciado para determinar el nombre correcto;
- Declaración de la agencia<sup>213</sup> de la tercera parte, si la ley lo pide;
- El plazo dentro del cual el pago y la fecha de vencimiento, no caen en una fecha o fechas en que los bancos u otras instituciones financieras no funcionan;
- El descargo de la obligación original de la deuda de la tercera parte al deudor tributario, y
- Obligación del tercero, si no se hace el pago.

El embargo normalmente se notifica personalmente. En algunas administraciones tributarias, hay un miembro del personal que se dedica a servir a notificar documentos (es decir, un agente judicial). En otros, esta es responsabilidad del recaudador. Antes de notificar el embargo, la información relativa a la acción de la administración tributaria debe ser tratada como confidencial ya que una fuga de información puede hacer que el deudor tributario y/o un tercero puedan tomar medidas para poner los fondos fuera del alcance de la administración tributaria. Si un deudor tributario llega a tener conocimiento de que una acción de embargo puede ser tomada, los fondos pueden ser retirados de sus cuentas bancarias y depositados en instituciones fuera del país, o pueden asignar los pagos de alquiler o de cuentas por cobrar a otros lugares.

Notificar a un tercero la demanda de pago es un proceso legal, y es importante que el servicio de embargo sea apropiadamente ejecutado y que la persona al servicio de la demanda sea capaz de recordar el evento, esto podría ser una pregunta en un caso judicial. Los siguientes pasos son necesarios para garantizar que el embargo sigue siendo válido si se impugnan en los tribunales:

---

<sup>213</sup> Cualquier declaración en la que la tercera parte es un "agente" para alguien más (un "principal").

- La persona que notifica el embargo debe tener una identificación como empleado de la administración tributaria.
- El embargo sólo se puede notificar a la persona a quien va dirigida. El recaudador debe establecer que la persona que está siendo notificada es un representante "legal" de la empresa que está siendo notificada. Lo ideal sería que la persona notificada debería ser el propietario, directivo de la empresa, u otro empleado de alto nivel. El embargo no se debe notificar a un empleado, ayudante, etc.
- La(s) persona(s) que están siendo notificadas deben entender lo que se requiere y las consecuencias y la gravedad del incumplimiento. El recaudador debe enfatizar que el embargo debe cumplirse en los plazos establecidos.
- La prórroga para el cumplimiento no debe ser concedida en ningún caso.
- En caso de que la persona desea cumplir de inmediato, se le debe dar la oportunidad.
- La fecha límite para el embargo no debe coincidir con un sábado, domingo o día feriado legal.
- El formulario de embargo debe dar cabida para que la tercera persona firme la recepción en el día, mes y año notificado, y para la firma del recaudador que notifica el embargo.
- Si la persona que está siendo notificada se niega a firmar el recibo, el recaudador debe poner una anotación en la copia de la administración tributaria para este efecto y anotar el nombre de la persona y la hora de notificación.
- Cuando la notificación de embargo se ha completado, o tan pronto como sea razonablemente posible, el recaudador debe completar un informe, ya que el recaudador puede ser llamado a testificar en la corte. El informe debe ser objetivo, completo, e incluir lo siguiente: una descripción física de la persona notificada, la fecha, hora y lugar exacto de notificación, el grado de cooperación de las personas atendidas, y un resumen de toda comunicación verbal.
- Dependiendo de la jurisdicción, el recaudador también puede necesitar completar una declaración jurada de notificación – un testimonio notariado y firmado con la hora, fecha, modo de notificación, la identidad de la persona notificada, y otra información.

Al regresar a la oficina, el recaudador debe asegurarse de que una copia firmada de la recepción del embargo se presente de forma segura y que los detalles de embargo se introduzcan en un registro para acción de seguimiento. El día después de la notificación del formulario de embargo, el recaudador debe comunicarse con el tercero para determinar cuándo se recibirá el pago.

En aquellos casos en que el embargo se emite a los empleadores, o a fuentes que dan lugar a pagos durante un período de tiempo, debe haber un sistema interno, preferiblemente electrónico, que calcule los pagos periódicos esperados, contenga los registros de la recepción de pagos, y marque aquellos pagos que no coinciden con el pago requerido o no se reciben a tiempo.

### *Muestra de Previsiones Legales para Embargo*

La sección de la ley tributaria que permite la demanda de pago a terceros debe incluir disposiciones que:

- Brinden al director de la administración tributaria la facultad de exigir el pago;

- Permitan que el director de la autoridad tributaria declare o identifique a un tercero como un agente o representante del deudor tributario;
- Demanden que la tercera parte pague a la administración tributaria la cantidad que debe actualmente debe o que deberá al deudor tributario;
- Especifiquen un intervalo de tiempo en el que el tercero va a pagar la cantidad requerida;
- Identifiquen los tipos de fondos que podrían ser embargados;
- Indemnizen al tercero de cualquier acción legal por parte del deudor tributario por no pagar la cantidad a este último;
- Permitan que la administración tributaria indique a la tercera parte el nombre del deudor tributario y la cantidad adeudada por el deudor tributario, incluyendo la tasa de interés sobre las mismas;
- Exijan al tercero a continuar pagando hasta que el monto adeudado por el deudor tributario esté satisfecho; y
- Hacer al tercero responsable por el monto, si por alguna razón ellos no pagan lo exigido.

#### 10.1.9. Gravámenes

Un gravamen es una afectación sobre la propiedad, que puede incluir la propiedad y los derechos a la propiedad real y personal, para asegurar una deuda que el dueño de la propiedad debe a la persona que coloca el gravamen. Una sentencia de gravamen emitida por un tribunal puede afectar a toda la propiedad real y personal de una persona que no puede pagar una deuda. Un derecho de gravamen puede llevar consigo el derecho del acreedor a vender la propiedad, si es necesario, para obtener el dinero.<sup>214</sup>

El uso de los gravámenes para obtener una solución, no es ampliamente conocida en algunas administraciones tributarias.<sup>215</sup> Cuando el deudor tributario no ha pagado las deudas tributarias pendientes, la administración tributaria puede, ya sea administrativamente o por la vía judicial, registrar un gravamen en el registro gubernamental apropiado o registraciones de todos los bienes, ya sean muebles o inamovibles, pertenecientes al deudor tributario. El monto del gravamen incluiría el impuesto pendiente y cualquier interés y/o penalidad, así como cualquier otro costo que pudiera generarse. Esto se hace normalmente después de que todos los demás esfuerzos para recaudar, incluido el embargo, no han logrado asegurar una solución. El gravamen se suele aplicar antes, o en anticipación de una incautación y venta de bienes<sup>216</sup> y debe generalmente mantenerse en vigor hasta que se pague la deuda tributaria. En muchos casos, el hecho de poner un gravamen sobre la propiedad es suficiente para motivar a los contribuyentes en la búsqueda de una forma de saldar la deuda en lugar de tener a la administración tributaria incautando y vendiendo la propiedad.

---

<sup>214</sup> Una hipoteca es también un gravamen. Esta permite al acreedor vender la propiedad hipotecada, si los pagos de la hipoteca no son hechos.

<sup>215</sup> Un "gravamen" es mayormente una construcción de la ley común.

<sup>216</sup> Un gravamen es una solicitud de propiedad que podría usualmente prevenir que el contribuyente venda la propiedad por sí mismo.

Cuando la ley tributaria establece la legislación de recuperación específica para presentar un gravamen, se espera que el recaudador siga los pasos de ley. Cuando no existe ninguna disposición de gravamen en la ley tributaria, un proceso debe determinarse con el Procurador/Fiscal General, para que la disposición general de demandar una deuda a través de cualquier tribunal de jurisdicción competente, se pueda utilizar. En este caso, sería necesario obtener una sentencia de retención sobre la propiedad desde el tribunal.

Similar al embargo, la decisión de presentar un derecho de gravamen tributario debe ser cuidadosamente considerada, ya que con el gravamen el contribuyente puede no ser capaz de pedir prestados los fondos para pagar la deuda tributaria en mora o seguir manejando el negocio. La intención del gravamen es estimular al contribuyente a saldar la deuda tributaria – es una advertencia de que otras medidas para liquidar la deuda son posibles. El último recurso es incautar y vender propiedades, ya que este es un proceso lento y no exento de problemas.

Cuando un gravamen se ha registrado en una propiedad inamovible, este gravamen se convierte en un documento público que está disponible para cualquier persona buscando el título de propiedad. Algunas leyes tributarias pueden dar prioridad a la administración tributaria sobre los demás acreedores. La presentación de un gravamen es una protección para las existencias del gobierno que está reclamando por el monto de la deuda tributaria, pero el recaudador debe primero asegurarse de que se han hecho todos los esfuerzos para cobrar la deuda voluntaria y que todas las investigaciones se han completado antes de recomendar la colocación de un gravamen. La recomendación será revisada por el supervisor para la calidad de la investigación, en especial de los bienes y/o propiedad adquirida del deudor tributario. El supervisor revisará también la calidad del informe, que luego será aprobado por la persona con la autoridad delegada bajo la ley tributaria para aplicar un gravamen. Una retención es un documento legal y los formularios deben ser revisados para una mejor exactitud.

El contenido básico de un gravamen es similar a embargo: este identifica apropiadamente al contribuyente, la deuda pendiente, la propiedad en cuestión, y la autoridad del gobierno para hacer el reclamo. El nombre del contribuyente debe coincidir con el que figura en los registros tributarios, mientras que la identificación de la propiedad debe ser la descripción legal y debe contener el número(s) de serie, en el caso de vehículos, embarcaciones, aeronaves y equipos. Las deficiencias en la documentación pueden llevar a que sea inválido.

El gravamen debe, en lo posible, estar en contra de toda la propiedad del contribuyente o, como mínimo, puesto en aquellos títulos registrados identificando propiedades con un valor significativo. En algunas jurisdicciones, la ley tributaria puede hacer que los directores de una empresa sean conjunta y solidariamente responsables de las deudas tributarias de la empresa. Esto puede también permitir gravámenes sobre residencias principales, lo que es útil en el caso de una propiedad y asociación. Normalmente, una administración tributaria no actúa sobre el gravamen sobre una residencia principal, y puede haber una ley de deudores que impida tomar el lugar de residencia, pero la existencia de un gravamen puede ser advertencia suficiente para alentar a los contribuyentes para resolver la deuda tributaria.

El contribuyente debe tener el derecho de apelar la presentación de un gravamen. Este podría ser un procedimiento administrativo destinado a corregir presentaciones erróneas, pero no desafía la validez de la obligación tributaria subyacente. Una vez que la deuda tributaria ha sido pagada, o una apelación ha establecido que esta fue presentada incorrectamente, es responsabilidad de la administración tributaria eliminar el gravamen lo más rápido posible.

### *Muestra de Disposiciones Legales para Gravámenes*

La legislación debe contener disposiciones sobre las circunstancias y la creación del gravamen, tales como:

- El gravamen se aplicará debido al fracaso del contribuyente en pagar una deuda antes del plazo;
- El gravamen será por el monto de la deuda tributaria, penalidades, intereses y el coste de la recaudación, y tendrá prioridad sobre los créditos de otros acreedores;
- El director de la administración tributaria debe autorizar el gravamen y debe tenerla puesta en el registro aprobado por el gobierno y/o registro de la corte;
- El gravamen administrativo debe tener la misma fuerza que una sentencia de retención dictada por el tribunal;
- Se deberá especificar el período de tiempo que el embargo se mantendrá en la existencia (por ej., "hasta que la obligación sea satisfecha");
- Las limitaciones deben ser establecidas (por ej., el gravamen no es válido en contra de cualquier persona que haya tenido un interés en los bienes antes que el gravamen fuera realizado);
- El director de la administración tributaria debería estar obligado a entregar una copia de el gravamen al deudor tributario dentro de un plazo estipulado (por ej., 10 días calendario), y el embargo preventivo debe especificar el tiempo para que el deudor de impuestos pague y tenga la notificación quitada;
- El hecho de que una persona afectada pueda apelar la imposición de el gravamen y/o solicitar una liberación debería indicarse, y
- Las regulaciones deben ser desarrolladas para la presentación de la notificación de gravamen y pueden prescribir categorías de intereses frente a la cual el gravamen será o no válida.

Cuando no existe una legislación específica sobre retenciones, la administración tributaria por lo general tendría una disposición que le permite demandar por una deuda en cualquier tribunal de jurisdicción competente.

#### **10.1.10. Incautación y Venta de Propiedad**

La incautación y venta de activos de un deudor(es) tributario(s) es un esfuerzo de último recurso en el proceso de medidas de escala que una administración tributaria usaría para recaudar una deuda. Sólo se debe utilizar después de que todos los demás esfuerzos para recaudar, incluyendo el embargo y/o retenciones, han fracasado. Como siempre, la historia del caso debe estar bien documentada con todas las acciones que han sido tomadas, con el fin de mostrar la justificación para una incautación de bienes

del contribuyente. La decisión de incautar debe basarse en los hechos y circunstancias específicas de cada caso, y el recaudador debe seguir todas las normas legales y de procedimiento.

La propiedad incautada se vende para cubrir el impuesto pendiente, intereses y/o penalidades, junto con cualquier otro gasto incurrido por la administración tributaria, tales como los gastos de almacenamiento, mantenimiento, etc. En muchos casos, la incautación de la propiedad de un deudor tributario hará que el contribuyente pague la deuda antes de que la venta comience. Se le debe otorgar a un deudor tributario todas las oportunidades para liquidar, hasta el momento antes de que inicie la subasta, ya que la intención es lograr un acuerdo en lugar de estar en el negocio de la venta de los bienes incautados. Una vez que la propiedad se vende, cualquier exceso de la venta será devuelto al deudor tributario.

Antes de la incautación, el recaudador revisará el caso a fondo con el supervisor. Esta revisión proporciona un medio para asegurar que se han realizado todos los esfuerzos razonables para cobrar los impuestos en mora antes de iniciar la incautación. El supervisor debe revisar todo el expediente para garantizar la calidad de la investigación, en especial de los bienes y/o propiedad adquirida por el deudor tributario, y la preparación de informes.

Es importante investigar cuidadosamente todos los bienes del deudor tributario y asegurar que haya suficiente capital para cubrir el impuesto pendiente, las penalidades, el interés y los demás costos estimados incurridos para así vender la propiedad. Una incautación no debe realizarse si el costo estimado de la incautación y venta es superior al valor de la venta forzosa de los bienes a ser incautados.

La incautación de bienes perecederos normalmente no se recomienda, ya que se deprecian rápidamente. En muchas jurisdicciones, la residencia principal de una persona no puede ser ocupada, o, los obstáculos legales debido a otras leyes hacen que sea extremadamente difícil. Además, la mayoría de los países tienen prohibiciones específicas contra la incautación de ciertos activos, como las herramientas de un obrero y posesiones personales específicas.

Cuando el supervisor está de acuerdo con la incautación, ya que este proceso tiene el potencial de dañar seriamente la capacidad financiera de una persona y puede causar la pérdida de empleo, el recaudador normalmente informa al deudor tributario de la acción a tomarse y le ofrece una nueva oportunidad para liquidar (en el caso de que la propiedad no se pueda mover fácilmente y esté oculta). Si no hay un acuerdo, entonces son preparados todos los documentos, incluidos los avisos de cobro y/o orden entregados a los agentes judiciales u otros funcionarios de la corte o de la administración tributaria para la incautación y venta de bienes y/o en avisos de incautación y venta. El expediente completo entonces se remitirá al jefe de la administración tributaria (o a persona con autoridad delegada) para la aprobación final de la incautación de bienes del contribuyente.

La incautación es un proceso de dos partes. Se trata, primero, de un embargo sobre la propiedad y, segundo, de su posterior incautación efectiva de la propiedad. Este es un proceso legal que quita la propiedad de la posesión y uso de un contribuyente y requiere de documentación para probar que la decisión de incautar la propiedad puede justificarse jurídicamente si se impugna en los tribunales. Como

este proceso puede tener repercusiones legales, el expediente debe ser revisado por un abogado para asegurarse de que todos los formularios se desarrollan adecuadamente. Otras administraciones tributarias pueden tener procesos ligeramente diferentes, pero la aprobación final para proceder es por lo general otorgada por el director de la administración tributaria o una persona delegada, o un grupo de personas. Como una comprobación adicional, por lo general hay otra revisión de los documentos para asegurarse de que son correctos.

La intención de incautar la propiedad de un contribuyente es la de crear una situación en la que el deudor tributario acelerará los esfuerzos para resolver la deuda tributaria pendiente. En muchos casos, los deudores tributarios son capaces de encontrar los fondos suficientes, ya sea a partir de fuentes no detectadas previamente, familiares, o compañeros de trabajo, para pagar la deuda tributaria. Si el deudor tributario no reacciona, la administración tributaria debe estar preparada para vender la propiedad.

Una vez que la propiedad del contribuyente ha sido asegurada, el siguiente paso en el proceso es un aviso público. Un aviso público puede incluirse en la Gaceta Gubernamental, o una publicación en el Palacio de Justicia, periódicos, sitios web, etc., para garantizar que el público tenga la oportunidad de comprar la propiedad.

También es fundamental que la información vigente y actualizada esté disponible en la propiedad del deudor tributario. La información incorrecta puede hacer que la medida de incautación sea "inaplicable" o devuelta como "nulla bona" (propiedad no encontrada). El recaudador debe determinar el título de propiedad, el libro y/o el valor de mercado potencial, cualquier gravamen o compromiso, y la dirección correcta donde se encuentren los bienes y/o estén retenidos. La propiedad puede incluir:

- Muebles de negocio (por ej., mobiliario, equipo, inventario, ganado, equipos informáticos);
- Derechos exclusivos (por ej., derechos de autor, patentes, derechos de exploración);
- Las licencias y / o permisos (por ej., derechos de pesca, licencia de exportación de madera, licencia de taxi);
- Bienes personales (por ej., obras de arte, joyas, muebles antiguos, coches, barcos, vehículos de recreación);
- Dinero en efectivo, certificados de inversión en garantía, documentos por cobrar, hipotecas, bonos, contenido de cajas de seguridad, cuentas bancarias.
- Bienes raíces, incluyendo la construcción y/o tierra, el interés legal de la propiedad, arrendamientos, residencia personal;
- Negocio/empresa;
- Intereses comunes/interés en asociaciones, y
- Fideicomisos.

### *Exacción*

Una exacción es un documento administrativo expedido por la administración tributaria, avisando al deudor tributario y otras partes, que la administración tributaria tiene derecho a incautar cualquier



propiedad y derechos a la propiedad del deudor tributario. La exacción puede adoptar muchas formas, pero lo más importante, es que debe contener la información legal del acto, autorizando a la administración a llevar a cabo el acto de exacción y la información precisa sobre el deudor de impuestos y la deuda. Siempre que sea posible, la exacción y demás documentos se notificarán personalmente.

### *Delegación de Autoridad*

Muchas leyes tributarias proveen al director de la administración tributaria<sup>217</sup> la facultad de emitir:

- Exacciones, que públicamente notifican que el deudor tributario no ha pagado su deuda y que se tomarán medidas para incautar bienes;
- Garantiza a una tercera persona autorizada, tales como, un miembro designado del personal de recaudaciones, una tercera persona externa, tal como un agente judicial, u otra persona, a embargar y vender los bienes y otros derechos de propiedad, por lo general en subasta pública;
- Avisos de incautación, los cuales notifican que la propiedad ha sido incautada y después será vendida en subasta pública;
- Avisos de venta, que avisan a las partes interesadas de las propiedades que han sido incautadas y que pueden ser compradas, y
- Avisos de la liberación, que sólo se emitirán si el contribuyente paga la deuda en su totalidad con fondos garantizados.

### *Incautación de Bienes Muebles*

Si van a ser incautados bienes muebles, se deben hacer arreglos con anticipación para un almacenamiento seguro. Dependiendo de las circunstancias, la administración tributaria podrá realizar las siguientes disposiciones:

- Obtener sus propias instalaciones para almacenar y asegurar los bienes;
- Organizar con otros departamentos, tales como la administración aduanera, un almacén del gobierno, el oficial judicial, policía local, o una empresa de subasta para el almacenamiento temporal de los bienes;
- Los gestiones para mantener la propiedad segura;
- Marcar y etiquetar la propiedad apropiadamente, y
- Organizar, si es necesario, el remolque, transporte, y/o refrigeración.

Las mercancías bajo incautación usualmente requieren que se los mantenga durante un determinado número de días, ya sea en las instalaciones en las que la incautación se puso bajo exacción o en el lugar que se considere apropiado, a costa del contribuyente de quien fueron incautados los bienes. Treinta

---

<sup>217</sup> Como fue definido en el Capítulo 4, en las administraciones tributarias de mayor éxito, a los administradores tributarios en las oficinas centrales, oficinas regionales, y oficinas de distrito, se les da suficiente autoridad legal delegada por el Director General para realizar y llevar a cabo las decisiones técnicas y administrativas con un alto nivel de independencia, mientras que sea plenamente responsable del rendimiento de su organización. Administraciones tributarias modernas y funcionales están basadas en gran medida sobre un sistema de delegaciones de autoridad en cascada.

días serían apropiados y podrían permitir el tiempo suficiente para anunciar la venta, y para que el contribuyente pueda redimir las mercancías bajo incautación. La legislación (ya sea en el acto o reglamento) también puede estipular cuando la incautación se lleve a cabo, que por lo general es durante el día, y también quién debe acompañar a la "persona autorizada", que por lo general es un miembro de la fuerza policial. Puede sugerir si se puede entrar por fuerza a una propiedad. También notificará al recaudador sobre sus derechos y/o obligaciones si es que el deudor tributario u otra persona se vuelven propensos a confrontaciones.

Si la mercadería va a ser incautada, entonces una lista debe ser preparada de antemano. Si esto no es posible, un formulario similar a una hoja de inventario debe ser tomado y luego completado conforme se toman los artículos. Se pedirá al contribuyente que firme el documento, si está presente. Se entregará una copia al contribuyente. Esta información se incluirá en la notificación de incautación. El contribuyente tiene derecho a una copia de la notificación de incautación lo antes posible. En todos los casos, la descripción debe incluir la información legal, incluyendo la dirección, tipo de estructura, y el tamaño aproximado de la estructura. El uso esperado u otra información, si se considera oportuna, puede también ser incluido. La misma descripción se debe incluir en el anuncio de venta.

Al final del proceso de incautación, el deudor tributario debe ser informado en cuanto a los próximos pasos, como ser el almacenamiento y/o venta de la propiedad. El contribuyente también debe ser informado sobre sus derechos, incluidos los que puedan responder a sus inquietudes en la corte para una revisión judicial del proceso.<sup>218</sup> Siempre que sea posible, el contribuyente debe contar con una declaración por escrito para tal efecto.

El aviso de la venta debe ser emitido dentro del número de días requeridos por la ley o los reglamentos, y cualquier desviación de la hora fijada se debe documentar en el expediente de recaudación.

Al comienzo de la subasta pública, el recaudador o una persona autorizada, avisarán a todos los presentes de los detalles sobre la información que se indica en la exacción, garantía, y/o documentos de incautación. Todos los demás gastos (por ej., las tasas del agente judicial, costos de publicación, y otros gastos incidentales de venta) también se ponen de manifiesto y se incluyen en la declaración.

Los artículos que se venden deben ofrecerse "como están" y "donde están" sin apelaciones en contra de la administración tributaria, sin garantía, expresa o implícita, así como la validez de los títulos, la calidad, cantidad, tamaño, peso o condición de cualquiera de los bienes o de su idoneidad para un uso o propósito.

Los ingresos de la venta se aplican primero a los gastos de toma, almacenaje, y venta de los bienes y pertenencias bajo incautación, incluidos los honorarios de un jefe de policía o un oficial judicial, y luego son aplicados al impuesto, la penalidad, e intereses, con cualquier saldo restante pagado al contribuyente de quien se incautaron los bienes. El proceso de incautación continúa hasta que la

---

<sup>218</sup> Es decir, el contribuyente es capaz de reclamar sobre irregularidades en los procesos, pero no de cambiar el derecho de la administración tributaria para incautar, almacenar y vender la propiedad.

obligación de la deuda tributaria se satisface o llega a ser inaplicable por otras razones. Sin embargo, si la deuda se paga, un anuncio de liberación debe ser preparado y proporcionado al contribuyente.

### *Muestra de Disposición Legal para Incautación y Venta*

Los siguientes son ejemplos de disposiciones de la legislación de recuperación tributaria frente a la incautación de la propiedad:

- Referenciar todo lo que sería "propiedad", ya que abarca propiedad tanto movable (muebles y enseres) e inamovibles (por ej., bienes raíces);
- La legislación permitiría a la administración tributaria a que lleve a cabo una incautación de forma administrativa. El director de la administración tributaria podría embargar la propiedad del contribuyente en lugar de ir a los tribunales para obtener una sentencia. El embargo tendría la misma fuerza que un tribunal emitiendo una sentencia;
- Mediante la emisión de una orden, el director de la administración tributaria dirigirá a una "persona autorizada" a llevar a cabo la incautación. Una persona autorizada puede ser personal designado dentro de la administración tributaria, o un acuerdo con un agente judicial o jefe de policía externo u otro organismo autorizado, quien llevará a cabo la incautación.
- La orden tendría la misma fuerza que un tribunal emitiendo una sentencia;
- Se debe hacer referencia a las circunstancias que condujeron a la incautación (por ej., una falla del deudor tributario para pagar una deuda antes de la fecha de vencimiento);
- Si el deudor tributario no paga la deuda dentro de un marco de tiempo estipulado, la propiedad podría ser incautada para ser vendida en una subasta pública, y un aviso de incautación podría ser emitido y publicado en la Gaceta Oficial, u otra notificación pública que podría ser estipulada;
- Cada venta se llevará a cabo en la fecha y lugar que el director de la administración tributaria ordene, y la notificación de venta se publicaría en la Gaceta Oficial y/o en otros lugares públicos;
- Cualquier saldo restante de la venta sería devuelto al contribuyente;
- Los impuestos, y cualquier otro gasto incurrido para llevar a cabo la incautación y venta, se cargan al deudor tributario;
- El director de la administración tributaria estaría obligado a entregar una copia de la orden, exacción, o cualquier otra notificación contemplada en las disposiciones, al deudor tributario dentro de un marco de tiempo estipulado, que también proporcionaría un tiempo para que el deudor tributario pague y hacer que la notificación sea descartada. Esto se aplicaría en todas las etapas, excepto cuando se realiza la venta final;
- Una persona afectada puede apelar el proceso en un plazo de tiempo determinado; y
- Las regulaciones deben ser desarrolladas para la presentación de cada exacción, orden, y/o aviso. Los reglamentos también podrán estipular otras partes del proceso que necesitan más detalles que la disposición de la ley tributaria (por ej., quién acompaña al "funcionario autorizado" durante la incautación, y cómo esta se lleva a cabo).

Cuando no existe una legislación específica sobre incautaciones, la administración tributaria por lo general tiene una disposición que le permite demandar por cualquier deuda en un tribunal de jurisdicción competente. El proceso se llevaría a cabo a través del tribunal como se le permite a cualquier otro acreedor.

#### 10.1.11. Otros Poderes de la Recaudación Tributaria

Hay casos extremos en que las administraciones tributarias pueden necesitar asesoría legal con el fin de resolver las deudas tributarias. Por ejemplo, cuando los contribuyentes están tratando de salir de la ciudad sin pagar sus deudas, o cuando los contribuyentes están tratando de hacerse a sí mismo inmunes al juicio y evitar pagar sus impuestos. En estos casos, los recaudadores de impuestos trabajarían con un abogado para preparar declaraciones de hechos, análisis de riesgos, declaraciones juradas y otros escritos para que el abogado pueda presentar una solicitud "ex parte"<sup>219</sup> en el tribunal, para obtener recursos que pueden no estar disponibles en la legislación tributaria.

#### *Asesoría Legal*

Algunos casos pueden ser sensibles al tiempo si el contribuyente está tomando medidas para poner los activos fuera del alcance de la administración tributaria, y si la legislación es limitada o restrictiva. La administración y los administradores de recaudación deben trabajar más estrechamente con sus abogados con el fin de ser capaces de recuperar efectivamente los impuestos en mora. Esto requiere que el personal de recaudación y administración con experiencia estén al tanto de lo siguiente:

- La relación con el asesor legal;
- Aquellas disposiciones que requieren la participación de un abogado;
- Recuperación de impuestos de deudores tributarios que salen del país;
- Recuperación de impuestos en situaciones de riesgo;
- Otros medios legales; e
- Informes de gestión de estos casos.

A los efectos de esta discusión, y dependiendo de la jurisdicción, la asesoría pueden ser abogados o procuradores en un Ministerio de Justicia, Asuntos Jurídicos, el Fiscal o de la Oficina del Procurador General, o, en algunos países, los abogados contratados bajo contrato. En la ejecución de la autoridad para colocar un embargo, exacción, incautación, etc., puede ser posible que la administración tributaria no utilice los servicios de un asesor. Sin embargo, es aconsejable utilizar un asesor, al menos inicialmente, cuando se esté determinando el proceso y las formas. Los casos en riesgo no suelen manejarse sin el uso de un asesor, ya que las disposiciones normales de la ley, incluido el derecho de los contribuyentes a una apelación, son usualmente suspendidos.

Muchas leyes tributarias disponen el tratamiento de una deuda tributaria como una deuda al gobierno, y esta puede llevarse a cabo en un tribunal de jurisdicción competente. Puede haber circunstancias en las que el único medio para recaudar es pasando por el tribunal. Por ejemplo, una organización de

---

<sup>219</sup> Una aplicación hecha por una parte a un procedimiento, en la ausencia de la otra parte.

recaudaciones puede no tener las facultades legales para directamente colocar retenciones, y en su lugar requieren que un asesor legal vaya al tribunal y obtenga una sentencia y/o orden que permite la colocación de un gravamen. En otras situaciones, un deudor tributario puede estar tratando de hacerse inmune a un juicio mediante la venta o la transferencia de activos, o incluso abandonando el país. Esta situación es normalmente provista en la legislación tributaria como una disposición "peligro". Esto puede requerir que un asesor lleve el caso al tribunal y que retenciones sean implementadas en contra de activos o que inmediatamente se incauten los activos.

### *Evidencia*

En cualquier caso, para tener éxito en los tribunales, los recaudadores deben entender el significado de pruebas en un contexto jurídico y la forma de obtener y conservar las pruebas para que sean aceptables para efectos judiciales. "Evidencia" es cualquier especie de prueba, o materia probatoria, legalmente presentada en un juicio de un problema por el acto de las partes y por medio de testigos, registros, documentos, muestras, objetos concretos, etc., con el fin de inducir convicción en la mente del tribunal o un jurado en cuanto a su contienda.

Recaudadores, como parte de su rutina normal, recolectan pruebas para apoyar cualquier acción de cumplimiento legal que se pueda tomar. Puede haber circunstancias en las que la legislación tributaria no proporciona una vía para recaudar, pero un asesor legal puede sugerir, basado en la preferencia o recursos que disponen los acreedores en general, que una acción legal en los tribunales para la recuperación de la deuda tributaria es posible. Los recaudadores deben entonces estar al tanto de los requisitos más estrictos de las pruebas a los efectos de presentación en la corte. Un recaudador puede requerir pruebas para demostrar que:

- Todas las vías legales de cumplimiento se han tomado y que no ha recibido ningún pago adicional;
- El deudor tributario tiene activos para los que otros son nominados<sup>220</sup>;
- Existe el peligro de pérdida para el gobierno; y/o
- No hay otra legislación fiscal que permita una opción para capturar y/o vender de los mismos.

### *Asistencia del Asesor Legal de Casos en Riesgo*

Con mayor frecuencia, el asesor legal colaborará en dos circunstancias comunes de recaudaciones en riesgo: (1) que los contribuyentes están tratando de salir del país sin pagar, y (2) en el que están tratando de liquidar activos o hacerse inmunes al juicio, y el tiempo es esencial para evitar un peligro de pérdida.

En el contexto de la recaudación de impuestos, "en riesgo" es sinónimo de que se dará lugar a una pérdida esperada si un acto de recaudación está atrasado. Si los activos, entre los cuales se recaudará, ya se han liquidado o retirado, la pérdida ya se ha producido y la cuenta no cumpliría con el concepto de "en riesgo". Sin embargo, si la investigación revela activos que pueden ser utilizados para efectuar

---

<sup>220</sup> Un "nominado" es alguien a quien se le da autoridad legal limitada para actuar en representación del propietario.

recaudaciones, y si cualquiera de las restricciones de recaudación bajo las leyes tributarias pueden obstaculizar la capacidad de recaudar la cuenta inmediatamente, independientemente de la intención del contribuyente, la administración tributaria podrá considerar la necesidad de una acción de recaudación en riesgo, y solicitará ayuda al tribunal.

### *Vuelo del Contribuyente*

Muchas legislaciones tributarias serán responsables de las situaciones en las que la administración tributaria sospecha o cree que un contribuyente ha dejado o está a punto de salir del país. En estos casos, antes de la fecha por lo demás fijada de pago, el director de la administración tributaria podrá emitir un aviso por escrito, que por lo general es entregado personalmente al contribuyente, para exigir el pago del importe de todos los impuestos, intereses y sanciones para los que el contribuyente es, o sería, responsable si el plazo para el pago ha llegado. Por lo general se espera que la cantidad sea pagada "inmediatamente" por el contribuyente.

Generalmente, cuando se sospecha de que un contribuyente está a punto de abandonar el país, el recaudador primero reúne pruebas y prepara un informe solicitando asistencia jurídica y la aprobación de un aviso que se entregará al contribuyente, exigiendo el pago de la deuda tributaria. Es un tiempo delicado para que la asesoría legal revise el caso y colabore con las medidas que se deben tomar después de que se entregó el aviso.

Aunque la legislación se refiere sólo a las circunstancias cuando un contribuyente se irá o huirá del país, las acciones descritas son una forma de la acción de recaudación en riesgo. Estas permiten a la administración tributaria actuar, sin estar limitada por los plazos habituales para la acción de recaudación. Estas disposiciones varían según la jurisdicción. En algunas jurisdicciones, el contribuyente puede ser capaz de pagar una fianza por cualquier impuesto, interés o sanciones exigidas bajo esta sección. En algunas jurisdicciones, la legislación puede hacer referencia a la denegación de un certificado de salida<sup>221</sup> como la solución para la falta de pago de impuestos. Sin embargo, la dificultad en la administración para administrar este requerimiento de certificado, y los desafíos para certificados de salida dentro del sistema judicial, a menudo no hacen de esta una solución viable. A veces, la legislación en su lugar informará que, si no se efectúa el pago, se tomarán medidas para cobrar inmediatamente, generalmente a través de la corte, y la dirección puede ser dada a embargar y vender sin tener en cuenta los marcos habituales de tiempo establecidos en la legislación. Cuando la administración tributaria tiene preocupaciones acerca de cómo una recaudación puede ser realizada, y la legislación no proporciona una dirección clara, un asesor legal puede ayudar a aclarar la situación.

---

<sup>221</sup> En Bangladesh un certificado de "liquidación de impuestos" (que no debe impuestos) era requerido en el 2003 para abordar un vuelo internacional. El escritorio estaba ubicado luego del control de seguridad, pero con frecuencia la persona responsable estaba de descanso o demasiado ocupada con la multitud incontenible de viajeros, que se podía pasar caminando sin presentar dicho certificado. En otros momentos, la administración de requisitos parecía ser arbitraria y los certificados fueron aleatoriamente requeridos en determinados momentos o solo para algunos vuelos.

Algunos indicadores de que un deudor tributario se encuentra en el proceso de salir del país y no con la intención de pagar la deuda tributaria pueden incluir:

- La casa del deudor tributario se vende o está por ser vendida, a veces por debajo del valor de mercado;
- Otros activos son o han sido liquidados o transferidos (a menudo en transacciones realizadas por partes independientes, a los candidatos);
- Los activos han sido comprados en secreto en otros países;
- El deudor tributario está tratando con una entidad financiera situada en otro país con respecto a los préstamos e inversiones;
- Importes monetarios sustanciales están siendo transferidos fuera del país;
- Los hijos del contribuyente están o van a ir a una escuela en otro país;
- El deudor tributario indica un rechazo para resolver los problemas relativos a las obligaciones tributarias presentes o futuras;
- Cantidades sustanciales de ingresos no se han reportado, y/o
- Ha habido una solicitud de certificados de salida/autorización.

Si se dispone de información de que el contribuyente tiene ingresos o bienes que se pueden embargar, el recaudador debe preparar inmediatamente el embargo y ordenar o exigir una exacción, para incautar cualquier propiedad o bien inmueble.

### *Casos en Riesgo de Poner Bienes lejos de las Jurisdicciones*

Normalmente, los recaudadores intentarían utilizar la legislación "tal como es" para recaudar las deudas tributarias y seguir las disposiciones generales de exacción e incautación. Sin embargo, si existe la posibilidad de que el contribuyente está poniendo en venta una gran propiedad y que las reglas de incautación y venta tienen requisitos de tiempo para dar aviso, de manera que la propiedad puede ser vendida y los fondos transferidos fuera de alcance, antes de que la administración tributaria pueda tomar acción, entonces puede ser posible utilizar la disposición de riesgo. Una alternativa sería que un asesor legal utilice el sistema judicial ordinario y sus reglas para detener la transacción, o tener el dinero redirigido a la administración tributaria por generar peligro de pérdida en un juicio civil. Los aspectos de una resolución judicial serían similares a un "mandato Mareva", que impedirían que un deudor tributario disipe sus bienes. La medida cautelar Mareva, conocida también como medida de embargo preventiva, orden Mareva o régimen Mareva en las jurisdicciones de la Mancomunidad, es una orden judicial que congela activos de forma tal que un acusado de una acción no puede disipar sus activos,<sup>222</sup> más allá de la jurisdicción de un tribunal, con el fin de frustrar un juicio. La medida cautelar Mareva puede regirse por una legislación que establece que todos los impuestos, sanciones, intereses, gastos, u otras cantidades debidas en virtud de cualquier acto administrado por el [director de la administración tributaria] son deudas debidas al Gobierno y recuperables como tal en cualquier tribunal de jurisdicción competente o en cualquier otra forma prevista por esta ley.

---

<sup>222</sup> Disposición de, transferencia, u otro uso de los activos, no en el proceso usual de un negocio o debido a una "necesidad vital".

Una vez que se ha concedido una aplicación y los documentos son entregados, es importante disponer sólo de los bienes incautados después de confirmar que una apelación o revisión judicial no están pendientes. Si existe una legislación para situaciones en riesgo, se puede ofrecer al contribuyente los derechos de objeción o apelación. Si esta no está disponible, el deudor tributario por lo general tiene el derecho a una revisión judicial.

### *Bancarrotas, Identificación Pública y Prisión*

En casos muy raros, en particular cuando los contribuyentes han sido flagrantes con su incumplimiento y han demostrado que van a pagar a otros acreedores, pero ignoran liquidar sus deudas tributarias, se podrán considerar acciones que tienen por objeto "avergonzar" al contribuyente y dejar que otros contribuyentes conozcan que el incumplimiento será tratado con todo el peso de la ley. Esto puede implicar que un contribuyente sea puesto en quiebra, identificando públicamente al contribuyente, y el encarcelamiento. Si se utiliza el encarcelamiento, ésta no debería estar en lugar de resolver la deuda.

#### 10.1.12. Identificación de Contribuyentes Omisos

"Omisos" son los contribuyentes que tienen deuda tributaria, pero no están registrados en la administración tributaria y no presentan declaraciones de impuestos. A veces, estas personas no están conscientes de sus obligaciones tributarias. Más a menudo, han tomado una decisión consciente de permanecer fuera del régimen tributario. Una de las mayores dificultades con muchos contribuyentes omisos es que están "ocultos" y muchos, una vez identificados, tienen pocos libros y registros, lo cual hace que la tarea de determinar el alcance de sus ingresos y las ventas no declaradas, en el caso del IVA, sea un proceso consumidor de tiempo y de alto costo para la administración tributaria. Incluso si el impuesto, sanción e intereses son tasados, pueden ser difíciles de obtener, ya que muchos de estos pueden ser operaciones pequeñas y marginales que no cuentan con fondos suficientes para pagar una gran acumulación de atrasos.

#### Cuadro 10.1. Contribuyentes omisos en los Estados Unidos

En los Estados Unidos, en un reporte del 2005,<sup>223</sup> el Inspector General para la Administración Tributaria, extrapola información para medir la brecha fiscal, y encontró que, en un período de tres años, entre 1998 al 2001, el grupo tributario de omisos creció un tercio.

En California, está estimado que el 86 por ciento de personas cumplen voluntariamente con declarar su estado de ingresos tributarios y 3 por ciento se descubren a través de iniciativas de cumplimiento, lo cual deja un medible 11 por ciento que continúa trabajando en la economía informal.<sup>224</sup>

Un reciente informe de la (OCDE)<sup>225</sup> indica que los contribuyentes omisos están en un área que no está recibiendo suficiente atención por parte de las administraciones tributarias. Una posible razón es que el número de personas que participan en la economía informal es grande, mientras que los ingresos que se pueden obtener de cada identificación exitosa de un nuevo contribuyente, es muy pequeña. Otro

<sup>223</sup> IRS (2005), p. 2.

<sup>224</sup> California Franchise Tax Board (2006), p. 4.

<sup>225</sup> OCDE (2012), p. 2.



problema con muchas administraciones tributarias es que tienen muchas dificultades para retener a los contribuyentes cumplidores. A pesar de ser identificados, los contribuyentes pueden deslizarse fácilmente de nuevo a lo informal, ya que la administración tributaria es lenta para responder al incumplimiento y pueden no tener suficiente información sobre el expediente para encontrar fácilmente a un contribuyente otra vez. Esto puede ser el resultado de una decisión de negocios, ya que los costos de perseguir agresivamente los pequeños contribuyentes superan los ingresos que se puedan obtener. Las respuestas a encuestas también revelaron que muchas administraciones tributarias no tienen una estrategia global para hacer frente a sus respectivas economías informales, lo que sugiere que esta área de incumplimiento puede no estar recibiendo la atención adecuada.

### *Enfoques para Descubrir a Contribuyentes Omisos*

Antes de la computarización, el descubrimiento de los contribuyentes omisos fue una operación manual que generalmente consistía de buscar en directorios comerciales, guías telefónicas, anuncios en periódicos, e incluso caminando por las calles para identificar a las personas que deberían estar registradas y pagando impuestos. La mayoría de las administraciones tributarias han progresado hasta, como mínimo, una "operación de pareo de datos" entre distintas bases de datos. Por ejemplo, la base de datos del registro de contribuyentes de la administración tributaria puede ser comparada (pareada) con la base de datos de registros de empresas, por ejemplo, el Ministerio de Industria y Comercio, para identificar a las empresas que están registradas en el Ministerio, pero no en la administración tributaria. Además, todos los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) tienen programas de comunicación destinados a dar a conocer el sistema tributario y de las consecuencias de su incumplimiento. Además, todos los países de la OCDE tienen programas de verificación de datos los cuales acumulan yorean datos de una variedad de fuentes. El propósito del pareo de datos es que ambos puedan detectar a aquellos que no están registrados, así como a aquellos contribuyentes que están registrados y presentan declaraciones de impuestos, pero que no han informado todos sus ingresos, ventas, etc.

El costo de obtener la información siempre debe ser considerado. Fuentes menos costosas pero eficaces de información serán los departamentos u organismos que mantienen información de importancia en sus bases de datos. Si las disposiciones de confidencialidad o de costos se vuelven un problema, la administración tributaria debe tratar de negociar acuerdos por escrito para recibir y/o intercambiar esa información, si la ley lo permite. Se deberán buscar, a la medida de lo posible, medios electrónicos de recepción de información, ya que cualquier entrada de datos tendría un costo significativo. Cuando la información sólo está disponible en formato impreso, escaneándola de forma que pueda ser utilizable debe ser investigada.

En función de la evolución de una administración tributaria en particular y/o de sus disposiciones de privacidad y confidencialidad, puede estar o no autorizada de compartir información. Una lista de posibles fuentes de información que pueden ser utilizadas para ayudar a la administración tributaria en la localización de los contribuyentes omisos, así como a los contribuyentes que dejaron de declarar, y los deudores tributarios, se proporciona en el Apéndice 10.B.

### *Contactando Personas Identificadas como Posibles Contribuyentes Omisos*

Es preferente, realizar el contacto inicial con el contribuyente potencial, a través de los medios más eficientes y eficaces. En la mayoría de los casos, este contacto sería por teléfono, pero también podría ser una carta enviada por correo, por fax o entregadas en mano y, en algunas jurisdicciones, un e-mail, solicitando que el contribuyente venga a la oficina para una cita.

- Si el contribuyente no puede ser localizado, los detalles de los esfuerzos para localizar a los contribuyentes deben registrarse y enviarse al supervisor de grupo para que pueda cerrar el caso en el registro de control automatizado o manual.
- Si el contribuyente alega que él/ella está registrado, la mayor información posible es obtenida (nombre de registro, el cual puede diferir del nombre del "omiso", fecha y lugar de registro, formulario de inscripción, etc.) y se verifica con la base de datos de registro. Si el registro se encuentra, el caso es cerrado. Si no, el recaudador debe registrar al contribuyente y asegurar los documentos fiscales.
- Si el contribuyente reconoce que él/ella no se ha registrado y coopera con el recaudador en la preparación y presentación de los documentos pertinentes, el recaudador documenta los hechos en el expediente del caso y envía el caso cerrado al encargado de grupo.
- En algunos casos, el recaudador encuentra que los registros de los contribuyentes son demasiado complejos o demasiado extensos para preparar los documentos requeridos, por lo que deben remitir el caso a la división de auditoría para su manejo. El recaudador podría también remitir los casos a auditoría cuando el contribuyente se niega a cooperar y presentar sus declaraciones de impuestos. En muy pocos casos, el recaudador encontrará fuertes indicios de conducta delictiva y, por lo tanto, debe recomendar que el caso sea remitido a la división de investigaciones para un examen más minucioso.

#### **10.1.13. Condonación de Deudas Tributarias**

La mayoría de administraciones tributarias tienen la autoridad para cancelar deudas tributarias que se consideran incobrables. Esta autoridad es esencial para la buena administración, ya que libera recursos de tratar de cobrar las deudas que no tienen ninguna posibilidad razonable de ser recaudadas. Esto también es una buena contabilidad, ya que elimina deudas tributarias incobrables de las cuentas de la administración tributaria, y presenta al gobierno una imagen más precisa de la cantidad de los atrasos que tienen cierto potencial de recaudación.

Un procedimiento de condonación de cuentas incobrables debe ser desarrollado y acordado por todos, incluyendo el Ministerio de Finanzas. Un ejemplo del proceso podría ser:

- Las cuentas son listadas por tipo de impuesto, la fecha, el principio, la sanción, el interés y la razón para ser consideradas incobrables;
- Una comisión de funcionarios tributarios de alto nivel revisa la lista para asegurarse de que la cuenta es incobrable;
- La lista se presenta al director de la administración tributaria para su aprobación;

- Las cuentas se transfieren en los registros de la administración tributaria como incobrables, lo que los quita de la lista general de los créditos;
- En aras de la transparencia, la lista se publica en un periódico, y
- La lista se presenta al Ministro de Finanzas como un proyecto de ley para su aprobación en el Parlamento.

Cabe destacar que el proceso de condonación no extingue la deuda. Mientras que la condonación de una deuda detiene la acumulación de intereses y sanciones, y elimina la deuda de las cuentas por cobrar de la administración tributaria, las acciones de cobro pueden reanudarse si se descubre que el contribuyente y/o sus bienes tienen fondos o activos. Por ejemplo, la deuda tributaria puede ser devuelta a los créditos activos, sujeto a las limitaciones legales, si:

- El deudor ha regresado del extranjero;
- El paradero del deudor es conocido; o
- Activos previamente desconocidos se descubren.

Las administraciones tributarias deben desarrollar una política de condonación, que:

- Asegure que se han tomado todas las medidas posibles y que ninguna acción de recuperación adicional es posible;
- Borra las deudas de los créditos donde se considera que no es posible perseguir más allá al deudor tributario, por lo que la administración tributaria puede continuar centrando sus recursos en las deudas recaudables;
- Proporciona parámetros claros a los administradores tributarios para identificar las cuentas como candidatas para la condonación, y
- Crea un proceso coherente y transparente, donde las deudas tributarias pueden ser canceladas.

Como mínimo, las administraciones tributarias deben revisar cada año todas las deudas tributarias que no son recuperables y los que no se consideran rentables para recaudar. Cuando las deudas tributarias sean aprobadas como incobrables, la administración tributaria deberá cancelar estas cuentas y colocarlas en una cuenta transitoria en el sistema de contabilidad de ingresos, donde el interés y altas penalidades dejan de acumularse y no hay ninguna acción de cobro adicional.

Las cuentas incobrables para el gobierno son el equivalente a "cuentas incobrables" de las empresas del sector privado. La decisión de cancelar una deuda es una decisión de negocios que se justifica por las circunstancias del caso, que están debidamente documentadas. Ningún monto debe ser cancelado cuando exista una posibilidad razonable de recuperación. Es responsabilidad de la administración tributaria el llevar a cabo la "debida diligencia" para asegurarse de que se han hecho todos los esfuerzos para cobrar la cuenta. Un informe de estos esfuerzos es examinado por el nivel apropiado de autoridad en la administración de impuestos y/o el Ministerio de Finanzas. Es de responsabilidad de la autoridad de aprobación, el asegurarse de que el proceso y la documentación cumplan los controles, por un tercero, como el Contador o Auditor General. Como la decisión de cancelar una cuenta es una decisión de negocios internos, no se comunica al contribuyente.

Una condonación debe ser considerada sólo cuando la obligación ya no está en discusión (por ejemplo, la cantidad no es el objeto de una apelación u objeción). En algunos países, una condonación parcial (o "devaluación") es admisible cuando la recuperación total de la cuenta no es posible, pero sigue habiendo una posibilidad razonable de que una parte de la cuenta se recaudará.

Lo siguiente es una lista no exhaustiva de los indicadores de cuando la administración tributaria debe considerar una deuda para su posible condonación:

- El deudor ha fallecido;
- El deudor se ha trasladado al extranjero, o todos los esfuerzos por rastrearlo no han tenido éxito;
- Las circunstancias de un caso particular, hace que la recuperación sea inadmisibles (debido a la edad, la salud, la extraordinaria dificultad, u otros asuntos más allá del control de un contribuyente<sup>226</sup>);
- El deudor ha sido declarado en quiebra;
- La adopción de medidas de recuperación costaría más que la deuda pendiente;<sup>227</sup> o
- La deuda ha pasado la fecha de prescripción.

Los casos incobrables deben ser codificados de manera que las diversas razones de condonación puedan ser rastreadas para determinar si hay una tendencia, y qué estrategias se podrían desarrollar para prevenir o tratar más efectivamente algunas de las situaciones mencionadas anteriormente.

### *Procedimientos de Condonación*

El proceso general para la condonación que la administración tributaria necesitaría es:

- Identificar una cuenta de condonación;
- Completar todas las investigaciones;
- Preparar un informe de condonación, documentando lo anterior y recomendando la condonación, y
- Pedir a las autoridades competentes que lo revisen y aprueben.

El informe de condonaciones debe ser inicialmente revisado y firmado por el supervisor/gerente. El número de firmas adicionales que se requieren para la aprobación de la condonación por lo general depende de la cantidad de la deuda. En todos los casos en los que se propone una condonación, ésta

---

<sup>226</sup> Casos que implican una dificultad extraordinaria debido a edad, enfermedad, y otros factores más allá del control del contribuyente son usualmente considerados para "condonación" cuando el contribuyente ha hecho este tipo de requerimiento. En estos casos, los requerimientos son usualmente dirigidos a los niveles con mayor cargo de la administración tributaria y/o Gabinete. Estos casos son revisados sobre la base de "justicia" y no es una decisión interna de negocio. Una vez que una decisión haya sido tomada para aprobar la condonación, la deuda es permanentemente extinguida.

<sup>227</sup> Normalmente, casos de pequeño valor son considerados no-económicos cuando ellos han estado sobre la lista de cuentas por cobrar por algunos años y el costo del salario de los oficiales manejando el caso supera el valor de la deuda.

debe ser revisada y/o aprobada por el director de la división responsable de las recaudaciones. El expediente de condonación que se prepara debe consistir del informe de condonación, junto con la documentación de soporte que presenta los esfuerzos realizados para cobrar la deuda. El informe de condonación requiere pruebas documentales para respaldar que:

- Todas las notificaciones apropiadas para asesorar y notificar al contribuyente y/o representantes han sido enviados/entregados al último domicilio conocido del contribuyente;
- Todas las acciones para localizar al contribuyente, sus activos, y/o ingresos han sido cuidadosamente documentados;
- Todos los análisis de capacidad de pago se han completado, y
- Se han tomado todas las medidas legales posibles, sin éxito, de obtener el pago.

### *Impuestos Relacionados o Múltiples*

A menudo, durante el curso de la revisión de un expediente, puede haber una serie de deudas tributarias relacionadas. En tales casos, la responsabilidad de todas las cuentas relacionadas debe estar con el recaudador que fue asignado primero al expediente de impuestos con la deuda más grande. Este recaudador se hará responsable de todos los expedientes para garantizar que todas las medidas se han tomado en todas las cuentas relacionadas, y luego de la redacción del informe de condonación de cada uno de los expedientes correspondientes. Si el recaudador no tiene conocimiento o experiencia con un impuesto en particular – por ej., el impuesto al valor agregado (IVA) o el impuesto a la propiedad – entonces el recaudador será responsable de coordinar todas las acciones. Esto implicará la comunicación con recaudadores responsables del impuesto específico, y de tener todas las investigaciones, revisiones, y la finalización del informe de cancelaciones hechas al mismo tiempo. Además de las deudas tributarias, los contribuyentes a menudo tienen deudas con otros departamentos gubernamentales (por ej., los impuestos sociales). Los recaudadores deben asegurarse de que han confirmado con los otros departamentos sobre qué deudas, si las hay, son excepcionales y qué esfuerzos se han hecho por este último para cobrar la deuda. Si el otro departamento está cancelando esta deuda, esto también debe anotarse en el informe.

En muchos países se forma un Comité de Revisión de Cancelaciones para asegurarse de que la administración tributaria está llevando a cabo adecuadamente su "diligencia debida" en la tramitación de las cancelaciones. La existencia del comité tiene la intención de añadir otro nivel de control de un proceso que tiene el potencial de retrasar interminablemente las recaudaciones de una cuenta. Este comité estará generalmente compuesto por tres altos directivos de la administración tributaria y, en lo posible, los funcionarios del Ministerio de Finanzas y/o la Oficina del Contador General. Debe haber un secretario de actas, que será responsable de garantizar que todos los documentos y expedientes se manejen correctamente y de que las decisiones se documenten. La reunión debe ser convocada al menos una vez al año y una agenda distribuida de antemano que indica la fecha, hora, lugar, y los participantes que asisten a la reunión. El programa también debe incluir el orden en el que los expedientes serán revisados y las cuestiones de procedimiento que deben discutirse.

## 10.2. Tendencias Comunes

Dada la complejidad del proceso de recaudación, la variedad de instrumentos de aplicación que ofrecen las leyes, y la importancia de esta función en la estrategia de cumplimiento de la administración tributaria, las administraciones tributarias de todo el mundo están probando diferentes alternativas de mejora. La siguiente es una discusión de las tendencias comunes.

### 10.2.1. Integridad de Datos

Muchas administraciones tributarias se encuentran con problemas de integridad y fiabilidad de los datos relativos a los saldos de las cuentas en mora de los contribuyentes. Algunos de los problemas se pueden atribuir al ingreso de datos en las que declaraciones de impuestos y/o pagos se contabilizan en las cuentas erróneas, las anulaciones se utilizan para ignorar los mensajes de error y la información incorrecta se añade a las cuentas, existen fechas de declaración incorrectas, y hay errores de transposición con números de identificación tributaria.<sup>228</sup> Otro problema podría ser que la declaración fue recibida y el contribuyente recibió un recibo de confirmación, pero la administración tributaria no puede localizar la declaración. O bien, una copia impresa de un retorno puede estar en el registro de contribuyentes, pero la declaración no se ha contabilizado en la cuenta de impuestos. Por el contrario, puede haber un registro en la cuenta de impuestos, pero la copia impresa no puede ser localizada. En otros casos, la declaración completa del contribuyente puede estar desaparecida. Puede haber problemas similares con los pagos. A menudo, las recomendaciones del recaudador resolverán muchas de estas cuestiones.

El anterior conjunto de problemas resulta en un sistema de saldos poco fiable para los contribuyentes, causando que el personal de recaudación dedique un tiempo considerable a la verificación y corrección de saldos de cuenta antes de contactar a los contribuyentes acerca de sus cuentas en mora. Una solución relativamente común es verificar el saldo de la cuenta a través de una notificación / declaración especial que se envía a cada contribuyente, para verificar o proporcionar documentación para cuestionar el monto dentro de un tiempo especificado. Por lo general, este proceso es gestionado por una unidad de recaudación, pero se usaría un programa de auditoría especial para hacer frente a montos cuestionados, con el fin de lograr una resolución rápida. La auditoría establecería el nuevo saldo de la cuenta, si hubiera algún cambio. La unidad de recaudación sería responsable de cambiar el saldo de la cuenta cuando el contribuyente presenta una prueba documental, por ejemplo, de los pagos efectuados pero no registrados en el sistema informático. Las notificaciones bajo este programa deben ser enviadas en cantidades manejables para que la administración tributaria no sea abrumada por los saldos en litigio. Los saldos más grandes deben tratarse primero. Más importante aún, para eliminar muchos de estos problemas citados arriba, los países están implementando rápidamente la opción de declaraciones electrónicas y pagos electrónicos.

---

<sup>228</sup> Los dígitos del número de identificación tributaria único se cambian.

### 10.2.2. Transferencia de la Obligación de la Deuda Tributaria

Algunas administraciones tributarias tienen la autoridad, bajo determinadas circunstancias, de transferir una obligación tributaria de un deudor tributario a un tercero. Por ejemplo, las administraciones tributarias en los Estados Unidos y Canadá pueden retener a directores de una empresa como los responsables de no remitir los impuestos que se recaudaron de los empleados o clientes, como el impuesto sobre la renta de las personas físicas, las contribuciones de seguridad social, y el impuesto al valor agregado (IVA). Por lo general, esta transferencia de obligación se aplica a los impuestos que se recaudaron como fondos fiduciarios.

Del mismo modo, algunas administraciones tributarias pueden transferir una deuda tributaria a una persona (el cesionario) que tiene una relación "en condiciones no equitativas" (por ej., un familiar) con un deudor tributario, en caso de que el cesionario reciba propiedad del deudor tributario a menos de su valor justo de mercado o con la intención de impedir la recaudación de un impuesto.<sup>229</sup>

### 10.2.3. Iniciativas para Posibles Contribuyentes Omisos

El pareo de datos consiste en reunir datos de diferentes fuentes y compararlos o parearlos, y es una manera muy eficaz de procesar grandes volúmenes de información con el fin de identificar a los contribuyentes específicos para una medida posterior o investigación. Administraciones tributarias más grandes tienen esta capacidad interna, pero las administraciones más pequeñas pueden estar limitadas debido a las restricciones presupuestarias.

#### *Centro Especializado de Pareo de Datos*

Una posible solución es que los países más pequeños contribuyan a un centro especializado que se presta en forma rotativa a los países del grupo. Existen, por supuesto, muchos obstáculos para esta estrategia, tales como la confidencialidad de los datos y los costos compartidos. Sin embargo, si los países pequeños no pueden permitirse esta especialización, entonces las variaciones de distribución de este recurso entre los países pueden llegar a ser una aproximación viable.

#### *Pareo de Datos Focalizado*

En el pareo de datos focalizado, la administración tributaria compararía la base de datos de registro de la administración tributaria para pequeños conjuntos de datos con un propósito muy específico, en lugar de las bases de datos habitualmente amplias, como por ejemplo los registros de negocios. Por ejemplo, 'la matriculación de vehículos de lujo' sería un proyecto piloto para evaluar el uso de la información de registro de vehículos de lujo a partir de los datos de la administración aduanera y los de registros nacionales de vehículos, pareados con la base de datos de impuesto sobre la renta de las personas físicas para identificar a los contribuyentes omisos. En su forma más simple, colocando a inspectores tributarios en las intersecciones ocupadas para anotar la información de placa de matrícula y

---

<sup>229</sup> Esto requiere un fuerte estado de derecho y no se recomienda para los países por debajo del último nivel de madurez que se describe más abajo.

posteriormente comparándolo con la base de datos de placas, se ha utilizada con éxito cuando la base de datos no puede distinguir los modelos o años de vehículos, o existen otras dificultades. En algunos países y trabajando con la policía, los vehículos han sido detenidos para la identificación inmediata del conductor, que se compara entonces con la base de datos de impuesto sobre la renta de las personas físicas.

La declaración electrónica de los "pagos de dividendos e intereses" es un requisito en muchos países para la retención de impuestos sobre los pagos de intereses y dividendos hechos por los fideicomisos, sociedades, bancos y otras instituciones financieras. El pareo de datos de esta información contra los datos de impuesto sobre la renta de las personas físicas puede rápidamente detectar a los contribuyentes omisos.

Los países han tenido éxito en la localización de "riqueza visible" (particulares con un alto patrimonio neto) mediante la observación de determinados activos. Las dos más efectivas son casas de lujo y objetos de valor, tales como yates y aviones, pero la lista también puede incluir los boletos de avión, especialmente los de vuelo de clase empresarial. Los registros de propiedad son a veces engorrosos para una búsqueda computarizada por una variedad de razones. Algunas administraciones fiscales han encontrado que es más eficiente caminar las calles y tomar nota de aquellas casas que son relativamente nuevas y grandes. Luego, usan una medida aproximada para estimar qué cantidad de ingresos se necesitaría para tener un hogar así y mantener ese estilo de vida. También buscan los registros para encontrar el propietario legal y luego determinar si una declaración de impuestos se ha presentado.

#### Cuadro 10.2. Pareo de datos focalizado y otras actividades de cumplimiento en Italia

En Italia, se estima que hay cerca de 2,5 millones de coches de lujo, pero, en 2009, menos de dos por ciento de los 41 millones de contribuyentes de Italia declararon ingresos anuales de más de los 260.000 dólares, que los funcionarios de impuestos estiman es lo necesario para mantener un estilo de vida apropiado para ser dueño de un coche de lujo.

También en Italia, la policía fiscal patrulla los puertos y buscan registros de envío para determinar la titularidad del yate o, más directamente, embarcan el yate y hablan con la tripulación u otras personas a bordo para determinar la propiedad. Casi la mitad de los barcos de más de 10 metros se registran a las personas que declaran ingresos de menos de \$ 26.000 al año, y 604 propietarios de aviones declararon ingresos anuales entre \$ 26.000 y \$ 65.000.

#### *Pareo de Datos Aumentado*

El Servicio de Impuestos Internos (IRS) de EE.UU. ha demostrado que existe una alta correlación entre cumplimiento tributario y la presentación de información de terceros. Se estima<sup>230</sup> que las personas cuyos salarios estaban sujetos a retención reportaron 99 por ciento de su salario para efectos tributarios, mientras que los trabajadores autónomos se estima que reportaron sólo alrededor del 68 por ciento de sus ingresos, y los trabajadores autónomos operando empresas en base a efectivo

<sup>230</sup> Treasury Inspector General for Tax Administration (2006), pág. 11.



reportaron sólo el 19 por ciento de sus ingresos. Curiosamente, el ingreso que no está sujeto a la presentación de informes de terceros es el más alto entre los contribuyentes con los ingresos más altos.

Varios países requieren un formulario a ser completado por los contribuyentes que adquieran bienes y servicios (incluyendo los que no son empleados para quienes las retenciones en la fuente no se aplican), regalías, y la atención de la salud en el transcurso de su actividad comercial o empresarial. Este requisito de informe se puede aplicar a los negocios, organizaciones sin fines de lucro, y todos los niveles de gobierno, pero por lo general no requiere pagos personales que deben notificarse, como los propietarios de viviendas que pagan a un contratista para las obras de renovación.

#### Cuadro 10.3. Pareo de datos en los Estados Unidos<sup>231</sup>

Por ejemplo, en los Estados Unidos se requiere el Formulario 1099-MISC, para ser completado y presentado. Para el año fiscal 2006, más de cinco millones de contribuyentes presentaron más de 82 millones de formularios 1099-MISCs al Servicio de Impuestos Internos (IRS), reportando más de \$ 6 billones de dólares en pagos. Los contribuyentes que presentan menos de 250 formularios completos pueden presentar versiones en papel, pero deben cumplir con las especificaciones del IRS para que puedan ser convertidos usando equipo de escaneo del IRS. El resto de los contribuyentes deberán declarar electrónicamente.

Los beneficiarios son los responsables de reportar los pagos que recibieron de los contribuyentes. El IRS entonces utiliza un proceso automatizado para detectar desajustes de información entre la compensación de los que no son empleados y otros pagos reportados en el formulario 1099-MISCs y declaraciones de impuestos de ingresos de los beneficiarios. Cuando una declaración no es presentada por un beneficiario, un informe de excepción identificará al contribuyente que no cumple.

Para el año fiscal 2004, el IRS utilizó pareo de datos para tasar 972.000.000 de dólares en impuestos adicionales por la información incompleta de beneficiarios la cual es detectada mediante el proceso anterior. Sin embargo, el IRS admitió que el programa sólo persiguió a menos de la mitad de los casos.

#### 10.2.4. Certificados de Liquidación de Impuestos

Los certificados de liquidación de impuestos y certificados de cumplimiento son una característica de muchas administraciones tributarias. La finalidad de estos es para que los contribuyentes que buscan contratos del sector público o ciertas licencias, como para un casino, almacén bajo control aduanero, agente aduanero, etc., sean obligados a obtener un certificado de la administración tributaria. Para obtener un certificado, la persona debe estar registrada como contribuyente, todos los asuntos tributarios del solicitante deben estar actualizados, o, si es un deudor tributario, debe haber un acuerdo de pago válido para borrar la deuda. Algunos países han ampliado el requisito de un certificado a los importadores de mercancías, cuando, antes de liberarlos, el importador debe tener un certificado válido. Otros países exigen un certificado antes de que se le permita a una persona subirse a un avión.

La teoría detrás de los certificados, como una herramienta de ejecución, es válida. Sin embargo, la administración en muchas jurisdicciones tributarias deja mucho que desear. Puede ser un proceso lento y tedioso que toma muchos días, incluso cuando el contribuyente cumple en su totalidad. En el corto plazo, la negación de los certificados de cumplimiento tributario puede ser el medio más eficaz de

<sup>231</sup> OCDE (2009), p. 33.

obtener el cumplimiento de los contribuyentes que son omisos o aquellos que han dejado de declarar, así como aquellos que son deudores tributarios, pero hay problemas significativos con el sistema de certificados de cumplimiento tributario en muchos países. Las reglas pueden ser poco claras y abiertas a la discreción de los oficiales, lo cual puede ser un punto de corrupción, ya que los certificados tributarios a menudo se requieren con urgencia, permitiendo que los oficiales tributarios inescrupulosos se aprovechen.

La estructura organizativa de las administraciones tributarias se ha desarrollado principalmente para una organización de tipo funcional. Si bien esta es una buena estructura, presenta algunas dificultades para el concepto de un solo servicio directo cuando se trata de certificados de cumplimiento. Decidir si un contribuyente cumple en una organización funcional exige la participación de la división de auditoría, la división de recaudación de impuestos en mora, declaraciones y pagos, y a veces otras subdivisiones separadas dentro de la administración tributaria. Este puede ser un proceso que toma tiempo y que se retrasa si la persona de contacto responsable de la división no está disponible.

Muchas administraciones tributarias no tienen sistemas de registro adecuados. Los expedientes físicos pueden no estar actualizados, o pueden estar retirados o extraviados. Además, los registros de cuentas de los contribuyentes en el sistema de informática pueden ser poco fiables. En la mayoría de los casos, el sistema informático no es capaz de presentar una visión consolidada sobre todos los impuestos, con el resultado de que la administración tributaria tiene que buscar al contribuyente por separado para cada tipo de impuesto y así obtener una visión completa del cumplimiento. Esto puede ser un proceso que toma tiempo.

En algunas situaciones, una lista "negativa" de los contribuyentes que no cumplen puede ser útil. Por ejemplo, cuando se sabe que un contribuyente no cumple, la administración aduanera debe ser informada de que el contribuyente no está en posesión de un certificado de cumplimiento, para asegurar de que la cuenta del importador sea marcada y que los envíos no se borren accidentalmente. Cuando se informa a la administración aduanera de que un contribuyente no cumple, una carta debe ser enviada al contribuyente notificando e informando al contribuyente de que la administración aduanera exigirá un certificado de cumplimiento para tramitar sus envíos.

Si se utiliza un proceso de certificado de cumplimiento tributario, este debe ser modernizado para reducir los retrasos y reducir al mínimo las posibles oportunidades para prácticas corruptas. El objetivo operacional debe ser de tramitar la solicitud en 24 horas. "Certificados" físicos deben ser abolidos a favor de un certificado electrónico o al acceso a una base de datos segura de certificados válidos. En el caso de los importadores, debe haber un certificado informático válido que es referenciado por el sistema de despacho de la administración aduanera antes de la liberación de los embarques. El sistema de aprobación de los certificados debe ser computarizado, y debe conservarse una pista de auditoría, para así fomentar la transparencia y como medida de lucha contra la corrupción. En algunos casos, se pueden hacer excepciones cuando un contribuyente no califica totalmente, pero debe haber un rastro documental conservado que incluya la justificación de la excepción.

### 10.2.5. Amnistías Tributarias

Las amnistías tributarias se analizan en muchos países como una "solución" rápida para un problema de cumplimiento y/o para proporcionar ingresos adicionales que el gobierno percibe y que no adquiriría de otra manera. Contrariamente a esta percepción, las amnistías no son ni una solución al problema ni ofrecen aumentos de ingresos sostenibles. A pesar de que la amnistía puede causar un breve incremento de los ingresos, la historia de las amnistías tributarias demuestra que no es probable que se generen nuevos ingresos sostenibles si no van acompañados por la aplicación de medidas para fortalecer la administración y otras medidas que aborden las causas del problema original.

Si la ley tributaria establece el marco jurídico necesario, y hay políticas de recaudación administrativas bien estructuradas y de ejecución que son, de hecho, administradas, entonces no debe ser necesaria una amnistía tributaria. En este contexto, una amnistía sería un reconocimiento de fracaso en la capacidad de administrar el sistema tributario y una indicación de que algunos componentes de la administración tributaria y/o la ley no están funcionando adecuadamente. A menudo, la realidad es que las administraciones tributarias sufren de una incapacidad para recaudar impuestos después de haber sido tasados. A veces, el sistema jurídico funciona y la autoridad tributaria gana un juicio en la corte. Sin embargo, la deuda puede quedar sin cobrar debido a un sistema judicial sobrecargado y engorroso, a través del cual todos los casos, sin importar cuán pequeño sea, deben navegar, y suelen perderse en algún momento a lo largo del camino.

Por lo general, la motivación del gobierno es la de aumentar los ingresos en el corto plazo y al mismo tiempo inducir a las personas que no pagaron impuestos antes (contribuyentes omisos) para registrarse, o para inducir la repatriación de capitales que habían salido del país. Una vez transcurrido el período de amnistía, la teoría sugiere que estos contribuyentes recién "descubiertos" se mantendrían en el sistema y seguirían pagando impuestos. Otro posible objetivo de amnistías tributarias puede ser de comenzar un nuevo régimen tributario, tales como la implementación de un cambio importante en la organización y tal vez un nuevo sistema de tecnología de la información (TI) que permitirá la mejora de la administración. El deseo es de comenzar estos cambios con las nuevas cuentas con saldos de deuda en cero.

Una motivación fuerte a favor de la amnistía es la posibilidad de un aumento de los ingresos no previstos a través de la recaudación de las obligaciones pendientes y evadidas. Por lo tanto, parte del programa de amnistía puede ser un incentivo ofrecido a los contribuyentes para presentarse para reducir o eliminar temporalmente sanciones a obligaciones tributarias pendientes o eludidas. Este tipo de programa de amnistía es por lo general eficaz sólo para aumentar el cumplimiento y, consecuentemente, los ingresos tributarios cuando se acompaña de una mayor auditoría y ejecución de recaudación que presenta una amenaza de que se descubrirá el incumplimiento. Administrativamente, esta oferta también debe combinarse con soluciones permanentes que puedan incluir cambios de organización y de funcionamiento, junto con las posibles reformas legales destinadas a abordar los problemas de cumplimiento que originalmente crearon la deuda. La experiencia ha demostrado que el problema(s) fundamental(es) que causó la amnistía rara vez se aborda.

El aumento de ingresos no previstos puede ser, hasta cierto punto, una ilusión. Dependiendo de los términos de la amnistía, puede que sólo sean pagos acelerados que de lo contrario hubiesen sido recaudados. La amnistía puede en realidad estar descontando intereses o sanciones que hubiesen sido recaudados sobre la deuda si la amnistía no hubiese estado vigente. Esto suele ocurrir cuando la amnistía se aplica a los contribuyentes ya bajo investigación por morosidad o evasión.

Si los contribuyentes perciben que la amnistía se debe a una debilidad en la capacidad de la administración tributaria y que es probable que se repita, entonces tienen un incentivo fuerte para no presentarse. Si se presentan, es sólo para pagar una parte nominal de su factura de impuestos más grande, ya que creen que la administración tributaria es débil y que probablemente no tiene la capacidad para verificarlo. Además, dado que los contribuyentes esperan a que se repita la amnistía, pueden presentarse pero luego desaparecer en un ínterin hasta la próxima amnistía. Como resultado de ello, las administraciones tributarias también implementan campañas de publicidad destacando la ejecución posterior del programa de amnistía para convencer a los contribuyentes vacilantes a que se presenten. Además, aquellos que se presentan durante la amnistía no deben sospechar que vayan a ser objeto de un examen más detallado en el futuro. En vez de ello, el mensaje debe ser que, debido a que ahora cumplen, tendrán la misma probabilidad de auditoría como cualquier otro contribuyente honesto.

Algunas amnistías proporcionan una garantía a los contribuyentes que no serán auditados, siempre y cuando sus pagos de impuesto incrementen más de un determinado porcentaje durante el período impositivo anterior. Sin embargo, este tipo de medida no está exenta de problemas. Los contribuyentes con obligaciones tributarias mayores que el aumento determinado probablemente reducirán su pago de impuesto a la cantidad mínima que les garantiza eludir una auditoría. Si parten de una base muy baja de impuestos declarados en comparación a su obligación real, probablemente podrían eludir de ser auditados por muchos años. Además, al cumplir repetitivamente con el aumento anual mínimo requerido, efectivamente descartan auditorías y protegen estas obligaciones tributarias pagadas de manera insuficiente. En la práctica, esta garantía de auditoría también asistirá a la administración tributaria, ya que probablemente no son suficientes los recursos de auditoría capacitados (capacidad) para llevar a cabo un programa de ejecución más grande. Un ejemplo reciente de esta práctica es la amnistía en Turquía, donde, si un contribuyente aumenta su base de impuesto sobre la renta a un 30 por ciento en el 2006, 25 por ciento en el 2007, 20 por ciento en el 2008 y 15 por ciento en el 2009, estarán exentos de una inspección tributaria. En el caso del Impuesto al Valor Agregado (IVA), el aumento sería del 3 por ciento en el 2006, 2,5 por ciento en el 2007, 2 por ciento en el 2008 y 1,5 por ciento en el 2009.

Otra medida utilizada en los programas de amnistía es una garantía de que las declaraciones de un contribuyente para los períodos impositivos anteriores no serán auditadas a condición de que la última declaración sea correcta (una política de "no mirar hacia atrás"). Para que el contribuyente proteja la información incompleta del pasado, todas las futuras declaraciones de impuestos tendrían que ser declaradas correctamente, pero, nuevamente, el contribuyente debe percibir que el riesgo de ser auditado aumentará.

Una amnistía no sólo puede fallar en abordar los problemas de cumplimiento, pero también puede ser contraproducente, ya que los contribuyentes honestos, que han pagado fielmente sus impuestos a tiempo, pueden llegar a resentir los descansos otorgados a los deudores y evasores de impuestos al punto de afectar el buen cumplimiento. La consecuente pérdida de ingresos futuros de incumplimiento por parte de los que antes cumplían, debe evaluarse frente a la posibilidad de aumentos inmediatos de los ingresos.

También hay implicaciones negativas que son internas para la administración tributaria. Tanto los auditores y los recaudadores pueden ser desmoralizados, ya que el esfuerzo que dedican a las investigaciones y en recaudar impuestos podría ser visto como una pérdida de su esfuerzo.

Las amnistías pueden ser estructuradas y dirigidas a grupos específicos de contribuyentes incumplidores. Por ejemplo, una amnistía sólo puede ser aplicable a los individuos que son contribuyentes omisos. En 2010, el Reino Unido anunció el "Plan de Salud Tributario" que daría a los médicos y dentistas la oportunidad de proveer la divulgación completa de las obligaciones tributarias no reveladas y de beneficiarse de una pena fija de 10 por ciento. Aquellos que no toman ventaja del plan enfrentan el riesgo de las investigaciones, "nombrar y avergonzar", y severas sanciones. En Grecia, después de una amnistía, las autoridades publicaron los nombres de alrededor de 60 médicos que fueron acusados de no pagar sus facturas de impuestos con el fin de dirigirse a este sector.<sup>232</sup>

De 2008 a 2011, hubo al menos 27 países con amnistías, que se describen brevemente en el Apéndice 10.C. Las amnistías variaron ampliamente de una exención total de la sanción, el interés y la acusación, a sólo una exención de enjuiciamiento. A pesar de su crecimiento aparente y adopción en todo el mundo, la conveniencia de los programas de amnistía tributarias se debate a menudo debido a la dificultad en la evaluación de su eficacia. La justificación de la implementación de una amnistía tributaria generalmente tiene dos objetivos: (a) aumentar los ingresos netos a corto plazo, y (b) mejorar el cumplimiento tributario con el fin de aumentar los ingresos a mediano plazo. El problema es determinar si se han alcanzado los dos objetivos. Aunque los ingresos hayan aumentado, otros factores, más allá del aspecto flexible de la amnistía, pueden haber causado este cambio, tal como la amenaza de una campaña de "nombrar y avergonzar", un fuerte aumento de las sanciones, y cambios más amplios en la economía. Si bien pudo haber habido un cambio en el cumplimiento, pudo haber sido causado por el aumento de las auditorías, sanciones más duras, la implementación de la declaración electrónica y pago electrónico, etc.

Si se determina que habrá una amnistía, es importante que, en su caso, los cambios legales necesarios para fortalecer la ley fiscal sean considerados para la implementación junto con cualquier anuncio de una amnistía. De hecho, la mayoría de las amnistías están acompañadas de campañas publicitarias que destacan que la ejecución de impuestos está a punto de ser reforzada. En muchos países, se necesita más que un anuncio, y la amnistía debe estar acompañada de nuevas medidas legales específicas y un proceso administrativo moderno.

---

<sup>232</sup> Brabant (2010), para. 1.

Hay alternativas a una amnistía, tal como la concesión de la discrecionalidad administrativa para anular sanciones. Este enfoque tiene un efecto que es similar a una amnistía, pero, a menos que se especifiquen cuidadosamente las condiciones bajo las cuales tal discreción puede ejercerse, se abren oportunidades para la corrupción. Por esta razón, es mejor evitar las amnistías discrecionales, ya que no mejoran la equidad.

### 10.2.6. Recaudación de Impuestos Privatizada

La recaudación de impuestos privatizada es cuando el gobierno pasa su obligación de recaudar los impuestos de las empresas privadas, a cambio de una tarifa fija o tasa de valorización. Esto contrasta con "venta de derechos de cobrar impuestos", donde un individuo o una organización privada paga una cantidad para adquirir una deuda tributaria, dándole al gobierno la certeza de los ingresos, y posteriormente recupera el pago tras la recaudación de dinero de la gente dentro de un área determinada o de negocios.

#### Cuadro 10.4. Recaudación de impuestos privatizada en los Estados Unidos

En 2006, el Servicio de Impuestos Internos (IRS) de los EE.UU. subcontrató la recaudación de deudas de los contribuyentes a las agencias privadas de recaudación de deudas, y se les pagaba entre 22 y 24 por ciento de la cantidad recaudada. Los opositores a esto refutaron, ya que el IRS estaría entregando información personal a estas agencias. Otros problemas fueron que el sistema de incentivos para recaudar era perverso, debido a que los recaudadores ganarían más sobre cantidades recaudadas, incentivándolos al uso de tácticas de presión para recaudar la cantidad máxima.

Cuando el IRS trataba directamente con los contribuyentes, tenía discrecionalidad gubernamental para negociar acuerdos con ellos, incluyendo la facultad de suspender o incluso cancelar las deudas. El IRS reconoció que la falta de discreción gubernamental era un problema con los contratistas privados y el IRS trató de sólo darles los casos "fáciles" que no creía que requeriría de ninguna discreción para resolverlos.

Por desgracia, muchos casos no eran tan sencillos como parecían ser inicialmente, y pronto se hizo evidente que la resolución de la mayoría de los casos requería de algún tipo de discrecionalidad gubernamental. Dado que los recaudadores privados eran pagados sobre la base del éxito, los contribuyentes fueron presionados a pagar en lugar de dirigirse al IRS, donde podrían haber recibido un acuerdo más beneficioso. Aunque el concepto de recaudadores privados fue un esfuerzo de buena intención, los abusos se produjeron y la ineficacia del programa resultó en su rescisión a principios de 2009.

Sin embargo, la recaudación privada tiene algunas ventajas. En primer lugar, permite que una administración tributaria débil se descargue de algunos costos administrativos al desplazarlos hacia el sector privado. En segundo lugar, la privatización reduce las oportunidades de corrupción en cuanto a recaudación, ya que los recaudadores privados no gozan de la misma protección que los funcionarios públicos y pueden ser despedidos con más facilidad por mal desempeño o por aceptar sobornos. Como fue demostrado por los problemas en los Estados Unidos, una desventaja es el riesgo de recaudaciones excesivas, lo que podría resultar en un deterioro de la relación con los contribuyentes.

### 10.3. Madurez de la Administración Tributaria

Cuatro niveles de madurez de la función de recaudación de las administraciones tributarias se presentan a continuación para ayudar a los funcionarios interesados en hacer determinaciones e identificar las fortalezas y debilidades de sus respectivas administraciones tributarias.

#### *Recaudaciones: Nivel de Madurez 1*

Palabra clave: "Reactivo"

- La función de recaudación hace seguimiento a los montos pendientes cuando hay la advertencia de tales cantidades, pero no identifica de forma proactiva a los contribuyentes morosos. No existen programas regularizados para los contribuyentes omisos y los que han dejado de declarar, sólo existe la búsqueda de morosos y de los que no pagan, debido a la presión para alcanzar los objetivos de ingresos.
- Los contribuyentes son tratados por separado bajo cada impuesto con fines de cobro de deudas, y las disposiciones legales no están coordinadas (no hay compensación de obligaciones tributarias).
- La administración tributaria no tiene un enfoque coherente para la selección de los casos para llevar a cabo la acción de recaudación. Ninguna deuda se clasifica como incobrable o se remite para una condonación.
- Las notificaciones son impresas y enviadas por correo, y esto puede ser no fiable. Las notificaciones requieren la aprobación de la gestión de alto nivel y pueden retrasarse o no ser enviadas.
- Las notificaciones que se envían por correo pero son regresadas por la imposibilidad de entrega no se someten a un seguimiento sistemático.
- No existen procedimientos coherentes para las recaudaciones (por ej., registro de recaudación) y tampoco existen procedimientos para remitir los casos a las investigaciones de auditoría o de fraude. La información recaudada no se utiliza para iniciar auditorías con "el mejor de los criterios" (BoJ por sus siglas en inglés) o para la información de investigación de fraude.
- Las herramientas de ejecución de recaudación (por ej., embargos e incautaciones) raramente se usan y por lo general no tendrían éxito si el contribuyente procede a la impugnación en los tribunales, ya que la documentación de acciones de recaudación pasadas es insuficiente o hay demasiada discrecionalidad en los procedimientos.
- Los nuevos empleados están sujetos sólo a la capacitación informal en el puesto de trabajo sobre los requisitos legales relacionados, tales como la definición de la morosidad, los requisitos de retención, y las sanciones relacionadas. Hay una capacitación mínima sobre los procedimientos de recaudación o en temas complejos de recaudación, como ser los casos de riesgo u orden de suspensión. No se proporcionan cursos de actualización u otra capacitación a empleados existentes.
- No existe una automatización de la selección de casos, y la distribución de los casos de recaudación es discrecional por parte del supervisor.

### *Recaudaciones: Nivel de Madurez 2*

Palabra clave: "Ad hoc"

- La función de recaudación hace seguimiento a los montos pendientes, pero no identifica sistemáticamente a los contribuyentes morosos. Se llevan a cabo programas ad hoc para contribuyentes omisos y para los que han dejado de declarar, pero el enfoque sigue siendo en la búsqueda de los morosos y los que no pagan como consecuencia de la presión de los objetivos de ingresos.
- Los contribuyentes son tratados por separado bajo cada impuesto con fines de cobro de deudas, y las disposiciones legales no están coordinadas (no hay compensación de obligaciones tributarias).
- La administración tributaria tiene un enfoque ad hoc para la selección de los casos para llevar a cabo la acción de recaudación. Ninguna deuda se clasifica como incobrable o se remite para una condonación.
- Las notificaciones son impresas y generalmente enviadas por correo lo cual puede ser no fiable, sin embargo, la administración tributaria comienza a investigar otros canales de comunicación.
- Existen algunos procedimientos coherentes para las recaudaciones (por ej., registro de recaudación) pero no existen procedimientos para remitir los casos a las investigaciones de auditoría o de fraude. La información recaudada no se utiliza para iniciar auditorías con "el mejor de los criterios" (BoJ por sus siglas en inglés) o para la información de investigación de fraude.
- Las herramientas de ejecución de recaudación (por ej., embargos e incautaciones) se utilizan ocasionalmente y por lo general tienen un éxito limitado si es que el contribuyente procede a la impugnación en los tribunales, ya que la documentación de acciones de recaudación pasadas es insuficiente.
- El nuevo personal de la administración tributaria recibe algunos cursos formales de capacitación y formación en el puesto de trabajo sobre los procedimientos de recaudación y los requisitos legales relacionados, tales como la definición de la morosidad, los requisitos de retención, y las sanciones consiguientes. El personal existente está sujeto a cursos de actualización ocasionales, pero irregulares. Todavía no hay una capacitación en los temas complejos de recaudación, como ser los casos de riesgo, orden de suspensión, bancarrota, y planes de pago.
- No existe una automatización de la selección y la distribución de los casos de recaudación.

### *Recaudaciones: Nivel de Madurez 3*

Palabra clave: "Sistemático"

- La función de recaudación hace seguimiento a los montos pendientes a pesar de que no utilicen un enfoque basado en el riesgo y, sobre una base ad hoc, identifican a los contribuyentes morosos, incluidos los contribuyentes omisos y aquellos que han dejado de declarar. Hay una identificación de los grandes contribuyentes que han dejado de declarar, aunque es posible que no sea sistemática.



- Incluso con las cuentas combinadas del contribuyente, los contribuyentes son tratados por separado con cada impuesto a los efectos de la deuda, ya que las disposiciones de recaudación para cada impuesto no se han armonizado (hay compensaciones de débitos y créditos con otros impuestos, pero no hay compensación de las obligaciones tributarias con otros pagos del gobierno).
- La administración tributaria utiliza un enfoque sistemático para identificar los casos de contribuyentes existentes que son potencialmente más fáciles de recaudar (no necesariamente los que representan mayor riesgo para los ingresos). La deuda puede ser clasificada como incobrable y remitida para condonación.
- La administración tributaria utiliza múltiples canales para notificar a los contribuyentes de sus obligaciones tributarias pendientes. Las notificaciones son, hasta cierto punto, automatizadas.
- Existen procedimientos coherentes para las recaudaciones (por ej., registro de recaudación), incluyendo los procedimientos para remitir los casos a las investigaciones de auditoría o de fraude. La información recaudada no se utiliza para iniciar auditorías con "el mejor de los criterios" (BoJ por sus siglas en inglés) o para la información de investigación de fraude.
- Las herramientas de ejecución de recaudación (por ej., embargos e incautaciones) se utilizan apropiadamente y por lo general tienen un éxito limitado si es que se impugnan en los tribunales, ya que se respaldan con suficiente documentación, de acciones de recaudación pasadas, y hay poca discrecionalidad en los procedimientos.
- El personal nuevo y existente de la administración tributaria está sujeto a cursos de capacitación formales y la formación en el puesto de trabajo en los procedimientos de recaudación y los requisitos legales relacionados, tales como la definición de la morosidad, los requisitos de retención, y las sanciones consiguientes, como parte de su plan de desarrollo individual y de un plan de capacitación riguroso. Sin embargo, el contenido del currículo y el curso no se actualiza con regularidad. La capacitación en temas complejos de recaudación, como ser los casos de riesgo, orden de suspensión, bancarrota, y suspensión de pago, es ad hoc y no forma parte del currículo, si es que existe.
- No existe una automatización de la selección y la distribución de los casos de recaudación.

#### *Recaudaciones: Nivel de Madurez 4*

Palabra clave: "Estratégico"

- La función de recaudación implementa dos actividades distintas: 1) la identificación de los contribuyentes morosos, y 2) el seguimiento de los montos pendientes. Programas independientes para los contribuyentes omisos y los que han dejado de declarar son una parte integral de la función de recaudación.
- El contribuyente es tratado como una sola entidad a efectos de la deuda. Las competencias de la recaudación de impuestos se armonizan si están bajo leyes separadas para cada impuesto, o hay un código de impuesto que cubre todos los impuestos.

- Se emplea un enfoque de costo-beneficio o de "negocio" hacia las recaudaciones, y la administración tributaria considera el potencial de rendimiento antes de la acción de recaudación. La deuda incobrable es clasificada y cancelada.
- La administración tributaria utiliza múltiples canales para notificar a los contribuyentes de sus obligaciones tributarias pendientes. Las notificaciones son automatizadas en gran medida.
- Se mantiene un registro de recaudación con todas las acciones de recaudación, y, cuando es necesario, los casos de recaudación se remiten a las investigaciones de auditoría y de fraude. La información recaudada por la sección de recaudación se utiliza para iniciar auditorías con "el mejor de los criterios" (BoJ por sus siglas en inglés) o para la información de investigación de fraude.
- Las herramientas de ejecución de recaudación (por ej., gravámenes, embargos e incautaciones) se utilizan apropiadamente y por lo general tienen éxito si es que se impugnan en los tribunales, ya que se respaldan con suficiente documentación y con la aplicación consistente de políticas transparentes de recaudación y procedimiento.
- El personal nuevo y existente de la administración tributaria se somete a cursos de capacitación formales y la formación en el puesto de trabajo en los procedimientos de recaudación, el uso de software, contabilidad básica y temas similares como parte de su plan de desarrollo individual y de un plan de capacitación riguroso. El contenido del currículo y el curso se actualizan con regularidad. El programa de estudios aborda cuestiones complejas de la recaudación, como la orden de suspensión y los casos de riesgo.
- La selección y distribución de casos de recaudación (a recaudadores) es automatizada.

#### 10.4. América Latina y el Caribe

El estado general de la recaudación de impuestos en la región de Latinoamérica y el Caribe (LAC) deja un margen considerable para mejorar, como lo demuestra el gran volumen de atrasos tributarios que tienen más de cinco años en la mayoría de estos países.<sup>233</sup> Aunque se ha producido una considerable asistencia técnica en la región durante las últimas décadas por diversas organizaciones, un programa de recaudaciones que funcione bien requiere una estructura organizativa adecuada, disposiciones legislativas modernas, un sistema de tecnología de la información (TI) que proporcione a los usuarios con la información necesaria y, principios modernos de gestión. Además de estos fundamentos, la importancia de una cultura adecuada dentro de la administración tributaria es a menudo pasada por alto. En los últimos meses, se llevó a cabo una encuesta<sup>234</sup> de las administraciones tributarias y aduaneras en una amplia muestra de países de LAC. En este estudio se observó que un número desproporcionado de los recursos humanos tiende a estar dedicado a las actividades generales, a expensas de proveer un número adecuado de personal de recaudación capacitado. La otra observación importante fue que, en promedio, sólo el 28 por ciento de las obligaciones tributarias tasadas a través de auditorías terminan siendo recaudadas. Este rendimiento bajo de recaudación se atribuyó a los retrasos y otras deficiencias en el sistema judicial, como la falta de capacidades especializadas, y las

<sup>233</sup> Se muestra en la introducción de este capítulo.

<sup>234</sup> Ter-Minassain, Teresa (2012), "More than Revenue. Main challenges for taxation in Latin America and the Caribbean", Inter-American Development Bank, Policy Brief N° IDB-PB-175.

deficiencias en los procesos posteriores a la imposición judicial. La encuesta señaló que el nivel de las deudas tributarias no recaudadas, sigue creciendo en algunos países con bastante rapidez, y que los recursos son a menudo desperdiciados en esfuerzos fútiles para recaudar deudas antiguas, en lugar de adoptar enfoques basados en el riesgo y centrarse en la morosidad reciente. Además, el cumplimiento y recaudación de impuestos pueden ser afectados adversamente por las dificultades que atraviesan los contribuyentes cuando tratan de pagar sus impuestos. En este sentido, en relación con la facilidad de cumplimiento de los contribuyentes, el estudio informó que a los países de LAC no les va bien en comparación con los países de otras regiones.

Los países de LAC han tratado de mejorar los esfuerzos de recaudación con diversas estrategias. A continuación se presentan algunos ejemplos ilustrativos y no exhaustivos:

- Perú, Ecuador y Surinam, entre otros países, han recibido ayuda de donantes enfocados en el desarrollo de sistemas fiables de identificación del contribuyente, la unificación de cuentas de los contribuyentes, la creación de unidades especiales para los grandes contribuyentes, y el uso del sistema bancario para efectuar la recaudación.<sup>235</sup>
- Brasil y Chile han emprendido iniciativas para premiar a los recaudadores de impuestos en función de su esfuerzo en la recaudación. Sin embargo, cuando se excedieron las metas en Brasil, se observó que los recaudadores pueden exagerar con el fin de alcanzar sus pagos de bonos.<sup>236</sup>
- El Salvador recibió asistencia de USAID para crear una División de Cumplimiento Tributario para dar seguimiento a los casos pendientes y ayudar a los contribuyentes a cumplir, y también se implementó un Centro de Llamadas de Cumplimiento Tributario para realizar llamadas automáticas a los contribuyentes ausentes y morosos para recordarles sus obligaciones. En 2009, la administración tributaria ahorró 215.000 dólares al mes en llamadas operativas y logró que 2.685 contribuyentes, que habían dejado de declarar, cumplan dentro del primer semestre de 2009, a comparación a los 917 que habían respondido a recordatorios enviados en el primer semestre de 2008. El centro de llamadas fue capaz de hacer 34.721 llamadas automatizadas en el 2009, en comparación con 3.495 cartas de notificación en el 2008, y la recaudación de impuestos correspondientes a los contribuyentes que habían dejado de declarar, aumentó de \$ 1,57 a \$ 3,12 millones.<sup>237</sup>

En conjunto, y aún más importante, es que mientras que muchos países de LAC se han modernizado y fortalecido en sus administraciones tributarias, la eficacia de la recaudación de impuestos sigue siendo problemática. Los siguientes son los aspectos más destacados:

- Estadísticas de encuesta para LAC en 2010 reveló que la nueva deuda tributaria añadida excedía el nivel de recaudación de deuda tributaria existente y, por lo tanto, el nivel de los impuestos en mora estaba creciendo a un ritmo preocupante. Se observó, además, que parte del incremento

---

<sup>235</sup> Lledo y otros. (2004), p. 23.

<sup>236</sup> Kahn et al., p. 189.

<sup>237</sup> Dod (2011), p. 8 y Murdoch y otros., p. 8.

de estos impuestos en mora se debió al abuso de contribuyentes hacia el sistema mediante la presentación de recursos legales para retrasar la recaudación de casos que, de lo contrario, eran legítimos.<sup>238</sup>

- Países como Bolivia, Brasil, Colombia y Ecuador, por ejemplo, han asignado una función importante a los bancos en la recaudación tributaria. Esta decisión se atribuye a la falta de recursos en la administración tributaria, la ineficiencia de la administración tributaria en la gestión de la función del cajero, la seguridad y las preocupaciones de seguridad personal, y porque estos países reconocen que los bancos ya están especializados en el manejo y control de pagos.<sup>239</sup>

### 10.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices

La función efectiva de la recaudación en la administración tributaria es esencial, pero depende de muchos factores.

- Como se trató en el Capítulo 3, la administración tributaria debe tener todos los poderes legales necesarios para gestionar adecuadamente las deudas tributarias que se deben al gobierno y tener la autorización de utilizarlos en conformidad con los procedimientos establecidos. Preferiblemente, la legislación debería ser una ley tributaria única y completa que defina las competencias de ejecución y recaudación, como también los procedimientos para todos los impuestos. Las disposiciones legales y los procedimientos relacionados deben aspirar a ser no discrecionales y transparentes.
- Debe haber un enfoque coherente y procedimientos escritos por los cuales la recaudación de la deuda tributaria debe llevarse a cabo como una prioridad. Las actividades de recaudación de deudas no deben ser reactivas (por ej., con las metas de ingresos), sino más bien una parte de las estrategias de aplicación de recaudación general y deliberada.
- Las prioridades para la acción de recaudación, así como los impuestos en mora que deben ser cancelados debido a la posibilidad limitada de recaudación, deben ser identificados.
- Al igual que en el capítulo 6, el sistema de pagos y declaraciones de impuestos deben ser simples y los obstáculos innecesarios deben ser eliminados para facilitar el cumplimiento tributario. Esto incluye, pero no está limitado a, proporcionar instrucciones claras y oportunas, formularios de impuestos comprensibles, y el pago de impuestos a los bancos o la aplicación de declaración y pago electrónico. Los esfuerzos de simplificación deberían tratar de reducir los costos y aumentar la precisión de la recaudación de impuestos.
- La automatización tiene una función importante en las recaudaciones. Debe haber confianza en los saldos de cuenta del contribuyente como se refleja en el sistema de tecnología de la información (TI), y el sistema debe:
  - Producir una visión actual consolidada de la cuenta del contribuyente, que proporciona un saldo único de todos los impuestos que una persona adeuda y el dinero que pueden

---

<sup>238</sup> CIAT y otros., p. 50.

<sup>239</sup> Gómez Sabaini y otros (2012), p. 52.

- ser adeudado a los contribuyentes, incluyendo los reembolsos como el Impuesto al Valor Agregado (IVA);
  - Aplicar automáticamente sanciones e intereses;
  - Ser capaz de producir informes de gestión mensuales, incluyendo las cuentas por cobrar antiguas y la recaudación; y
  - Seleccionar los casos para la asignación por la gestión de recaudación sobre la base de parámetros de riesgo establecidos en el sistema.
- Las recaudaciones deben ser organizadas eficazmente. Debe haber una unidad de recaudaciones independiente dentro de la administración tributaria que está totalmente habilitada para el manejo de la función de recaudación de deudas. La función de esta unidad y su responsabilidad tiene que entenderse de forma clara. La autoridad para tomar decisiones respecto a pagos en cuotas, pagos parciales, y la mitigación debería aclararse y respaldarse con directrices detalladas y documentadas. El director de la administración tributaria, mientras que mantiene las normas generales de supervisión, sólo debe involucrarse de manera excepcional.
  - El personal de recaudación debe estar debidamente capacitado y adecuadamente compensado.
  - El control administrativo debe ser requerido, y los administradores, supervisores y personal de recaudación debe rendir cuentas por la falta de adherencia a las disposiciones y procedimientos legales.

Un punto de referencia clave para las recaudaciones, en el caso de los grandes contribuyentes, es que prácticamente todos los impuestos deben ser pagados a tiempo, sin dejar los impuestos en mora. Los grandes contribuyentes pueden afectar sustancial y adversamente los ingresos de un país. Este es un estado ideal que puede ser difícil de lograr, pero, al menos en el caso de los impuestos que son fondos fiduciarios (es decir, el IVA y las retenciones en la fuente), éste debe ser el objetivo, incluso en un corto plazo.

Con respecto a los países pequeños y medianos, el tamaño relativo de las existencias de deuda varía mucho entre países. Sin embargo, generalmente el enfoque recomendado es el de examinar las variaciones en el cumplimiento general de pagos mediante la aplicación de un índice de referencia de los impuestos en mora de fin de año agregados (excluyendo la deuda en litigio) para agregar la recaudación de ingresos netos totales. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) señala que este indicador varía enormemente, pero que la mayoría de los países tienen un índice de menos del 5 por ciento (16 de 32) o entre 5 y 10 por ciento (8 de 32).<sup>240</sup> Para un país específico, un indicador general de cumplimiento de pago y de la eficacia de recaudación debe ser desarrollado tras la observación de los cambios de este índice durante un período de tiempo (unos cinco años).

Otro índice, también examinado de manera similar durante un transcurso de varios años, debe ser computado como las deudas tributarias canceladas para el valor de los impuestos pendientes de fin de año. Este índice determinaría la magnitud relativa de la deuda cancelada como incobrable. Aunque la comparación con otros países con respecto a este índice es extremadamente difícil debido a las

---

<sup>240</sup> OECD (2009), pág. 97.

diferentes políticas de endeudamiento aplicadas al cancelar las deudas incobrables de impuestos, una tendencia puede ser indicativa.

# Capítulo 11. Objeciones y Apelaciones

*David Crawford*

En este capítulo se examinan las condiciones necesarias para un sistema de apelaciones efectivo que fomenta la confianza en el sistema tributario y, por tanto, crea un mejor clima de inversión. También se examinan los problemas conexos y, en particular, las preocupaciones de los pequeños y medianos contribuyentes, que a menudo se enfrentan a los obstáculos más pronunciados durante las apelaciones, tales como los gastos prohibitivos y la falta generalizada de acceso al proceso de apelaciones.

Por lo general, hay dos situaciones que ofrecen al contribuyente la opción de apelar. En primer lugar, los sistemas tributarios modernos confían en que los contribuyentes auto determinen su obligación tributaria y presenten una declaración de impuestos. Tras la recepción de la declaración, la administración tributaria podrá someter la declaración a una revisión. La administración puede revisar la información de la declaración de impuestos y la documentación de respaldo y con frecuencia evalúa la declaración frente a diversos factores de riesgo. Las revisiones pueden variar. En administraciones tributarias más grandes y automatizadas, esta puede ser una revisión completamente automatizada. En las administraciones tributarias más pequeñas y menos sofisticadas, la revisión puede ser una auditoría documental. Independiente del tipo de revisión, la práctica general a la conclusión de la revisión es de emitir una "tasación" en base a los resultados de la revisión. Esta tasación puede aceptar la obligación auto determinada de los contribuyentes como está declarada o puede variar la obligación tributaria ya sea hacia arriba o hacia abajo. El contribuyente recibe una notificación por parte de la administración tributaria que informa al contribuyente de su derecho a objetar los resultados de la tasación.

Otra situación que pueda causar la apelación de un contribuyente es en respuesta a los resultados de una auditoría tributaria. Las leyes fiscales proporcionan a la administración tributaria con el derecho legal de auditar a un contribuyente. Cuando se finaliza la auditoría, el contribuyente es notificado de la decisión de la auditoría. Esta notificación es una tasación (en algunos países denominado una re-tasación) y, nuevamente, el contribuyente dispone de la opción de litigar los resultados.

En cualquiera de las situaciones anteriores, el contribuyente podrá optar por apelar si no está satisfecho con las explicaciones de la tasación, si la solicitud de ajuste por parte del contribuyente no ha conducido a un resultado satisfactorio, o si la interpretación de la ley es discutible. Si el contribuyente opta por apelar, por lo general, el contribuyente primero presentará una reclamación ante la administración tributaria. En muchas jurisdicciones fiscales, este proceso de objeción es obligatorio. Es decir, a menos que la administración tributaria otorgue una exención, el contribuyente no puede pasar por alto este paso y proceder directamente a los tribunales. Si la objeción del contribuyente no tiene éxito, el contribuyente podrá proceder a presentar una apelación ante los tribunales.

A primera vista, puede parecer que las apelaciones del contribuyente es un tema relativamente sencillo. Sin embargo, una revisión de literatura revela poca documentación sobre las apelaciones tributarias,

aparte de un reconocimiento de que hay un proceso que por lo general comienza con una actividad interna ("objeción" o "apelación administrativa") que posteriormente puede escalar a los tribunales ("apelación formal" o "revisión judicial"). Del mismo modo, es difícil encontrar ejemplos de indicadores de desempeño apropiados para el proceso de apelación, ya que muchos países no tienen estadísticas detalladas o estándares de desempeño para las apelaciones de los contribuyentes. Por lo tanto, es conveniente escribir el prólogo de este capítulo con una directriz general de los diferentes temas que suelen surgir cuando se discute lo que un sistema adecuado de apelaciones de contribuyente debe considerar.

### *Independencia*

Los ciudadanos de un país se apoyan en el sistema judicial, incluyendo el sistema de apelaciones tributarias que a veces es cuasi judicial, para que este proteja sus derechos y para garantizar que las acciones que se toman por el Estado sean legales. El 29 de Noviembre de 1985, la Asamblea General de las Naciones Unidas respaldó los "Principios Básicos Relativos a la Independencia del Poder Judicial", en los que:

*"La independencia del poder judicial será garantizada por el Estado y proclamada en la Constitución o legislación del país. Es la obligación de todas las instituciones gubernamentales y otras, de respetar y acatar la independencia del poder judicial".*

Tanto la autoridad y la legitimidad de los tribunales dependen de las percepciones de los usuarios de los tribunales. Los usuarios (público) deben respetar el trabajo del tribunal y deben ser capaces de confiar en que las decisiones del tribunal se toman en base al más alto nivel profesional, que incluye el nombramiento, sin enfrentamientos o conflictos, de los jueces, cuya integridad y capacidad son incuestionables.

En la primera instancia<sup>241</sup> del sistema de apelaciones tributarias, el caso del contribuyente es por lo general revisado ya sea por la administración tributaria o por un organismo jurídicamente reconocido dentro de la estructura tributaria (por ej., el organismo puede ser interno pero los informes pueden ser presentados de manera separada al Director de la administración tributaria o al Ministro de Finanzas). Bajo este acuerdo, el contribuyente tal vez considere que este proceso no es muy creíble.<sup>242</sup>

Una de las quejas más comunes de los contribuyentes acerca de la primera etapa del proceso de apelación es que la administración tributaria no es capaz de evaluar cualquier objeción de manera

---

<sup>241</sup> A efectos de claridad, la primera instancia de apelación del contribuyente, el cual está al nivel de la administración tributaria, se denominará "objeción", mientras que las apelaciones que dan uso a los tribunales, incluyendo un tribunal tributario especial, se denominará "apelación".

<sup>242</sup> Las percepciones del contribuyente son importantes, y, a pesar de que los hechos que apoyan al personal que maneja la objeción son genuinamente imparciales, objetivos, y negociados de buena fe, el contribuyente puede tener la percepción de que la situación es lo contrario.



imparcial y objetiva.<sup>243</sup> A menudo, las personas asignadas para la revisión de objeciones del contribuyente son empleados tributarios regulares que son asignados a esta tarea de manera temporal. Los empleados tributarios que revisan objeciones pueden percibir la posibilidad de que fallando a favor del contribuyente podría perjudicar sus prospectos de carrera. Los contribuyentes pueden percibir que la divulgación de sus razones para la apelación durante esta etapa permite a la administración tributaria preparar su refutación al caso del contribuyente de manera injusta.

En la primera instancia del proceso de apelación, en el que se revisa el caso del contribuyente de manera interna por la administración tributaria, el contribuyente debe confiar en que la apelación está siendo revisada con imparcialidad y objetividad. Sin embargo, la mayoría de las administraciones tributarias tienden a dotar de personal para este proceso con ex-audidores tributarios de niveles medios o mayores. En estos casos, es importante ser consciente de la mentalidad de auditoría (cuando hay sospecha acerca del contribuyente) que dichos auditores han desarrollado durante su carrera y que puede nublar su percepción e indagación en el proceso de apelación. Además, después de haber trabajado en la sección de auditoría, el revisor normalmente tiene familiaridad con el auditor, quien originó la tasación, y puede estar menos dispuesto a desafiar a un compañero de trabajo. Por otra parte, muchas administraciones tributarias rotan su personal a través de la función de apelaciones ya que a menudo no hay una carrera exclusivamente dentro de las apelaciones, y algunas organizaciones tributarias pueden tender a considerar esto como un trabajo de "callejón sin salida". Por lo tanto, una persona que sirve en la función de apelaciones puede ver la toma de decisiones que sean favorables para el contribuyente como un movimiento amenazador a su carrera.

Las preocupaciones del contribuyente sobre la credibilidad también se aplica en el segundo nivel del sistema de apelaciones tributarias. En los casos en que los países tienen un "tribunal tributario" especial, los contribuyentes podrían cuestionar la independencia del tribunal, sobre todo si los miembros del tribunal son ex funcionarios de la administración tributaria. Si, por el contrario, las apelaciones son atendidas en el sistema general, el contribuyente podría cuestionar si la judicatura tiene el poder para revisar los argumentos o temas fiscales altamente técnicos (por ej., los casos de precios de transferencia, la composición de la base imponible, o técnicas de auditoría que son adecuadas para establecer una obligación tributaria, etc.).

### *Atrayendo a los Mejores*

La capacitación del personal de la administración tributaria, que son los que manejan apelaciones, es también un problema. En muchos casos, el personal asignado a la función de apelaciones recibe poca o ninguna capacitación. Haber servido como un buen auditor que ha levantado muchas tasaciones no necesariamente capacita al personal para revisar objeciones tributarias, especialmente si no se ha proporcionado capacitación.

---

<sup>243</sup> Las administraciones tributarias de escasos recursos a menudo ponen poca prioridad al desarrollo de un programa robusto de apelaciones del contribuyente, especialmente donde la práctica pasada o actual es la de evaluar el desempeño de la administración tributaria en base a los ingresos.

El método tradicional de encontrar a candidatos adecuados para los tribunales ha sido la de atraer a los miembros principales de la asociación de abogados para los nombramientos judiciales o, a veces en el caso de tribunales tributarios especializados, para nombrar a ex funcionarios tributarios. En muchos países, una disparidad creciente entre la remuneración de los jueces y los ingresos de los abogados u hombres de negocio exitosos hace que sea difícil de encontrar expertos que están dispuestos a ser nombrados.

### *Oportunidad*

En muchos países, puede tomar años para que el sistema judicial atienda una apelación ante el tribunal. Incluso en la primera instancia del proceso de apelaciones, una objeción hacia la administración tributaria puede llevar varios años. Este es un tema especialmente importante. En los casos de impuesto al valor agregado (IVA), por ejemplo, con el paso de cada mes, la posible obligación por el impuesto sobre cada transacción, más los intereses y sanciones, representa una gran incertidumbre para las empresas.

Mientras que precipitarse innecesariamente sería contraproducente, ni los contribuyentes ni la administración tributaria se benefician de la incertidumbre inherente de un proceso de litigio demasiado largo. El período de tiempo para resolver una apelación también puede perjudicar la salud financiera de un contribuyente. Cuando una decisión adversa finalmente se ofrece, la sanción y el interés que se ha calculado en cualquier impuesto que no ha sido pagado en los años intermedios pueden ser excesivos. Por otro lado, en un país que está experimentando una alta inflación, el efecto financiero de la tasación de los impuestos no pagados puede ser disminuido si el proceso de apelación puede ser alargado.

### *Gasto*

Las apelaciones pueden ser costosas tanto para la administración tributaria y el contribuyente. Además de tiempo del personal, los costos del litigio a cargo de la administración pueden ser sustanciales. A menudo, los contribuyentes no pueden representarse a sí mismos y tienen que contratar a un abogado. A veces, las reglas judiciales no permiten que los contribuyentes se representen a sí mismos. Incluso cuando lo hacen, los tribunales pueden exigir del contribuyente el mismo estándar que exigen de la representación legal. Para contribuyentes pequeños y medianos, además del gasto prohibitivo de la contratación de un abogado, existe también el costo del tiempo que estos contribuyentes pasan lejos de su negocio.

### *Acceso*

Los contribuyentes, y en particular los pequeños y medianos, pueden tener un acceso limitado al proceso de apelaciones. Por ejemplo, incluso en la primera instancia del proceso, las audiencias podrán celebrarse sólo en la ciudad capital, que puede estar lejos para los contribuyentes<sup>244</sup>. Además, los

---

<sup>244</sup> El Capítulo 4 cita como práctica líder la necesidad de administraciones tributarias para dar cobertura y servicios adecuados al requerir que viaje el personal técnico periódicamente desde las oficinas centrales hasta las zonas remotas para atender las objeciones de contribuyentes, apelaciones, ofrecer sesiones de educación para el contribuyente, etc. La discusión sobre "mediación" a continuación también aborda el servicio en áreas remotas.

tiempos de la audiencia pueden ser inconvenientes y costosos para el contribuyente. Las reuniones pueden ser programadas sin suficiente anticipación o pueden ser programadas a media semana o a medio día, horas que son inconvenientes para los pequeños y medianos contribuyentes. Las reuniones también pueden ser re-programadas a último momento, imponiendo mayores gastos para los contribuyentes pequeños y medianos que ellos no pueden absorber.

### *Fomentar Apelaciones vs. Flujos de Ingresos*

Muchos países han reconocido que puede tomar una cantidad excesiva de tiempo para que un caso se abra camino en el sistema de apelaciones. Anteriormente, la mayoría de las leyes fiscales requerían que los impuestos en litigio fueran pagados en su totalidad antes de considerar una apelación. Muchos argumentaron que esto era excesivo y que imponía una carga financiera para el contribuyente. Como resultado, muchos países eliminaron la obligación de pagar el impuesto bajo apelación. Esto, por desgracia, tuvo un efecto no deseado. En las jurisdicciones donde la presentación de una apelación suspende automáticamente la acción de cobranza por la administración tributaria contra el monto del impuesto bajo apelación, los contribuyentes pueden utilizar el proceso de apelaciones para estropear las acciones legítimas de cobranza de impuestos en mora. Además, los contribuyentes pueden presentar apelaciones con el fin de ganar tiempo para trasladar los bienes fuera del alcance de las autoridades tributarias. Como se aborda a continuación, el requisito de implementar una seguridad adecuada cuando se presenta una apelación, es una práctica general aceptada.

## 11.1. Prácticas Líderes

La siguiente figura muestra la orientación general de alto nivel de un sistema apropiado de apelación. Estos y otros temas pertinentes se detallan a continuación.

**Figura 11.1. Prácticas líderes con respecto a las apelaciones**<sup>245</sup>

**Independencia de los oficiales y organismos de apelación:** Una condición previa de cualquier sistema de apelación creíble es la independencia de los organismos de apelación. Esto puede ser difícil de lograr cuando las apelaciones son atendidas dentro de la autoridad tributaria.

**La adhesión a los principios de la justicia natural:** El principio legal de "atender a la otra parte" es la base del principio de la justicia natural.

**Condiciones razonables para presentar una apelación:** En algunos países, se espera que los contribuyentes paguen parte o la totalidad del impuesto litigado con antelación. En donde esto no se requiere, los contribuyentes están obligados a pagar el monto del impuesto, junto con las tasas de interés de mercado, si pierden en sus apelaciones.

**Proceso de apelaciones de tiempo limitado:** El proceso de apelación debe ser de tiempo limitado, lo que resulta en la rápida resolución de las apelaciones.

**Selección progresiva:** El sistema de apelación tributaria debe dar lugar a la resolución efectiva de la mayoría de los casos en los niveles más bajos de la estructura de la solución de litigios.

<sup>245</sup> Banco Mundial (2011), pág. 90.

### 11.1.1. Motivos de Apelación y Documentación

Las jurisdicciones fiscales suelen requerir que las apelaciones se hagan primeramente por escrito, ya sea al director de la administración tributaria o a un organismo especial y distinto dentro de la administración tributaria, como se discute a continuación. Estas apelaciones de primera instancia se conocen comúnmente como "objeciones" o "apelaciones administrativas". La práctica común permite a cualquier persona presentar una objeción en nombre de un contribuyente. Esto podría incluir un cónyuge, un familiar, amigo, representante, contador, abogado, empleado, etc., siempre y cuando estén autorizados por el contribuyente para que lo represente. La apelación debe incluir los motivos detallados de la objeción. Por ejemplo, no es suficiente afirmar que los motivos de la objeción se deben a que el impuesto es injusto.

La siguiente información se incluye generalmente en una objeción por parte del contribuyente:

- Nombre y dirección del contribuyente;
- Número(s) de teléfono, donde se puede establecer contacto con el contribuyente durante el día;
- El nombre del representante (si procede);
- Número(s) de teléfono, donde se puede establecer contacto con el representante;
- La fecha de la notificación;
- El número de referencia de la notificación (si procede);
- El tipo de impuesto tasado (IVA, impuesto sobre la renta personal, etc.);
- El período impositivo de la tasación;
- Número de Identificación Tributaria (NIT);
- Los hechos relevantes y motivos de objeción; y
- Las copias de todos los documentos que apoyan la objeción.

Se requiere que el contribuyente firme y ponga fecha a la objeción. Un funcionario autorizado debe firmar una objeción hecha por una corporación.

### 11.1.2. Proceso de Apelación

El proceso para la primera instancia de apelación - la "objeción" o "apelación administrativa" - varía. Sin embargo, generalmente y como se mencionó anteriormente, una apelación se dirige al director de la administración tributaria o a un organismo especial y distinto dentro de la administración tributaria. En la mayoría de las pequeñas administraciones, hay una o varias personas dedicadas a la revisión de las apelaciones de contribuyentes y que asesoran al director de la administración fiscal sobre sus hallazgos. Las organizaciones más grandes tendrán aparte, y a menudo legislado, una organización con la función de revisar apelaciones. En muchos países, la única persona que tiene la autoridad legal para emitir una decisión como resultado de una apelación es el Ministro de Finanzas, o la persona a quien el Ministro ha delegado esta autoridad.

La primera etapa del proceso de apelaciones probablemente se llevará a cabo dentro de la administración tributaria o por un organismo percibido por los contribuyentes como estrechamente alineado con la administración tributaria:

- Esto es más económico que la creación de un organismo totalmente independiente;
- Las objeciones examinadas a este nivel pueden tener una función de control de<sup>246</sup> calidad, en donde al menos las tasaciones más obviamente incorrectas deben detectarse inmediatamente y ser anuladas;
- Un proceso de objeciones que funcione razonablemente conduce a asentamientos relativamente oportunos, sin recurrir a un litigio prolongado y costoso en los tribunales;
- Las objeciones en la primera etapa son relativamente informales y accesibles a un costo mínimo. Esto es especialmente importante en el caso de las pequeñas y medianas empresas contribuyentes, y
- El acceso a las objeciones puede reforzarse aún más para los pequeños y medianos contribuyentes mediante la utilización de la red existente de oficinas de impuestos, y las objeciones se pueden resolver a nivel de oficina de impuestos locales.

La revisión de la objeción debe ser imparcial (y debe aparecer imparcial), objetiva y oportuna. Es importante destacar que la base sobre la que los oficiales de apelaciones concedan o rechazaren las decisiones, debe ser claramente establecida en documentación a disposición del público. Esta documentación debe indicar claramente que el factor principal que rige la decisión es la tasación en sí, y que la revisión está basada en hechos comprobables apoyados por evidencia apropiada. La documentación también debe tener en cuenta si la tasación coincide con la ley y cualquier política administrativa correspondiente.

Como se señaló anteriormente, existe una falta de información estadística disponible sobre las objeciones y apelaciones en la mayoría de los países. Los procedimientos varían y por lo tanto es difícil determinar una norma o promedio. Sin embargo, si el proceso de objeción está funcionando bien, una indicación general sería que la mayoría de los casos se resuelven en la primera instancia de apelación.<sup>247</sup> Cabe señalar, sin embargo, que incluso si el número de casos que proceden a tribunales es bajo, esto no necesariamente significa que la primera instancia del proceso de apelaciones es satisfactoria. Es posible que los contribuyentes, cuyas objeciones se anulan, bien puedan tener un caso fuerte, pero carecen de la voluntad, las finanzas, o el coraje para insistir con su caso hasta la siguiente instancia del proceso.

---

<sup>246</sup> Cuando se mide el desempeño de la administración tributaria, medidas frecuentes incluyen: (1) el número de liquidaciones de impuestos y (2) el valor monetario de los impuestos tasados. Al medir el rendimiento, hay una tendencia de que la organización concentre los recursos en lo que se está midiendo. A veces, el enfoque puede no estar en la calidad de la tasación, sino más bien en el aumento de una tasación con el fin de cumplir con el requisito de estadística, a pesar de que la validez de la tasación puede ser cuestionable. Otras veces, los auditores pueden simplemente hacer tasaciones sin tomarse el tiempo para resolver transacciones dudosas que están en "zona gris", ya que se encuentran bajo presión para procesar un objetivo de ingresos por día de auditoría realizada.

<sup>247</sup> Por ejemplo, en Canadá, el 95 por ciento de los casos se resuelven a esta instancia. Jaglowitz (1999), pág. 2. Sin embargo, Canadá puede ser única. Los autores de los otros capítulos de este documento han sugerido 80 por ciento.

Si la objeción del contribuyente no tiene éxito, el contribuyente puede entonces recurrir a los tribunales de revisión judicial ("apelación formal"). El proceso de revisión judicial varía según el país. En un intento de eliminar los casos de impuestos del progreso lento de los tribunales generales, algunos países han establecido tribunales especiales de impuestos,<sup>248</sup> donde los jueces tienen experiencia en materia tributaria. Además, para que el sistema sea más accesible para los contribuyentes pequeños y medianos, que a menudo no pueden pagar un abogado, el tribunal tributario también puede tener un procedimiento informal que permite a los contribuyentes a representarse a sí mismos o a ser representados por un agente. Este procedimiento informal debe tener como objetivo mejorar el acceso a los tribunales para los contribuyentes, en los que las cantidades en cuestión son pequeñas. En contraste con el procedimiento general, es posible que no existan formularios obligatorios o costos de declaración, así como las normas legales y técnicas de pruebas pueden no ser aplicables. Algunos países han establecido tribunales tributarios para atender los litigios no resueltos entre los contribuyentes y la administración tributaria, como foros judiciales menos costosos y pre-formales. Por ejemplo, en 2009, el Reino Unido estableció una Cámara de Tribunal de Primera Instancia (Impuesto) para atender las apelaciones de los impuestos directos o indirectos que no se resuelven por la Administración de Hacienda y Aduanas del Reino Unido. Los tribunales tributarios pueden ser vistos más favorablemente por los contribuyentes para resolver las controversias tributarias debido a: 1) su independencia frente a la administración tributaria, 2) la posibilidad de impugnar una tasación sin pre-pago del impuesto (aunque una fianza puede que sea necesario); 3) la experiencia de los jueces, que están capacitados en y sólo atienden casos tributarios, y (4) la eficiencia y ahorro de costes, con procedimientos informales siendo la norma, como se explicó anteriormente. Los casos que mejor pueden resolverse en foros de tribunales tributarios son aquellos en los que una interpretación diferente de los hechos por la administración tributaria y el contribuyente es el enfoque principal del litigio tributario. Si el caso de los contribuyentes es negado por el tribunal tributario o corte, se podrá recurrir a otro(s) tribunal(es) de mayor jerarquía. Mientras que el caso progresa a través del sistema legal, se hace cada vez más formal, costoso,<sup>249</sup> complejo, lento, y legalmente oneroso.

Las apelaciones tributarias complejas, tales como los casos en que el litigio tributario se centra en las diferentes interpretaciones de la ley fiscal por la administración tributaria y el contribuyente, se deben resolver en los procedimientos judiciales formales. Además, las apelaciones presentadas por los grandes contribuyentes deben resolverse de acuerdo con un proceso formal que se adapta mejor a los casos complejos que involucran a los contribuyentes sofisticados y montos y/o procedimientos significativos.

#### Cuadro 11.1. Estadísticas de objeciones y apelaciones en Canadá

En Canadá, el 95 por ciento de los casos se resuelven en la primera instancia de apelación. Del 5 por ciento restante de los casos que procedieron al tribunal tributario:

<sup>248</sup> El mismo estudio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) de los 41 países que respondieron, 21 países indicaron que tienen un tribunal especializado para hacer frente a las cuestiones tributarias.

<sup>249</sup> Algunos países permiten que los costos se concedan por los tribunales. Para los pequeños y medianos contribuyentes, el espectro de los costos que se conceden al gobierno en el caso de una decisión adversa puede ser un gran riesgo financiero que actúa como elemento disuasorio para apelar, sobre todo si los costes potenciales son mayores que el impuesto bajo apelación.

- 34 por ciento de las tasaciones se confirmaron y finalizaron sin cambio;
- 19 por ciento se permitieron en parte;
- 27 por ciento se encontraron a favor del contribuyente, y
- 20 por ciento se consideraron no válidos o solicitaron alivio compasivo de intereses y multas.

Cabe destacar que del total de las apelaciones presentadas ante el tribunal tributario:

- 22 por ciento se resolvieron antes de ir a juicio, y
- Alrededor del 35 por ciento fueron abandonados por el contribuyente o fueron descartados.

Del 42 por ciento restante de los casos en que el tribunal fiscal dictó sentencia, menos del 10 por ciento fueron posteriormente apeladas ante un tribunal superior. Por lo tanto, como un porcentaje de todas las apelaciones inicialmente presentadas ante la administración tributaria en Canadá, menos de la mitad del uno por ciento de las objeciones resultan en un caso que se está apelando más allá del tribunal tributario. También cabe destacar que, durante las dos décadas anteriores desde que estas estadísticas se compilaron por primera vez, la imagen ha permanecido relativamente sin cambios,<sup>250</sup> según se informó en una evaluación en mayo de 2012 de los recursos tributarios de la Agencia Tributaria de Canadá (CRA).

### 11.1.3. Litigio Tributario

Después de agotar la opción de objeción o apelación administrativa, el contribuyente podrá iniciar una acción ante los tribunales. A estas alturas, el departamento jurídico de la administración tributaria debe involucrarse y debe obtener el expediente de la división de apelaciones. La primera tarea del departamento jurídico es la de recoger información sobre el caso, incluyendo:

- El nombre del contribuyente, nombre de la empresa (en caso de ser una entidad legal), y la dirección;
- Número de Identificación Tributaria;
- Información de la extensión de la declaración, tal como la fecha en que se solicitó y concedió una extensión;
- La fecha límite para declarar, después de la extensión;
- Información de la tasación, como el monto de la tasación, el monto tasado en litigio, la fecha de la notificación de la tasación, la persona que emitió la notificación de la tasación, y el año fiscal / período (s) que van al tema;
- La información de apelación administrativa, tales como la fecha de la apelación inicial, la fecha de la apelación posterior, el monto en litigio (que puede diferir de la cantidad de la tasación), y la decisión, incluida la cantidad y la fecha, y
- La información sobre los procedimientos de audiencia en el tribunal, como fechas de las audiencias tribunales.

<sup>250</sup> Canada Revenue Agency (n.d.), sección 5.1.2, apartado 5. "27% de las decisiones fueron a favor de los contribuyentes y el 26% a favor de la CRA. Un 17% adicional fueron parcialmente acordadas entre la CRA y el contribuyente. El 30% restante fueron descartados debido a que el contribuyente no cumplió con el plazo para presentar una notificación de objeción (11%) o la notificación de objeción fue considerada no válida por otras razones (19%)".

Una vez obtenida esta información, el abogado principal asignará el caso a un miembro del personal que revisará y evaluará los méritos del caso y tomará una decisión sobre cómo proceder. La gran mayoría de los casos implicará contribuyentes apelando las decisiones adversas emitidas a nivel administrativo de apelaciones. Sin embargo, aunque poco probable, es posible que la administración tributaria también apele una decisión adversa emitida al nivel administrativo.

La revisión y la evaluación deben incluir los siguientes pasos:

- Revisar la apelación para verificar que esté completo y preciso;
- Determinar si la fecha en que el contribuyente presentó la acción legal se encuentra dentro de alguna ley de prescripción. Esta fecha también determina el tiempo en el que la administración tributaria debe presentar una respuesta;
- Determinar si la acción fue presentada ante la corte jurisdiccional competente para atender el asunto;
- Si el contribuyente intenta presentar una denuncia que no es oportuna o intenta presentar la denuncia ante una corte que no tiene jurisdicción para atender el caso, la corte no debería aceptar la denuncia del contribuyente. Si el tribunal aceptó erróneamente la recamación, el abogado de la división legal debe redactar y presentar una moción para descartar el caso;
- Revisar el caso para determinar las cuestiones litigadas; e
- Investigar los temas, que incluye:
  - Identificar y revisar las disposiciones de la ley, reglamentos, instrucciones, guías, manuales, circulares, boletines y otras fuentes existentes en el momento bajo apelación, además de las modificaciones legales posteriores, para comprobar que ninguna disposición se aplica con carácter retroactivo al período bajo litigio;
  - Identificar y revisar los artículos en otras leyes que puedan afectar las cuestiones en litigio;
  - Revisar los pronunciamientos administrativos y decisiones previas sobre los temas, y
  - Revisar toda la jurisprudencia pertinente a los temas.

La decisión sobre cómo proceder por parte del miembro del personal asignado, junto con la base de la decisión, deberá presentarse a la asesoría legal de alto nivel para su aprobación. El curso de acción recomendado debe considerar:

- Si el caso es lo suficientemente importante como para ir al tribunal para obtener una aclaración de una zona "gris" de la ley y si el caso sobre la base de los hechos es lo suficientemente convincente como para afrontarlo como una decisión adversa, esto puede poner a la administración tributaria en una posición más difícil. Puede haber una necesidad de obtener el aporte del Ministerio de Finanzas sobre si, a partir de una política tributaria y la perspectiva política, el caso debe ser impugnado en los tribunales;
- La cantidad de dinero en cuestión;
- El número o contribuyentes potenciales que puedan resultar afectados por la decisión;
- La probabilidad de que la administración tributaria prevalecerá; y



- Los beneficios que pueden derivarse de una decisión favorable, como función del tiempo empleado en el caso.

A la conclusión del caso, incluyendo todas las apelaciones, el miembro del personal asignado que preparó el caso debe completar un informe de resumen del caso. El propósito del informe es para garantizar que la división legal está optimizando sus recursos limitados. Cuestiones disputadas frecuentemente pueden indicar la necesidad de modificaciones legislativas o aclaración adicional en las instrucciones para el contribuyente.

#### 11.1.4. El Contribuyente y su Acceso a la Información

Las administraciones tributarias, como parte de su obligación, deben proporcionar información suficiente para permitir que los contribuyentes se auto determinen y cumplan con la ley fiscal, y también deben proporcionar una orientación clara sobre los derechos del contribuyente cuando estos no están de acuerdo con una tasación. Esto incluye proveer tanto un resumen del proceso de apelación para obtener la comprensión general, así como los procedimientos detallados, las limitaciones de tiempo, y cómo hacer una solicitud para la extensión del plazo para presentar una apelación. Una práctica común es la provisión de un folleto a los contribuyentes, ya sea al inicio de una auditoría o adjuntándolo a la notificación de la tasación para explicar sus derechos. Además de un folleto, la notificación de tasación también puede orientar al contribuyente a la página web de la administración tributaria, donde hay amplia información.

Es importante que la administración tributaria mantenga al contribuyente informado sobre el estado de su objeción. La administración tributaria también deberá estar obligada a revelar la información en la que se basó para llegar a la tasación en litigio. Para facilitar el intercambio abierto de información, las administraciones tributarias, previa solicitud, normalmente proveerán al contribuyente con las copias de los documentos en su poder relacionados con los asuntos en litigio. Estos documentos pueden incluir:

- Las declaraciones de impuestos de los contribuyentes;
- Los informes elaborados por el auditor de impuestos para respaldar la tasación;
- Los documentos de trabajo preparados por el auditor que son relevantes a las cuestiones en litigio;
- Los registros de las conversaciones entre un administrador de apelaciones y un auditor con respecto a la tasación;
- Las copias de las decisiones judiciales y las secciones de legislación relevantes e invocadas por el auditor para respaldar la tasación;
- Los informes científicos, de estimación y valoración invocadas por un auditor para determinar la tasación, y
- La información obtenida de terceros con los que el contribuyente está haciendo negocios, tales como facturas de venta, órdenes de compra y cheques cancelados.

Lo que no está a disposición del contribuyente es la información confidencial o sensible en relación a otras personas y negocios. La mayoría de las leyes fiscales tienen disposiciones estrictas de

confidencialidad, por tanto el contribuyente no puede recibir información sobre otras partes, tales como:

- La información personal en relación a otra persona;
- La información de un tercero obtenida con la expectativa de que la información se mantendrá confidencial;
- La información sujeta al privilegio abogado/cliente, tales como opiniones jurídicas y referencias de dictámenes jurídicos, incluyendo los documentos presentados en apoyo a la referencia;
- La documentación relacionada con una investigación en curso;
- La información confidencial obtenida de otros departamentos gubernamentales y socios del tratado, y
- Técnicas de auditoría, sus límites, tolerancias y pruebas específicas, cuya divulgación podría perjudicar los resultados o el uso futuro.

#### 11.1.5. Acuerdos de Mediación y Conciliación

El diseño del proceso de resolución de litigios debe ser enfocado en el cliente, y el sistema debe dar a los contribuyentes la sensación de que están siendo tratados de manera justa e imparcial. Además de la cuestión de la imparcialidad, la falta de comunicación del administrador de apelaciones puede dejar insatisfecho al contribuyente en el caso de que la administración tributaria rechazare la objeción. Por ejemplo, la decisión de rechazar una objeción puede ser ambigua o no explicada al contribuyente con suficiente detalle.

A diferencia del sistema legal normal, donde se hace referencia a la jurisprudencia, los precedentes y los contribuyentes en circunstancias similares son, o deberían ser, tratados de la misma manera; el resultado bajo la mediación puede diferenciarse de un caso a otro debido a las personalidades de las partes involucradas y la existencia de circunstancias agravantes o atenuantes. Esto puede ser mitigado mediante la redacción de las instrucciones o criterios específicos, junto con la autorización en cuanto a lo que se permitiría ofrecer o aceptar en una situación de cualquier tipo. Para garantizar la calidad del proceso de mediación, en lugar de emplear un sistema descentralizado que implica diversas oficinas pequeñas de impuestos, una opción a considerar es que la mediación sea colocada al nivel de la oficina central, con especialistas garantizando la uniformidad en la aplicación de la ley y cualquier política pertinente a contribuyentes pequeños y medianos. Con esta opción, los especialistas en apelaciones viajarían a varias oficinas de impuestos pequeños, y esto eliminaría la necesidad de viajar para los contribuyentes.

La habilidad del mediador en la ley fiscal es fundamental, ya que para el ojo no entrenado casi todos los casos parecerán estar a favor de la administración tributaria. La administración tributaria debe capacitar a especialistas de mediación, que estarían totalmente autorizados para mediar en las sesiones, además de ser responsables de implementar políticas tributarias aplicables. Estos especialistas también podrían o bien viajar a diferentes oficinas más pequeñas de impuestos o, donde no hay trabajo suficiente, ser

asignados a estas oficinas<sup>251</sup>. Esto eliminaría la necesidad de los contribuyentes y sus representantes de viajar.

La habilidad del mediador en reformular y replantear las explicaciones del administrador de apelaciones sobre el rechazo de la objeción de un contribuyente puede cambiar la percepción de los contribuyentes sobre la parcialidad o la injusticia. Es sobre esta premisa que, si los contribuyentes creen que el sistema los trata con justicia e imparcialidad, entonces estarán satisfechos con el sistema, independientemente de que si la objeción se resuelva a su favor o no. Por otra parte, este proceso de actualización puede ayudar a los oficiales de apelación en compartir el punto de vista de los contribuyentes.

Un componente de mediación debe seguir las negociaciones iniciales entre los oficiales de apelación y los pequeños y medianos contribuyentes. La mediación debe estar disponible para los pequeños y medianos contribuyentes si es que lo solicitan. El énfasis en una mediación debe ser considerada más cualitativa que cuantitativa (es decir, el objetivo de la mediación es proporcionar a los contribuyentes con la mejor oportunidad de conseguir un trato justo, objetivo e imparcial y de facilitar la eficiencia administrativa). La mediación es un método simple y económico para resolver los litigios para los contribuyentes pequeños y medianos, donde los principios involucrados no necesariamente son complejos. Durante este proceso, los contribuyentes pueden ser capaces de deducir por sí mismos que han, de hecho, sido tratados de manera justa y que tienen poca o ninguna posibilidad de éxito en el tribunal. El proceso debe ser capaz de identificar y resolver los casos en los que la administración tributaria pudo haber sido demasiado ferviente en la evaluación de las "zonas grises", que pueden ser reducidos o eliminados de la tasación con rapidez. Además, las objeciones frívolas de contribuyentes pueden identificarse rápidamente con el resultado de que los recursos adicionales de la administración tributaria no se desperdicien.

Como se declaró anteriormente, la mediación debe estar disponible sólo para los pequeños y medianos contribuyentes. Los casos en los que la mediación puede ser inadecuada son con los grandes contribuyentes, ya que tienen los recursos financieros y el acceso a los conocimientos técnicos necesarios. Los casos que involucran a una investigación de evasión de impuestos penal también deben ser excluidos de la mediación.

Si la ley vigente contiene disposiciones que permiten acuerdos de conciliación,<sup>252</sup> en el caso de los pequeños contribuyentes, la propuesta de mediación tendría una función más importante en la

---

<sup>251</sup> Aunque se prefiere la mediación centralizada, algunas jurisdicciones y administraciones tributarias son simplemente demasiado grandes.

<sup>252</sup> Un acuerdo de conciliación debe tener una base jurídica en la ley fiscal. Permite a la administración tributaria a liquidar una deuda tributaria por menos de la cantidad total adeudada. En general, si un contribuyente no puede pagar la obligación tributaria en su totalidad, o al hacerlo se crea una dificultad financiera, la deuda se puede reducir después de que la administración tributaria considere el conjunto de hechos únicos y las circunstancias de los contribuyentes, incluyendo: 1) la capacidad del contribuyente de pagar, 2) los ingresos del contribuyente; 3) los gastos del contribuyente, y 4) la capacidad del contribuyente para pedir un préstamo. En estos casos, la administración tributaria tiene la capacidad legal de hacer una oferta para saldar la deuda de impuestos por la cantidad que más se pueda esperar y que pueda ser recaudada en un plazo razonable de tiempo. En una encuesta de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), 18 de los 41 países que respondieron

resolución de objeciones de los contribuyentes. Los acuerdos de conciliación, como se señaló anteriormente, tienen riesgos inconvenientes y significativos. Además de reemplazar el poder del tribunal, también pueden permitir el abuso y la corrupción.

#### 11.1.6. Costos

En cualquier apelación tributaria, los costos del litigio incurridos por el gobierno pueden ser sustanciales. Sería razonable suponer que si los casos pueden ser desviados de litigios ahí se habrá realizado un ahorro. Del mismo modo si los contribuyentes fueron capaces de resolver sus conflictos de manera satisfactoria fuera del tribunal, ellos también habrán ahorrado. Por otra parte, si se puede concebir un sistema en el que las decisiones son más oportunas, entonces puede haber una mayor satisfacción de parte de los contribuyentes con el sistema tributario, que posiblemente podría concebir y conducir a un mejor cumplimiento. Adicionalmente, los ingresos tributarios, en los casos que se resuelven a favor del gobierno, fluirán más rápidamente en la tesorería. La cuestión es si un proceso puede ser concebido para proporcionar una mayor oportunidad para los acuerdos conformes antes de que sea llevado al tribunal y, en segundo lugar, en concebir tal proceso, si la administración tributaria o el Ministro debe ser capaz de negociar el acuerdo de una tasación.

En algunos casos, un acuerdo debe ser negociado. Primero, hay un énfasis en la simplificación del sistema tributario para los pequeños y medianos contribuyentes debido a que muchos regímenes tributarios son sin duda demasiado complejos para ser comprendidos plenamente, excepto por los profesionales que se especializan en impuestos. Los pequeños y medianos contribuyentes generalmente no emplean a expertos en tributación ya que son costosos. Como se discutió previamente, existe el mismo problema con la preparación de una objeción o una apelación. Para los pequeños y medianos contribuyentes, que por lo general son prácticos y profundamente involucrados en las operaciones diarias de su negocio, el costo de la preparación de una apelación incluye el tiempo perdido en la gestión de sus negocios. Además, el costo financiero de la contratación de expertos puede ser prohibitivo. El sistema de apelación es complejo y puede ser desconcertante para cualquiera que no tenga experiencia tributaria y jurídica. Aunque el impuesto, sanción e interés tasado técnicamente pueden ser correctos, con frecuencia las sanciones e intereses compuestos pueden hacer que la cantidad suba rápidamente y se vuelva prohibitiva, especialmente para los negocios pequeños. Además, dado que las noticias corren rápidamente en los círculos empresariales, colocar a un negocio pequeño en dificultades financieras puede ser perjudicial para las relaciones comerciales actuales o futuras y el éxito del negocio. Esta es una razón más para que los contribuyentes permanezcan como contribuyentes que han dejado de declarar impuestos y desaparecerse en la economía informal.

---

indicaron que pueden negociar un acuerdo basado en el riesgo. OCDE (2009), p. 147. En esta encuesta, algunos países señalaron que tienen la capacidad de determinar la probabilidad de éxito en el tribunal y de hacer acuerdos basados en el riesgo con el contribuyente.

Las leyes financieras de un país<sup>253</sup> generalmente permiten una remisión de la sanción, el interés e incluso el impuesto en determinadas circunstancias que por lo general se relaciona con las dificultades del contribuyente, pero esto puede ser un proceso largo y no hay seguridad de que se conceda la remisión. Algunos países, como Canadá, también tienen una política de "imparcialidad" legislada que se puede aplicar en los casos en los que cualquier o todo interés o sanción adeudada por un contribuyente puede ser cancelada debido a un retraso o un error por parte de la administración tributaria, las circunstancias ajenas al control del contribuyente o la incapacidad del contribuyente para pagar. En muchos países, existe la posibilidad de cancelar impuestos, sanciones e intereses si estos son considerados como incobrables.

Las leyes tributarias modernas son muy específicas con respecto a las competencias del Ministro y en general no prevén el ejercicio de cualquier facultad discrecional<sup>254</sup> cuando se trata de tasar el impuesto legalmente obligado, ni la legislación tributaria permite más discreción para reducir la cantidad de impuestos a la hora de recaudar el impuesto legalmente debido. Otro posible impedimento para lograr una solución acordada es que muchas de las leyes fiscales no incluyen la posibilidad de que un tercero determine la obligación del contribuyente. Sólo hay dos partes con tal poder: la administración tributaria usando las facultades delegadas por el Ministro y un tribunal de jurisdicción competente. Las leyes tributarias generalmente no permiten a otra parte, tal como un árbitro neutral o alguna autoridad, negociar un acuerdo. Para añadir un nivel de arbitraje al proceso de resolución de apelación, se requerirían cambios legales considerables en muchos países y, más importante aún, podría volver a los tribunales redundantes, lo cual no es un resultado deseable. Por último, en los países donde las instituciones son débiles y la corrupción puede ser problemática, añadiendo poderes para negociar el monto del impuesto a pagar sobre una tasación puede cortejar al desastre. Lo que sería apropiado es

---

<sup>253</sup> Las administraciones tributarias suelen tener un mecanismo mediante el cual pueden abordar el sentido común para hacer frente a los contribuyentes, quienes, debido a dificultades personales y/o circunstancias fuera de su control, no pueden cumplir con el requisito de declarar y/o pagar sus impuestos a tiempo.

Hay instancias en las que, a pesar de que una cantidad puede ser legalmente adeudada, la recaudación de impuestos, intereses y/o sanción puede ser antieconómica, en contra del sentido común o promover la percepción de que la aplicación de la ley es injusta. La circunstancia más común para peticiones de alivio de sanciones son por fuerza mayor, tales como terremotos, inundaciones, tornados y huracanes. Otras peticiones comunes para el alivio de las sanciones se deben a las responsabilidades relacionadas con la familia.

Varía de país a país en cuanto a quién tiene la autoridad para proporcionar alivio de una sanción, interés o incluso impuesto. Dependiendo del sistema jurídico del país, la autoridad podría ser conferido al Ministro de Finanzas o el Gabinete Ministerial y, en algunos casos, se delega al director de la administración tributaria.

Por lo general el alivio es a través de una remisión, el cual es un proceso legal definido que resulta en condonar una cantidad de impuesto, sanción o interés que un contribuyente, de otro modo, sería responsable de pagar. Una remisión puede ser retroactiva y cubrir una cantidad que el contribuyente ya ha pagado, el cual resultaría en un reembolso. La mayoría de los países exigen que el contribuyente solicite la remisión por escrito, generalmente mencionando los motivos, para así iniciar el proceso de remisión.

<sup>254</sup> Los programas de reforma de impuestos por lo general tienen tres elementos básicos: I) un alejamiento de la dependencia de los impuestos reales así como la introducción de un Impuesto al Valor Agregado (IVA) de base amplia; II) el diseño simplificado de tributación incluyendo la supresión de algunos impuestos, la simplificación de los demás, la reducción del número de tasas altas de impuestos, la ampliación de la red tributaria y la reducción de las tasas altas de impuestos, y III) dar menos discrecionalidad a los oficiales tributarios y mejorar en general la administración tributaria.

complementar el proceso de apelación ya existente dentro de la administración tributaria con un proceso de mediación diseñada específicamente para los pequeños y medianos contribuyentes.

### 11.1.7. Pago de una Tasación

Dependiendo del país y la situación, un contribuyente puede o no puede ser obligado a pagar la totalidad o parte del importe de los impuestos en litigio antes que una objeción o apelación pueda ser resuelta. Para desalentar apelaciones frívolas, aunque esta no es la práctica habitual, el pago de un depósito se debe considerar como la práctica líder, excepto en casos de dificultades financieras para el contribuyente. Como el plazo para la presentación de la objeción es más largo que el plazo para el pago de la tasación, el contribuyente debe pagar<sup>255</sup> la tasación no más tarde que la fecha prevista, incluso si va a presentar una objeción. De lo contrario, o en los casos en el que el depósito sea menor a la cantidad total de impuestos, los intereses no pagados seguirán acumulándose sobre el monto no pagado.<sup>256</sup>

La mayoría de las leyes del Impuesto al Valor Agregado (IVA) consideran el IVA como una cantidad que se mantiene por el contribuyente (recaudador de impuestos) en fideicomiso para el gobierno. Del mismo modo la retención de impuestos en la fuente a los empleados (PAYE) también es considerada como un "fondo fiduciario". Dado que estos impuestos son dinero del gobierno que el contribuyente recauda en nombre del gobierno, la mayoría de las leyes fiscales establecen que cualquier obligación tributaria pendiente (IVA y PAYE) sea pagada en su totalidad o que el contribuyente proporcione la seguridad apropiada antes de que pueda aceptarse cualquier apelación. Generalmente, las leyes tributarias varían en cuanto a si se requiere cualquier impuesto o depósito durante una apelación en relación a otros impuestos, ya que estos impuestos no son fondos fiduciarios. Para impedir apelaciones frívolas, sobre todo cuando se trata de grandes cantidades, algunos países exigen un pago del 50 por ciento del impuesto tasado. Otros países, especialmente para individuos, no requieren que se haga ningún pago cuando el contribuyente presenta una apelación. Es una práctica común que, una vez que la apelación ha sido aceptada, cualquier acción de recaudación contra el contribuyente por el monto bajo apelación queda suspendida hasta que la apelación se haya decidido a no ser que exista riesgo de que el contribuyente sea incapaz de pagar o que el contribuyente huirá del país.

En el caso de los pequeños y medianos contribuyentes, siempre y cuando se pueda concebir un sistema adecuado para acelerar las objeciones como se sugiere en este documento, el pago anticipado del

---

<sup>255</sup> En la encuesta de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), 25 de los 41 países que respondieron indicaron que, cuando un caso está bajo revisión administrativa, los países pueden cobrar el impuesto en litigio, aunque en Chipre esto sólo se aplica en el caso de determinados impuestos directos. Esto se compara con los casos bajo revisión en tribunal donde 33 de los 41 países pueden cobrar el impuesto en litigio, aunque en algunos casos sólo en determinadas circunstancias.

<sup>256</sup> Bajo la legislación, las autoridades fiscales Canadienses no pueden iniciar acciones legales para recaudar los impuestos adeudados hasta 90 días después de enviar una notificación de la tasación. Esto deleitará la acción de recaudación si el contribuyente está disputando la tasación a través del proceso de apelación interna de la Agencia o por el Tribunal Fiscal de Canadá a excepción de las grandes corporaciones que están obligadas a pagar por lo menos el 50 por ciento de los impuestos en litigio. Por otra parte, esta restricción no se aplica a montos que se consideran impuestos del fondo fiduciario, tales como impuesto sobre bienes y servicios (GST) en Canadá (o Impuestos al Valor Agregado, IVA), o de retenciones a los empleados (Retención en la fuente - PAYE por sus siglas en inglés).

importe total de los impuestos en litigio deben ser condonados siempre y cuando el contribuyente continúe presentando declaraciones de impuestos y todos los demás pagos se mantengan a tiempo.

### 11.1.8. Plazo de Tiempo para la Objeción

Normalmente, el plazo para presentar una objeción oscila entre 21 a 90 días después de la fecha de la tasación,<sup>257</sup> y la apelación debe ser declarada de forma descrita en la ley tributaria. A veces, hay libertad legal para aceptar una objeción después de que haya transcurrido el tiempo, si es que existen motivos razonables para el retraso; sin embargo, la prórroga no se concede automáticamente. Con frecuencia, el contribuyente deberá presentar una solicitud por escrito, describiendo todos los hechos y circunstancias del por qué necesita una extensión. El director de la administración tributaria y/o el director de apelaciones deben estar satisfechos con las circunstancias particulares o ver si son poco razonables para requerir que el contribuyente presente la objeción dentro del tiempo asignado.

### 11.1.9. Percepción del Contribuyente

La administración tributaria debe hacer un esfuerzo para analizar la percepción de los contribuyentes acerca de los procesos para las objeciones y apelaciones. El primer paso debe consistir en preguntar a los contribuyentes, a través de una encuesta o un cuestionario acerca de su percepción, si creen que reciben un trato imparcial, oportuno y objetivo. Por ejemplo, un cuestionario pudiera preguntar, entre otras cosas, si el administrador tributario ha hecho consideraciones imparciales respecto a las objeciones del contribuyente sobre una tasación y si la posición de la administración tributaria se explica claramente. Las preguntas también podrían ayudar a identificar y evaluar problemas legales con el fin de garantizar que la información disponible es suficiente para llegar a una decisión más precisa y razonable. La administración tributaria debe tomar acciones apropiadas si se encuentra que los contribuyentes tienen una percepción negativa del proceso.

### 11.1.10. Entendiendo el Sistema de Apelaciones del Contribuyente

Las siguientes son algunas estadísticas fundamentales que ayudarán a determinar la "salud" del sistema de apelación.

Las siguientes tablas son un punto de partida recomendado para la recopilación de información relevante sobre las apelaciones en la fase de objeción dentro de la administración tributaria, así como las apelaciones posteriores en cada instancia en los tribunales. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha notado que los datos de apelaciones recibidas de los países varían significativamente y hay un gran número de brechas en los datos, lo cual sugiere debilidad en los datos de rendimiento operativo recaudados por muchas administraciones tributarias. La OCDE ha observado que pocos países tienen normas de rendimiento para la revisión administrativa de sus procesos de apelación, a pesar de que es una parte integral de la función de la administración tributaria.

---

<sup>257</sup> Según un estudio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el período de tiempo en el cual los contribuyentes pueden apelar para la revisión administrativa varía mucho entre países. El tiempo mínimo reportado es de 8 días y el máximo es de 5 años. OCDE (enero 2009), p. 147.

Figura 11.2. Información para la revisión del sistema de apelaciones

Apelaciones Tributarias	Año			Año			Año		
	%	No.	Monto	%	No.	Monto	%	No.	Monto
Inventario inicial a partir de (fecha)									
Apelación Presentada									
Apelación Decidida									
Inventario final a partir de (fecha)									
% pequeños y medianos contribuyentes									
% a favor del contribuyente									
% a favor del pequeño y mediano contribuyente									
% parcialmente aceptado									
Tiempo promedio para finalizar la objeción									

Además de las estadísticas anteriores, a menudo resulta ser beneficioso para examinar el resultado de las objeciones de los contribuyentes. Esta clasificación de objeciones puede ayudar a identificar otras debilidades que podrían tratarse, por ejemplo, sobre los servicios al contribuyente. Una tabla similar a la siguiente puede ser útil.

Figura 11.3. Una revisión de los resultados de Apelaciones

Clasificación de las Objeciones de los Contribuyentes	
Tipos	Definiciones
Acuerdo - permitido completamente	El objetor está de acuerdo con la decisión de la administración tributaria en permitir todo lo que se solicitó en la objeción del contribuyente.
Acuerdo - permitido en partes	El objetor está de acuerdo con la decisión de la administración tributaria en permitir sólo parte de todo lo que se solicitó en la objeción del contribuyente.
Confirmado con el acuerdo	El importe total de la tasación se confirma con el acuerdo explícito del contribuyente.
Incremento con acuerdo	La decisión es tomada por el administrador de apelaciones para aumentar la liquidación de impuestos con el acuerdo del contribuyente.
Confirmado sin un acuerdo	La tasación completa se confirma sin el acuerdo del contribuyente. Por lo general, el contribuyente manifiesta su desacuerdo con el administrador de apelaciones.



Clasificación de las Objeciones de los Contribuyentes	
Tipos	Definiciones
Permitida en parte sin acuerdo	La decisión es tomada por el administrador de apelaciones para permitir parte de la objeción. El contribuyente no está de acuerdo con los importes ajustados.
Incremento sin acuerdo	La decisión es tomada por el administrador de apelaciones para aumentar la liquidación de impuesto sin el acuerdo del contribuyente.
Objeción declarada tardíamente	El caso de la objeción está cerrado porque no se presentó dentro del plazo especificado.
Nulo - otros	Se utiliza cuando un caso está cerrado por una razón que no cumple con ningún otro código.

## 11.2. Tendencias Comunes

Muchos de los desafíos que enfrentan las administraciones tributarias con respecto a las apelaciones están relacionados con la oferta de servicios de calidad a los pequeños y medianos contribuyentes. Por ejemplo:

- Estos contribuyentes son numerosos y diversos;
- Típicamente tienen un escaso conocimiento general de las leyes fiscales y muchas veces no son conscientes de las complejidades sutiles;
- Tal vez no estén conscientes de sus obligaciones tributarias;
- Ellos tienden a ser menos sofisticados con sistemas contables que son muy básicos, los registros que están escritos a mano, etc.;
- A menudo tienen acceso limitado a una computadora o capacidades; por lo que requieren servicios costosos en persona y apoyo más amplio a través de panfletos impresos y folletos; y
- Son una "clientela giratoria" debido a su corto ciclo de vida de negocios, lo que exige un esfuerzo constante para educar a los recién llegados.

### Cuadro 11.2. Objeción y apelaciones de los pequeños y medianos contribuyentes en Canadá

Los programas de información para contribuyentes en Canadá son iguales o mejores que los de otros países. Todos los formularios están disponibles en el sitio web así como las instrucciones claras, guías y otras publicaciones que explican la aplicación de las diversas leyes fiscales. Existe un sistema de información telefónico, donde los oficiales tributarios pueden responder rápidamente a la mayoría de las preguntas sobre impuestos. Software interactivo de impuestos está ampliamente disponible - algunos sin cargos. También hay videos y programas de divulgación para ayudar a los contribuyentes. En un intento de ayudar a los pequeños y medianos contribuyentes que no estaban de acuerdo con las decisiones de la administración tributaria en la instancia de objeción en el proceso de apelación, el tribunal tributario presentó un proceso informal, relajando las normas judiciales normales y haciendo que sea más fácil, en teoría, para que los contribuyentes se representen a sí mismos.

Aún con toda esta información y la asistencia disponible para los contribuyentes, en un caso reciente, el Presidente del Tribunal Supremo se sintió obligado a escribir:<sup>258</sup>

*La gran mayoría de los apelantes informales en este Tribunal actúan por sí mismos o están representados por personas sin formación jurídica. Esto, el Tribunal Tributario tiene en común con todos los demás tribunales Canadienses. Los empleados del Tribunal Tributario tratan de ayudar a los apelantes y futuros apelantes a conseguir su apelación al juicio. El Tribunal ha elaborado un vídeo que describe la realización de una apelación. Los jueces tratan de ayudar a los contribuyentes sujetos a los límites de la imparcialidad judicial.*

*Sin embargo, los contribuyentes y sus representantes laicos a menudo se sienten intimidados por el proceso y no son capaces de procesar totalmente [defender] las apelaciones. Esto es lo que pasó aquí.*

*... Una necesidad para que los contribuyentes estén mejor preparados para sus apelaciones ante este Tribunal es obvia. Los programas de ayuda legal deben considerar ampliar su asistencia a los contribuyentes a pesar de los problemas presupuestarios actuales. Lidar con una burocracia gubernamental, como por ejemplo la Agencia Tributaria de Canadá (CRA), y luego con un tribunal es muy estresante incluso para las personas con más experiencia. Liquidaciones de impuestos injustas pueden traer problemas en la relación familiar y deben ser impugnadas con el apoyo público cuando es apropiado.*

Muchos países no han intentado introducir un proceso de apelación informal y aún requieren a los contribuyentes solicitar la asistencia de un abogado para que los represente en el tribunal. Al mismo tiempo, muchos países pueden no tener un programa robusto de servicio al contribuyente, los cuales son impedimentos para los negocios pequeños y medianos. El "experimento" Canadiense, aún permitiendo que los pequeños y medianos contribuyentes se representen a sí mismos, ha sido menos que satisfactorio.

Para poner la situación de los pequeños y medianos contribuyentes en perspectiva, el 2005 en Canadá,<sup>259</sup> alrededor del 60 por ciento de los casos de impuestos sobre la renta, el 30 por ciento de impuesto sobre bienes y servicios (GST) (o Impuestos al Valor Agregado, IVA) y el 75 por ciento de los casos involucrando otros impuestos ante el tribunal fiscal fueron de representación individual.

El tribunal tributario canadiense llegó a la conclusión de que los mismos problemas se presentan cuando se considera la capacidad de los pequeños y medianos contribuyentes para montar una oposición/recurso informado y creíble en un sistema que no es familiar y algunas veces hasta intimidarte.

Lo siguiente es una discusión de estos y otros temas similares, y tendencias en las administraciones tributarias que pretenden resolver estos retos.

### 11.2.1. Oportunidad

Un punto importante de disputa para los contribuyentes es la oportunidad. En muchos países las encuestas oficiales o informales mencionan las demoras prolongadas<sup>260</sup> en la fase de objeción por considerarla un obstáculo para los negocios y un problema especialmente difícil para las pequeñas y medianas empresas.

<sup>258</sup> Cámara de Comercio de Canadá (2012), párr. 5.

<sup>259</sup> Gallant (2005), p. 337.

<sup>260</sup> Por ejemplo, en un informe sobre la administración de los impuestos de venta en el estado de Arizona, el Auditor General encontró que el tiempo promedio necesario para llegar a una decisión de una audiencia es de 14,4 meses. (Office of the Auditor General of the State of Arizona (1981), p. 13)

Cuadro 11.3. Puntualidad de la apelación en Canadá<sup>261</sup>

En la década de 1990 Canadá tenía un tiempo promedio para finalizar una apelación de aproximadamente 100 días. Los promedios, sin embargo, eran engañosos ya que tomaba un promedio de 77 días para los casos más sencillos y casi 400 días para los casos complejos. Durante una revisión por parte del Auditor General Canadiense, también se constató que las estadísticas relativas a los días transcurridos eran deficientes ya que las estadísticas no tomaron en cuenta las objeciones pendientes que formaron más de la mitad del inventario de apelaciones. Objeciones pendientes son aquellos casos que son exclusivamente destinados a la espera del resultado de un litigio similar. En esta situación, los contribuyentes tenían la opción de que su caso sea tratado como parte de un grupo de casos similares y puesta en el inventario de espera, o de insistir en los tribunales individualmente.

Las estadísticas muestran que tomó en promedio más de 800 días para la finalización de las objeciones pendientes desde la fecha en que se recibieron del contribuyente y que más de una cuarta parte de estas objeciones habían estado en proceso desde hace más de tres años.

Los problemas con la oportunidad de las resoluciones de apelación han dado lugar a que algunos países impongan estrictas limitaciones de tiempo a la administración tributaria para resolver apelaciones. Algunos países, además de la imposición de límites de tiempo para decidir sobre una objeción, también han impuesto sanciones a la administración tributaria. Por ejemplo, cuando una objeción no se decide dentro del tiempo especificado, el asunto bajo objeción se encuentra automáticamente a favor del contribuyente. Le corresponde entonces a la administración tributaria sopesar el costo del litigio y la probabilidad de éxito contra el ingreso potencial como una decisión de negocios. Es importante destacar que en los países donde el sistema judicial se refiere a la precedencia, el incumplimiento no puede ser citado como un precedente, por lo que los demás contribuyentes en circunstancias similares no pueden depender de una decisión por defecto que pueda aplicarse a sus circunstancias. Algunos países incluso han considerado que cuando hay una sentencia por incumplimiento a favor del contribuyente, el impuesto en litigio o una parte se retendrán del presupuesto de la administración tributaria para "alentar" a que sea más eficiente. Esta solución no es recomendable ya que puede dar lugar a insuficiencia de fondos operativos para la administración tributaria, lo cual puede tener consecuencias no deseadas.

### 11.2.2. Defensor Tributario

La independencia, la objetividad y la imparcialidad de la administración tributaria, como se mencionó anteriormente, es de alguna forma cuestionable ya que la primera instancia de apelación es generalmente atendida por los auditores fiscales experimentados que son seleccionados de las filas generales de la administración tributaria y llevan su "modo de pensar como auditor" al trabajo. Además, la percepción del contribuyente es importante y, aunque el personal de la administración tributaria manejando la objeción es realmente imparcial, objetiva y gestionan de buena fe, el contribuyente puede sentir lo contrario. El contribuyente no tiene una opción de decidir si debe o no pagar impuestos - es obligatorio y, en la instancia de tasación y recaudación puede ser polémico. Esto puede "empañar" la percepción de los contribuyentes sobre si el tratamiento durante una apelación será justo o imparcial.

<sup>261</sup> Office of the Auditor General of Canada (1992), para. 21.40.

Hay una necesidad de que un tercero actúe como árbitro, ya que la administración tributaria y el contribuyente pueden no ser capaces de tratarse unos a los otros de una manera imparcial, objetiva y calmada. Este árbitro actuará como un intermediario entre el contribuyente y el administrador de apelaciones para crear un ambiente de discusiones significativas. Debe elegirse un árbitro apropiado. La legislación fiscal es compleja y la tercera parte neutral debe conocer la ley fiscal en cuestión, a fin de poder identificar los problemas y sutilmente dirigir la reunión hacia las áreas en las que se pueda llegar a un consenso. Este conocimiento de la ley fiscal aplicable es un requisito indispensable ya que el logro de un acuerdo que esté fuera de la ley no tiene ningún valor para el contribuyente y sólo agravará la situación. Dado que esta es una mediación en lugar de arbitraje, el mediador también debe ser capaz de proporcionar al contribuyente, en caso de solicitud, una opinión en cuanto a los méritos de los casos presentados por ambas partes. Esta opinión sería especialmente valiosa para los contribuyentes pequeños y medianos que pueden no tener abogado ni una opinión informada de sus/las posibilidades en los tribunales. El contribuyente es esencialmente el beneficiario exclusivo para obtener el dictamen del mediador en el caso, ya que los oficiales tributarios tienen acceso a asesoramiento jurídico y al asesor legal del gobierno.

Hay dos acercamientos para la mediación. Puede haber un mediador "interno" que sea parte del proceso de objeción del contribuyente dentro de la administración tributaria. Alternativamente, muchos países han establecido organismos especiales, tales como una oficina del defensor tributario para investigar las quejas del público sobre las agencias gubernamentales. En algunos países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), un defensor tributario dedicado<sup>262</sup> ha sido establecido para investigar denuncias relativas a la administración tributaria.

Generalmente el defensor tributario sólo tiene la autoridad para investigar quejas relacionadas con el servicio, que pueden incluir:

- Los errores que se refieren a malos entendidos, omisiones o descuidos;
- Retrasos indebidos;
- Poca o engañosa información;
- Tratamiento injusto; y
- Comportamiento del personal.

Como resultado de una investigación, el defensor tributario puede sugerir que la administración tributaria:

- De más razones para una decisión;
- Corrija un malentendido, omisión o descuido;

---

<sup>262</sup> En el Reino Unido, la Oficina del Mediador investiga las denuncias y ayuda a resolver las quejas de los particulares y los negocios que quedan descontentos con la forma en que sus asuntos han sido tratados. En los Estados Unidos, el Servicio del Defensor del Contribuyente es una organización independiente dentro del Servicio de Impuestos Internos (IRS por sus siglas en inglés) que ayuda a los contribuyentes que están experimentando dificultades económicas, cuyo problema no se ha resuelto a través de los canales normales del IRS o en los casos en que un sistema o procedimiento del IRS puede no estar funcionando como estaba previsto.

- Ofrezca una disculpa;
- Cambie las políticas y procedimientos;
- Realice cambios en los sistemas o aplicaciones;
- Revise sus niveles de servicio; o
- Considere la posibilidad de formación continua del personal.

Se sugiere que los países que todavía no tienen un defensor tributario consideren seriamente establecer uno. Además, el rol del defensor tributario debe ser ampliado para incluir la mediación y, en caso de ser necesario a la conclusión de la mediación, una función de asistencia para guiar a un contribuyente que solicita remisión de impuestos, sanciones e intereses en caso de dificultades.

### 11.3. Madurez de la Administración Tributaria

#### *Objeciones y Apelaciones: Nivel de Madurez 1*

Palabra clave: "Informal"

- El derecho de los contribuyentes de oponerse en la instancia de la administración tributaria, se ofrece libremente en la ley o en la legislación secundaria o por una tradición de apelar a la administración tributaria para revisar la tasación.
- Las objeciones se manejan de una manera ad hoc sin procedimientos claramente definidos. No existen formularios estándar o tiempo aceptado para objetar o responder. Si se publican los procesos para el manejo de la objeción, estos son vagos.
- El contribuyente no es aconsejado si la objeción tomará más tiempo de lo previsto para su revisión. La administración tributaria no informa al contribuyente si una decisión está sujeta a otros derechos de apelación.
- Cuando se recibe la objeción no se lo comunica al personal de recaudación y la objeción no impide la acción de recaudación.
- Las objeciones son revisadas por un comité de gerentes de alto-nivel y tienden a involucrar a las mismas personas que a un principio manejaban el caso.
- El proceso para la presentación de objeciones no es automatizada (es decir, a través de la web) y tampoco lo es el flujo de trabajo de proceso de objeción.

#### *Objeciones y Apelaciones: Nivel de Madurez 2*

Palabra clave: "Legislado"

- El derecho del contribuyente a objetar se define en la ley o en la legislación secundaria, pero no está claro cuales decisiones de la administración tributaria están sujetas a re-consideración. El mecanismo para la presentación de una objeción no está claro tampoco.
- Las objeciones se manejan de una manera ad hoc sin procedimientos claramente definidos. Hay formularios estandarizados y el tiempo para refutar requisitos, pero no existe un tiempo

definido para responder a las necesidades, y los procesos publicados para el manejo de objeciones son vagos. El proceso para permitir una extensión al tiempo para objetar no es claro.

- Existen procedimientos para el manejo de objeciones pero también la falta de una orientación detallada tales como manuales de funcionamiento interno; por ejemplo, el cálculo del tiempo transcurrido para responder a una apelación donde se ha pedido al contribuyente que presente documentación adicional y si el tiempo de responder a una apelación se suspende durante este período de respuesta.
- El contribuyente no es aconsejado si la objeción tomará más tiempo de lo previsto para su revisión. La administración tributaria no informa al contribuyente si la decisión no es apelable posteriormente.
- Cuando se recibe la objeción no se le comunica al personal de recaudación y la objeción no impide la acción de recaudación.
- Las objeciones son revisadas por un comité de gerentes de alto-nivel y tienden a involucrar a las mismas personas que en un principio manejaban el caso. Hay automatización limitada para la presentación de cargos (es decir a través de la web) y/o el flujo de trabajo para el proceso de objeción.

### *Objeciones y Apelaciones: Nivel de Madurez 3*

Palabra clave: "Institucionalizado"

- El derecho del contribuyente a objetar se define en la ley o la legislación secundaria y aunque el mecanismo de objeción es claro, no está claro cuales decisiones de la administración tributaria están sujetas a re-consideración.
- Existen procedimientos claramente definidos y a veces publicados para el manejo de objeciones. Estos incluyen formularios estándar, tiempos establecidos para objetar, un tiempo establecido para responder, los procedimientos para la presentación y manejo de objeciones, y las reglas para permitir una extensión del plazo de objeción.
- Los procedimientos pueden carecer de ciertas disposiciones, tales como los requisitos para el material que debe ser revisado (incluidos las declaraciones originales, presentaciones objeciones y la ley) y las especificaciones precisas de cuando el personal de servicios legales o los contribuyentes deben participar.
- El contribuyente no es aconsejado si la objeción tomará más tiempo de lo previsto para su revisión. La administración tributaria informa al contribuyente de sus derechos de apelación adicionales si están en desacuerdo con la decisión.
- Aunque una objeción detiene la acción de recaudación, las comunicaciones entre el contribuyente objetor y el personal de recaudación de la administración tributaria no están claramente definidas.
- Las objeciones son manejadas por expertos internos. No hay requisitos internos claros para utilizar personal que estuvo involucrado en el caso original. Aunque claramente definidos, los procedimientos de objeción difieren entre los tipos de decisiones y/o de impuestos.

- Aunque el contribuyente pueda presentar objeciones electrónicamente, el flujo de trabajo del proceso de objeción no está automatizado.

### *Objeciones y Apelaciones: Nivel de Madurez 4*

Palabra clave: "Simplificado"

- El derecho de los contribuyentes a objetar está claramente definido en la ley o en la legislación secundaria. Todas las decisiones de la administración tributaria de hecho o de derecho están sujetas a su re-consideración, tal vez con muy pocas excepciones, como ser una resolución vinculante.
- Existen procedimientos claramente definidos y publicados para el manejo de objeciones. Estos incluyen formularios estándar, tiempos establecidos para objetar, un tiempo establecido para responder, procesos definidos para la presentación y manejo de objeciones, y reglas para permitir una extensión del plazo de objeción.
- Los procedimientos exigen que la administración tributaria informe a los contribuyentes sobre formularios incompletos o no válidos (tales formularios no son simplemente ignorados); permiten a la administración tributaria solicitar información adicional a los contribuyentes; exigen la revisión de los datos clave (incluidos las declaraciones originales, presentaciones de objeciones, y las leyes); permiten reuniones entre la administración tributaria y el contribuyente y permite el retiro de las objeciones (incluyendo la solicitud de la administración tributaria para que el contribuyente se retire).
- Existen procedimientos para permitir al contribuyente el acceso completo a la información en su declaración de impuestos (excepto la información de terceros y la información prohibida por la ley).
- El contribuyente es aconsejado si la objeción toma más tiempo de lo previsto para su revisión. La administración tributaria informa al contribuyente si la decisión no está sujeta a otra objeción.
- Los procedimientos exigen que las objeciones sean manejadas por evaluadores internos independientes que sean expertos en el tema pero que no estuvieron involucrados en el caso original.
- Los procedimientos para las objeciones son los mismos en todos los tipos de decisiones de la administración tributaria y/o tipos de impuestos. Todas las decisiones que resultan de las objeciones están sujetas a una apelación.
- El contribuyente puede presentar una objeción electrónicamente. El flujo de trabajo de proceso de objeción está automatizado (por ej., los recaudadores reciben una notificación automática de objeciones).

## **11.4. América Latina y el Caribe**

Hay pocos datos sobre apelaciones, salvo la información sobre el proceso general de apelaciones en todo el mundo y en Latinoamérica y el Caribe (LAC). Según un estudio del Centro Interamericano de

Administraciones Tributarias (CIAT),<sup>263</sup> las leyes fiscales de los países de LAC normalmente regulan el proceso general de apelaciones como también todas las acciones administrativas que imponen obligaciones o niegan los derechos de los contribuyentes a la apelación, aunque el camino y los procesos de apelación varían. Todas las leyes nacionales proveen tales mecanismos, ya sea a través de las administraciones tributarias, tribunales tributarios especiales, o los tribunales de justicia.

#### Cuadro 11.4. Procesos de apelación en Latinoamérica y el Caribe<sup>264</sup>

**Barbados:** Los contribuyentes pueden oponerse a sus tasaciones mediante notificación escrita o en línea y la objeción debe ser presentada dentro de los 21 días siguientes a la fecha de la notificación de la tasación. Las objeciones son revisadas por el Departamento y "Avisos de Re-tasación o liquidación de la tasación" se emiten al contribuyente. Si el contribuyente está insatisfecho, él o ella pueden presentar una apelación ante una junta de apelaciones o directamente ante la Corte Suprema.

**Guatemala:** Guatemala no cuenta con un tribunal tributario especializado y las apelaciones pueden ser presentadas por los contribuyentes o sus representantes solamente en la administración tributaria (Superintendencia de Administración Tributaria).

**Panamá:** Ley Número 8 del 2010 creada por el Tribunal de la Administración Tributaria. El tribunal es independientemente ejecutivo, especializado y es un organismo imparcial que tendrá la competencia, en términos generales, para reconocer y resolver las apelaciones administrativas contra las resoluciones emitidas por la administración tributaria (Dirección General de Ingresos) y por las administraciones tributarias provinciales en todo el país incluyendo las solicitudes de reembolso de los impuestos nacionales con algunas excepciones (por ej., administración aduanera y otros casos).

**Perú:** En conformidad con lo dispuesto en el código de impuestos de 1999 y la modificación de leyes, el contribuyente puede presentar apelaciones solicitando la revocación de las decisiones ante la administración tributaria seguida de una apelación ante el Tribunal Fiscal. La resolución del Tribunal Fiscal es la última instancia administrativa pero puede ser impugnada ante el Poder Judicial. El Tribunal Fiscal es un organismo adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas, el cual ejerce poderes de decisión y autosuficiencia en el desempeño de sus funciones específicas, y depende del apoyo administrativo del Ministerio.

**Trinidad:** La Dirección de Impuestos Internos tiene un período de seis años dentro el cual se puede evaluar la declaración de los contribuyentes y puede emitir una tasación de la obligación tributaria o el reembolso al contribuyente. Si el contribuyente se opone a la tasación, él/ella tiene 15 días para presentar una objeción al Departamento de Impuestos Internos solicitando que se revise la tasación. No hay cuota para consultar una liquidación de impuestos y solicitar una re-tasación. La Sección de Objeción del Departamento tiene hasta dos años para responder a una objeción bajo la legislación vigente para impuesto sobre la renta y de sociedades. Si el contribuyente no está satisfecho con los resultados de la nueva re-tasación, él/ella puede apelar ante el Tribunal Tributario de Apelación. El Tribunal Tributario de Apelación es una agencia separada independiente para la resolución de litigios tributarios entre los contribuyentes y la autoridad tributaria. Es un organismo público de auto-gestión con la autonomía económica administrativa, funcional, y técnica y tiene competencia jurisdiccional en todo el territorio nacional. Su asignación financiera está determinada por la asignación del gobierno central.

Según la misma encuesta, las apelaciones suelen dar lugar a retrasos en la recaudación, ya que muchos contribuyentes abusan de los derechos de apelación para retrasar innecesariamente las recaudaciones. Recientemente, ha habido una disminución en el número de apelaciones en los países de LAC, salvo en Brasil y Nicaragua, aunque no está claro si esto se debe a los cambios en los procedimientos de la

<sup>263</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y otros. (2012), sección 4.3 – 5.7.

<sup>264</sup> Information from CIAT (<http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/ciatdata/>).



administración tributaria o a la falta de control. Al mismo tiempo, los datos del estudio del CIAT muestran un aumento en el porcentaje de casos sin resolver. Algunos países se destacan por sus procesos de resolución relativamente largos, específicamente Colombia (15 años<sup>265</sup>) y Brasil (12 años).

#### Cuadro 11.5. Procesos de apelación en Brasil

Hasta el 2009, Brasil no tenía un proceso administrativo para resolver los litigios tributarios y se basaba en los procedimientos judiciales formales. El sistema judicial Brasileño tuvo una acumulación de casos de impuestos. Aproximadamente 2,5 millones de casos tributarios representaban BR 600 mil millones en impuestos no pagados, casi un tercio del producto interno bruto de Brasil en el 2008. Una adición de 1,8 millones de litigios de contribuyentes todavía no llegaba a la etapa judicial. El litigio tributario promedio tomó doce años de trabajo a través del sistema judicial Brasileño.<sup>266</sup>

Actualmente, el contribuyente puede apelar ante la Junta de Apelaciones de la Administración Tributaria. Los paneles de revisión administrativa están altamente especializados en materia tributaria y las apelaciones pueden tomar de tres a cinco años hasta concluir. A esta instancia, sin embargo, el 75 por ciento del impuesto tasado se mantiene.<sup>267</sup> Además, las decisiones no son vinculantes y pueden ser impugnadas por la administración tributaria sobre el mismo tema. En el ámbito contencioso judicial hay dos niveles de tribunales estatal/federal y un nivel de tribunales superiores donde existe un requisito de un depósito de garantía con el fin de litigar la deuda tributaria. Podría tomar de tres a diez años a los tribunales para resolver el asunto.

La experiencia personal del autor es que los países de LAC consideran las apelaciones pero muchos no logran definir un sistema administrativo de apelaciones. En lugar a esto, las leyes dejan la definición del proceso administrativo de apelaciones a la administración tributaria, sin suficientes garantías de que las objeciones se tratarán en forma oportuna. Este es un problema significativo en la región de LAC donde el sistema de apelaciones es utilizado por el contribuyente - por lo general grandes contribuyentes - para retrasar las recaudaciones legítimas de los impuestos. Esto significa que los países de LAC deben exigir alguna forma de depósito/pago o explorar sanciones para las apelaciones injustificadas. Existen procedimientos de apelación disponibles, incluso en las administraciones tributarias más rudimentarias, pero pueden ser vagas y en muchos países, internos y no disponibles para el público. Estos procedimientos generalmente cubren el contenido que el contribuyente debe incluir en una apelación pero por lo general no requieren de un formulario específico.<sup>268</sup> Al igual que con todas las otras funciones de la administración tributaria, los países de LAC se diferencian por su capacidad para manejar las objeciones y apelaciones eficazmente. No obstante, basándose en la información de este apartado, los países de LAC deben colocarse en el tercer nivel del modelo de madurez en lo que respecta las apelaciones.

### 11.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices

Aunque hay poca información y datos sobre la estrategia de los diferentes países respecto a las apelaciones, la mejor fuente de orientación son las estadísticas recopiladas por la Organización para la

<sup>265</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y otros (2012), sección 5.7.

<sup>266</sup> Korb y otros. (2009), parr. 2.

<sup>267</sup> KPMG (n.d.), parr. 16.

<sup>268</sup> Cabe señalar que este es el caso incluso para algunos países desarrollados como Australia (hasta hace poco) y Canadá (aún en el caso de los Impuestos de Bienes y Servicios).

Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).<sup>269</sup> Incluso en la OCDE, los países varían ampliamente en muchos puntos de referencia relacionados con la apelación.<sup>270</sup> A continuación se abordan las pautas claves cualitativas para el buen funcionamiento de las apelaciones.

- Debe haber un organismo separado e independiente para manejar el primer nivel de objeciones tributarias a nivel de la administración tributaria. Los oficiales de apelaciones deben ser capaces de actuar independientemente de la administración tributaria, tanto en apariencia como en hecho;
- El proceso y los procedimientos deben proporcionar al contribuyente con el tiempo y la oportunidad adecuada para presentar su caso, sin embargo, el proceso de apelación en cada instancia debe ser de duración determinada para proporcionar una resolución oportuna;
- Las condiciones previas para la declaración de una objeción ante la administración tributaria y una apelación posterior ante el tribunal deben ser razonables. En el caso de los pequeños contribuyentes, si existen cuotas de declaración, deben ser razonables y proporcionadas y deben tener en cuenta si se espera que los contribuyentes paguen por adelantado parte o la totalidad del impuesto litigado. Cuando los contribuyentes pierden su apelación, el impuesto pendiente que están obligados a pagar debe estar sujeta a tasas de interés razonables;
- Debe haber una sanción para desalentar apelaciones frívolas que se consideran infundadas y destinadas a retrasar la recaudación legítima de los impuestos;
- Debe estar a disposición una asistencia especial para los pequeños y medianos contribuyentes para ayudarles en la preparación de una apelación y, en lo posible, aplicar las normas "relajadas" en situaciones en que los contribuyentes se representan a sí mismos;
- La gran mayoría de las apelaciones se deben resolver en la primera instancia de una objeción del contribuyente<sup>271</sup>;
- El sistema de apelaciones tributarias debe ser gestionado a través de una oficina electrónica donde la información completa relativa a las apelaciones está disponible, las apelaciones pueden presentarse electrónicamente, y el contribuyente puede, cuando sea posible, presentar documentos y monitorear el progreso de la apelación, y
- Debe haber un sistema de resoluciones anticipadas de impuesto para proveer a los contribuyentes con la certidumbre de cómo se tratará una transacción para efectos tributarios en el futuro. Esto suele resolver las áreas que podrían ser tasadas y que darían lugar a una apelación.

<sup>269</sup> OCDE (enero 2009), p. 147.

<sup>270</sup> El período de objeción y apelación judicial varía entre 1 mes y 6 meses (con excepciones). Un tercio de los países de la OCDE permiten acuerdos basados en función del riesgo y otro tercio tiene un tribunal tributario especializado. Cabe señalar, sin embargo, que la mayoría de los países de la OCDE permiten recaudación durante la objeción y durante la apelación judicial.

<sup>271</sup> 80 por ciento puede ser adecuado, como se sugirió anteriormente.

# Capítulo 12. Tecnologías de la Información

*Guillermo Jimenez*

Las tecnologías de la información (TI) han experimentado un cambio rápido en las últimas décadas. Las TI han tenido un impacto profundo y directo en la manera como llevan a cabo sus emprendimientos las entidades privadas y públicas. En particular, las TI son un componente crucial de la administración tributaria, ya que permiten una mejor recolección y análisis de información, manejar la carga de trabajo y recursos de manera proactiva, alentar un contacto cooperativo con los contribuyentes y estandarizar el trato hacia los contribuyentes, facilitando la aplicación uniforme de la ley fiscal.

Hoy día, las TI son cada vez más importantes para la administración tributaria. En el 2008, la OCDE estimó que las administraciones tributarias gastan al menos un 15 por ciento de su presupuesto total en TI.<sup>272</sup> Sin embargo, las administraciones tributarias con necesidades de invertir en tecnología, se encuentran ante un panorama cada vez más complejo en materia de solución de las TI, con múltiples áreas con potencial de inversión, múltiples opciones de implementación y muchos proveedores. Además, las inversiones en TI continúan siendo costosas y a menudo menos exitosas de lo deseado.

El objetivo de este capítulo es discutir los componentes centrales de las TI y sus capacidades con relación a las administraciones tributarias.

## 12.1. Prácticas Líderes

El propósito de esta sección es analizar las prácticas líderes en el uso de las TI en la administración tributaria. Se dará especial atención al papel que juegan las TI en brindar apoyo a las funciones básicas de cualquier administración tributaria además de prácticas líderes en la implementación de una organización de soporte de TI.

### 12.1.1. El Papel de las TI en la Administración Tributaria

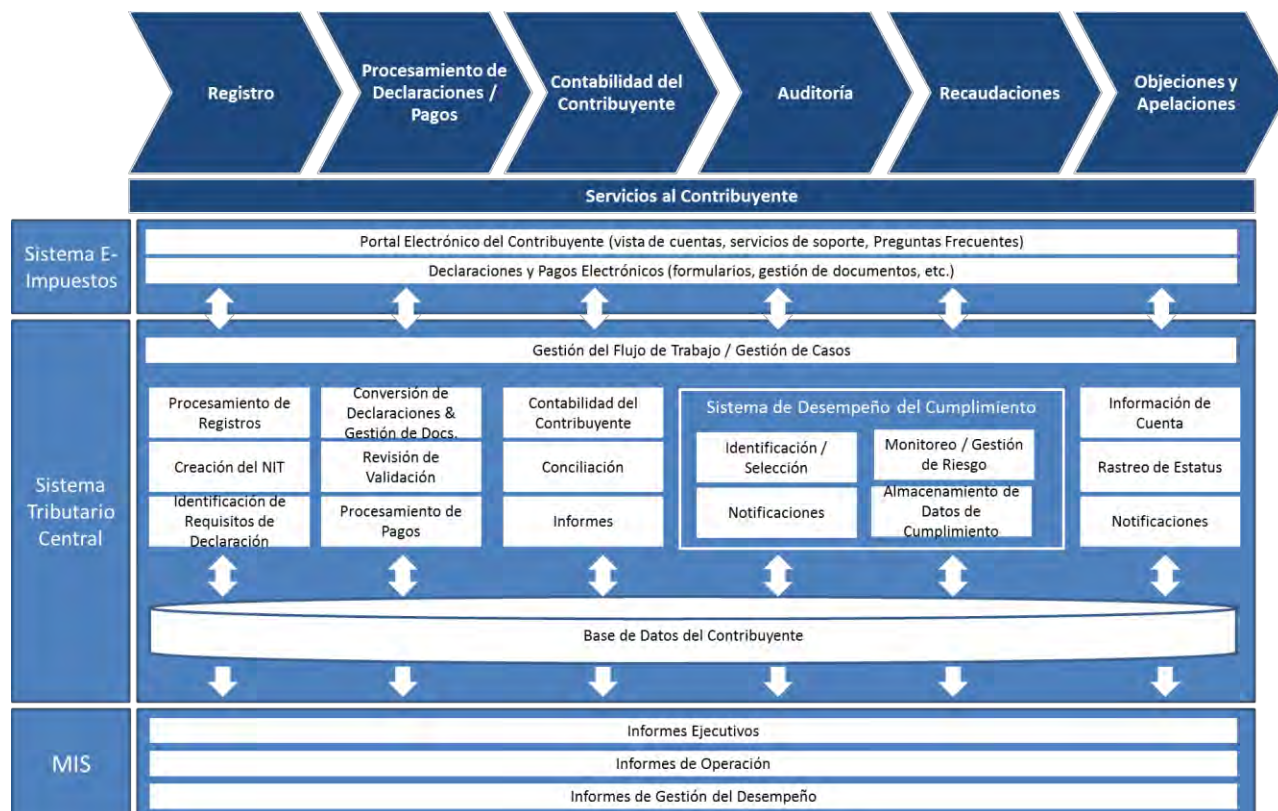
Históricamente, el uso más destacado de los sistemas de TI en las administraciones tributarias ha sido el de respaldar las tareas básicas de las administraciones tributarias en el procesamiento de declaraciones y pagos y en la recolección de información pertinente. El componente 'fundamental' de los sistemas TI contemporáneos sigue sirviendo de apoyo en estas tareas, lo que evita que la administración tributaria se involucre con un procesamiento manual extenuante y así orientar sus recursos a facilitar, monitorear y asegurar el cumplimiento. Actualmente, las TI también aseguran el cumplimiento voluntario al abrir canales múltiples, interactivos y electrónicos con los contribuyentes. Este componente de sistemas de TI modernos, denominado el 'sistema de impuestos electrónico', incluye soporte para el registro electrónico, declaraciones, pagos, diseminación de la información y otras funciones. Con respecto al monitoreo y vigilancia del cumplimiento, el 'sistema de desempeño del cumplimiento' de los sistemas

---

<sup>272</sup> OCDE (2009), p. 78.

de TI modernos son compatibles con las funciones de auditoría y recaudación de las administraciones tributarias en cuanto a la recolección y gestión de la información en zonas predeterminadas donde el incumplimiento plantea grandes riesgos para los ingresos. Conjuntamente, como en cualquier organización, el componente de ‘sistema de gestión de la información’ (MIS) de soluciones de TI modernas facilita la toma de decisiones que asegura que gerentes y personal reciban la información correcta. Este ‘panorama’ de solución de TI para las administraciones tributarias se resume en la siguiente figura y se aborda en detalle más abajo.

Figura 12.1. Un panorama ilustrativo de solución de TI

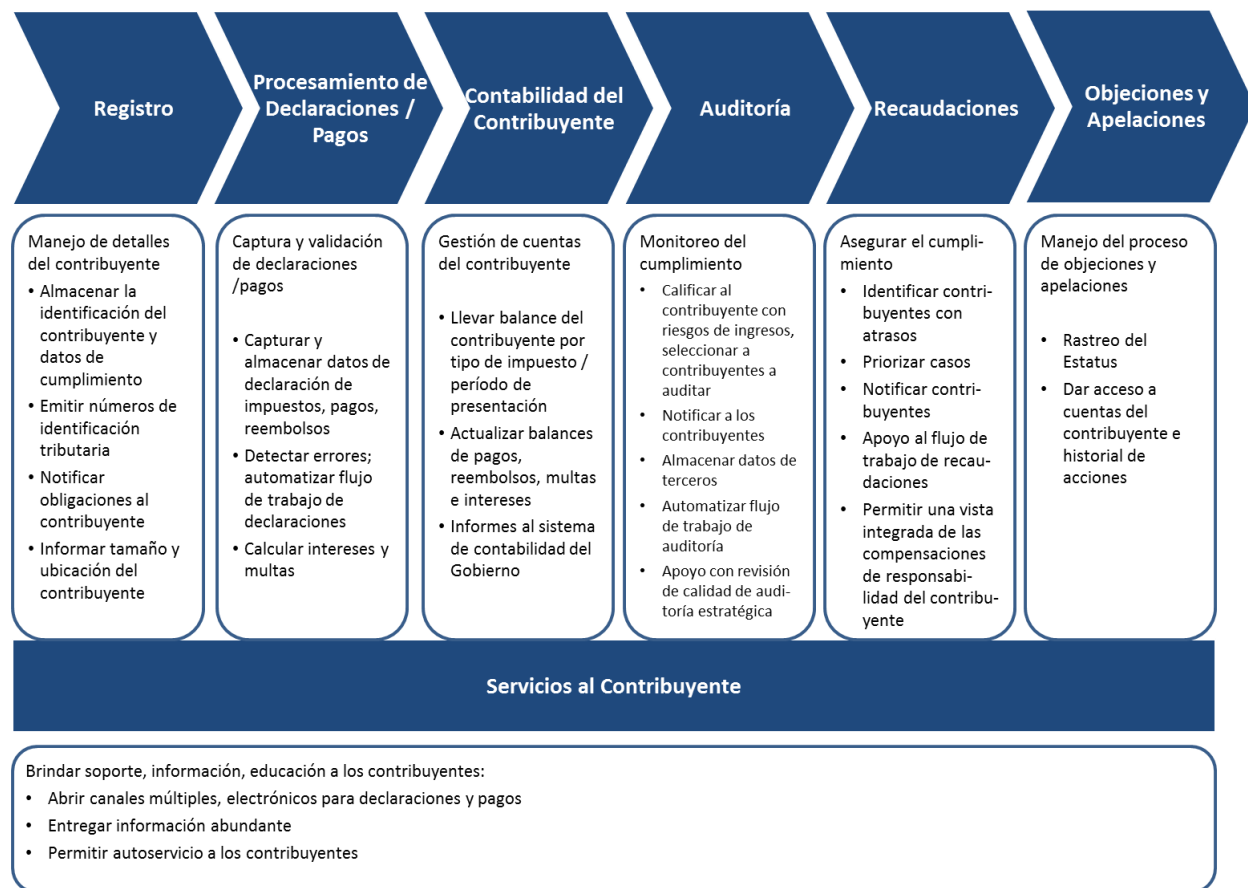


### Sistema Tributario Central

Lo que se denomina ‘el sistema tributario central’ en este modelo de solución es el sistema central de transacciones de una administración tributaria y el que brinda soporte al procesamiento masivo de información. Éste permite el soporte tecnológico, a diferentes niveles, a todas las funciones de la administración tributaria: el procesamiento de los registros de contribuyentes y la emisión de identificaciones tributarias de los contribuyentes (NIT); la validación y procesamiento de declaraciones y pagos recibidos mediante diferentes canales; el mantenimiento de cuentas de los contribuyentes; el suministro de herramientas para identificar y perseguir a los contribuyentes morosos; la automatización del procesamiento de apelaciones; y asegurar que el personal de atención al contribuyente tenga acceso a la información del contribuyente para permitir brindar un mejor servicio, entre otras funciones. A

continuación se presentan algunos ejemplos del tipo de soporte TI para cada función de la administración tributaria.

Figura 12.2. Soporte de TI para funciones de administración tributaria con el sistema tributario central



**Registro:** El registro es el proceso por el cual la administración tributaria recopila la información básica que identifica al contribuyente, incluyendo nombres, dirección y tipos de entidad. Esta información permite a la administración tributaria conocer quiénes son sus contribuyentes, dónde están ubicados, y si son activos o inactivos. Las administraciones tributarias modernas además recolectan información sobre el cumplimiento, tales como el tipo de actividad del negocio o de facturación estimada, para planificar actividades de cumplimiento futuras. Durante el registro, la mayoría de administraciones tributarias emiten un NIT único y, quizá, un certificado de registro y proporcionan al nuevo contribuyente información sobre su declaración y obligaciones de pago.

La función básica del sistema de TI tributario incluye el almacenamiento y mantenimiento de la información que identifica al contribuyente, la emisión automática de NITs y certificados y fijar los requisitos de declaración del contribuyente. El registro efectivo con los sistemas de TI tributario utiliza un NIT único para facilitar el intercambio de información entre agencias de gobierno y agilizar la detección del incumplimiento; integra el registro entre impuestos para dar una sola vista del

contribuyente durante una auditoría o recaudación; centraliza la base de datos de registros para asegurar un monitoreo efectivo del incumplimiento; ofrece un único espacio donde el contribuyente puede registrar todos sus impuestos para simplificar el cumplimiento; e interactúa con el sistema electrónico, permitiendo que los nuevos contribuyentes se registren en línea.<sup>273</sup> Una única base de datos centralizada de registro de los contribuyentes también facilita la planificación adecuada, asegurando que la administración tributaria economice el personal y sus recursos dependiendo del tamaño y ubicación geográfica de la población contribuyente activa. Muchas de estas tareas serían irrealizables sin las TI. Por ejemplo, un sistema de TI puede verificar automáticamente si un nuevo NIT emitido es realmente único, mientras que el mismo proceso de verificación sería casi imposible de realizar manualmente si la población de contribuyentes es extensa.

**El procesamiento de declaraciones, pagos y reembolsos:** Declarar y pagar son las dos obligaciones principales del contribuyente. Las presentaciones y los pagos requieren de un esfuerzo formidable por parte del contribuyente y de las administraciones tributarias. El procesamiento eficiente reduce los costos de la administración tributaria, reduce los riesgos para el flujo de los ingresos fiscales e incrementa la confianza del contribuyente, lo cual crea una mejor percepción de la imparcialidad entre los contribuyentes además de asegurar el cumplimiento voluntario.

Los sistemas de TI tributarios que manejan el procesamiento de declaraciones y pagos deben capturar y validar rápida y eficientemente los datos del contribuyente desde los documentos impresos y electrónicos hasta las transacciones electrónicas. Por ejemplo, durante el procesamiento de declaraciones impresas, el personal de la administración tributaria ingresa las transacciones principales de la declaración al sistema de administración tributaria. En el procesamiento de pagos, las transacciones de pagos podrían ser ingresadas al sistema de manera similar, sin embargo es común en la mayoría de países permitir pagos mediante instituciones financieras (bancos). Éstos se procesan por la administración tributaria y se reflejan en las cuentas de los contribuyentes de manera electrónica y automática. La integridad de los datos representa un prerequisite fundamental. El sistema de TI tributario por lo general permite algún tipo de verificación de ingreso de datos y verificación del cálculo de las declaraciones, marcando las excepciones automáticamente. Se facilitan grupos de trabajo especializados los cuales se establecen para manejar los errores y excepciones por parte de la funcionalidad de gestión del flujo de trabajo en el sistema de TI. Todas las declaraciones son registradas electrónicamente y son de fácil acceso para auditoría o recaudación. Los datos de declaraciones y pagos se utilizan automáticamente para calcular los pasivos, intereses y multas. Dado que el ingreso de datos de declaraciones y pagos de los contribuyentes es una de las tareas más intensas dentro de la administración tributaria, un sistema de TI tributario eficaz debe ser funcional al agilizar las declaraciones y pagos electrónicos, además del pago mediante instituciones financieras.<sup>274</sup>

---

<sup>273</sup> Muchos sistemas en países emergentes se encuentran limitados por el pobre e incongruente diseño del registro de contribuyentes. Muy a menudo, los sistemas de registro son particulares a los tipos de impuestos, regímenes o estructuras ad hoc. Esto genera obstáculos para los contribuyentes y dificulta el proceso para las administraciones tributarias.

<sup>274</sup> En la mayoría de países emergentes, se procesan las declaraciones tributarias y pagos en forma de documentación impresa o con el uso de herramientas que sólo registran electrónicamente el hecho de haber sido presentada. La

**Contabilidad del contribuyente:** La administración tributaria mantiene la cuenta del contribuyente con los saldos de pasivos del contribuyente – impuestos, intereses, multas y otros – además de reembolsos adeudados y un registro de débitos y créditos a estos balances de pagos o reembolsos. De igual manera que con el registro, la contabilidad adecuada agiliza otras funciones de la administración tributaria. Las administraciones tributarias modernas llevan un balance por tipo de impuesto y período de presentación, pero permiten una única vista a los contribuyentes entre impuestos para propósitos de cumplimiento o, incluso, para la compensación de obligaciones tributarias.

Con las TI, las cuentas de los contribuyentes son actualizadas precisa y automáticamente de manera oportuna durante el procesamiento de declaraciones, pagos y reembolsos, y con la revisión de impuestos, intereses y multas. Todas las transacciones relacionadas a impuestos se registran en un sistema formal de contabilidad para saldar, reconciliar y reportar. El historial de registros de todas las obligaciones tributarias, pagos, multas o intereses se archiva de manera electrónica y están disponibles de manera instantánea.

**Auditoría:** El papel de la función de auditoría es monitorear el cumplimiento analizando las declaraciones e información de respaldo. Las administraciones tributarias modernas preparan un plan de auditoría basado principalmente en niveles del personal y experiencia pasada en auditoría y se trata de seleccionar aquellas declaraciones a ser auditadas que representan un alto riesgo en los ingresos, de esta manera se limitan las intervenciones de auditoría a los contribuyentes que cumplen, mientras que aseguran que los contribuyentes que incumplen tengan pleno conocimiento de los costos del incumplimiento. Las auditorías pueden ser extensas y puede que incluyan entrevistas cara a cara con el contribuyente además de una inspección de las instalaciones del contribuyente, análisis de razón financiera, validación de datos de terceros y una inspección de los libros y registros, con lo que una muestra de las transacciones pasa por todo el proceso de contabilidad. Por lo general el flujo de trabajo de la auditoría es complejo, y conduce a diferentes caminos dependiendo de las circunstancias. Por ejemplo, un auditor puede actuar de acuerdo a distintas posibilidades, tales como: decidir no efectuar la auditoría debido a la falta de riesgo para los ingresos; redirigir las declaraciones auditadas para ser investigadas por fraude; o completar la auditoría y solicitar aprobación de los resultados de la auditoría a la supervisión. Los pasos y resultados de la auditoría se documentan en informes detallados de auditoría para su uso en posibles apelaciones y en informes periódicos estratégicos de la calidad de auditoría.

Un sistema básico de TI tributario ayuda a la administración tributaria, primero, con el plan de auditoría, al cuantificar automáticamente el riesgo que cada contribuyente representa a los ingresos y al seleccionar a contribuyentes de alto riesgo para ser auditados. El sistema puede automatizar el flujo de trabajo del caso de auditoría y, en algunos casos, hacerlo por completo, como en el caso de la redirección automática a auditores de casos tomando en cuenta la capacidad y disponibilidad de los

---

información de respaldo, tales como las declaraciones financieras, están en papel. El procesamiento recibe un gran impacto por los grandes volúmenes de declaraciones en momentos específicos resultando en ocasiones en demoras de ‘gracia’ y en errores en la transcripción de datos.

auditores. El sistema además proporciona las declaraciones pertinentes y otra información disponible a los auditores durante la misma auditoría y, en sistemas modernos, facilita visualizar las cuentas del contribuyente de manera integrada entre impuestos y períodos fiscales. Realizar una investigación oportuna de posibles fraudes fiscales forma parte de los procesos de negocio y de sistemas. Se archivan los informes de auditoría para un rápido acceso durante objeciones y apelaciones y para revisiones de calidad estratégica. En los sistemas modernos, la información de auditoría se recoge en bases de datos de cumplimiento – analizadas más adelante – para auditorías futuras del mismo u otros contribuyentes, ya que es posible identificar la información relevante sobre un contribuyente, mientras otro es auditado. Finalmente, la validación por parte de terceros es sumamente importante, y el sistema puede requerir de información de una diversidad de fuentes terciarias en el proceso de verificación (por ejemplo, estados de cuenta bancarios, transacciones comerciales, compañías de seguros y datos del empleador, incluyendo informes de gastos, entre otros).

**Recaudaciones:** Las administraciones tributarias exigen el cumplimiento mediante la aplicación y obtención o mediante la negociación de pagos pendientes, en un principio mediante el compromiso con el contribuyente, y, donde fuera necesario, mediante la aplicación de la ley. Las administraciones tributarias modernas efectúan un enfoque integrado en el cumplimiento de la recaudación y gestión de la deuda, en el cual el contribuyente es tratado como una entidad única en cuanto a deudas tributarias. Esto disminuye la carga de trabajo en la administración tributaria y simplifica las interacciones con el contribuyente. Asimismo, un enfoque basado en costo-beneficio a las recaudaciones, en el que la administración moderna prioriza el potencial de recaudación antes de realizar acciones de recaudación, es algo que puede tener un impacto positivo en el flujo de ingresos fiscales.<sup>275</sup>

Una contabilidad precisa del contribuyente mediante las TI puede asegurar el proceso de recaudación con una identificación automática de cuentas infractoras y generación automática de comunicados pertinentes. En algunos países, las recaudaciones se han apoyado de centros de atención telefónica que ubican a contribuyentes infractores realizando llamadas para recordarles de sus obligaciones fiscales. El flujo de trabajo del caso de recaudaciones se gestiona mediante la documentación de todas las acciones de recaudación realizadas y reenviando los casos a los funcionarios pertinentes y la gerencia. La información generada durante el proceso de recaudación se integra en la base de datos de cumplimiento para uso en futuras recaudaciones o actividades de auditoría. La capacidad de las TI modernas en las áreas de recaudación además proporcionan una priorización automatizada de los casos de recaudación basándose en la potencialidad del caso para generar ingresos.

**Objeciones y apelaciones:** Se debe permitir que el contribuyente presente objeciones directamente a la administración tributaria en cuanto a sus decisiones además de permitirle apelar estas decisiones

---

<sup>275</sup> Por ejemplo, se puede dar mayor prioridad a deudas mayores y más recientes por sobre la recaudación de otros casos, cuando el análisis indica que estos casos pueden tener un mayor potencial de ingresos. La recaudación mediante un enfoque orientado en riesgos ha sido objeto de atención recientemente. Ver, por ejemplo Cámara de los Comunes (2009) y la Oficina del Controlador y Auditor General (2010)



fuera de la administración tributaria (por ejemplo, a través de la corte).<sup>276</sup> Esto brinda opciones al contribuyente y juega un papel importante en crear una imagen de imparcialidad y promoción del cumplimiento voluntario.

Dado que las objeciones y apelaciones son las únicas acciones de recurso disponibles para los contribuyentes, y son generados por contribuyentes para casos específicos, éstas requieren de atención cuidadosa y se limita la oportunidad para la automatización. Muchos países utilizan un enfoque "manual" para estos procesos. Habiendo dicho esto, las TI pueden respaldar las funciones de objeción y apelación brindando acceso a la información de cuenta del contribuyente, verificando el estatus de los casos de objeciones y apelaciones, e ingresando los resultados de las apelaciones. Además, el sistema de impuestos electrónico permite la realización de declaraciones electrónicas de las objeciones y proporcionan actualizaciones en línea de la información a los contribuyentes en cuanto al proceso de objeción.

**Atención al contribuyente:** Los servicios de atención al contribuyente facilitan el cumplimiento voluntario brindando información, educación y asistencia a los contribuyentes durante los procesos de declaración, pago, recaudación y otros. Las administraciones tributarias modernas ofrecen un respaldo a los contribuyentes a través de todas las funciones de la administración tributaria, confeccionan la información a los diferentes tipos de contribuyentes e impuestos, proporcionan tanto información de fácil acceso como compleja, y utilizan canales múltiples, incluyendo la web, folletos impresos, y consultas telefónicas.

El respaldo de las TI a los servicios al contribuyente por lo general inician básicamente brindando información en línea a los contribuyentes o redirigiendo automáticamente las consultas del contribuyente. Mantener un portal virtual bien organizado para el contribuyente, por ejemplo, con instrucciones y preguntas frecuentes, reduce las consultas telefónicas y otras, brindando información ininterrumpida a los contribuyentes. Muchas administraciones tributarias han dado un paso más, introduciendo sistemas electrónicos tributarios. Estos se describen a continuación.

### *Sistema de Impuestos Electrónico*

El sistema de impuestos electrónico permite realizar registros, declaraciones y pagos de manera electrónica, además de educar e informar a los contribuyentes. En términos generales, el sistema de impuestos electrónico es un portal en línea integral<sup>277</sup> que forma parte de un paquete de opciones seguras de autoservicio a los contribuyentes, brinda un único punto de información y acciones, y es comúnmente disponible las 24 horas al día y 7 días a la semana y no requiere de intervención por parte

---

<sup>276</sup> El proceso de reconsideración interno realizado durante las objeciones y el proceso de apelaciones externas son algo diferentes y se manejan por lo general por departamentos separados en la estructura organizativa de la administración tributaria. Se ofrece mayor detalle en el Capítulo 11.

<sup>277</sup> Los dispositivos móviles también se han convertido en un medio adicional importante de servicio electrónico, con un rápido crecimiento en los últimos 5-10 años. La OCDE reportó anteriormente que un poco más de la mitad de las entidades de ingreso encuestadas revelaron el uso de celulares por parte de los contribuyentes para propósitos relacionados a servicios al contribuyente, aunque, en su mayoría los servicios ofrecidos fueron algo limitados y los volúmenes muy bajos. OCDE (2010), p. 56.

del personal de la administración tributaria. El sistema de impuestos electrónico no necesariamente representa un componente separado de las TI. Por ejemplo, el sistema de impuestos electrónico debe integrarse al sistema tributario central para proporcionar al contribuyente los servicios, tales como la habilidad de visualizar la información de su cuenta y el estado de los reembolsos. El sistema de impuestos electrónico está concebido como una componente separada, ya que, a diferencia de otros componentes, es orientado al contribuyente.

Los sistemas electrónicos de impuestos son a menudo concebidos como meros sistema de soporte de TI de atención al contribuyente. Se debe aclarar, sin embargo, que los sistemas electrónicos de impuestos van más allá que brindar información, educación y asistencia al contribuyente. Mediante los componentes tales como el registro y la declaración electrónica, se reducen también los costos de la administración tributaria en la gestión de impuestos. Los contribuyentes también gozan de costos reducidos de cumplimiento al no tener que dedicar tiempo y esfuerzo al contactar a la administración tributaria por correspondencia, telefónicamente o en persona, en oficinas de la administración tributaria donde los largos retrasos son comunes.

### *Sistema de Desempeño del Cumplimiento*

El sistema de desempeño del cumplimiento ayuda a la administración tributaria identificando el incumplimiento potencial, en la selección de aquellos contribuyentes que representan un alto riesgo a los ingresos para ser auditados, en priorizar los casos de recaudación con un alto potencial de adquisición de ingresos, en rastrear casos de cumplimiento de inicio a fin, y, para una futura planificación, en desarrollar centros de inteligencia (industrias, áreas geográficas) donde el nivel de incumplimiento y fraude es sistemáticamente elevado.

De manera similar, al sistema electrónico de impuestos, el sistema de desempeño del cumplimiento no es un componente independiente de TI. De hecho, este sistema debe integrarse al sistema tributario central, por lo que debe basarse en la información del contribuyente. El sistema de desempeño del cumplimiento, sin embargo, por lo general se analiza de manera separada, por lo que tiene una funcionalidad e información muy particular al monitoreo y vigilancia del cumplimiento. Por ejemplo, la selección de auditoría requiere que cada contribuyente sea clasificado de acuerdo al riesgo que este contribuyente representa para el flujo de ingresos del gobierno – una tarea que no puede ser realizada manualmente, y que no se utiliza fuera de la auditoría y, posiblemente, en investigaciones de fraude. Asimismo, la calificación de riesgo de la auditoría y otras actividades para detectar y abordar el incumplimiento, requieren del almacenamiento y uso de grandes cantidades de información – desde las cuentas de los contribuyentes, a la información histórica sobre los riesgos de cumplimiento, las actividades y los resultados hasta datos de terceros. Junto con la complejidad relativa del flujo de trabajo del proceso del cumplimiento, este 'almacén de información de cumplimiento' integrado justifica tratar al sistema de desempeño del cumplimiento como un componente separado.

### *Sistema de Gestión de la Información*

El MIS (por su sigla en inglés) facilita la recolección y diseminación de la información de desempeño a través de la administración tributaria. Juega un papel crucial en el funcionamiento óptimo de una administración tributaria moderna al asegurar que el personal y la gerencia reciban informes pertinentes en el momento oportuno.

Los informes frecuentes y precisos facilitan la identificación de riesgos emergentes de desempeño e ingreso, además de problemas internos proporcionando a la gerencia una advertencia a tiempo suficiente para desarrollar la respuesta apropiada. Por ejemplo, en el área de recaudaciones, los informes sobre el inventario de atrasos fiscales, nuevos atrasos, y atrasos cerrados ayudan a definir si hay demasiada deuda nueva o si hay muy poca producción por parte de los recaudadores. La gestión de la función de recaudación puede utilizar este y otros informes para determinar cuántos casos de recaudación abordar, qué casos dejar a un lado, qué métodos diferentes utilizar para contactar a los contribuyentes, buscar personal adicional, enfocarse en un sector no-solvente en particular o si el personal necesita capacitación adicional.

Aunque el MIS depende de la base de datos del contribuyente como se mostró en la Figura 12.1, ésta se discute aquí como un componente separado del sistema de TI por dos razones. Primero, el MIS es fundamental para el informe y la gestión del desempeño. Segundo, en la práctica el MIS generalmente extrae y analiza los datos de manera separada del sistema tributario central. Esto evita que las transacciones que requieren de gran poder de procesamiento, tales como la recuperación de informes, compita con las transacciones tributarias centrales. Por ejemplo, en la arquitectura<sup>278</sup> del sistema federado, un almacén de datos operativos (ODS) – una base de datos que integra datos de varias fuentes con el propósito de brindar un procesamiento posterior– se puede utilizar para las actividades de procesamiento analítico en línea (OLAP), tales como la manipulación de datos y presentación de informes, a la vez que integra y normaliza las taxonomías de datos de fuentes múltiples contrastantes.

#### **12.1.2. La Secuencia en las Mejoras en las TI**

Muchas administraciones tributarias en países de economías emergentes y en transición se enfrentan a un financiamiento limitado. Estos países deben optar por un conjunto limitado de intervenciones de las TI y seleccionar las actividades y procesos de TI más adecuadas y que tengan un mayor impacto en el logro de los objetivos estratégicos.

No existen soluciones de "talla única", y la intervención de las TI más apropiada depende de la capacidad existente y la estrategia específica de la administración tributaria, entre muchos factores. Ya sea que la

---

<sup>278</sup> La arquitectura del sistema federado es una arquitectura de sistema descentralizado, donde varios equipos o unidades empresariales comparten datos de una manera semiautónoma – controlando ciertos elementos de su información correspondiente (por ejemplo, la información de registro puede ser contralada de manera independiente de la información de procesamiento de declaraciones) – sino que, a pesar de la autonomía, se espera que los equipos de trabajo cumplan con ciertos conceptos o comportamientos comunes durante el procesamiento de datos (por ejemplo, ambos el registro y el procesamiento de declaraciones describen al contribuyente y afectan las mismas cuentas del contribuyente).

administración tributaria cuente o no con limitaciones de TI, sin embargo, las intervenciones en la secuencia de TI consiguientes tienen una probabilidad de éxito. Primero, la administración tributaria debe utilizar las TI para respaldar su amplia función de ingresos. Esta es la base sobre la cual se construyen las funciones de las TI subsiguientes. Proporciona a la administración tributaria con la información básica necesaria para la gestión de sus contribuyentes. Segundo, la administración tributaria debe automatizar las funciones intensivas de procesamiento y recurso, tales como la contabilidad del contribuyente, las declaraciones y presentaciones, pagos y procesamiento de reembolsos. La eficiencia en estas áreas permite a la administración tributaria redirigir sus recursos a actividades más valiosas de movilización de ingresos, tales como auditorías orientadas al riesgo, recaudaciones orientadas a costo-beneficio, reduciendo así los costos del cumplimiento por parte de los contribuyentes para incrementar el cumplimiento voluntario. Tercero, las TI deben utilizarse para facilitar las actividades de cumplimiento (por ejemplo, un sistema de desempeño del cumplimiento) además de reducir aún más el costo del cumplimiento por parte de los contribuyentes (por ejemplo, un sistema electrónico tributario que brinda información, educación y soporte más allá de brindar una mera declaración y pago electrónicos)

A la larga, la administración tributaria debe tener como objetivo la implementación de sistemas tributarios integrados que abarcan todas las funciones e impuestos con una gestión de casos comunes y una aplicación de flujo de trabajo. Si los ingresos deben movilizarse a corto plazo, un sistema de registro completo e integrado y una contabilidad precisa del contribuyente, seguido por programas sistemáticos de cumplimiento son fundamentales.<sup>279</sup>

Otro factor importante consiste en la secuencia en el despliegue de servicios de apoyo al contribuyente. Por lo general, los servicios al contribuyente se llevan a cabo en coordinación o como parte de una estrategia global de gobierno electrónico. En la ausencia de una agencia coordinadora de gobierno electrónico específica, las administraciones tributarias respaldadas por la organización de TI deben proceder en la entrega de servicios a los contribuyentes y ciudadanos en general. La entrega de estos servicios generalmente siguen las tres fases de gobierno electrónico<sup>280</sup>. Las tres fases, a saber: publicar, interactuar y de transacción, y alinearse con la evolución del uso de las TIC como herramienta de soporte a los contribuyentes. Durante la fase de publicar, la administración tributaria pone a disposición de los contribuyentes la información pertinente en su portal incluyendo: la legislación, formularios, calendarios de declaraciones, preguntas frecuentes entre otros. En la fase de interactuar, la funcionalidad en la captura de solicitudes del contribuyente puede ser implementada, dando acceso a correos electrónicos, foros de discusión o hasta la disponibilidad de formularios u otros mecanismos que permitan al contribuyente ingresar consultas específicas. Finalmente, durante la fase de transacción, de manera gradual o como parte de un esfuerzo integral, se brinda disponibilidad a los contribuyentes a su sistema electrónico tributario completo. Estas fases no necesariamente se implementan de manera secuencial y, en la mayoría de casos, las fases de interactuar y de transacción se ejecutan como parte de un esfuerzo más amplio de implementación.

---

<sup>279</sup> Murdoch et al. (2012), p. 5.

<sup>280</sup> InfoDev (2002), p. 3.

Cuadro 12.1. Los servicios de impuesto electrónico BancaSAT de Guatemala<sup>281</sup>

En agosto de 2001, Guatemala implementó el BancaSAT, un sistema de presentación y pago de tributos en forma electrónica respaldado por el Banco Mundial y administrado por agencia tributaria guatemalteca, la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). En diciembre de 2002, BancaSAT representó el 84 por ciento de los ingresos fiscales del país. El sistema electrónico ha recaudado substancialmente los costos de la SAT y la mejora de la prestación de servicios. El sistema se considera altamente exitoso y muy apreciado por sus usuarios, particularmente por su sencillez.

### 12.1.3. Organización de IT de Soporte Técnico

Las secciones anteriores analizan los beneficios que ofrece la tecnología a las administraciones tributarias. Esta sección aborda las complejidades de la organización encargada de la entrega, el manejo y el mantenimiento de toda la gama de soluciones tecnológicas que brindan soporte a la administración tributaria.

En general, las administraciones tributarias son parte de una organización más grande – el Ministerio de Finanzas o de Hacienda. En la mayoría de casos, el Ministerio de Hacienda, ha establecido una estructura organizacional de mandato de gobierno TI empresarial. En otros casos, las administraciones tributarias pueden ser autoridades de ingresos autónomas o semiautónomas con soporte técnico constante, pero que las cuales aún deben responder a un mandato predominante para el uso de las tecnologías para la prestación de servicios. En ambos casos, es fundamental contar con un departamento de TI o una entidad de TI a nivel ministerial comprometida a la prestación de servicios técnicos.

"La introducción y adopción de sistemas informatizados de información en empresas privadas ricas de países desarrollados ha sido difícil y mal entendida. Introducir tecnologías de la información (TI) en las burocracias privadas de los países en desarrollo con recursos limitados, gestión débil y personal no capacitado es aún más difícil."

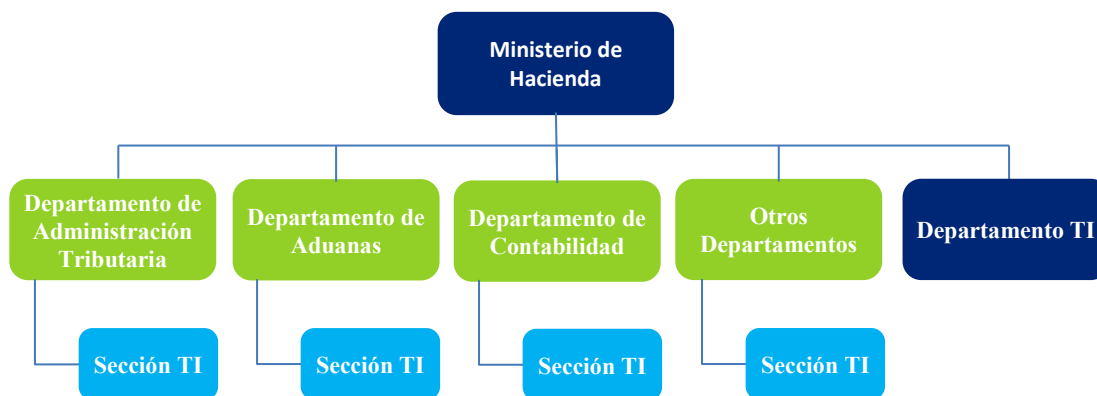
*Fuente: Information Technology and Innovation in Tax Administration editado por Glenn P. Jenkins*

### Evolución Histórica

En términos de organización de las TI, las administraciones tributarias y, más aun, los Ministerios de Hacienda, no difieren mucho de las organizaciones comerciales comunes. La inversión en las TI para el soporte y aplicaciones dentro de la organización se asigna de acuerdo a las prioridades estratégicas, donde algunos departamentos alcanzan un mayor nivel informático que otros departamentos que se consideran menos estratégicos. En el caso de los Ministerios de Hacienda en países emergentes o en transición, por ejemplo, no es poco común ver que la función financiera (contabilidad y tesorería) haya logrado un nivel más avanzado de madurez que un departamento tributario o presupuestario en términos informáticos.

<sup>281</sup> Wajzman (n.d.), p. 1.

Figura 12.3. La organización de las TI típicas de un Ministerio de Hacienda



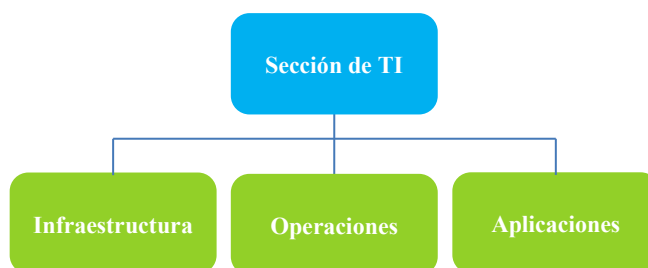
Hoy día, sin embargo, los donantes y los gobiernos comprenden el papel que juega la tecnología en la administración tributaria, y, a diversos niveles, los proyectos de modernización de las administraciones tributarias han considerado la informatización como un componente fundamental. Desafortunadamente, es común ver que los departamentos de TI a nivel del Ministerio de Hacienda carecen de las capacidades e infraestructura para sustentar la implementación de mejoras o de reaccionar con rapidez a las exigencias que se generan en los esfuerzos por mejorar. Esta falta de apoyo central a menudo obliga a los proyectos de mejora a realizar sus propios esfuerzos en las TI. Esto no es algo particular de la mejora tributaria o de las administraciones tributarias, o inclusive de las entidades de gobierno. Existen casos en los que las mejoras más trascendentales han abarcado tanto a la administración tributaria y las políticas, como a la gerencia financiera, dando lugar a la creación de unidades de soporte técnico o grupos de trabajo que tienden a convertirse en dependencias de TI más maduras. En El Salvador, por ejemplo, como resultado de los esfuerzos de la aplicación de la Modernización del Sistema de Administración Tributaria (MOST), y más adelante de la Modernización del Sistema Financiero (SAFI), fueron asignados recursos TI como apoyo a los departamentos tributarios, de aduanas, de tesorería, presupuesto y contabilidad. Con el tiempo, estas divisiones de soporte técnico han evolucionado en secciones separadas que se comunican e interactúa con poca frecuencia, dando lugar a riesgos en potencia a la integración<sup>282</sup>, a la estandarización y, en algunos casos, a la seguridad de la información. Otro factor histórico que ha contribuido a la descentralización de las TI ha sido el paso

<sup>282</sup> La integración no se refiere únicamente a la integración de infraestructura, sino también a la integración de la información. Un problema típico de integración en los Ministerios de Hacienda surge de las diferentes prioridades que se da a porciones claves de información dependiendo del proceso empresarial soportado por la aplicación de TI. Por ejemplo, un NIT es de importancia primordial para la administración tributaria, pero no de igual importancia para un departamento de tesorería o de contabilidad el cual se enfoca en el manejo eficiente de cuentas por pagar y por cobrar, mas no en solicitar o validar efectivamente números NIT para proveedores del gobierno. En este caso, cuando la administración tributaria debe solicitar datos del sistema financiero para, digamos, propósitos de conciliación del IVA, la información comúnmente entregada carece de una validación adecuada, volviendo irrealizable la tarea de consolidar y agrupar la información del contribuyente. Se observan casos similares en las administraciones Aduaneras, por ejemplo, donde el énfasis de la empresa es la recaudación y protección de todos los ingresos Especiales y Aduaneros y controla para el contrabando de bienes de importación y exportación que se puedan realizar sin la captación de un NIT.

de unidades centrales a la informatización distribuida, lo que permitió la creación de recursos dispersos de manera geográfica o por departamento.

La fragmentación tecnológica dentro de las organizaciones es un desafío común que alcanza niveles nacionales en el caso de los gobiernos. La Junta del Tesoro de Canadá, por ejemplo, ha identificado este desafío y ha decretado una "directiva de gestión de las tecnologías de la información", aludiendo al hecho de que "El gobierno federal invierte una porción importante de su presupuesto anual en tecnologías de la información y el mantenimiento de la infraestructura. El avance vertiginoso de la tecnología, las prácticas comerciales incompatibles y el enfoque fragmentado en cuanto a la inversión en TI desestabilizan la entrega efectiva y eficiente de programas y servicios del gobierno. Los centros de datos y redes múltiples también representan un riesgo importante de seguridad. Se necesita un enfoque más estratégico a las inversiones en TI para asegurar la interoperabilidad de los sistemas por departamento y prácticas comerciales compatibles."<sup>283</sup>

Figura 12.4. Una organización de TI típica por departamento



Además de la fragmentación por departamento, por naturaleza, las organizaciones con TI tienden a crear silos internos en torno a dominios y plataformas tecnológicas, tales como en servidores, bases de datos o aplicaciones. Los departamentos de TI se dividen o se separan por lo general en secciones de infraestructura o secciones de aplicación. Generalmente, esta división de responsabilidades se diseña para definir con claridad las responsabilidades y actividades de cada individuo, tomando en cuenta descripciones laborales específicas. Sin embargo, esta separación en áreas tecnológicas genera desafíos adicionales, incluyendo la falta de una visión integradora de la tecnología como un servicio a la empresa, en nuestro caso, a la Administración Tributaria. Los recursos se orientan tanto en su propio ámbito que pierden la perspectiva y no captan el panorama general.

Con este tipo de organización, el equipo de aplicación tiende a ser el más cercano a la empresa (o, para efectos de este documento, a la administración tributaria), además de ser el de mayor captura del presupuesto para recursos de TI en relación al equipo de infraestructura. Esta dinámica deja al equipo de infraestructura con recursos limitados para mantenimiento y mejoras, por lo que es una de las razones por las que, con el tiempo, la infraestructura se vuelve obsoleta, poco confiable e inestable.

<sup>283</sup> Secretaría de la Junta del Tesoro de Canadá (2009), sección 3.2.

### *Consolidación de la Infraestructura*

Un paso en la dirección correcta tomado por los Ministerios de Hacienda hacia la entrega confiable de servicios de TI es en cuanto a la consolidación de la infraestructura. Como se analizó anteriormente, la gestión de la aplicación y el manejo de la infraestructura ha surgido como parte de una iniciativa personal en diversos departamentos, dando lugar a una diversidad de desafíos en cuanto a la gestión de la infraestructura. Nos referimos a 'infraestructura' aquí en relación a los componentes físicos básicos que proveen servicios a través de la organización, incluyendo conectividad, equipos, sistemas y software. Esta infraestructura se utiliza para aumentar la capacidad de sistemas específicos, tales como el Sistema de Administración Tributaria o un Sistema de Gestión Financiera. A menudo, dentro de los Ministerios de Hacienda, la infraestructura para dar soporte a la administración tributaria y Aduanas se encuentra físicamente separada y respaldada por grupos diferentes. De manera similar, la infraestructura que soporta a los Sistemas de Gestión Financiera se gestiona también por recursos por departamento. Esta situación, como se mencionó anteriormente, debilita la integración, la seguridad y otros aspectos y no genera un potencial de ahorro en mantenimiento y compra que puede lograrse cuando la planificación y la ejecución se realizan de una manera centralizada.

Con la llegada de tecnologías de la comunicación más confiables y accesibles, ahora es posible centralizar la infraestructura para fines de una gestión consolidada, ofreciéndose acceso a esta infraestructura a los diferentes departamentos y permitiéndoles continuar sus operaciones normalmente además de sus esfuerzos de desarrollo de aplicaciones sin la carga de mantener adecuadamente la infraestructura subyacente. La región de Latino América y el Caribe (LAC) ha experimentado un crecimiento acelerado en cuanto al acceso a las infraestructuras de telecomunicaciones, y los donantes también están orientando sus recursos hacia seguir desarrollando el sector para apoyar las iniciativas del gobierno. Por ejemplo, en su estrategia para el sector de tecnologías de la información y comunicación (TIC), el Banco Mundial ha señalado que: "Los gobiernos han invertido en infraestructura de conectividad para los sistemas del gobierno; la instalación de un alto ancho de banda, redes de bajo costo; la extensión de redes y servicios del gobierno a instituciones, provincias y universidades no conectadas (Redes Nacionales de Investigación y Educación); el establecimiento de comunicaciones de emergencia; y a minimizar el riesgo de rupturas en la seguridad de la información y privacidad."<sup>284</sup> La consolidación de la infraestructura debe ser liderada por el Departamento de TI del Ministerio de Hacienda y ser respaldada por el nivel ministerial más alto para mitigar cualquier potencial de resistencia por los departamentos implicados. Las secciones de TI a nivel departamental por lo general brindan soporte a los esfuerzos de consolidación, ya que se perciben como un alivio a la tarea compleja de realizar un mantenimiento adecuado y evitar una infraestructura obsoleta, entre otros beneficios. En términos generales, los esfuerzos de consolidación de la infraestructura, cuando se llevan a cabo adecuadamente, deben acarrear beneficios que incluyen: eficiencia operativa, el incremento en la eficiencia del personal, la reducción de costos de generación de energía y enfriamiento, racionalizar las funciones de recuperación de desastres y minimizar los costos de administración del centro de datos.

---

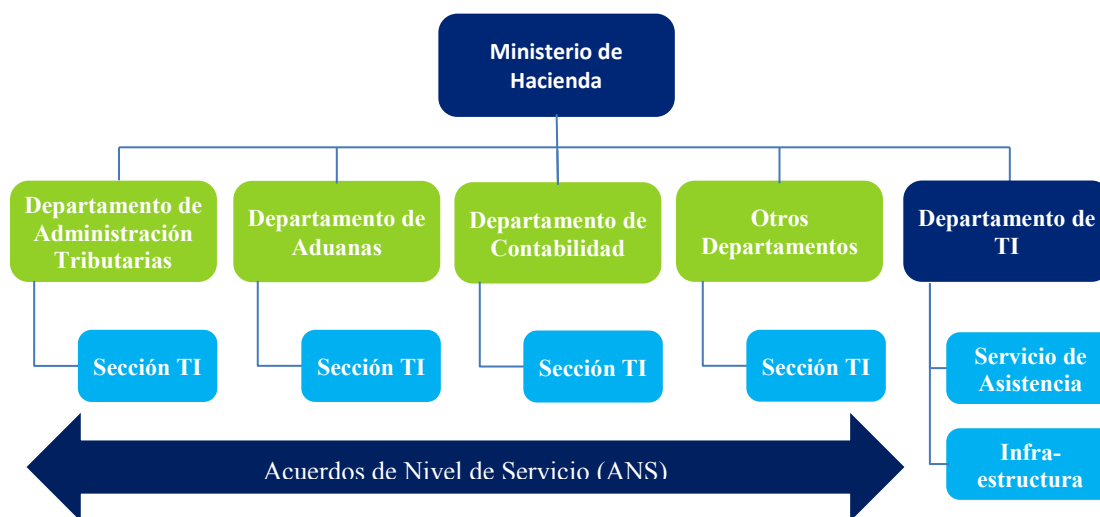
<sup>284</sup> Grupo del Banco Mundial (2012), p. 25.



Es importante comprender que, dependiendo en la complejidad de la organización, los esfuerzos en la consolidación de la infraestructura pueden tardar desde varios meses hasta un par de años para completarse.

Un aspecto importante a considerar en la consolidación de la infraestructura que a menudo se pasa por alto es la cooperación estrecha con el proveedor de implementación para poder definir e implementar las técnicas de monitoreo con un enfoque orientado al servicio. Los proveedores a nivel de redes, servidores, almacenamiento, aplicaciones y escritorios deben trabajar de manera coordinada e integrada para poder brindar al departamento de TI con información relevante y oportuna sobre el desempeño de los diferentes componentes. En un escenario ideal, todos los elementos se combinan para apoyar un proceso empresarial que refleje las políticas establecidas y que brinde de manera automática los niveles de servicio predeterminados. Por ejemplo, el uso de redes y almacenamiento puede ser crítico para los servicios de procesamiento de declaraciones de impuestos del IVA al fin de cada mes. En este caso, y como se ha establecido en las políticas, los recursos se priorizan para este servicio particular por sobre otros servicios, tales como el acceso al internet por los empleados.

Figura 12.5. La consolidación de la infraestructura



### Acuerdos de Nivel de Servicio

El concepto y práctica de establecer, monitorear y apegarse a acuerdos de nivel de servicios (ANS) es algo que debe introducirse como parte de los esfuerzos de consolidación de la infraestructura. Los ANS ubican a la organización en una cultura de TI orientada al servicio que sirve como base para brindar mayor madurez a las tareas de soporte y organización orientados al servicio.

La Biblioteca de Infraestructura de las Tecnologías de la Información (ITIL por su siglas en inglés),<sup>285</sup> un marco de gestión de servicios de mejores prácticas de TI, define un acuerdo de nivel de servicio como

<sup>285</sup> La Biblioteca de Infraestructura de las Tecnologías de la Información (ITIL) es un conjunto de prácticas para la gestión de servicios de TI (ITSM) que se centra en la adaptación de los servicios de TI a las necesidades de la

"un Acuerdo entre un Proveedor de Servicios de TI y un Cliente. El ANS describe los servicios, documenta los objetivos de nivel de servicio y las responsabilidades específicas del Proveedor de Servicios de TI y el Cliente. Un único ANS puede cubrir a múltiples Servicios de TI o a múltiples Clientes."<sup>286</sup>

En el caso de los Ministerios de Hacienda, los ANS se establecen entre el Departamento de TI, quien mantiene la infraestructura centralizada y los diferentes departamentos internos, incluyendo la sección de TI para la administración tributaria, cuando ésta existe.

El Departamento de TI está a cargo del monitoreo de los diferentes ANS para clientes internos, y los recursos deben orientarse hacia el monitoreo de los ANS entre el Departamento de TI y los proveedores externos. Entre los proveedores externos se encuentran los Proveedores de Servicios de Internet (ISPs), proveedores de hardware y software, y proveedores terceros de la amplia gama de servicios que el Departamento de TI consume.

### *Servicio de Asistencia*

Junto con la consolidación de la infraestructura y la reestructuración de las funciones de soporte, las prácticas líderes apuntan hacia la implementación de un único punto de contacto entre la organización de TI y sus clientes. Esto implica un cambio dramático en la cultura de soporte, ya que los usuarios en organizaciones tradicionales a menudo saben a qué técnico del Departamento de TI dirigirse para resolver sus problemas específicos y están acostumbrados a contactar a estos técnicos directamente. Sin embargo, este arreglo tradicional está mal estructurado y controlado, lo cual ha generado niveles y calidad de servicio impredecibles a los usuarios.

La ITIL ha introducido el concepto de "servicio de asistencia" diferenciándolo del tradicional "servicio de ayuda o *help desk*". La ITIL define al "servicio de asistencia" como "el único punto de contacto entre el proveedor de servicio y los usuarios. Un servicio de asistencia típico gestiona incidentes y peticiones de servicio, además del manejo de la comunicación con los usuarios."<sup>287</sup>

Asimismo, el servicio de asistencia técnica se debe diferenciar de los servicios de ayuda establecidos por los departamentos para sus clientes. En el caso de la administración tributaria, un servicio de ayuda de apoyo a los contribuyentes puede establecerse como parte de la función de servicios al contribuyente.<sup>288</sup> En este caso, el servicio de ayuda en efecto debe ser manejado por la administración tributaria, no obstante la tecnología utilizada para prestar este servicio (ej., el sistema telefónico y el

---

empresa. ITIL describe los procesos, procedimientos, tareas y listas de controles no específicos para una organización, utilizados por una organización para establecer la integración con la estrategia de la organización, generando valor, y asegurando un nivel mínimo de competencia. Esto permite a la organización establecer una línea de base desde la que se puede planificar, implementar y medir. Se utiliza para demostrar el cumplimiento y para medir la mejora.

<sup>286</sup> Glosario ITIL® V3 (2007), p. 44.

<sup>287</sup> Glosario ITIL® V3 (2007), p. 44.

<sup>288</sup> Los servicios al contribuyente se discuten en el Capítulo 6.

hardware y software relacionado) debe ser manejada por el Departamento de TI central en el ámbito de la estructura consolidada de trabajo.

### *Políticas de TI*

Otra necesidad evidente consiste en definir una organización central que formula políticas para fines de TI. Con el propósito de minimizar los riesgos de seguridad y la integridad de la información, e impulsar las economías de escala para la adquisición de tecnología, las organizaciones de TI deben seguir una política única y coherente, en consonancia con la estrategia general de la organización y las políticas comerciales.

Como se analizó anteriormente, las secciones de TI continuarán actuando como proveedores de servicio a sus propios departamentos. Cuando se trata de adquisiciones y recursos (tanto humanos como materiales), estas secciones de TI por lo general operan bajo el mandato del departamento al que sirven. Cada sección de TI adquiere la tecnología de acuerdo a lo que determina más conveniente para su departamento, lo cual en ocasiones genera conflictos relacionados a la integración, la seguridad y otros aspectos. Es necesario establecer políticas de TI que abarquen el uso de los recursos, incluyendo el Internet además de otros recursos compartidos. Las políticas deben además tener en cuenta los activos e inventarios existentes, así como la adquisición de nueva tecnología, licencias y retención de datos, el respaldo y la seguridad.

Las políticas deben ser preparadas e impuestas por el Departamento de TI y emitidas con el respaldo completo de la alta gerencia a nivel del Ministro o Viceministro de Hacienda. Uno de los mecanismos típicos de control para las compras es un proceso en el cual un comité de adquisiciones de TI, dirigido por el Departamento de TI, se establece para analizar y aprobar la adquisición de nuevas tecnologías. Bajo este tipo de proceso, la adquisición de bienes y servicios no puede proceder sin la aprobación del comité de adquisiciones de TI

"El ritmo rápidamente creciente del cambio tecnológico tendrá un impacto significativo, positivo y negativo, directo e indirecto sobre las Administraciones Tributarias. La tecnología de la información que abarca las telecomunicaciones y sistemas computarizados, parece estar lista para aumentar substancialmente la productividad, con ahorros tanto de tiempo como dinero, al tiempo de ofrecer un mejor servicio a los clientes. Por otro lado, el elemento humano se ve afectado por los cambios tecnológicos de diferentes maneras; haciendo que los trabajos sean más importantes para algunos, mientras que representan una amenaza para otros."

*Fuente: Manual de Administración Tributaria del CIAT- Julio 2000*

## **12. 2. Tendencias Comunes**

Esta sección presenta las tendencias de TI que no se practican universalmente, pero que son prácticas emergentes en las iniciativas de TI que deben ser tomadas en cuenta por las administraciones tributarias.

### 12.2.1. Sistemas de TI Comerciales Estandarizados y Hechos a la Medida

Las soluciones hechas a la medida y los COTS son los dos extremos del espectro del canal de implementación. El propósito de esta sección es resaltar las diferencias entre ambos y los factores decisivos que influyen en la selección de la administración tributaria para una u otra opción. El énfasis de la discusión siguiente consiste en las soluciones completas de TI para la administración tributaria, tomando en cuenta todos los elementos del panorama de soluciones de TI mencionados anteriormente, ya que es de esta manera como suele surgir la elección entre soluciones hechas a la medida versus las COTS. En la práctica, el término 'COTS' puede aplicarse a una solución más estrecha, que va desde una infraestructura compartida e intermedia a sistemas integrales de procesamiento central (procesamiento de registro, declaraciones y pagos), hasta el análisis compartido y la gestión integrada de casos para el cumplimiento, por lo que las administraciones tributarias puede utilizar una combinación de soluciones a la medida y de COTS para los componentes del sistema informático completo.

#### *Características del Soluciones COTS y las Hechas a la Medida*

En realidad, la diferencia entre lo hecho a la medida y las COTS no es algo fácil de diferenciar. Es posible que una administración tributaria adquiera una solución COTS y por consiguiente le realice alteraciones significativas. La solución COTS se manipularía a tal grado que una implementación hecha a medida hubiese sido una solución más apropiada. Esto, en sí mismo, no es necesariamente un obstáculo para la implementación, siempre que la administración tributaria comprenda el grado de las modificaciones, planifique las implicaciones de tiempo y costo y tome en cuenta que el soporte brindado no sufra a causa de modificaciones extensas. Cualquiera de las opciones, o una combinación de ambas, puede agregar valor a una administración tributaria.

#### **Desarrollo Hecho a la Medida**

Como se mencionó anteriormente, los productos hechos a la medida fueron ampliamente desarrollados como un enfoque de implementación hasta finales de los años 80. Desde los 90 hasta el presente, este enfoque se ha reducido grandemente debido a la complejidad de implementación y la creciente disponibilidad de proveedores y productos externos, entre otros factores, aunque esta transición ha sido más lenta en economías emergentes y de transición que en los países desarrollados, tal vez debido a la falta de fondos, la necesidad de flexibilidad y aún hasta de la preferencia del personal de TI. A medida que las administraciones tributarias abandonaban el desarrollo interno de sistemas, el énfasis se dirigió hacia alternativas ofrecidas por el proveedor. Los pormenores relacionados con el desarrollo casero, tales como la falta de capacidad interna, podía ser superado por proveedores externos con la experiencia en la implementación y conocimiento tecnológico.

Los sistemas ofrecidos por proveedores hechos a la medida han sido implementados en un número de países con un éxito variable. Un enfoque común en cuanto a soluciones hechas a la medida es la implementación de éstas por componente o modulo, lo cual puede ser apropiado para las administraciones tributarias que ya cuentan con tecnología, límites de tiempo, recursos limitados, y la necesidad de flexibilidad, o para administraciones tributarias que apuntan hacia ganancias de ingresos o

reducción de costos inmediatos. El beneficio más importante relacionado con los sistemas hechos a la medida es el control. Al planificar e implementar cambios utilizando recursos internos o TI contratado, las administraciones tributarias son capaces de adueñarse por completo del proceso de desarrollo, teniendo una influencia significativa sobre el diseño de sistemas y su implementación.

Existen también desventajas en el enfoque hecho a la medida. Puede haber dificultades al definir los requerimientos comerciales y tecnológicos o en asegurar la transferencia de tecnología apropiada desde el proveedor a la administración tributaria.<sup>289</sup> A menudo, este es el resultado de las presiones de tiempo y costo. En otras circunstancias, la administración tributaria carece de experiencia interna, por lo que el desarrollo de software para un sistema TI de una administración tributaria moderna con todas las competencias de TI claves requiere de conocimiento en muchas áreas, incluyendo bases de datos, interfaces de usuario, seguridad y servicios web, entre otros. Asimismo, puede que los proveedores tengan conocimiento local limitado, lo cual puede inhibir el progreso, particularmente en administraciones tributarias poco acostumbradas al cambio. Finalmente, el diseño, el desarrollo hecho a la medida y la implementación a gran escala –a lo largo de todas las funciones– de sistemas TI 'desde cero' para la administración tributaria toma muchos años.

**Figura 12.6. Ventajas y desventajas de las soluciones de TI hechas a la medida para la administración tributaria**

Ventajas	Desventajas
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Una solución diseñada para la estructura y necesidades de la administración tributaria</li> <li>▪ Costo inicial de desarrollo más bajo y un potencial para una implementación inicial más acelerada</li> <li>▪ Mayor aceptación de contrapartes ya que tienen mayor control sobre el sistema y mayor apropiación del diseño e implementación</li> <li>▪ Aprovecha la experiencia interna</li> <li>▪ Capitaliza las inversiones existentes (por ejemplo, aprovecha las inversiones existentes en tecnología)</li> <li>▪ Control interno de las mejoras y mantenimiento</li> <li>▪ Flexibilidad para hacer cambios según la necesidad para dar respuesta a las</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Dependencia en la disponibilidad de experiencia interna (disponibilidad de una persona clave, desafíos de capacidad, etc.)</li> <li>▪ Cambio interno significativo / requerimiento de capacidades de gestión de proyectos para proyectos de tecnologías de la información a gran escala</li> <li>▪ Dificultades en la retención de personal TI clave</li> <li>▪ Dificultad en mantener el ritmo con el cambio tecnológico avanzado (incluyendo nuevas tecnologías, estándares de seguridad, etc.)</li> <li>▪ Dificultad en la implementación de mejores prácticas (por ejemplo, la integración entre a través de los tipos de impuesto)</li> </ul>

<sup>289</sup> Ver Bozeman (2000) y Haug (1992).

Ventajas	Desventajas
necesidades, especialmente donde no se han definido bien los procedimientos y requisitos	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Dificultad en mantener estándares altos de documentación</li> <li>▪ Mayor tiempo de desarrollo para una implementación a gran escala</li> </ul>

### Implementación de Sistemas Comerciales Estandarizados

Las soluciones COTS – una respuesta a la demanda para una implementación rápida para los sistemas de administración tributaria de manera robusta y sostenible – brindan tecnología de punta y experiencia en implementación. Las soluciones COTS son confeccionadas, transferibles y generalmente diseñadas para acomodar prácticas líderes en los procesos empresariales. Una buena solución COTS: provee localización (idioma natural, moneda); utiliza tecnología actual; es mejorada por actualizaciones periódicas; permite múltiples canales de comunicación (por ejemplo, soportado por la web); permite la entrada de fuentes múltiples (teclado, escaneado, declaración electrónica); es capaz de conectarse con autoridades externas (por ejemplo, registro comercial y Aduanas); permite la implementación centralizada o descentralizada de funciones individuales; se puede modular, escalar, y dar mantenimiento; está bien documentada; y no depende de hardware.

La mayoría de empresas de software lanzan nuevas versiones para estar al día con las tendencias tecnológicas de las TI, por lo tanto las soluciones COTS ofrecen tecnología de punta con plazos de implementación potencialmente más cortos, son evaluados rigurosamente, comparten costos de implementación entre usuarios, a menudo proveen funcionalidad y capacidades superiores, y, con el tiempo, llegan a tener un costo menor total de propiedad que las soluciones personalizadas. Además existe un potencial para adoptar nuevas tecnologías, tales como Software como un Servicio – un modelo de 'alquiler de software' – y Plataformas como un Servicio – un modelo de alquiler de hardware, sistemas operativos y capacidad de almacenamiento y redes.<sup>290</sup>

A la larga, las soluciones COTS ofrecen cierto nivel de flexibilidad y están comúnmente diseñadas de una manera que facilita la configuración para ciertas funciones sin tener que incurrir en costos de desarrollo importantes (por ejemplo, herramientas de diseño de formularios y herramientas de diseño de flujo de trabajo que simplifican el desarrollo; el cálculo de impuestos y criterios de selección de auditoría ubicados en "motores de reglas", fácilmente accesibles y configurables a las necesidades locales y la legislación). Aunque las soluciones COTS se pueden configurar para reunir los requisitos de la

<sup>290</sup> Ambos reducirían los costos iniciales de inversión a expensas de las tasas actuales. Si bien este es un enfoque no probado hoy día, este modelo puede funcionar a una escala apropiada. Este tipo de ofertas se vuelven más atractivas en condiciones adversas donde un gran gasto de capital no es posible, pero cuando un acuerdo de suscripción anual se puede completar entre los donantes y los países receptores. Dado que la información se almacena en una "nube", la seguridad y confidencialidad de los datos de los contribuyentes son una preocupación.

administración tributaria, algunas han de requerir personalización.<sup>291</sup> En la práctica, donde haya altos niveles de variabilidad de procesos o diferencias entre prácticas actuales y prácticas líderes, las soluciones COTS genéricas pueden no ser aptas para el propósito, los costos de personalizar el paquete de COTS pueden rivalizar los costos asociados con el desarrollo de un sistema hecho a la medida. Los elementos claves de la variabilidad del proceso incluyen un alto grado de intervención humana normas comerciales complejas y relaciones organizacionales complejas. Donde los niveles básicos de tecnología de administración tributaria son reducidos, las soluciones COTS pueden ser atractivas, ya que a menudo tiene más sentido empezar de cero con un producto estandarizado.

**Figura 12.7 Ventajas y desventajas de las soluciones de COTS de TI para la administración tributaria**

Ventajas	Desventajas
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Soluciones de mayor calidad, totalmente integradas</li> <li>▪ Mejores prácticas industriales incorporadas para todas las competencias de TI (impuesto central, gestión de la información, sistema de desempeño del cumplimiento, y sistemas electrónicos de impuesto)</li> <li>▪ Refuerza las mejores prácticas ya que el nuevo sistema provee disciplina adicional a los procesos y procedimientos</li> <li>▪ Costos de desarrollo futuro compartidos con otros clientes</li> <li>▪ Registro de historial de implementación</li> <li>▪ Tecnología de punta</li> <li>▪ Plazos de implementación potencialmente menores</li> <li>▪ Evaluación rigurosa y metodologías de implementación</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Requieren personalización para alcanzar requisitos locales, debido a leyes y procedimientos variantes</li> <li>▪ Falta de aceptación con respecto a los cambios en los procesos empresariales existentes, organización e infraestructura de TI por parte de los usuarios y las disputas con el proveedor pueden llevar a una implementación defectuosa</li> <li>▪ Requiere de cambio significativo en la gestión de capacidad en la ausencia de prácticas líderes</li> <li>▪ Costos iniciales relativamente altos en licencias e implementación</li> <li>▪ Dependencia del proveedor para soporte y mantenimiento (por ejemplo, riesgo externo y problemas potenciales de costo)</li> <li>▪ No descifrable por componente (se ofrece un paquete completo)</li> </ul>

<sup>291</sup> Para propósitos de este capítulo, la configuración está cambiando el funcionamiento del sistema para adaptarse a configuraciones específicas mediante la funcionalidad ya disponible a los usuarios, sin llegar a la "programación". Por ejemplo, una solución COTS puede permitir el diseño de formularios de impuestos para el ingreso de datos de declaraciones de impuestos de los contribuyentes con operaciones simples de apuntar y hacer clic. La personalización significa modificar la funcionalidad del sistema, quizás a través de la programación o la conversión de datos.

### *Factores Decisivos Claves*

Con respecto a las directrices estratégicas y de selección analizadas anteriormente, se encuentran tres factores decisivos más importantes para seleccionar entre una solución hecha a la medida o una solución COTS. Éstas se analizan a continuación.

#### **Objetivos Estratégicos**

Básicamente, la decisión entre una solución COTS y una hecha a la medida, se reduce a una elección entre estar en el negocio de desarrollo y mantenimiento de software o depender de soluciones establecidas, o bien estandarizadas. En esencia, se trata de una elección entre el costo y el control.

Para el costo total de los términos de propiedad, las soluciones hechas a la medida son más baratas para las administraciones tributarias pequeñas, particularmente considerando los costos de licencia, mientras que las soluciones COTS son más rentables para implementaciones más grandes, con una amplitud mayor de requerimientos del sistema. Las soluciones COTS pueden ser adecuadas donde exista una mayor reforma de administración tributaria a través de todas las soluciones de la administración tributaria que requieren suficiente financiamiento y compromiso para la mejora a través de prácticas líderes, como en el caso de Egipto y Costa Rica presentados a continuación.

#### **Cuadro 12.2. Implementación de COTS en Egipto**

El proyecto de reforma política de Asistencia Técnica de USAID en Egipto apoyó al gobierno durante el 2002-2005 con el establecimiento de una Aduana Modelo y un Centro Tributario (MCTC). El MCTC se abrió a los contribuyentes pequeños, ubicado en El Cairo, y los clasifica como importadores aunque la participación en el MCTC fue voluntaria, el número de contribuyentes que participaron creció rápidamente de 300 en 2003 a 2.000 en el 2005. Las mejoras en el servicio al contribuyente, tales como la reducción del tiempo de despacho de Aduana de siete días a un día, fueron citadas como la razón principal de interés. Luego de que el MCTC se convirtió en Centro para Grandes Contribuyentes (LTC) en 2005, a pedido del FMI, el centro manejó aproximadamente el 70 por ciento de los ingresos fiscales totales de Egipto. El LTC fue citado como una de las razones de la reducción de la balanza fiscal negativa general de Egipto desde un 9,6 por ciento en el 2004-2005 a 6,8 por ciento en el 2007-2008. El proyecto de Reforma Política II de Asistencia Técnica de USAID (2005-2010) ayudó al gobierno de Egipto con la fusión de sus departamentos de impuestos en una sola Administración Tributaria Egipcia (2006). Como resultado de la fusión y otras actividades del proyecto, más de 1 millón de contribuyentes activos autoevaluados en el 2006 y más de 600,000 en el 2007 se han añadido a la lista de contribuyentes, la recaudación de impuestos aumentó pese a que las tasas de impuestos sobre la renta bajaron, y la recaudación de impuestos generales aumentó, aún récord de 20 por ciento por año en el 2006.<sup>292</sup>

<sup>292</sup> Murdoch et al. (2012), p. 5.



**Cuadro 12.3. Implementación de COTS en Costa Rica<sup>293</sup>**

Durante los años 80 y 90 Costa Rica alcanzó un crecimiento considerable, pero lo hizo a expensas de un incremento significativo en su deuda interna neta excepcional. La deuda interna del gobierno central representó un 15 por ciento del PIB en 1990 y alcanzó el 26 por ciento del PIB en 1997. En 1998, Costa Rica se embarcó en reformas políticas fiscales importantes encaminadas a la movilización de recursos, así como la simplificación, la reducción del marco legal existente multiplicativo, que deroga una serie de disposiciones que erosionaron la base impositiva significativamente, y contrarrestaron los efectos de ingresos de las reformas de liberalización del comercio de principios de 1990 y un número de IVA recurrente y contradictorio y reformas fiscales especiales introducidas durante la década de los 90.

En 1999, luego del intento de adopción infructuoso del sistema TI de Honduras, la administración tributaria, comenzó a desarrollar un sistema de TI a la medida, puso en marcha el programa de sistema Integral de Información para la Administración Tributaria, y, en su estrategia del 2000, determinó la necesidad de contar con módulos basados en web para la presentación de declaraciones y la re-implementación de plataformas de hardware. Más adelante, las encuestas de satisfacción de los usuarios, sin embargo, revelaron un número de problemas relacionados a la implementación. En el 2006 el MOF lanzó su iniciativa de un Nuevo Modelo Integrado de Tributación Digital, citando no sólo la necesidad de aumentar la recaudación y reducir el déficit fiscal, sino también la necesidad de luchar contra la evasión fiscal y la corrupción en el sistema. Se identificaron una serie de sistemas COTS y fueron evaluados antes de elegir el sistema de Gestión de Impuestos y Rentas SAP.

Muy a menudo, las soluciones COTS en países en desarrollo y en transición fracasan, debido a que los procesos de administración tributaria no se ajustan a las prácticas líderes y no hay financiación suficiente o una adecuada gestión para el cambio. Un número de países, tales como El Salvador, Georgia, y Bosnia y Herzegovina – este último se trasladó recientemente a una solución personalizada/ /COTS "híbrida" – han adoptado una reforma por porción con el tiempo con la priorización adecuada de las intervenciones de TI hechas a la medida de manera dirigidas. En el largo plazo y, en ocasiones, las soluciones hechas a la medida pueden resultar costosas con periodos de vida cortos y múltiples esfuerzos de implementación como en El Salvador.

**Cuadro 12.4. Implementación hecha a la medida en El Salvador<sup>294</sup>**

La administración tributaria de El Salvador aplicó una solución hecha a la medida a través de una serie de proyectos de mejora. La USAID financió el proyecto de Modernización Salvadoreña Tributaria (MOST), que funcionó entre 1991 y 1995, resultando en la reestructuración del panorama de administración tributaria, incluyendo la sustitución del sistema fiscal central de impuestos legales y la descentralización de la informática. Este proyecto abordó los aspectos fundamentales de TI de la administración tributaria y, en 1994, el equipo MOST había desarrollado un sistema basado en FoxPro hecho a la medida que incluía el IVA y el registro de impuestos sobre la renta, el procesamiento de declaraciones, el procesamiento de pagos a través de bancos y algunas herramientas básicas de selección de auditoría. En el transcurso de este proyecto, la USAID también trabajó con el Ministerio de Hacienda para cambiar su enfoque hacia la tributación, con especial atención a las medidas para mejorar el cumplimiento. Paralelamente, el BID apoyó la creación de una Unidad de Grandes Contribuyentes con un departamento de tecnologías de la información responsable del diseño, desarrollo e implementación de un sistema separado de administración tributaria hecho a la medida dedicado a los grandes contribuyentes.

<sup>293</sup> Jiménez et al. (2012), p. 47.

<sup>294</sup> Ídem., p. 37.

En 1998 la administración tributaria inició un programa de integración de TI como parte de un esfuerzo para combatir la disminución de los ingresos fiscales. En el 2002 ambos sistemas se habían integrado a una plataforma basada en Linux que utilizaba Informix como el entorno de base de datos y PowerBuilder como el idioma de aplicación, sustituyendo el sistema FoxPro de MOST. El sistema facilitó el aumento de las necesidades de procesamiento y eliminó la duplicación de la funcionalidad. El nuevo sistema denominado Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT), proporcionó una única plataforma para el registro de contribuyentes y el procesamiento de declaraciones con una contabilidad básica del contribuyente, el archivo y la funcionalidad de auditoría.

Para el 2002 el nuevo SIIT sufría de problemas de rendimiento de hardware debido al alto tráfico de datos y el aumento de las demandas de los usuarios. El Ministerio de Hacienda, solicitó más asistencia, haciendo hincapié en el soporte de la modernización del sistema y la funcionalidad de auditoría mejorada. En el 2002, USAID lanzó el Proyecto de Administración Tributaria (TAP), el cuál implementó nuevas plataformas de hardware e introdujo un sistema remoto para auditorías de campo.

A finales del 2004 una serie de nuevas medidas aumentaron la presión sobre las operaciones y sistemas de la administración fiscal con requisitos adicionales de cumplimiento, controles más estrictos en materia de IVA, y los nuevos requisitos de declaración. En el 2005, USAID lanzó el Proyecto de Política Tributaria y Mejora de la Administración (TPAR), destinado a la modernización del sistema. Entre el 2005 y el 2010 el equipo del proyecto TPAR reemplazó el sistema SIIT con una nueva versión denominada J-SIIT, que sustituyó a Informix y PowerBuilder con Oracle y Java y proporcionó una mayor capacidad de procesamiento de datos y funcionalidad para soportar los servicios al contribuyente por internet. Una versión actualizada de cliente de escritorio para funcionarios fiscales y un Call Center de Cumplimiento Fiscal. El Call Center de Cumplimiento Fiscal, consta de un sistema automatizado para llamar a los contribuyentes morosos, incluyendo a los evasores fiscales, y recordarles su obligación tributaria. Un aspecto importante del proyecto TAPR fue también el rediseño completo del proceso de auditoría, incluyendo el despliegue de un Sistema de Gestión de Selección de Casos (CSMS) que automatizaba el proceso de selección de auditoría de calificación de riesgo y la asignación de personal de auditoría para cada caso, en lugar de dejar estas decisiones a la discreción de los funcionarios fiscales, y monitoreaba los casos de auditoría. También se creó un Call Center de Atención al Contribuyente para brinda asistencia, orientación y asesoría legal a los contribuyentes con respecto a sus obligaciones tributarias.

Con respecto al control y los derechos de propiedad intelectual, la administración tributaria generalmente es dueña del código de fuente del desarrollo hecho a la medida, mientras que el proveedor retiene los derechos de los productos COTS. De esta manera, si se requiere una futura personalización, la administración tributaria puede quedar con el proveedor COTS.

### Requisitos de Identificación – Complejidad de la Implementación

Todas las administraciones tributarias modernas, tienen las mismas funciones centrales, tales como el registro, el procesamiento de declaraciones y pagos, la auditoría, entre otros. Sin embargo, no todas las administraciones tributarias, se enfrentan a un mismo nivel de complejidad en la implementación de TI. En el caso más simple, la administración puede manejar un solo impuesto con una población declarante limitada y una sola oficina central de impuestos y centro de procesamiento.<sup>295</sup> Dado el número reducido

<sup>295</sup> Qatar es un país con un impuesto único, con una población declarante limitada y una sola oficina tributaria. Bosnia y Herzegovina, por otra parte, recauda todos los impuestos y lo hace en diferentes niveles – nacional, entidad o región / municipalidad – y cuenta con muchas oficinas. Afortunadamente, Bosnia y Herzegovina cuenta con una única ley de administración tributaria, basada en prácticas líderes. El Salvador es un caso complejo de aplicación (IVA), por lo que el país ha intentado conectar todos los registros comerciales directamente al TAS.

de impuestos (uno) y un personal e infraestructura centralizados, esta administración tributaria está relativamente libre de complejidades. Puede ser que en este caso una solución COTS no sea apropiada, ya que muchas soluciones COTS no permiten la ampliación posterior de la funcionalidad básica de gestión de ingresos y son relativamente inflexibles en términos de costos.

La complejidad aumenta en conjunto con el número de impuestos y el tamaño de la huella geográfica. Las soluciones COTS se vuelven más adecuadas a medida que aumenta la complejidad y la escala, asumiendo concordancia con las prácticas líderes. Además, los proyectos grandes requieren una magnitud mayor de especialización – los sistemas de seguridad, destrezas de internet, gestión de documentos, etc. – lo cual es poco común en los departamentos internos de TI. Las soluciones personalizadas son más apropiadas para la implementación de sistemas más pequeños o específicos, en los que el conocimiento y la rapidez local son importantes.

### **Evaluación de la Capacidad Existente**

Se debe prestar atención a la evaluación de las estructuras y procesos organizativos en relación con las prácticas líderes. Las soluciones COTS se desarrollan de acuerdo a prácticas líderes y organizaciones que se enfrentan comúnmente a la reducida necesidad de personalización, incurren en bajos costos de implementación para soluciones COTS, y por lo tanto tienen una mayor posibilidad de éxito. Por otra parte, las organizaciones que se alejan significativamente de las prácticas líderes tienden a incurrir en costos más elevados de personalización y períodos más largos de implementación. La personalización excesiva puede, en algunos casos distorsionarla y crear una línea fina entre las soluciones COTS y las hechas a la medida. En los casos donde la permanencia en las prácticas líderes requiere de un cambio, es fundamental contar con un apoyo fuerte de liderazgo además de considerar las habilidades de gestión e implementación de la administración.

A menudo se da el caso en los países en desarrollo y en transición en los que los procesos y las soluciones de TI existentes son ad hoc, mal documentadas, o simplemente inexistentes, por lo que muchas implementaciones de TI fracasan. Los procesos y las capacidades se deberían al menos formalizar y, quizás volverse más eficientes antes de que un enfoque de TI sea validado y se decida implementar una solución personalizada o una solución COTS. Se podrían argumentar que las soluciones COTS pueden y deberían ser utilizadas para "imponer" prácticas líderes. Si es así, las TI deben ser parte de una mayor mejora que depende grandemente en la voluntad política y la gestión del cambio, entre otros factores.

#### **12.2.2. Las TI como una Organización de Servicio**

Las organizaciones de TI que se enfrentan a los desafíos relacionados con la descentralización de los recursos tecnológicos y que reconocen a las TI como un facilitador clave de los objetivos empresariales generales están adoptando e implementando de manera gradual iniciativas hacia llegar a convertirse en una organización orientada a la gestión de servicio. Para comprender la gestión de servicio TI (ITSM), uno debe en primera instancia comprender el significado de los servicios. Un servicio consiste en un medio de entrega de valor a los clientes facilitando los resultados que los clientes desean alcanzar sin

tener la carga de costos y riesgos específicos.<sup>296</sup> Asimismo, los servicios que los clientes pueden acceder o consumir directamente se denominan servicios "empresariales". Las organizaciones de TI que respaldan a las administraciones tributarias deben mirar más allá de un enfoque de optimización de costos de dominios de tecnología o silos, y llegar a convertirse en organizaciones orientadas al servicio que además se preocupan sobre la manera en que se traducen los componentes tecnológicos a servicios y cómo estos servicios se entregan a la administración tributaria.

### 12.2.3. Consolidación de la Organización de TI

La consolidación de la organización de TI, en la que múltiples secciones de TI se consolidan bajo un solo Departamento de TI, puede ser un emprendimiento ambicioso. Los esfuerzos de consolidación a menudo se enfrentan a una fuerte resistencia interna por parte de los departamentos que están acostumbrados a tener un acceso directo a sus recursos de aplicación de TI.

Un estudio reciente del Ministerio de Hacienda en El Salvador concluyó que una consolidación importante de TI en sus unidades de Gestión Financiera (Tesorería, Contabilidad, Presupuesto e Inversión Pública) abordó los desafíos y proporcionaron los beneficios presentados en la siguiente tabla:<sup>297</sup>

**Figura 12.8. Los desafíos y beneficios de la consolidación de TI en el Ministerio de Hacienda**

Desafíos	Beneficios Potenciales
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ La duplicación de esfuerzos. El mantenimiento de aplicaciones se provee por diferentes actores y unidades dando origen a diferentes soluciones a lo que por lo general son problemas comunes;</li> <li>▪ La falta de soporte técnico a departamentos menos desarrollados en TI;</li> <li>▪ La falta de cumplimiento de las políticas de TI;</li> <li>▪ Los servicios de TI se proporcionan en reacción a los desafíos y no identifican ni resuelven de manera proactiva los riesgos potenciales;</li> <li>▪ La estrategia de TI se define a nivel de departamento y carece de una visión más integral de la gestión financiera;</li> <li>▪ No existe ningún punto de contacto para las Unidades de Gestión Financiera a nivel del Gobierno como apoyo para sus operaciones;</li> <li>▪ Dificultades en el desarrollo de nuevos proyectos debido a una flexibilidad reducida en términos de recursos;</li> <li>▪ Falta de parámetros; y</li> <li>▪ Las soluciones carecen de una visión a largo plazo.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Incremento de nivel de disponibilidad del Sistema de Gestión Financiera;</li> <li>▪ El diseño y desarrollo de soluciones integrales;</li> <li>▪ El uso de recursos compartidos se maximiza;</li> <li>▪ Una única solución para problemas similares;</li> <li>▪ Normalización y aplicación de políticas; y</li> <li>▪ Empoderamiento del personal al compartir un marco común de tecnología.</li> </ul>

<sup>296</sup> Cartlidge (2007), p. 6.

<sup>297</sup> Dirección Nacional de Administración Financiera (2012), p. 8.

El análisis se aplica a una organización de TI que soporta la función financiera sin embargo, el resultado del estudio también se aplica a administraciones tributarias donde existe fragmentación en el soporte técnico e incluso en Administraciones Tributarias que son parte de una organización mayor con soporte técnico disperso.

#### 12.2.4. La Decisión de una Solución de TI

Los primeros ejemplos de sistemas de TI en la administración tributaria se remontan a la década de los 60. Mediante el desarrollo casero, se crearon aplicaciones independientes diseñadas para apoyar las funciones específicas de la administración tributaria y en general no se integraban a los tipos tributarios o áreas funcionales.<sup>298</sup> En las dos décadas siguientes, los sistemas tributarios de TI comenzaron a jugar un papel cada vez más importante en la operación de las administraciones tributarias y, a inicios de a década de los 80, aparecieron los primeros sistemas integrados.<sup>299</sup> Estos eran sistemas personalizados y, de esta manera soluciones específicas desarrolladas de acuerdo a los requerimientos puntuales de la administración tributaria. Ya sea que fuesen desarrollados de manera casera o por proveedores externos, estos sistemas contaban con ciclos de desarrollo largos y complejos, implementaciones de alto riesgo y un gasto de inversión significativo.

Durante la década de los 90, la demanda de sistemas tributarios integrados de TI continuó creciendo, y, a medida que los 90 llegaban a su cierre, las soluciones comerciales estandarizadas (COTS) se diseminaron ampliamente. Éstas ya estaba prediseñadas, en lugar de creadas para necesidades específicas, y comúnmente basadas en prácticas líderes. Pese a su requerimiento de personalización e inversión de gastos, se comercializaron como integradas y configurables de acuerdo a los requisitos variables de las administraciones tributarias modernas con plazos de implementación y costos de inversión reducidos.

A inicios del año 2000, las soluciones COTS se expandieron para incorporar las aplicaciones de planificación de recursos operativos (ERP) y la gestión de relaciones con los clientes (CRM). Siendo proporcionado por los proveedores ERP/CRM tales como Oracle, SAP y Microsoft, éstos fueron comercializados a las administraciones tributarias como soluciones todo abarcadoras, disponiendo los medios no solo para implementar y automatizar los procesos comunes entre impuestos, sino también para realizar una gestión más efectiva de la carga de trabajo y los recursos de distribución mediante aplicaciones de gestión del flujo de trabajo y el progreso del monitoreo a través de sistemas de gestión de la información.<sup>300</sup>

Actualmente, el ritmo de cambio de las TI proporciona una innovación continua en el desarrollo de sistemas, en los sistemas de administración tributaria. No es ninguna sorpresa que las administraciones

---

<sup>298</sup> El primer sistema informático del Ministerio de Hacienda del Reino Unido, previsto en la década de 1960 para funcionar en nueve centros de computación en todo el país, implementó el 'Centro I' en 1968. Margetts (1999), p. 109.

<sup>299</sup> El sistema de intercambio información de IVA de la CE (1993) y el sistema de impuestos a la propiedad de Indonesia (1985) se analizan en Jenkins, (1996).

<sup>300</sup> Puerto Rico, por ejemplo, implementó PeopleSoft para el registro y gestión del contribuyente en 2004-2006.

tributarias modernas alrededor del mundo utilizan una variedad de soluciones TI para alcanzar sus necesidades tecnológicas. En el 2010, la ODCE reportó que los países desarrollados utilizaron soluciones personalizadas, casi universales, para las funciones de gestión tradicional de ingresos, tales como el registro, las recaudaciones y la auditoría, y una combinación de soluciones COTS y hechas a la medida para las funciones modernas, tales como la aplicación y declaración en línea.<sup>301</sup> Las economías emergentes, por otro lado, utilizaron una combinación a través de todas las funciones. Mientras que los grandes sistemas de TI tributarios integrados son casi omnipresentes en los países de OCDE, sin embargo, son menos comunes en las economías emergentes,<sup>302</sup> donde la capacidad de TI tiende a reflejar la madurez de la administración tributaria.

### *El Panorama de Soluciones de TI*

Los sistemas de TI dan lugar a las administraciones tributarias modernas, creando los medios para alcanzar los objetivos estratégicos mediante la gestión de datos, la automatización de procesos y involucramiento del contribuyente. Con un diseño adecuado, los sistemas de TI tributarios pueden ayudar efectivamente a las administraciones tributarias en la recolección y almacenamiento de la información, realizar un análisis de las actividades específicas del cumplimiento, y brindar a los contribuyentes los canales simples para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Existe una diversidad de maneras en las que las TI pueden beneficiar a la administración tributaria, pero la decisión de implementar las TI no siempre es sencilla. Mientras que las soluciones disponibles para un sistema de TI para una administración tributaria moderna de manera completa e integrada tienen similitudes, con componentes comunes del panorama de TI, también existen diferencias. Hay, por ejemplo, canales de implementación distintivos, tales como las soluciones COTS y las hechas a la medida, que pueden influir en el costo, el tiempo de salida al mercado y la utilidad de la solución. Existen diversos 'mapas de ruta' en el sistema, incluyendo las implementaciones por tramos – componente por componente – o implementaciones a gran escala – de todos los componentes de TI a través de todas las funciones de la administración tributaria. Quizás existe una lógica sencilla e histórica para el hecho que las administraciones tributarias en los países OCDE utilizan soluciones personalizadas para las funciones tradicionales y las soluciones COTS para las 'modernas'. Estas administraciones pudieron no haber optado por las implementaciones a gran escala y haber escogido soluciones modernas para ubicar nuevas actividades y complementar los componentes de TI ya existentes a las funciones tradicionales. Hay, por supuesto, muchos proveedores<sup>303</sup> y varios sectores potenciales para la intervención de las TI. El propósito de lo que resta de esta sección será de brindar un enfoque en la toma de decisión de TI adecuadas.

---

<sup>301</sup> OCDE (2010), p. 4.

<sup>302</sup> En el año 2000, Arturo A. Jacobs expuso que en los países en desarrollo "los sistemas de información de las organizaciones aun son en gran medida manuales. A lo sumo, las administraciones tributarias en muchos países en desarrollo cuentan solo con un puñado de equipos informáticos en algunas localidades de oficinas, muchos de éstos equipo antiguo soportado por tecnología obsoleta". Jacobs (2000), p. 1.

<sup>303</sup> Se provee una lista detallada de proveedores en el Apéndice 12.A.

### *Adquisición de TI como una Decisión Estratégica de Negocios*

Aunque las TI claramente contribuyen a los objetivos de las administraciones tributarias, la decisión de adquirir TI es algo que no se debe tomar a la ligera. Las soluciones de TI pueden requerir de cambios en la organización, en los procesos, en las tareas y habilidades del personal. Asimismo, las soluciones de TI son costosas y pueden desviar los recursos limitados de la administración de otras actividades importantes, por lo que pueden fracasar si no son apropiadas. Aun cuando la ejecución misma tenga éxito, una solución inadecuada puede ser tener una vida útil corta y una utilidad limitada. Por lo tanto la decisión hacia una TI es una decisión estratégica de negocios,<sup>304</sup> una que debe alinearse a la totalidad de los objetivos estratégicos de la administración tributaria para asegurar la aplicabilidad y el nivel necesario de capacidad institucional, además de ser una decisión precedida por un análisis de rentabilidad para asegurar que los recursos limitados de la administración se gasten sabiamente.

#### **Objetivos Estratégicos**

La administración tributaria no es un proveedor de TI, por lo que las TI son sencillamente un medio que permite que la administración tributaria lleve a cabo sus tareas y alcance sus objetivos. Aunque la tarea primordial de las administraciones tributarias es la misma – la de recaudar la cantidad correcta de impuestos al contribuyente correcto en el momento correcto – sus objetivos estratégicos intermedios pueden variar grandemente: alcanzar la uniformidad en la aplicación de leyes fiscales; ofrecer una calidad de servicios y educación al contribuyente; mejorar los programas específicos de auditoría; o desarrollar una gerencia efectiva. Cada uno de estos objetivos requiere de una intervención de TI específica. Por ejemplo, la uniformidad en la aplicación de la ley se puede lograr mediante flujos de trabajo automatizados que reducen la discreción. La calidad del servicio y la educación al contribuyente puede requerir de un sistema de impuestos electrónico o sus componentes relacionados. La mejor selección de auditorías requiere de mecanismos automatizados de calificación de riesgos o, quizás, de un sistema de desempeño del cumplimiento. La gestión efectiva depende de un MIS.

Ciertamente, los planes estratégicos de largo plazo probablemente requieran de un enfoque holístico de la administración, al abordar a la organización, al segmentar al contribuyente, la contratación, las instalaciones, las funciones, la capacidad humana e institucional, la integridad y las comunicaciones, además de las tecnologías. A mediano plazo, sin embargo, las intervenciones de TI deben adecuarse a otros programas y proyectos de la administración tributaria. Sería inadecuado, por ejemplo, lograr la automatización de flujos de trabajo de auditorías si una reestructuración organizativa subsiguiente espera realizar cambios en los niveles de revisión y aprobación de auditorías.

#### **Análisis de Rentabilidad**

El costo de la implementación de TI es relativamente sencillo de definir y cuantificar. Aun cuando, existen costos directos de TI, tales como hardware, software, adquisiciones, ejecución, integración, operación, capacitación y gastos de reemplazo, costos indirectos, incluyendo el tiempo que gasta el

---

<sup>304</sup> Oliver (2002), parr. 2.

personal en definir los requerimientos y otras actividades de adquisición, el entrenamiento, las pruebas y el tiempo de inactividad general, mientras se lleva a cabo la implementación de la solución.<sup>305</sup> Se proporciona una lista descriptiva a continuación. Este costo total a menudo se denomina ‘el costo total de propiedad’ de la solución de TI.

Los beneficios de la implementación de TI pueden y deben ser traducidos directamente para contribuir hacia las tareas de la administración tributaria. En primer lugar, con TI, los costos directos de administrar el sistema tributario pueden disminuir. Por ejemplo, el tiempo de ingreso de datos por el personal será reducido debido a la introducción de la declaración electrónica, logrando que la administración sea más eficiente. En la práctica, es más probable que los recursos – presupuestarios, de contratación u otros – que estén cada vez más disponibles a la administración tributaria luego de la implementación de las TI sean ubicados para nuevas tareas. Por ejemplo, con la introducción de la declaración electrónica, el personal puede ser re-capacitado para brindar educación, apoyo e información a los contribuyentes. En segundo lugar, la administración tributaria puede llegar a ser más eficaz. Por ejemplo, las declaraciones electrónicas reducen el número de errores de dedo realizados por el personal de la administración tributaria en el proceso de ingreso de datos. En tercer lugar, se deben tomar en cuenta los beneficios a los contribuyentes, por lo que la administración tributaria no es una empresa lucrativa, sino una parte integral de la maquinaria del gobierno. Con la declaración electrónica, los contribuyentes dedican menos tiempo y dinero en la preparación, impresión y envío de documentos de declaraciones, además de menos recursos para dar seguimiento del estado de sus presentaciones, pagos y reembolsos. Esto significa que la administración tributaria se vuelve menos intrusiva en el ambiente empresarial. En cuarto lugar, la administración tributaria puede llegar a ser más imparcial en la aplicación de la ley. Por otra parte, los sistemas electrónicos de impuestos disminuyen las oportunidades de corrupción a reducir las interacciones directas entre los funcionarios de la administración tributaria y los contribuyentes. Una iniciativa específica de presentación electrónica se puede complementar con revisiones y notificaciones automáticas de declaraciones, mermando la revisión del personal y la discreción correspondiente.

Los siguientes son costos y beneficios ilustrativos cuantificables de la implementación de las TI.

**Figura 12.9. Costos y beneficios ilustrativos en la implementación de las TI**

Costos Ilustrativos	Beneficios Ilustrativos
<p><b>Costos de Adquisición:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Hardware y software / licencias;</li> <li>▪ Tiempo del personal utilizado en adquisición, implementación, integración, operación, pruebas, capacitación;</li> </ul>	<p><b>Efectividad:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Mayores ingresos con contribuyentes más formales, menos fraude y evasión, o mayores evaluaciones.</li> </ul>

<sup>305</sup> Para simplificar las cosas, el término ‘costo de oportunidad’ no es utilizado. El funcionario del gobierno y los proveedores de soluciones de TI para el gobierno rara vez operan en mercados competitivos y, por lo tanto, el costo de oportunidad de la implementación de las TI no necesariamente refleja los costos de insumos. Con los costos de oportunidad, sin embargo, sería necesario que los beneficios sociales de las medidas de administración tributaria no percibidos fueran investigadas, lo cual es difícil, como veremos más adelante.



Costos Ilustrativos	Beneficios Ilustrativos
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Tiempo de inactividad del personal.</li> </ul> <p><b>Costos de operación:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Mantenimiento (ej., respaldos, rastreo de licencias, seguridad de prevención / recuperación, tiempo del personal de TI);</li> <li>▪ Infraestructura (espacio físico, electricidad);</li> <li>▪ Auditorías externas e internas;</li> <li>▪ Capacitación futura.</li> </ul> <p><b>Reemplazos:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Gastos de sustitución, mejora o cierre.</li> </ul>	<p><b>Eficiencia:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Menos tiempo del personal en tareas básicas.</li> </ul> <p><b>Mejor entorno empresarial y del contribuyente:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Menor tiempo del contribuyente dedicado al cumplimiento;</li> <li>▪ Menor tiempo del personal dedicado al incumplimiento (errores involuntarios).</li> </ul> <p><b>Una aplicación más uniforme de la ley:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Mayores ingresos.</li> </ul>

A simple vista es evidente que la tabla anterior muestra dos tipos de beneficios de naturaleza eminentemente diferentes. Mejorar el entorno de eficiencia y empresarial reduce las pérdidas en la eficiencia económica. En términos económicos, con las mejoras, tanto la administración tributaria como el contribuyente pueden beneficiarse sin ser afectados ellos mismos, ni afectar a otros. Por otra parte, los mayores ingresos sencillamente son transferencias adicionales del contribuyente al gobierno. En un sentido económico, un análisis de rentabilidad de los cambios en las operaciones del gobierno debe considerar únicamente el primer tipo de beneficios. Es posible argumentar que, cuando el gobierno provee los bienes y servicios que no son suministrados por el sector privado debido causas externas o costos de transacción, estos ingresos mayores traen de igual manera mejoras en la eficiencia. Sin embargo, esto no es siempre el caso. Un análisis de rentabilidad de las mejoras de las TI debe limitarse de manera adecuada a la comparación de los costos de adquisición, operación y reemplazo con mejoras en la eficiencia de la administración y el contribuyente.

La siguiente figura muestra una estimación simple de los beneficios monetarios del registro unificado de empresas e impuestos de Georgia.

**Figura 12.10. Beneficios monetarios del registro unificado de empresas e impuestos de Georgia<sup>306</sup>**

92 GEL = beneficio medio neto diario de la empresa en Georgia
*43.000 empresas registradas anualmente
* 5 días ahorrados por nuevos procedimientos
=19,78 millones de GEL
1 día de trabajo ahorrado por contador/abogado
*45 GEL salario diario promedio

<sup>306</sup> Adaptado de Gallagher (sin fecha).

=1,935 millones de GEL

99,000 GEL anuales en tiempo ahorrado por el personal de Departamento Tributario

**Ahorros anuales totales = 21.814.000 GEL ó US\$12,4 millones**

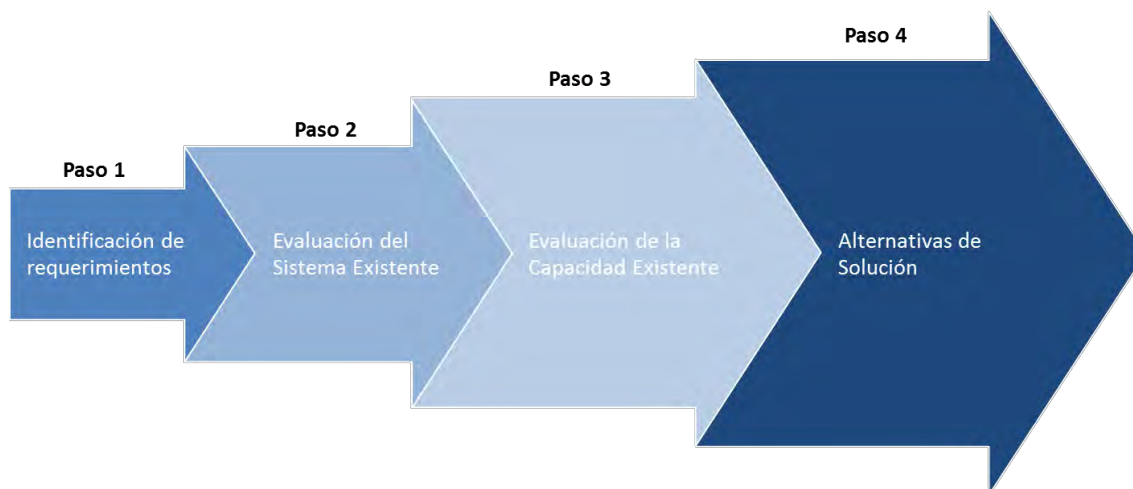
No todas las entradas pueden traducirse fácilmente a costos cuantificables. Por ejemplo, la implementación de TI puede generar frustración en el personal. Asimismo, no todas las mejoras pueden traducirse con facilidad a resultados estratégicos cuantificables. Por ejemplo, la nivelación de datos de terceros puede mejorar el monitoreo y la aplicación del cumplimiento permitiendo instaurar una percepción de imparcialidad entre los contribuyentes, contribuyendo al cumplimiento voluntario y dando lugar a mayores recaudaciones, además de una satisfacción generalizada del contribuyente. Las dificultades de monetizar los costos y beneficios, tales como la frustración del personal o la satisfacción del contribuyente, no deben frenar la necesidad de un análisis de rentabilidad. En algunos casos, los funcionarios de la administración tributaria dependen de la experiencia de otros países en el desarrollo de parámetros generales. Por ejemplo, un estudio danés del 2007-2008 encontró que los contribuyentes sujetos a declaraciones y nivelaciones de terceros tenían índices de evasión menores al 1 por ciento comparado con el 40 por ciento para los contribuyentes no sujetos a declaraciones y nivelaciones de terceros.<sup>307</sup>

### *Directrices de Selección*

En la figura siguiente se presenta un proceso simplificado de adquisición de TI dividido en cuatro pasos. La administración tributaria puede seguir este proceso u otro similar luego de validar las necesidades estratégicas de inversión de TI. El primer paso en este proceso de adquisición consiste en identificar los requisitos para la solución. El segundo y tercer paso consisten en evaluar los sistemas y capacidades existentes. El último paso consiste en revisar las opciones de solución para el sistema e identificar la más apropiada. Éstos se detallan a continuación.

<sup>307</sup> Dogan (2011), p. 71.

Figura 12.11. Cuatro pasos para la evaluación del proceso de adquisición de TI



**Identificación de requerimientos:** Un sistema de adquisición de TI típico de gran escala – a través de un panorama de todos los elementos de solución de TI – consiste en más de trescientos requisitos, incluyendo requisitos generales técnicos, requisitos técnicos específicos para cada una de las funciones centrales de la administración tributaria, además de una serie de requisitos no-técnicos relacionados con la seguridad, interfaces de usuario, entre otros. Éstos se derivan de la estrategia y deben cumplir con los reglamentos empresariales existentes (por ejemplo, la ley), con documentación y necesidades de capacitación y la necesidad de cooperar con otras agencias, entre otros factores.<sup>308</sup> Es importante atender estos aspectos, ya que el desarrollo futuro, la personalización, las pruebas y los proyectos piloto son la parte con mayor demanda de tiempo y costo de la implementación y podrán ser ejecutados con requisitos bien especificados y detallados.

**Evaluación existente del sistema:** Los sistemas existentes (de legado) deben evaluarse para entender si tales sistemas pueden adaptarse a los requisitos de TI e identificar los vacíos entre las necesidades de los sistemas existentes y el sistema futuro.

**Evaluación de la capacidad existente:** Una evaluación de las capacidades existentes, incluyendo la experiencia en desarrollos previos, debe tomar en cuenta la capacidad de TI de futuros usuarios, la capacidad del personal de TI para el desarrollo y soporte del sistema, la necesidad de mejoras en las estructuras y procesos existentes y la habilidad de la administración tributaria para gestionar el cambio. Esta última es de especial importancia en implementaciones mayores que puedan requerir un cambio institucional más amplio.

**Opciones de Sistemas:** Las soluciones que satisfacen a los requisitos se deben investigar y analizar por completo, incluyendo el costo total de apropiación y duración de la implementación. La figura siguiente presenta un ejemplo ilustrativo del criterio de selección y las preguntas claves que deben ser contestadas cuando se evalúan las opciones de sistemas.

<sup>308</sup> Banco Mundial (sin fecha), p. 1.

Figura 12.12. Marco ilustrativo de criterios de decisión para la selección de sistemas

Factor de Decisión	Definición	Peso Ilustrativo
Costo de propiedad	¿Cómo se compara cada opción en relación a otras opciones en términos del costo total?	15%
Base para la empresa	¿Con qué medida se relaciona cada opción con relación a la dirección, las actividades y las capacidades de la empresa?	15%
Tiempo de comercialización	¿Con qué rapidez entregará una solución esta opción, y está de acuerdo con los objetivos estratégicos y planes de acción correspondientes?	15%
Grado de personalización	¿Con qué medida provee cada opción la funcionalidad necesaria, y cuánto desarrollo adicional se necesita?	15%
Disponibilidad de recurso capacitado	¿Qué nivel de recurso capacitado se necesita para el desarrollo o soporte de cada opción, y hay disponibilidad suficiente de destrezas?	15%
Compatibilidad tecnológica	¿Cuán efectivamente se complementa cada opción tecnológica existente (ej., arquitectura, infraestructura, seguridad)?	15%
Estrategia intelectual de activos	¿Cuán efectivamente logra cada opción satisfacer las necesidades de propiedad intelectual o requisitos de la administración?	5%
Costo de la estrategia de salida	¿Cuál es el costo de salida de cada opción?	5%

### 12.3. Madurez de la Administración Tributaria

A continuación se analizan los niveles de madurez de las administraciones tributarias, con relación a la estructura y gestión de las TI.

#### *Tecnologías de la Información: Nivel 1 de Madurez*

Palabra clave: "Basada en papel"

- La información de registro del contribuyente se coloca en sistemas basados en papel o respaldados por herramientas informáticas básicas, tales como Excel o Access. Muchos de los contribuyentes no son registrados o ingresados al sistema y el sistema de registro no brinda soporte para el cumplimiento del registro. No existe un soporte automatizado para la validación de duplicados. No existen los informes de gestión que resuman la población contribuyente.
- No existe un sistema de TI.

- Las TI se limitan al uso de Microsoft Office o aplicaciones similares, por lo general para la publicación de comunicados (digitados manualmente) o para mantener una base de datos ad hoc de los contribuyentes.
- El uso de aplicaciones comunes como una solución de TI es ad hoc y varía de acuerdo al personal. Las aplicaciones comunes cuentan con documentación ad hoc limitada.
- Las decisiones de desarrollo / adquisición de TI se toman por individuos del personal para resolver las necesidades específicas de su puesto.
- La limitada capacitación en TI se ofrece al personal subalterno y solo abarca las destrezas informáticas básicas (es decir, Microsoft Office).
- No se cuenta con personal de TI para ofrecer soporte a las tareas simples, tales como la configuración de equipos y redes.

### *Tecnologías de la Información: Nivel 2 de Madurez*

Palabra clave: "Fragmentado"

- El sistema de TI únicamente ofrece soporte de procesamiento a las funciones centrales (ej., registro, procesamiento de declaraciones y pagos). El sistema se diseñó de manera escalonada, almacenando la información tributaria de manera separada para cada tipo de impuesto o para cada función de la administración.
- Las TI se utilizan para algunas de las funciones centrales (generalmente en registro y contabilidad del contribuyente), mas no en otras funciones centrales (ej., investigación de fraudes, auditorías). Las TI no se usan por lo general por el personal de la función de apoyo (ej., servicios legales). El uso de las TI se limita a la automatización de procesos simples y no facilita la información gerencial, el flujo de trabajo ni ofrece atención al contribuyente.
- El uso de aplicaciones de TI específicas es ad hoc y varía de acuerdo a la división. Las aplicaciones de TI específicas cuentan con documentación ad hoc limitada.
- Las decisiones de desarrollo / adquisición de TI son tomadas por los jefes de divisiones específicas de acuerdo a las necesidades de su división específica.
- Se provee capacitación en TI limitada al personal subalterno selecto y comprende básicamente las destrezas informáticas básicas y capacitación en el puesto de trabajo para el uso de la solución de TI.
- Limitado personal de TI proporciona soporte mediante tareas simples, tales como la configuración de equipos y redes, además de la solicitud esporádica de jefes de división para desarrollo.

### *Tecnologías de la Información: Nivel 3 de Madurez*

Palabra clave: "Colaboración"

- La información de registro es respaldada por programas ad hoc ocasionales, pero no de una manera oportuna. El mantenimiento incluye añadir nuevos solicitantes y eliminar a los

contribuyentes inactivos. No incluye la actualización de la información de acuerdo a la reorganización del contribuyente.

- Existe un sistema formal de registro, integrado de acuerdo a tipos de impuestos y se registra adecuada y oportunamente a los nuevos contribuyentes. Se asignan NITs únicos y la verificación evita la duplicación de ingresos. Este sistema ofrece suficientes informes de gestión, pero no se utilizan.
- Se captura suficiente información de manera electrónica para determinar la responsabilidad tan pronto como sea práctico (es decir, previo a las verificaciones automatizadas, las auditorías, etc.). El sistema de TI cuenta con facilidades eficientes de captura de datos para incrementar la precisión de los datos (ej., tecnología de reconocimiento óptico, donde es posible). El contribuyente o las instituciones financieras presentan las declaraciones manualmente, y las transmiten a la administración tributaria para su validación y procesamiento posteriores.
- La información de pagos se captura de manera electrónica y se cuenta con toda la información requerida para una nivelación adecuada de la obligación tributaria. La nivelación correcta de los pagos con las obligaciones permite que la administración tributaria mantenga las cuentas y balances del contribuyente de manera precisa y confiable.
- Se provee información, soporte y educación mediante instrucciones algo detalladas, aunque por lo general para procesos comunes (ej., declaraciones, pero no para auditorías o recaudaciones). Estas instrucciones rara vez se actualizan y no consideran la retroalimentación del contribuyente. Los servicios al contribuyente confeccionan de acuerdo al segmento del contribuyente (individuo, empresa / grande / pequeño, etc.) y por tipo de impuesto. Los servicios al contribuyente utilizan canales múltiples (teléfono, web, papel) y vehículos (Preguntas Frecuentes, panfletos informativos). Existe, sin embargo, una necesidad de técnicos expertos para solicitudes complejas. La información proporcionada por el contribuyente no se vincula a la administración tributaria. Las TI se utilizan para la transmisión de información mediante sitios web que diseminan información, instructivos y formularios. El portal electrónico de la administración tributaria se actualiza ocasionalmente y no es fácil de utilizar o no provee suficiente información a los contribuyentes.
- El sistema de TI incluye básicamente dos competencias: 1) soporte de procesamiento para las funciones centrales; y 2) un sistema basado en la web limitado para los servicios / autoservicios de los contribuyentes, con funciones tales como el registro, la declaración y el pago. El sistema se integra de acuerdo a tipo de impuestos y funciones, unificando toda la información.
- Las TI se usan en la mayoría de las funciones centrales (excepto, quizás, en las investigaciones de fraude) y está disponible al personal de las funciones de soporte (ej., servicios legales). Las TI permiten la automatización, facilitan el flujo de trabajo, producen la gestión de los informes y de información y brindan servicios al contribuyente, pese a que la gestión de informes e información son generalmente ad hoc, y los servicios al contribuyente y la facilitación del flujo de trabajo son limitados.
- Las aplicaciones de sistemas de TI se integran de acuerdo a impuestos en algunas funciones (ej., pagos y contabilidad del contribuyente), pero no en otras (ej., declaraciones y reembolsos). El

sistema de TI fue documentado al momento de su creación o adquisición, pero no se ha actualizado dicha documentación.

- Las decisiones de adquisición / desarrollo de TI son tomadas por la alta gerencia, quienes revisan los requisitos de TI y evalúan las soluciones. Las soluciones de TI, sin embargo, no forman parte de la totalidad de la estrategia de la administración tributaria.
- Se brinda capacitación en el uso de las soluciones de TI a todo el personal subalterno, pero rara vez se ofrece al personal de gerencia. El personal de gerencia no utiliza el sistema, sino que dependen de los informes del personal de TI.
- Una división de TI participa en el diseño, definición de los requisitos, la documentación y adquisición del sistema de TI. Sin embargo, la administración tributaria enfrenta dificultades en la retención de personal experimentado.

### *Tecnologías de la Información: Nivel 4 de Madurez*

Palabra clave: "Integrado"

- Se da mantenimiento frecuente y oportuno a la información de registro, no solo al ingresar a solicitantes nuevos, sino también al dar de baja a los contribuyentes inactivos y al actualizar la información al momento de reorganización del contribuyente.
- Existe una base de datos de registro y un sistema formales y los nuevos contribuyentes se registran con precisión y de manera oportuna. Se asignan NITs únicos y la verificación evita la duplicación de ingresos. El sistema proporciona suficientes informes de gestión los cuales son utilizados adecuadamente por los funcionarios. El registro el línea permite que los contribuyentes ingresen y mantengan sus registros.
- La información adecuada para determinar la obligación se captura de manera electrónica tan pronto como es conveniente. Las declaraciones electrónicas son aplicadas y sustentadas mediante el sistema de TI. El sistema de TI ofrece al contribuyente un espacio consistente de contabilidad, rastreando las obligaciones y pagos por tipo de impuesto y períodos de declaración fiscal. Cada actividad financiera que se registra se refleja directamente, casi en tiempo real, tanto en los libros de contabilidad de ingresos de la administración tributaria como en las cuentas del contribuyente.
- Los sistemas de TI permiten el procesamiento de todos los pagos recibidos del contribuyente a través de los diversos canales. La información de pago se ingresa al sistema tributario de forma electrónica y se proporciona al contribuyente las múltiples opciones de pago a través del sistema web /electrónico de impuestos.
- Se provee información, soporte y educación por parte de todas las funciones de la administración tributaria (ej., registro, declaraciones, pagos, etc.). Éstas son detalladas y se actualizan frecuentemente tomando en cuenta la retroalimentación del contribuyente. Los servicios se confeccionan de acuerdo al segmento de contribuyentes (individual / empresa, grande / pequeño, etc.) y por tipo de impuesto. Los servicios tributarios utilizan canales múltiples (teléfonos, web, papel) y vehículos (Preguntas Frecuentes, panfletos informativos, técnicos expertos que dan respuesta a preguntas complejas y generalistas para otras preguntas).

La información proporcionada por los servicios al contribuyente se vincula a la administración tributaria. El sitio web de la administración tributaria se actualiza adecuadamente y se implementan herramientas de interacción con los contribuyentes.

- El (los) sistema(s) de TI comprenden cuatro competencias: 1) soporte de procesamiento de las funciones centrales; 2) un MIS para la gestión y análisis de datos que facilita la recolección y distribución de la información a toda la organización; 3) un sistema en línea para los servicios / autoservicios del contribuyente; y 4) un sistema de cumplimiento.
- Las TI se utilizan en todas las funciones centrales y de soporte y permiten la automatización, generan la gestión de informes e información y facilitan el flujo de trabajo y servicios al contribuyente.
- Las aplicaciones de sistemas de TI se integran en todos los impuestos y divisiones de la administración tributaria. El sistema de TI está ampliamente documentado y esta documentación se actualiza regularmente con cambios, si los hay.
- Las soluciones de TI se validan dentro de la totalidad de la estrategia de la administración tributaria. Específicamente: 1) se valida la necesidad de la empresa; 2) todos los costos se contabilizan (el coste total de la propiedad incluye la implementación, el mantenimiento, la capacitación, etc.); 3) se toman en cuenta los requisitos técnicos generales, específicos y no-técnicos; y 4) se evalúan las diversas soluciones.
- La capacitación informática básica y capacitación en el sistema de TI son parte de currículum de capacitación de la administración tributaria. Se ofrece capacitación a todo el personal subalterno y directivo, incluyendo refuerzos y la gerencia frecuentemente utiliza el sistema para la gestión de informes.
- Una división de TI participa en el diseño, definición de los requisitos, la documentación y adquisición del sistema de TI. La administración tributaria cuenta con personal competente y experimentado en TI.

#### 12.4. América Latina y El Caribe

Los países de LAC han tenido un avance significativo en la aplicación de las TI como apoyo a las funciones de la administración tributaria. Se ha dado un énfasis particular a las funciones de servicios al contribuyente y la función de procesamiento de declaraciones con distintos grados de avance en otras funciones centrales. Un estudio reciente realizado por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) recogió información de 17 administraciones tributarias de LAC.<sup>309</sup> Entre las observaciones más relevantes, el informe resalta que en la encuesta los países:<sup>310</sup>

- Con la excepción de Brasil, Ecuador y México, todas las administraciones tributarias analizadas definen las especificaciones para la inversión en TI y la gran mayoría del software informático de soporte a las funciones de la administración tributaria se desarrolla internamente.

<sup>309</sup> Los 17 países encuestados por el BID en la preparación del informe son: Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, República Dominicana, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú y Uruguay. El BID ha iniciado un ejercicio similar para el Caribe Británico.

<sup>310</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) (2012).



- La mayoría de las administraciones tributarias observadas han evolucionado de la fase del Gobierno de "publicar" a algún nivel de las fases de "interactuar" y "transacción"<sup>311</sup> descritas en la Sección 12.1.2. Los servicios que ofrecen incluyen formularios, preguntas frecuentes y la presentación de aplicaciones o apelaciones.
- La presentación de declaraciones electrónicas han incrementado gradualmente en los países encuestados y, en algunos casos, representan el método de declaración más importante, tal como en Argentina, Chile, República Dominicana, Ecuador, México y el Perú, junto con Brasil donde la declaración electrónica es prácticamente el único método de declaración.

Los puntos anteriores ilustran el progreso que han logrado los países de LAC en la aplicación de las TI para mejorar sus operaciones. Es importante notar que el nivel alcanzado de computarización por la mayoría de administraciones tributarias se debió a los esfuerzos progresivos, enfocados orientados a la mejora de algún componente específico de la totalidad del espectro de soporte de TI. Por ejemplo, en la República Dominicana, luego de la implementación del proyecto de "Oficina Virtual" en el 2006, el porcentaje de declaraciones presentadas electrónicamente creció de cero en el 2006 a 80 por ciento del IVA y 75 por ciento de la declaración del Impuesto sobre la Renta procesado por la administración.<sup>312</sup>

La discusión anterior ubicaría a algunos de los países de LAC en el tercer nivel del modelo de madurez, ubicando algunos de los países más avanzados que se ajustan a los atributos del cuarto nivel del modelo de madurez.

Aun existe cabida para que los países de LAC consideren la eficiencia mediante el uso de las TI. Como señaló el BID en su análisis del estado de las administraciones tributarias, "aun existen grandes posibilidades para aumentar el uso de la Internet, que aun tiene uso insuficiente... Las soluciones tales como la facturación electrónica y la impresión fiscal para promover una mejor implementación del sistema tributario son aspectos que se deben considerar".

### 12.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices

Las siguientes son directrices claves y parámetros seleccionados para este capítulo, que fueron analizados a lo largo del capítulo y se resumen a continuación:

- **El uso de las TI en la Administración Tributaria.** El uso de las TI no es una opción, sino una necesidad de la administración tributaria moderna. El uso de las TI apropiadas, cuando se implementan correctamente, ayudan a las administraciones tributarias a ser más eficaces en el incremento de los ingresos, en la entrega de servicios al contribuyente y al maximizar el uso de los recursos escasos. De manera similar a como una empresa utiliza las TI como apoyo a sus operaciones, las administraciones tributarias modernas deben implementar las soluciones de TI para lograr sus metas estratégicas y operativas.

<sup>311</sup> Ver sección 12.1.2.

<sup>312</sup> Batista (2009), p. 23.

- **La simplificación de procesos y la reingeniería de la empresa como un requisito previo.** Una solución de TI básica de abarcar los procesos centrales de una administración tributaria. Además es importante recordar que las TI deben servir como respaldo a los procesos racionales y eficientes, lo que implica alinear el proceso de reingeniería y mejores prácticas con la solución de TI. No existe ningún beneficio al implementar una solución de TI a los procesos obsoletos e ineficaces. La implementación de una solución de TI debe seguir una simplificación de procesos.
- **La secuencia de las mejoras de TI.** El uso de las TI evoluciona de la mano con las prácticas de la administración tributaria. En una fase inicial, las administraciones tributarias se enfocan en el registro y captura de la información del contribuyente y las declaraciones. En una etapa posterior, las funciones de auditoría y gestión de casos adquieren mayor importancia. En este punto, la información se recoge de diferentes fuentes para apoyar la función de auditoría, las administraciones tributarias evolucionan hacia un enfoque de gestión de riesgo y la información se utiliza para aplicar perfiles de riesgo complejos y la selección de casos para auditoría. Finalmente, las TI son importantes en el apoyo a la función de gestión de políticas y en facilitar la creación de modelos con datos de historiales.
- **La implementación de las TI requieren de una estrategia.** El desarrollo y la implementación de una estrategia coherente de TI es crucial para el éxito de la adquisición e implementación de TI. Cuando se requiere, se deben implementar cambios de legislación, será necesario redefinir las estructuras organizacionales y se deben desarrollar procedimientos operativos mejorados.
- **Las TI como un servicio.** Las organizaciones de soporte de las TI deben evolucionar a ser organizaciones orientadas al servicio, pero este es un largo camino que debe planificarse y ejecutarse cuidadosamente. Un sendero natural de implementación inicia con la consolidación de la infraestructura de las TI, antes de avanzar hacia la implementación de procesos específicos, tales como la gestión de incidentes<sup>313</sup> y la gestión de cambio<sup>314</sup>. La implementación de estos procesos realizarse de acuerdo a las mejores prácticas y marcos establecidos, tales como ITIL.
- Un estudio reciente de estandarización que incluyó a 13 países diferentes de Europa, Norte América y Latino América encontró que "las relaciones más fuertes entre las TI y el incremento en la eficiencia ocurren cuando las TI reducen o eliminan significativamente el trabajo manual (por ejemplo, la tecnología de captura de datos en el procesamiento de ingresos, las características sofisticadas del sitio web para servicios al contribuyente)".<sup>315</sup>
- Gartner, una empresa de investigación tecnológica en los Estados Unidos, realiza encuestas rutinarias a organizaciones en diferentes sectores para determinar su inversión de TI a nivel empresarial. En su más reciente publicación para las organizaciones e gobierno se produjeron

---

<sup>313</sup> ITIL (2007), p. 39 define el proceso de gestión de incidentes como "el proceso responsable de la gestión del ciclo de vida de todos los incidentes. La gestión de incidentes asegura que la operación normal de servicios se restaura tan pronto como sea posible y se minimiza el impacto de la empresa".

<sup>314</sup> ITIL (2007), p. 16 define el proceso de gestión de cambio como, "El proceso responsable del control del ciclo de vida de todos los cambios, el cual permite cambios positivos a realizarse con una interrupción mínima a los servicios de TI".

<sup>315</sup> Dohrmann et al. (2009), p. 9.

tres métricas relevantes con un presupuesto operativo de menos de 250 millones de USD, con los que las TI de las administración tributaria de LAC se pueden estandarizar<sup>316</sup>:

- El gasto de TI como porcentaje de los gastos operativos es 11.1 por ciento;
- El gasto de TI por empleado es \$16,172; y
- Los Equivalentes de Tiempo Completo de TI (FTEs) como un porcentaje de los empleados es 7.0 por ciento.

---

<sup>316</sup> Guevara et al. (2012), p. 13-15.

# Capítulo 13. Gestión de Recursos Humanos y Desarrollo Organizacional

*Diana Osinski, Colin Lethbridge, Suzanne Hinsz*

La gestión de recursos humanos es un asunto primordial para las administraciones tributarias, ya que existe una fuerte dependencia en el personal para llevar a cabo las funciones básicas, y el hecho de que los gastos de nómina a menudo sobrepasan el 80 por ciento del total de los gastos operativos.<sup>317</sup> En todo el mundo los gerentes están llegando a la conclusión que una efectiva gestión y desarrollo del personal organizacional es crucial para lograr las metas de la organización. En otras palabras, las administraciones tributarias realizan una gran inversión en sus empleados, y es esencial que tengan una función de Recursos Humanos (RRHH) para ayudar a la gerencia a alcanzar las metas organizacionales. Este Capítulo trata sobre las funciones claves de gestión de RRHH y desarrollo organizacional de la administración tributaria.

## 13.1. Prácticas Líderes

La función de RRHH debe apoyar de manera consistente y eficiente la necesidad fundamental de la administración tributaria de utilizar efectivamente al personal de elevado desempeño. La función de RRHH, como parte del proceso de planificación organizacional, debe trabajar con los gerentes para identificar los recursos necesarios para ejecutar planes estratégicos y planes operacionales, para no centrarse únicamente en los asuntos administrativos diarios, tales como el procesamiento del papeleo requerido para los empleados que entran y salen de las planillas de la administración tributaria. Aun cuando los gerentes de primera línea tienen la responsabilidad del manejo diario del personal, su trabajo sería más fácil si existieran buenos sistemas de apoyo provenientes de la función de RRHH. Cada vez más, las administraciones tributarias están viendo que la mejora de la función de RRHH es una estrategia clave para reducir los gastos generales, incrementando al mismo tiempo la calidad. Sin embargo, aún en la actualidad, la función de RRHH en muchas de las administraciones tributarias sigue teniendo un rol básicamente administrativo en lugar de un rol estratégico.

En general, el rol de la función de RRHH debería ser el de apoyar a los gerentes de primera línea en la gestión efectiva de sus empleados para alcanzar sus metas departamentales. Las actividades de RRHH se pueden categorizar de la siguiente manera: atraer, seleccionar, retener, desarrollar, motivar, y utilizar al personal de manera efectiva. A continuación se presenta un resumen de las funciones fundamentales de RRHH, sus actividades claves, y sus propósitos organizacionales relacionados:

---

<sup>317</sup> OCDE (marzo 2011), p. 101. En el año 2010, los gastos de personal en las administraciones tributarias de Latino América, alcanzaron un promedio de 68.1 por ciento de los gastos totales, con Argentina, Uruguay, Honduras, México, y Chile sobrepasando el 80 por ciento (CIAT et al (2012), p. 19).

**Figura 13.1. Funciones fundamentales de RRHH**

<b>Funciones de Recursos Humanos</b>	<b>Actividades</b>	<b>Propósito Organizacional</b>
<b>Selección y Colocación</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Realizar análisis de puestos de trabajo</li> <li>• Establecer criterios de selección</li> <li>• Reclutar</li> <li>• Entrevistar y seleccionar</li> <li>• Manejar cambios de personal</li> <li>• Encargarse de planificación de personal</li> <li>• Promover desarrollo profesional</li> <li>• Realizar planificación de la sucesión gerencial</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Atraer empleados</li> <li>• Seleccionar empleados</li> <li>• Encargarse del desarrollo de los empleados</li> <li>• Utilizar a los empleados efectivamente</li> </ul>
<b>Capacitación y Desarrollo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Realizar evaluación de necesidades de capacitación</li> <li>• Crear plan de capacitación</li> <li>• Desarrollar, seleccionar y llevar a cabo las capacitaciones</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Encargarse del desarrollo de los empleados</li> <li>• Retener a los empleados</li> <li>• Motivar a los empleados</li> <li>• Utilizar a los empleados efectivamente</li> </ul>
<b>Gestión de Desempeño</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Implementar un proceso de mejora de desempeño:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>○ Fijar metas organizacionales</li> <li>○ Crear descripciones de trabajo</li> <li>○ Establecer expectativas de desempeño</li> <li>○ Motivar / proveer retroalimentación</li> <li>○ Participar en entrenamiento</li> <li>○ Realizar evaluaciones de desempeño</li> </ul> </li> <li>• Facilitar programas de comunicación y participación entre empleados</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Retener a los empleados</li> <li>• Motivar a los empleados</li> <li>• Encargarse del desarrollo de los empleados</li> <li>• Utilizar a los empleados efectivamente</li> </ul>
<b>Indemnización</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Establecer filosofías y prácticas de indemnización</li> <li>• Crear estructuras de pago</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Atraer empleados</li> <li>• Retener a los empleados</li> <li>• Motivar a los empleados</li> <li>• Utilizar efectivamente a los empleados</li> </ul>
<b>Gestión y Efectividad de la Función de RR HH</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Establecer políticas y procedimientos</li> <li>• Crear sistemas de entregas</li> <li>• Emplear métodos para evaluar y medir el rendimiento de los empleados</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Utilizar a los empleados efectivamente</li> </ul>

Es por medio de una gestión eficaz de los empleados, que los gerentes pueden mejorar el rendimiento de éstos e incrementar la eficiencia, incrementando de esta forma los ingresos fiscales y reduciendo los gastos relacionados a los empleados. Sin embargo, una gestión efectiva de empleados, no es únicamente la responsabilidad de RRHH, tanto éste como los gerentes de primera línea tienen un papel

estratégico en la gestión del capital humano de la administración tributaria. A continuación se encuentra un resumen de las funciones claves para RRHH y los gerentes de primera línea por cada función de RRHH:

**Figura 13.2. Los papeles de RRHH y los gerentes funcionales de primera línea**

Función de Recursos Humanos	Papel de Recursos Humanos	Papel del Gerente de Primera Línea
<b>Selección y Colocación</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Proveer herramientas para descripción de trabajo</li> <li>• Gestionar las solicitudes de empleo</li> <li>• Facilitar el proceso de contratación</li> <li>• Seleccionar solicitudes</li> <li>• Coordinar los planes del personal</li> <li>• Proveer dirección y recursos para trayectoria profesional y planificación de sucesión de los gerentes</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Completar descripciones de trabajo</li> <li>• Definir destrezas profesionales requeridas</li> <li>• Tomar decisiones de contratación</li> <li>• Desarrollar planes para el personal</li> <li>• Proveer información sobre trayectorias profesionales y potencial de gerencia</li> <li>• Asesorar a los empleados</li> </ul>
<b>Capacitación y Desarrollo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Coordinar plan de capacitación</li> <li>• Proveer recursos, políticas y guía para desarrollar y llevar a cabo la capacitación</li> <li>• Crear y facilitar cursos para capacitar a capacitadores</li> <li>• Evaluar la efectividad de la capacitación</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Determinar necesidades de capacitación departamental</li> <li>• Solicitar a los empleados que ayuden a crear y realizar cursos de capacitación técnica</li> <li>• Desarrollar las habilidades de los empleados en el puesto</li> <li>• Evaluar la efectividad de la capacitación</li> </ul>
<b>Gestión de Desempeño</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Orientar a los gerentes a retroalimentar a los empleados</li> <li>• Asegurar trato justo a los empleados</li> <li>• Desarrollar un proceso y formularios para la evaluación de desempeño</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Definir requisitos de desempeño y prioridades</li> <li>• Comunicar expectativas de rendimiento</li> <li>• Ofrecer retroalimentación a los empleados</li> <li>• Evaluar el desempeño</li> </ul>
<b>Indemnización</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Establecer estructuras de pago</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tomar decisiones para indemnización</li> </ul>
<b>Plan de Gestión y Efectividad de Función de RRHH</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Desarrollar métodos para evaluar la función de RRHH</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Asegurar la rendición de cuentas</li> </ul>

La función de RRHH debe ser la de un socio organizacional que provee servicios especializados que ayudan a la gerencia de la administración tributaria a trabajar con su personal para alcanzar las metas de

la organización. Como socio organizacional, el papel de RRHH es asegurar que la administración tributaria gestiona a sus empleados como un insumo de valor, con métodos mejorados para gestionar el desempeño individual y de grupo, resultando en una mayor efectividad y eficiencia, lo cual resulta en mayores ingresos tributarios y una reducción en los gastos de operación.

A continuación se detallan algunas maneras en que RRHH y los gerentes de primera línea pueden fortalecer el papel de la función de RRHH como un socio organizacional de valor añadido:

- Adoptar metas que añaden valor y traen resultados a la administración tributaria;
- Aprender como funciona la administración tributaria desde la perspectiva del gerente de primera línea;
- Llegar a ser un socio en el proceso de planificación estratégica;
- Conectar las metas y los programas de la función de RRHH al plan estratégico;
- Volverse proactivo, en vez de reaccionario, y tomar la iniciativa de llegar a ser un socio organizacional y un recurso ventajoso para la gerencia de la administración tributaria;
- Ampliar el papel de la función de RRHH de "administrativa" ser un "proveedor de servicios"; y
- Medir e informar los resultados de las actividades de la función de RRHH en relación a los resultados de la administración tributaria.

Gerentes de primera línea:

- Esperar de los gerentes de RRHH sean socios organizacionales de valor añadido;
- Involucrar a los gerentes de RRHH en el proceso de planificación estratégica;
- Esperar que los gerentes de RRHH contribuyan a la efectividad general mejorada del personal en la administración tributaria; y
- Responsabilizar a los gerentes de RRHH de medir e informar los resultados de las actividades de la función de RRHH en relación a los resultados de la administración tributaria.

### 13.1.1. Selección y Colocación

Generalmente el gobierno establece el protocolo para el reclutamiento en la administración tributaria. El gobierno establece cómo y cuándo se postean los plazas y por cuánto tiempo, cuántos candidatos, como mínimo, deben solicitar cada posición que se abre para aplicar para algún puesto disponible, y cuál será el protocolo de las entrevistas. Uno de los retos que tienen las administraciones tributarias es la presión externa para contratar a personas específicas. Por lo tanto, el protocolo que se establece debe asegurar que la decisión de contratación se basa en si el candidato es apropiado para el trabajo.

Una manera para confirmar que un candidato posee las características apropiadas para el puesto, consisten en seguir el protocolo de la selección 'basada en comportamiento'. La selección basada en comportamiento se fundamenta en el conocimiento, destrezas y comportamientos que se relacionan directamente a los que se necesitan en el trabajo. Los pasos para la selección basada en comportamiento incluyen:

- Establecer criterios de selección;
- Identificar fuentes efectivas de reclutamiento;
- Entrevistar candidatos calificados; y
- Seleccionar al candidato mejor calificado.

Adicionalmente, una entrevista basada en comportamiento es una manera efectiva para determinar si el candidato tiene la experiencia, las destrezas y el conocimiento que se requieren para el puesto. La entrevista basada en comportamiento debe basarse en criterios objetivos en vez de opiniones e impresiones subjetivas. La razón tras la entrevista basada en comportamiento es que el mejor indicador para el desempeño futuro es el comportamiento pasado. El entrevistador puede observar directamente el comportamiento – lo que dice o hace la persona – y/o pedirle al candidato que describa un ejemplo donde ha tenido que utilizar un comportamiento específico en trabajos anteriores, y que resultados tuvo este comportamiento.

#### Cuadro 13.1. Prácticas innovadoras de reclutamiento en Italia<sup>318</sup>

En Italia la organización tributaria en el año 2009, combinaron las habilidades y el aprendizaje como medio de seleccionar candidatos. Los candidatos participaron en una serie de eventos de capacitación y aprendizaje en el puesto y eran evaluados durante cada etapa. Los que mostraron buenos resultados en cada etapa fueron contratados. Esta práctica resultó en costos de capacitación más bajos y produjo una integración más rápida de empleados cuyo comportamiento estaba alineado con los valores de la organización.

La entrevista basada en comportamiento tiene una estructura. Se escriben preguntas para cada uno de los criterios de selección importantes para el puesto, y se hacen las mismas preguntas a todos los candidatos. Se prepara una guía para entrevistas basadas en comportamiento para el puesto de trabajo con las preguntas y un espacio para las notas del entrevistador. Durante la entrevista, el entrevistador escribe sus notas en la guía sobre las respuestas del candidato a sus preguntas. Estas notas ayudan al entrevistador recordar ejemplos específicos y situaciones que presentó el candidato como respuesta a las preguntas de la entrevista.

Las preguntas para la entrevista basada en comportamiento se escriben de una manera que incita al candidato a dar ejemplos específicos de como su experiencia demuestra la capacidad para cada categoría de la selección de criterios. Eliminan respuestas hipotéticas, tales como lo que el candidato haría o deberá hacer en una situación dada. Utilizar la entrevista basada en comportamiento es una manera apropiada para seleccionar candidatos idóneos para las posiciones vacantes.

#### 13.1.2. Niveles de Contratación de Personal

Aunque existen variaciones entre las diferentes administraciones tributarias en cuanto a la contratación de personal<sup>319</sup>, la siguiente figura da una indicación de como se asigna el personal en las funciones de

<sup>318</sup> OCDE (marzo 2011), p. 108.

<sup>319</sup> Ver por ejemplo, la figura 10.9 del Capítulo 10 para la variación en número de empleados involucrados en funciones de cobro de las deudas.



alto nivel. Las diferencias surgen principalmente en el nivel de utilización de la autodeterminación para impuestos sobre la renta, la automatización de tareas administrativas tributarias rutinarias, la consolidación de tareas, tales como el procesamiento de datos y los centros de atención al cliente, que ofrecen ciertas funciones como apoyo en TI, el número de empleados que se incluyen en los gastos generales, y el tamaño y estructura organizacional de las oficinas regionales.

**Figura 13.3. Promedio de utilización de personal (porcentaje del total) en las principales funciones de las administraciones tributarias<sup>320</sup>**

Países	Gestión de Cuentas de los Clientes	Auditoría y Otras Verificaciones	Recuperación Forzosa de Deudas	Gestión Corporativa	Otros
OCDE	30,76	32,43	10,41	14,79	11,68
No-OCDE	28,91	32,43	10,14	15,60	12,92
Todos	30,22	32,43	10,33	15,02	12,04

La cantidad general de empleados que se contratan en cualquier administración tributaria depende de la asignación de presupuesto de la administración tributaria, y generalmente de un proceso de licitación por parte de las agencias gubernamentales y cada departamento. No existen puntos de referencia estrictos. Después de establecer las asignaciones, los departamentos deben planificar la manera de utilizar los recursos asignados de la manera más efectiva. Se pueden encontrar algunas inferencias en la base de datos de recaudación tributaria de USAID<sup>321</sup> (2010), la cual muestra una cantidad mayor de contribuyentes por cada funcionario tributario (lo que significa, menor cantidad de funcionarios tributarios por contribuyente) en países de altos ingresos (908) que en países de bajo y mediano ingresos (270). Sin embargo, estas cifras se deben utilizar cuidadosamente, ya que la cantidad de contribuyentes por funcionario, depende de muchos factores, incluyendo la amplitud del sistema tributario y los avances de tecnología, entre otros.

### 13.1.3. Educación y Destrezas

Un asunto estratégico para muchas administraciones tributarias es el esfuerzo que hacen por lograr personal más altamente calificado. Algunas administraciones tributarias reflejan este tema en sus planes estratégico o planes anuales como una iniciativa clave en sí, o como parte de lograr una meta de desempeño relacionada. Varias administraciones tributarias presentan los logros relacionados a destrezas, desarrollo y/o educación del personal, como parte de sus informes anuales o planes organizacionales.

El nivel actual de educación universitaria varía enormemente a través de los países donde OCDE recoge estadísticas. Mientras que el promedio de empleados con estudios universitarios es de 46 por ciento en general, en seis de los países más del 75 por ciento de los empleados tienen títulos universitarios, mientras que en nueve países menos del 25 por ciento tienen títulos universitarios. En términos de

<sup>320</sup> OCDE (marzo 2011), p. 139.

<sup>321</sup> <http://egateg.usaid.gov/collecting-taxes>

impulsar el cambio e incrementar el desempeño organizacional en áreas claves, es importante que los líderes reflexionen seriamente sobre la educación y las destrezas del personal.

**Figura 13.4. Títulos universitarios en administración tributaria**<sup>322</sup>

Nivel de educación universitaria de los empleados	Número de administraciones tributarias por categoría
Menos del 25 por ciento	9
25-49 por ciento	14
50-75 por ciento	12
Más del 75 por ciento	6

La educación universitaria es un buen inicio, pero existen otras cualidades que se deben valorar durante el procedimiento de reclutamiento para asegurar que se seleccionen los candidatos más apropiados para la administración tributaria.

Por la naturaleza del trabajo de la administración tributaria, el personal de todos los niveles bien podría llegar a tener contacto directo con el público en general. Como mínimo, todos los empleados deben poseer buenas destrezas interpersonales y la habilidad de lidiar con situaciones de confrontación. Dependiendo del nivel de trabajo, pueden ser necesarias otras destrezas y calificaciones. Los empleados de oficina deberán haber completado su educación secundaria, poder usar computadoras, y comprender y realizar procedimientos y procesos de administración básicos. Los empleados en las funciones principales necesitarán poder ejercer un nivel de profesionalismo básico, lo cual incluye lo siguiente:

- Buen juicio;
- Destrezas analíticas sólidas;
- Excelente habilidad para la toma de decisiones;
- Dinamismo y determinación;
- Habilidad para trabajar solo y en instalaciones desconocidas;
- Habilidad para trabajar como miembro de un equipo.

No importa cuál sea su puesto de trabajo, debe haber en los archivos una descripción de puesto relevante, completa y actualizada para cada empleado de la administración tributaria. Las descripciones de puesto deben incluir los siguientes puntos:

- Propósito de la posición;
- Responsabilidades;
- Relaciones de trabajo y vías de información (internas y externas); y
- Especificaciones de trabajo:
  - Formación académica y experiencia

<sup>322</sup> OCDE (marzo 2011), p. 113.

- Destrezas y conocimiento
- Capacidades.

Debe tomarse en cuenta que es común encontrar que se establecen las calificaciones en la ley. Esta práctica no se recomienda, porque estas calificaciones tienden a ser incompletas y hacen que el personal y los empleados de la administración tributaria sean renuentes a preparar descripciones de trabajo más detalladas y precisas. Esto puede limitar enormemente la habilidad de la administración tributaria de atraer, seleccionar, retener, desarrollar, motivar y utilizar a sus empleados con efectividad.

#### 13.1.4. Capacitación y Desarrollo

##### *Capacitación*

A menudo las instituciones para capacitación de servicio público ofrecen formación que es aplicable al servicio público en general, tal como, capacitación inductiva, ética, y cursos como gestión de proyectos y capacitación en destrezas de liderazgo.

Cada vez más, las administraciones tributarias están sub-contratando a empresas privadas para capacitar en destrezas relacionadas a gestión y liderazgo. Debido a la naturaleza técnica del trabajo de los funcionarios tributarios y la falta de disponibilidad de candidatos en las listas de reserva que ya poseen todas las destrezas técnicas necesarias, a menudo las administraciones tributarias necesitan capacitar empleados en este tema.

Esta capacitación es esencial para poder desarrollar la fuerza laboral necesaria para llevar a cabo el mandato de la organización. La OCDE informa que el 90 por ciento de las administraciones tributarias realizan evaluaciones de sus necesidades actuales y futuras de destrezas y capacidades y desarrollan un plan para llenar los vacíos existentes.<sup>323</sup>

Aunque pueda existir una función de capacitación que ya se responsabilice por impartir cursos de capacitación que son aplicables a través de los organismos gubernamentales, las administraciones tributarias deben desarrollar capacitación técnica especializada. Las administraciones tributarias que así trabajan, generalmente utilizan un abordaje sistemático en el desarrollo de programas de capacitación y materiales para lograr metas específicas de aprendizaje y proveer capacitación basada en desempeño, tal como, el Diseño de Sistemas de Instrucción (DSI).

En el nivel más alto, el proceso de DSI consiste en identificar el conocimiento que ya poseen los estudiantes, y definir lo que necesitan aprender, creando una intervención para cerrar la brecha. El diseño instructivo se fundamenta en teorías basadas en investigaciones sobre como los individuos aprenden y sus raíces vienen de la psicología de comportamiento y cognitiva. Por más de tres décadas, el modelo prevaleciente de diseño institucional ha sido el modelo de sistemas, el cual incluye análisis,

---

<sup>323</sup> OCDE (marzo 2011), p. 100.

diseño, desarrollo, implementación y evaluación, y se conoce mejor como el Modelo ADDIE<sup>324</sup>. ADDIE es un proceso por pasos, que significa que cada paso tiene un resultado, el cual lleva al siguiente paso:

- Analizar la brecha entre lo que actualmente conocen los estudiantes y lo que necesitan conocer;
- Diseñar una intervención de aprendizaje para cerrar la brecha;
- Desarrollar los materiales de aprendizaje de acuerdo con el diseño;
- Implementar el programa de capacitación; y
- Evaluar la implementación.

Aunque los modelos de DSI son muchos, ADDIE es el que más se utiliza y permite dar capacitación basada en desempeño que llena las necesidades de los estudiantes.

Debe notarse que las administraciones tributarias generalmente dan capacitaciones sin antes establecer las normas para el diseño, desarrollo o la entrega y sin evaluar si hubo aprendizaje o si los participantes utilizan lo que aprenden una vez se reintegran a sus trabajos. Por el contrario la mayoría de las administraciones confían en capacitaciones informales, sobre la marcha que puede o no producir el impacto deseado. Se debe considerar seriamente el diseño y la implementación de un programa de capacitación en el trabajo. En términos de mejores prácticas, a mayor parte del aprendizaje adquirido por cualquier persona en un nuevo puesto de trabajo se adquiere predominantemente en el trabajo mismo más que un aula de clases. El Concepto de Aprendizaje 70/20/10, creado por el Centro para Liderazgo Creativo sugiere que en promedio:

- El 70 por ciento del aprendizaje y el desarrollo viene de las experiencias en la vida real y las experiencias en sitios de trabajo y resolución de problemas. Este es el aspecto más importante de cualquier plan de aprendizaje y desarrollo. Por ejemplo, el aprendizaje verdadero de una destreza que se ha adquirido en un programa de capacitación o resulta de una retroalimentación ocurre en el trabajo mismo, cuando la destreza o la retroalimentación se aplica a una situación real;
- El 20 por ciento del aprendizaje y el desarrollo viene de la retro-alimentación de trabajar y observar con modelos a seguir; y
- El 10 por ciento del aprendizaje y el desarrollo viene de la capacitación formal.<sup>325</sup>

#### Cuadro 13.2. Abordaje de re-desarrollo de capacitación en Kosovo<sup>326</sup>

La Administración Tributaria de Kosovo (TAK), con el apoyo de USAID, realizaron un nuevo diseño de la función de la capacitación del personal. Una parte importante de esto era la introducción de la metodología de diseño de sistemas de instrucción (DSI) para todas las actividades de capacitación basadas en un proceso ADDIE de cinco pasos (Análisis, Diseño, Desarrollo, Implementación y Evaluación).

<sup>324</sup> Summerville et al. (2008), p. 45. El modelo ADDIE aparece en literatura ya en los años 70 (ver, por ejemplo, Briggs (1977), p. 390). Se debe notar que existen variaciones del modelo ADDIE pero, en su mayoría estos modelos contienen las fases descritas arriba (Allen (2012), Capítulo 2).

<sup>325</sup> El concepto de aprendizaje 70/20/10 fue desarrollado por Morgan McCall, Robert W. Eichinger and Michael M. Lombardo en el Centro para Liderazgo Creativo y se discute en Lombardo et al. (2000).

<sup>326</sup> Fuente: autora Diana Osinski.

Antes del año 2010, el Departamento de Capacitación TAK operaba como un 'agente de viaje' haciendo los arreglos administrativos para el personal que viajaba fuera de Kosovo, y cada área funcional de la Sede Central TAK organizaba sus propias actividades de capacitación. La Comisión de Capacitación y Políticas previamente establecidas, habían sido abandonadas, y los intentos previos de establecer un programa de Capacitación de Capacitadores había fracasado.

Para mediados del año 2010, la gerencia superior de TAK se comprometió a volver a adoptar su antigua política de capacitación, estableciendo nuevamente su Comisión de Capacitación y contratando todo el personal necesario para su Departamento de Capacitación. Se realizó una evaluación de Necesidades de Capacitación integral que incluía cuatro encuestas de capacidades que cubrían varios roles funcionales en TAK, junto a una encuesta de capacidad institucional para 700 empleados de TAK. La evaluación identificó las necesidades siguientes:

- El restablecimiento del programa "Capacitación de Capacitadores". El nuevo programa incluía tres cursos sobre desarrollo de currículo, preparación de pruebas y destrezas de presentación y facilitación;
- Un rango de cursos de capacitación técnica que cubría educación de contribuyentes y auditoría y reforzaba el cumplimiento del pago de impuestos;
- La capacitación gerencial con seis cursos que incluían gestión de resultados, gestión de desempeño, gestión de equipos, gestión de cambios, gestión de operaciones, y gestión de comunicación; y
- Capacitación en habilidades básicas, tales como destrezas de computación y aprendizaje del idioma inglés.

También se preparó un programa amplio de inducción de 12 meses para 36 nuevos inspectores tributarios contratados que comprendía sesiones alternas de capacitación en y fuera del puesto de trabajo.

Hoy día, TAK tiene un Departamento de Capacitación en pleno funcionamiento apoyado por una Comisión de Capacitación que monitorea el progreso de la actividad de capacitación y un equipo de más de 50 capacitadores internos. TAK se responsabiliza totalmente del diseño y facilitación de todos los cursos de capacitación. TAK tiene un amplio rango de materiales de capacitación, incluyendo guías para instructores y pruebas para antes y después de la capacitación. La calificación de los participantes son consistentemente altas, y las evaluaciones después de las capacitaciones recibidas muestran que se retiene más del 90 por ciento de la capacitación a los tres meses de haber recibido la capacitación.

### *Inducción*

Además de un programa formal de capacitación, las administraciones tributarias deben tener un programa de inducción. El término 'inducción' se utiliza generalmente en el contexto del lugar de trabajo para describir todo el proceso durante el cual los empleados se ajustan o se aclimatan a sus puestos y al entorno de trabajo. Como una parte de este proceso, la 'orientación' puede ser utilizado para referirse a un curso específico o evento de capacitación en que participan los que recién comienzan en sus primeros días o semanas, y la 'socialización' puede ser utilizado para describir la manera en que los nuevos empleados pueden construir relaciones de trabajo y encontrar sus roles dentro de sus nuevos equipos. El programa de inducción tiene que dar toda la información que necesitan los nuevos empleados sin abrumarlos o distraerlos del proceso esencial de integración a un equipo.

El propósito de la inducción es asegurar una efectiva integración del personal dentro o a través de la organización, que beneficia tanto al individuo como a toda la organización. Un buen programa de inducción normalmente contiene los siguientes elementos:

- Orientación (física) – describiendo las facilidades de oficina;
- Orientación (organizacional) – mostrando como el empleado encaja dentro del equipo y cómo su papel encaja con las estrategias y metas de la organización;
- Estar conscientes de las otras funciones que existen en la organización, y cómo el empleado encaja dentro de esa estructura;
- Reuniones con empleados claves de alta dirección;
- Información sobre salud y seguridad;
- Capacitación sobre código de conducta/ética;
- Explicación sobre términos y condiciones de empleo;
- Detalle de la historia de la administración tributaria, sus productos y servicios y su cultura y valores; y
- Un claro perfil de los requerimientos del trabajo/ rol.

Teniendo en cuenta lo anterior, se debe adoptar un abordaje que se adhiera a los siguientes principios:

- Para todos los nuevos empleados, se debe tratar, tanto como sea posible, de replicar la misma calidad y contenido del sendero de aprendizaje en el transcurso del primer año;
- Los colegas, gerentes y otros actores designados deben monitorear el avance continuamente durante el período;
- Se deben tomar en cuenta los problemas y asuntos que se presentan y solucionarlos oportunamente;
- El trato a nuevos empleados debe ser personalizado. Sin embargo, su desarrollo debe ser apoyado por medio de la adopción de una fuerte cultura de grupo entre compañeros, y un espíritu de ‘comunidad’;
- Debe haber un fuerte y continuo énfasis en el principio de responsabilidad personal hacia el aprendizaje y desempeño individual;
- Se debe asegurar una fuerte retroalimentación durante el período de aprendizaje; y
- La mayor parte del aprendizaje debe ser en el puesto de trabajo y en consistencia con las prácticas líderes.

### *Desarrollo de la Carrera Profesional*

Un programa formal de desarrollo de carrera profesional es otro programa clave que facilita la efectiva utilización de los empleados de la administración tributaria. Los programas de desarrollo de carrera profesional permiten que los empleados puedan comparar sus destrezas e intereses en el trabajo con las oportunidades para el desarrollo y avance dentro de la organización tributaria. Los programas formales para el desarrollo profesional tienen varios propósitos importantes para la organización tributaria. Éstos pueden:

- Dar a los empleados la oportunidad de aprender y avanzar;

- Fomentar la satisfacción profesional y, por lo tanto, retener a los empleados y reducir el costo de la deserción;
- Llenar puestos vacantes con candidatos internos;
- Apoyar el movimiento de empleados hacia nuevos puestos;
- Estimular la creatividad y altos niveles de interés en el trabajo a lo largo y ancho de la organización tributaria;
- Desarrollar profundidad y relevo en el personal.

Un programa de desarrollo de carrera profesional es un programa formal que requiere de la función de RRHH para coordinar la recolección de información de toda la organización, y adicionalmente desarrollar un programa que llene las necesidades de la organización tributaria y de sus empleados. A continuación se encuentra una lista de los componentes de un programa formal de desarrollo de carrera profesional:

- **Analizar los planes de contratación para determinar las necesidades de desarrollo de carreras de alta prioridad.** Determinar las necesidades de alta prioridad en el desarrollo de carreras profesionales al analizar los planes de contratación y en la identificación de posiciones que pueden ser afectadas por los cambios, tales como cambios en las prioridades organizacionales, requerimientos de destrezas y experiencia, y carga de trabajo. Se pueden describir algunas necesidades de alta prioridad de desarrollo profesional en los siguientes tipos de situaciones:
  - Trabajos que requieren de habilidades que en la actualidad no poseen los empleados (por ejemplo, la adopción de modernos controles de contribuyentes tributarios, tales como investigaciones de fraude);
  - Trabajos que se enfocan a lograr las metas de asuntos de alta prioridad (por ejemplo, instituyendo la selección y planificación de auditorías modernas basadas en riesgos);
  - Trabajos con una historia de rotación elevada ( ejemplo, personal técnico en la función de apoyo de TI);
  - Trabajos donde se espera que la carga de trabajo cambie notablemente (ejemplo, procesamiento de declaraciones de impuestos con cambios en el umbral del IVA); y
  - Trabajos que requieren destrezas especiales y especialización (ejemplo, auditores de transferencia de precios);
- **Identificar puestos de trabajos integrados dirigidos hacia el programa de desarrollo profesional.** Puestos de trabajo integrados son trabajos cuyos requisitos de destrezas, conocimiento y experiencia son similares. En esencia, las funciones de la administración tributaria detalladas en el Capítulo 2 de este documento, son puestos de trabajo integrados. Sin embargo, también es posible un nivel superior de compactación de datos, tal como se observa en las estructuras organizacionales empleadas por muchas administraciones tributarias. Varias administraciones tributarias combinan las funciones frente al cliente (contribuyente) en una sola división, tales como los servicios para contribuyentes tributarios y educación con registro, o recaudaciones y auditoría con programas especiales de cumplimiento, así como la identificación de contribuyentes morosos.

- **Completar descripciones de trabajo y requisitos en cuanto a destrezas para empleo en puestos de trabajos integrados.** La identificación de requisitos en cuanto a destrezas para los empleos dentro de los puestos de trabajo integrados meta constituye un factor importante dentro de un programa de desarrollo profesional.
- **Desarrollar trayectorias profesionales.** Una trayectoria profesional es una forma lógica de progresar de un empleo a otro dentro de puestos de trabajos integrados y entre ellos. La trayectoria profesional se basa en los requisitos comunes de destrezas que exigen los trabajos.
- **Crear recursos de información sobre trayectorias profesionales para empleados y gerentes.** La información sobre senderos profesionales debe estar por escrito y disponible para que los gerentes y empleados puedan utilizarla en la planificación y desarrollo del personal.
- **Proveer herramientas y capacitación para el desarrollo profesional del personal.** Tanto los gerentes como los empleados tienen responsabilidades dentro de un programa de desarrollo profesional exitoso. Los materiales escritos y programas de capacitación definen y comunican los papeles, responsabilidades, recursos, y oportunidades en un programa de desarrollo profesional.
- **Los gerentes generalmente son responsables de realizar sesiones de planificación de desarrollo profesional con sus empleados.** En las sesiones de planificación de desarrollo profesional, los gerentes ayudan a los empleados a identificar sus destrezas, intereses, experiencia, y posibles metas profesionales. Los planes de desarrollo profesional incluyen actividades de desarrollo, tales como, capacitación de destrezas adicionales, asignaciones de trabajos especiales, y otras tareas que abren oportunidades para que los empleados desarrollen nuevas destrezas. Los gerentes necesitan capacitación, apoyo y consulta para llevar a cabo su papel de orientación para el desarrollo profesional.
- **Los empleados tienen la responsabilidad de informarse de las posibilidades existentes para sus trayectorias profesionales y de tomar decisiones sobre metas profesionales.** Los programas de desarrollo profesional para los empleados generalmente se centran en ayudarlos a evaluar sus destrezas, intereses y experiencia y a fijar sus metas profesionales.
- **Desarrollar un sistema para monitorear los planes y el avance de los individuos en su desarrollo profesional.** La función de RRHH juega un importante papel en la coordinación del desarrollo de información para senderos profesionales y en establecer un sistema en toda la organización que pueda monitorear los planes y el avance de la trayectoria profesional de cada individuo. Los empleados que están activamente involucrados en actividades de desarrollo profesional constituyen una reserva de candidatos internos disponibles para ser colocados en posiciones vacantes.

### *Sucesión a nivel de Gerentes*

Otro programa importante con la que deben contar las administraciones tributarias es un Plan para la Sucesión de los Gerentes. La planificación de la sucesión de los gerentes constituye el proceso formal que identifica actividades de desarrollo para preparar a un empleado para posiciones gerenciales de mayor responsabilidad. La planificación de sucesión de gerentes es importante para la administración



tributaria porque establece un método para identificar sucesores para cada posición gerencial clave. La sucesión gerencial asegura la continuidad del liderazgo gerencial, lo cual es importante especialmente en los entornos donde existe una notable rotación entre el personal gerencial.

En lugares donde existe una notable rotación, es necesario preparar un grupo mayor de gerentes intermedios que de otra manera podría ser necesario. Cuando existe un plan efectivo de sucesión de gerentes, la administración tributaria tiene más flexibilidad para mover a los gerentes de manera estratégica dentro de la organización. A continuación se describen los componentes de un programa de sucesión gerencial:

- **Evaluar el desempeño personal de los gerentes.** En la evaluación de desempeño de los gerentes las administraciones tributarias utilizan entre otros la siguiente información:
  - Calificación del rendimiento;
  - Clasificación dentro de su grupo afín;
  - Enumerar áreas para mejoras; y
  - Crear un plan de desarrollo.
- **Identificar futuras posiciones potenciales para cada gerente.** Ya que una de las metas principales de la planificación de sucesión gerencial es la de identificar reemplazos potenciales para posiciones abiertas en la gerencia, se evalúa cuidadosamente a los gerentes para identificar el potencial que pueden tener para futuros cargos disponibles. El potencial que se evalúa en cada gerente incluye la promoción, el movimiento hacia posiciones laterales, y su idoneidad para la posición que ocupa actualmente. Esta evaluación incluye un estimado de la cantidad de tiempo que necesita este gerente para su preparación para los potenciales futuros cargos.
- **Identificar posibles sucesores para cada uno de los gerentes actuales.** Se identifican posibles sucesores para cada uno de los gerentes.
- **Resumir información de la evaluación de cada gerente.** Se hace una compilación y resumen de las evaluaciones de cada gerente. Basado en el resumen realizado, se identifican prioridades y planes para los programas de desarrollo gerencial, tales como:
  - Capacitación;
  - Tareas; y
  - Talento gerencial para reclutamiento y contratación.

#### 13.1.5. Gestión del Desempeño

La gestión del desempeño es el proceso de gestionar a los empleados y equipos de la administración tributaria basada en expectativas de desempeño ya establecidas y resultados de desempeño que ya han sido comprobados. La OCDE ha notado que el 91 por ciento de las administraciones tributarias que se reportan indican que cuentan con sistemas de desempeño gerencial. Un número significativo (el 36 por ciento) no establece objetivos para cada miembro del personal al inicio del período de desempeño, pero todos informan que los miembros de su personal están sujetos a evaluaciones de desempeño.<sup>327</sup> La

<sup>327</sup> OCDE (marzo 2011), p. 101.

administración tributaria de México es una de las pocas que realizan evaluaciones de 360 grados y donde el rendimiento es evaluado por el supervisor, los compañeros de trabajo, los subordinados y los clientes.<sup>328</sup>

### Cuadro 13.3. Evaluación de 360 grados

Tradicionalmente, la evaluación de desempeño, se ha limitado al proceso de retroalimentación entre empleados y supervisores. Sin embargo, con un enfoque incrementado sobre el trabajo en equipo, el desarrollo de los empleados y el servicio al cliente, las organizaciones han encontrado sistemas para obtener retroalimentación de desempeños provenientes de una variedad de fuentes adicionales. Según la Oficina de Gestión de Personal de la EEUU de NA (OPM)<sup>329</sup> una "evaluación de 360-grados" representa un círculo completo de fuentes de retroalimentación de desempeño con quienes interactúa el empleado en el trabajo, tales como el supervisor del empleado, los compañeros afines, subordinados y clientes. La OPM advierte que no es necesario ni apropiado en cada ocasión incluir todas las fuentes de retroalimentación en un programa de evaluación particular, porque se debe considerar la cultura y misión de la organización, y el propósito de la retroalimentación diferirá dependiendo de qué fuente venga.

En la evaluación de 360 grados, por lo general, los proveedores de retroalimentación completan un formulario de retroalimentación en línea con preguntas que cubren un amplio rango de habilidades del empleado en el puesto de trabajo. El formulario de retroalimentación incluye preguntas que se miden en una escala de valores y también solicita a los encuestados que incluyan comentarios por escrito. La persona que recibe la retroalimentación también completa una encuesta de autoevaluación que incluye las mismas preguntas que otros reciben en sus formularios.

Una compañía internacional que se especializa en retroalimentación de 360 grados, encuestas para empleados y otras herramientas<sup>330</sup> explica que las evaluaciones de 360 grados sí proveen retroalimentación pertinente que puede ayudar a evaluar comportamientos y habilidades de cómo otros perciben al empleado, las destrezas, tales como la habilidad para escuchar y la cortesía y las áreas subjetivas como el trabajo en equipo, liderazgo y el carácter. Sin embargo, estas evaluaciones no proveen retroalimentación para medir hasta qué grado los empleados están cumpliendo con los objetivos de desempeño, si un empleado cumple con los requisitos básicos para el trabajo, la idoneidad de las destrezas técnicas básicas o específicas para el trabajo, o si tiene un criterio objetivo, tales como objetivos de asistencia al trabajo y cuantitativos.

Tal proceso de gestión de desempeño requiere que los gerentes de primera línea, consistentemente:

- Definan requisitos y expectativas de desempeño;
- Comuniquen las expectativas de desempeño a los individuos y equipos;
- Midan el desempeño real en relación al desempeño deseado; y
- Provean retroalimentación regularmente y recompensen el desempeño deseado.

La función de las HHRR debe ser la de dar apoyo a los gerentes de primera líneas brindando actividades y programas que faciliten el proceso de gerencia de desempeño. EL proceso comienza con las metas de la administración tributaria. Para dar apoyo a los planes de la administración tributaria, cada departamento, unidad de trabajo, o equipo fija sus metas y planes. Para apoyar las metas del equipo de trabajo, cada persona en el equipo tiene normas u objetivo individuales. Los gerentes deben proveer

<sup>328</sup> Ídem., p. 110.

<sup>329</sup> Oficina de Gestión de Personal de los Estados Unidos (1997), p. 1.

<sup>330</sup> CustomInsight.com (2013), p. 2.

motivación y retroalimentación con el fin de mantener al equipo en un continuo avance y en la dirección correcta. Cuando alguien continuamente presenta una deficiencia de desempeño, los gerentes deben proveer adiestramiento continuo. Si el problema de desempeño no mejora, los gerentes deben realizar consultas disciplinarias.

Después de un período de tiempo establecido por el liderazgo de la administración tributaria, los gerentes deben escribir y consultar sobre la evaluación de desempeño comparándolo con las normas y objetivos del individuo o del equipo. Una evaluación de desempeño es un resumen del desempeño del empleado o del equipo a través de un período específico de tiempo, generalmente de seis o doce meses. Una evaluación de desempeño efectiva se fundamenta en las normas y objetivos establecidos al inicio del período de desempeño. Sin embargo, deberá tomarse en cuenta que las evaluaciones de desempeño no reemplazan la retroalimentación y el adiestramiento continuo. Lo que es más importante aún, es que generalmente éstos no motivan o mejoran el desempeño. El propósito de las evaluaciones de desempeño es que:

- Sirvan como puntos de verificación periódicas para proveer retroalimentación formal al empleado; y
- Documenten el desempeño para poder tomar decisiones futuras de gestión tal como se describe abajo.

Los empleados pueden ser evaluados individualmente o en equipos. Las evaluaciones pueden ser realizadas por el gerente del empleado o por el equipo de trabajo, por los colegas afines, o por el equipo mismo.

Los formularios de evaluación varían de una administración tributaria a otra. Más importante que el formato que tiene el formulario, es la habilidad de evaluar el desempeño con precisión y documentar la justificación para la valoración. Es común ver valoraciones de alto desempeño sin ninguna justificación escrita para respaldarlas. En tales casos, la valoración de desempeño es menos valiosa como métrica para ser utilizada en la toma de decisiones relacionadas al personal.

Un sistema de evaluación de desempeño tiene muchos componentes para asegurar que funciona para el beneficio de los empleados y de la administración tributaria. El sistema generalmente provee guía sobre los siguientes puntos:

- La frecuencia que se debe tener en las evaluaciones de cada equipo o empleado (usualmente cada seis o doce meses, aunque para algunas normas los gerentes pueden necesitar de una retroalimentación diaria o semanal. Los empleados son más propensos a trabajar para mejorar su desempeño si reciben información frecuente sobre cómo se están desarrollando);
- Cómo se debe fijar la fecha de la evaluación para cada empleado o equipo (por ejemplo, el aniversario de su inicio, la misma fecha para todos los empleados o equipos, o algún otro método);

- Las categorías que se incluyen en las evaluaciones (se puede proveer un formulario para la evaluación);
- La escala de valores que se utilizará para evaluar el desempeño;
- El método para archivar las evaluaciones, y quiénes tienen acceso a los archivos de las evaluaciones; y
- Si las valoraciones de las evaluaciones afectarán los incrementos salariales.

Después de completar una evaluación de desempeño, los gerentes deberán poder tomar decisiones con relación a las siguientes cinco áreas:

- Recomendaciones salariales;
- Recomendaciones para promociones;
- Planificación profesional;
- Planificación de desarrollo; y
- Posibles acciones de disciplina.

Estas decisiones también pueden ser tomadas por un pequeño grupo de personal de la alta gerencia en lugar del gerente directamente. El gerente continuará entonces el proceso de gestión de desempeño al revisar y establecer nuevas normas y objetivos de desempeño con el empleado y /o el equipo.

Con el propósito de hacer a los empleados saber cómo es su desempeño, es muy importante que un gerente de administración tributaria pueda proveer retroalimentación frecuente y apropiada. La retroalimentación es comunicar la información sobre la calidad y cantidad del desempeño de un individuo o equipo. La forma más efectiva de proveer retroalimentación es cuando el gerente lo hace verbalmente y en persona. El proceso de proveer retroalimentación es sencillo y generalmente no toma mucho tiempo.

También es importante que los gerentes motiven a sus empleados. Lo que los gerentes dicen y hacen afecta la habilidad del individuo de motivarse a sí mismo/a. Por lo tanto, el gerente crea un *ambiente para la motivación*. Motivar a los empleados o crear un entorno de motivación figura como parte de todo lo que hace un gerente. Las mejores ventajas logradas de un esfuerzo consciente por parte de los gerentes para motivar a los empleados son:

- Incremento de la productividad;
- Mayor calidad de trabajo; y
- Estado de ánimo mejorado.

A continuación se detallan cuatro estrategias para motivar a los empleados:

- Brindar retroalimentación a los empleados
  - Refuerza el desempeño actual y deseado;
  - Corrige desempeño no deseado; y

- Provee información sobre como completar una tarea.
- Proveer un entorno positivo de trabajo
  - Establece dirección para el equipo de trabajo;
  - Establece un buen ejemplo;
  - Provee actividades de trabajo satisfactorias;
  - Provee un ambiente de trabajo satisfactorio; y
  - Elimina obstáculos para la satisfacción laboral.
- Dar reconocimiento y premios apropiados
  - Incluye el reconocimiento positivo por el trabajo bien realizado; e
  - Incluye pequeños regalos, certificados y premios.
- Solicitar ideas y retroalimentación de los empleados
  - Escucha y acoge nuevas ideas con satisfacción;
  - Realiza reuniones de personal para mantener informados a todos; y
  - Solicita sugerencias a los empleados sobre maneras de mejorar el ambiente de trabajo y superar los obstáculos.

Si las estrategias de retroalimentación y motivación no fomentan un rendimiento óptimo de la administración tributaria, los gerentes pueden tener que orientar a algunos empleados. La orientación constituye un proceso más formal para la resolución de problemas que la retroalimentación. El resultado de una sesión de orientación debería ser un plan para mejorar o corregir el desempeño del individuo. La orientación mantiene enfocado al individuo en las metas de desempeño y corrige o mejora el bajo desempeño.

#### 13.1.6. Satisfacción y Participación del Personal

La participación del personal es vital para las organizaciones de alto rendimiento y muchos funcionarios tributarios monitorean y evalúan la satisfacción de sus empleados. Según la OCDE, el 81 por ciento de las administraciones tributarias mide la participación, satisfacción y motivación<sup>331</sup> de manera rutinaria. Las organizaciones altamente efectivas involucran a su personal y les ayudan a hacer enlaces significativos entre ellos y el propósito de sus labores.

Las organizaciones que son capaces de comunicar un enlace significativo entre sus empleados y con el propósito central de la organización se desempeñan mejor que las que no lo hacen. Un mejor desempeño que influye en un desempeño financiero más consolidado y un incremento en la satisfacción del cliente y del empleado. La comunicación exitosa del propósito organizacional, también es beneficiosa en términos de reclutamiento y retención del personal.<sup>332</sup> En los entornos en los cuales es difícil atraer y retener a los mejores empleados, ésta es una medida potente y realizable para los

<sup>331</sup> OCDE (marzo 2011), p. 100.

<sup>332</sup> La encuesta de Creencias Básicas y Culturales de Deloitte del 2012 se realizó entre 1,310 adultos americanos de 18+ años de edad, que son empleados de tiempo completo en empresas no gubernamentales, lucrativas con 100 ó más empleados. De esos profesionales que calificaron, 298 se clasifican como gerentes y 1,012 como no gerentes, basado en su título o rol de trabajo.

gerentes. Además, cuando se realizan encuestas entre los empleados para medir la satisfacción de éstos, es una buena práctica diseminar y compartir los resultados después.

### 13.1.7. Compensación

Obviamente, las administraciones tributarias necesitan que los empleados realicen trabajos relacionados con impuestos, y una de las razones fundamentales por las que trabajan los empleados es para recibir un salario. Más allá de las razones organizacionales básicas para pagar salarios, algunas administraciones tributarias manejan la compensación para lograr otras metas. Las siguientes filosofías de compensación están diseñadas para lograr varias metas designadas y se pueden utilizar solas o combinadas.

**Figura 13.5. Filosofías de compensación**

Filosofía	Definición	Razón
<b>Pago por trabajo</b>	Cada trabajador que realiza el mismo trabajo, recibe el mismo salario.	El trabajo en cierto puesto tiene un valor específico. Nadie en ese puesto recibe más o menos de ese valor. La administración tributaria puede dar incrementos salariales a todos sus empleados por el costo de vida, basado en el porcentaje de la inflación. Este enfoque podría evitar la tensión que surge de las diferencias de pago para los empleados que realizan el mismo trabajo, pero también podría desalentar la motivación por la innovación y el logro.
<b>Pago basado en el precio del mercado</b>	Cada trabajador que realiza en mismo trabajo, se encuentra dentro de un rango salarial basado en el precio del mercado (salarios promedio para las mismas competencias).	La administración tributaria puede seguir la filosofía de pagar salarios de alto rango con el fin de atraer buenos trabajadores.  La administración tributaria puede seguir una filosofía de pagar salarios de rango medio, con el fin de retener a los empleados a nivel competitivo.  La administración tributaria puede seguir la filosofía de pagar salarios de bajo rango con el fin de reducir gastos salariales, en este caso la administración tributaria toma el riesgo de no poder atraer o retener buenos trabajadores.
<b>Pago por antigüedad</b>	Cada trabajador recibe la misma cantidad o porcentaje de incremento salarial cada año, después de varios años los trabajadores con más antigüedad reciben un pago más alto que los trabajadores	Los trabajadores son compensados por permanecer en el puesto. El propósito de esta filosofía es de retener a los trabajadores que tienen conocimiento y experiencia laboral dentro de la

Filosofía	Definición	Razón
	que no han trabajado en la administración tributaria por la misma cantidad de tiempo.	administración tributaria.
<b>Pago por desempeño</b>	Los incrementos salariales anuales (por mérito) se basan en el desempeño del trabajador durante el año. Un sistema de pago por desempeño generalmente utiliza rangos salariales basados en precios del mercado.	Los trabajadores son compensados por buen rendimiento. Los trabajadores de alto rendimiento reciben los incrementos salariales por su buen rendimiento. Los de más alto rendimiento reciben los incrementos salariales de más alto porcentaje. Los trabajadores de rendimiento promedio, reciben incrementos salariales cerca o un poco más altos que el porcentaje de la inflación. Los que tienen bajo rendimiento no reciben incrementos. El propósito de esta filosofía es retener a los trabajadores de buen rendimiento. En teoría, los trabajadores tienen más control de sus salarios. Los Buenos trabajadores pueden progresar hasta la cima de su rango salarial en algunos años y llegar a ser altamente compensados por la calidad de su trabajo.
<b>Incentivos y bonos</b>	Las compensaciones por encima del salario del trabajador. Se pagan incentivos por realizar trabajos más allá de las expectativas normales, basadas en la cantidad por encima de lo normal. Los bonos se pagan basados en el logro de ciertos criterios o niveles de logro. Los bonos por lo general están más disponibles para los ejecutivos, pero pueden ser otorgados a cualquier trabajador por un logro especial.	Los incentivos incrementan la productividad sin contratar trabajadores adicionales y añadiendo gasto salarial.  Los bonos motivan a los trabajadores a esforzarse por ser excelentes. Los criterios para los bonos ejecutivos generalmente se establecen, como un contrato, al inicio del ejercicio fiscal. El criterio generalmente incluye metas de desempeño altas (individuos, departamento, y la administración tributaria).

## 13.2. Tendencias Comunes

### 13.2.1. Trabajos Específicos y Condiciones Presupuestarias

Las funciones de RRHH a través del gobierno moderno utilizan sistemas de evaluación de trabajo complejos que miden los roles y las responsabilidades de los trabajos a través del servicio público. Para equilibrar las escalas salariales de las agencias gubernamentales, se categorizan los puestos de trabajo

dentro de una matriz general, en la cual cada puesto que tiene un peso similar de responsabilidad recibe la misma remuneración sin importar de cuál agencia o departamento proviene.

Durante muchos años, el personal de administración tributaria ha argumentado que su trabajo es único dentro del servicio público general, y que ellos enfrentan tareas mucho más difíciles que los trabajos de escritorio normales de muchos departamentos. Han habido innumerables resultados de discusiones acerca del tema de si el personal de administración tributaria merece ser más altamente compensado por su trabajo.

Tal como se señaló en el Capítulo 3, la autoridad tributaria semiautónoma (SARA) es un enfoque para implementar condiciones separadas para el personal de autoridad tributaria. Los países de Latino América y el Caribe (LAC) están, de hecho en la vanguardia de la reorganización de las administraciones tributarias en SARAs que previamente se encontraban bajo el Ministerio de Finanzas. Como se presenta en el Capítulo 3, la remuneración del personal del servicio al público es generalmente muy baja en la mayoría de los países en desarrollo y está muy lejos de ser competitiva con respecto al sector privado. Esta situación puede contribuir al nivel significativo de corrupción observado. Los estudios sobre los éxitos de SARA permanecen inconclusos. Una presentación reciente de la FMI, enfocada principalmente en los SARAs de África, señala que mientras las SARAs han ayudado a incrementar la remuneración de los funcionarios tributarios y han mejorado los RRHH, no han dado lugar a una reducción de la corrupción, ni han incrementado la flexibilidad para la reforma, y mejores incentivos para un buen desempeño entre el personal.<sup>333</sup>

Como alternativa de separar la escala salarial de la administración tributaria del servicio público, algunas administraciones tributarias, han considerado premiar a los funcionarios tributarios en base a la cantidad de recaudaciones tributarias anuales. Permitir que la administración tributaria retenga una porción de los ingresos recaudados, ya sea para pagar los salarios de los funcionarios tributarios o para el presupuesto general ha tenido muchas desventajas. Estos se deliberan en detalle en los Capítulos 10 y 14, con un ejemplo en el Cuadro 13.4 a continuación.

#### Cuadro 13.4. Remuneración basada en la recaudación anual en Egipto<sup>334</sup>

El Comisionado Tributario de Ventas en Egipto negoció el 20 por ciento de las recaudaciones tributarias de ventas anuales en exceso de la meta de recaudación establecida por el Ministerio de Finanzas como un bono departamental para ser gastado a la discreción del Comisionado. El Departamento de Impuestos sobre la Renta resintió de forma especial este bono. La meta de recaudación de impuestos sobre venta fue sobrepasada cada año, y hubo rumores continuos de que empleaban recaudaciones avanzadas y otros medios nefastos. Cuando el Departamento de Impuestos sobre la Venta y el Departamento de Impuestos sobre Renta se combinaron en la Autoridad Tributaria de Egipto se abandonó este sistema.

<sup>333</sup> Kloeden et al. (2012), p. 9.

<sup>334</sup> Fuente: autor Colin Lethbridge.



### 13.2.2. Niveles de Personal

Desde el año 2004, la OCDE ha estado recogiendo datos sobre las planillas en las administraciones tributarias, y los datos muestran una tendencia a reducir el personal.<sup>335</sup> Al ganar más eficiencia operativa en las administraciones tributarias a través de un incremento de las transacciones electrónicas y el flujo de información, la tecnología mejorada en el entorno de trabajo, el incremento de la automatización, y la reorganización del flujo de trabajo a través de líneas funcionales, se están reduciendo las necesidades de personal. A continuación se observa con claridad la tendencia hacia una reducción general en los niveles de contratación de personal. Más aún, los funcionarios con niveles relativamente bajos de personal informan en general que esperan contratar menos empleados hasta el año 2015.

### 13.3. Madurez de la Administración Tributaria

Esta sección presenta un modelo de cuatro niveles que permite a los funcionarios interesados autoevaluar el nivel general de madurez del marco de trabajo de los RRHH de su administración tributaria.

#### *Gestión de RRHH y Desarrollo Organizacional: Nivel de Madurez 1*

Palabra clave: "Básico"

- La función de RRHH no se considera como parte estratégica de la gestión del desempeño de la organización.
- La función de RRHH puede realizarse dentro de la administración tributaria o como parte del servicio público más amplio, pero sin importar donde encaja esta función todavía no es capaz de realizar un rango de servicios modernos para la organización.
- La función de RRHH se enfoca principalmente en actividades administrativas de RRHH básicas.
- La organización aún no ha desarrollado un código de conducta.
- La estructura de remuneración aún no incentiva de manera efectiva las acciones éticas y el alto desempeño.
- Las descripciones de trabajo aún no han sido desarrolladas, están desactualizadas, o carecen de detalles.
- El grupo de líderes con antigüedad en la función de RRHH carece de destrezas de RRHH, capacitación y educación.
- La capacitación es de carácter ad hoc o está limitada a que el personal antiguo capacite al personal joven sobre los cambios en el código tributario.
- La organización carece de un currículo de capacitación, de acceso a capacitadores, y/o acceso a capacitación relevante.

---

<sup>335</sup> OCDE (marzo 2011), p. 137.

### *Gestión de RRHH y Desarrollo Organizacional: Nivel de Madurez 2*

Palabra clave: "En desarrollo"

- La función de RRHH reconoce que puede jugar un rol estratégico en ejecutar la misión de la organización y está comenzando a revisar sus roles y responsabilidades con una visión hacia incrementar la efectividad de las funciones centrales, tales como la contratación, retención, desarrollo, capacitación, remuneración y motivación.
- La función de RRHH está dando seguimiento a la satisfacción que sienten sus actores claves con sus servicios y está tratando de construir sobre las fortalezas y afrontar las debilidades.
- La función de RRHH está revisando su propia estructura, roles y responsabilidades, y necesidades de personal a la luz de la retroalimentación de los actores claves.
- La función de RRHH está revisando las leyes y políticas que limitan su efectividad y está recomendando cambios relevantes.
- La función de RRHH reconoce su rol clave en promover y reforzar los códigos de ética y conducta y está comenzando a cumplir este rol.
- Se ha realizado un análisis de las necesidades de capacitación de la administración tributaria que está tomando la forma de un plan de capacitación y desarrollo.

### *Gestión de RRHH y Desarrollo Organizacional: Nivel de Madurez 3*

Palabra clave: "Consolidándose"

- La función de RRHH se considera en el resto de la administración tributaria como que está proporcionando un servicio importante y vital.
- La función de RRHH está logrando niveles incrementados de satisfacción entre sus actores principales en sus funciones centrales, incluyendo la contratación, retención, desarrollo, capacitación, remuneración y motivación.
- La función de RRHH es capaz de influenciar las leyes y políticas que limitan su efectividad.
- La función de RRHH da seguimiento al cumplimiento de ética y códigos de conducta y está viendo un incremento en el cumplimiento.
- Un sistema efectivo de capacitación y desarrollo de personal se ha establecido y está produciendo impacto sobre el trabajo, tal como lo validan las evaluaciones de los cursos.

### *Gestión de RRHH y Desarrollo Organizacional: Nivel de Madurez 4*

Palabra clave: "Dirigiendo"

- La función de RRHH se considera en la administración tributaria como un socio estratégico clave y toma parte en todas las decisiones principales que se realizan en los más altos niveles de la organización.

- La función de RRHH da seguimiento a su desempeño en ejecutar soluciones centrales y continuamente mejora sus sistemas.
- Las leyes y políticas son conducentes a construir una administración tributaria fuerte, capaz y motivada, y la función de RRHH se ve como un asesor importante cuando se están considerando nuevas leyes y políticas.
- Se le da seguimiento a través de medios electrónicos a gran parte del código de conducta y de los sistemas de cumplimiento relacionados, para que el personal de RRHH pueda identificar anomalías eficientemente e investigarlas más según la necesidad.
- El sistema de capacitación y desarrollo de personal promueve una mejora continua de enfoques de capacitación y currículo con el fin de mantenerse actualizado y efectivo de tal forma que las operaciones mejoran visiblemente debido a la capacitación y el desarrollo que recibe el personal.
- Algunos de los empleados del gobierno más satisfechos se encuentran en la administración tributaria, y es fácil para la organización atraer y retener personal de alto desempeño.

### 13.4. América Latina y el Caribe

El estudio más reciente de CIAT de las administraciones tributarias de Latino América provee una buena sinopsis de RRHH en las administraciones tributarias en la región, y las siguientes deliberaciones se han extraído del estudio.<sup>336</sup>

En el año 2010, el número de contribuidores comparados a los empleados de la administración tributaria en la región del LAC fue de un promedio de 760.<sup>337</sup> Este número de personal es comparable al número promedio en las economías de ingresos medio-altos, pero más bajo que el promedio en las economías de alto ingreso (906 contribuyentes a personal tributario). Es interesante notar que el número de empleados de las administraciones tributarias en la región incrementó en un promedio de 9.1 por ciento entre 2006-2010, contrario a la tendencia hacia abajo en los países OCDE antes mencionados, y también contrario a lo que se esperaría de la comparación mencionada anteriormente. Esta cifra predomina hasta cierto punto en varios países con un pronunciado incremento de personal (Brasil, Ecuador, Guatemala, Nicaragua y Uruguay), aunque en algunos países se ha observado una disminución pronunciada (Bolivia, Colombia, la República Dominicana y Paraguay).

En el año 2010, la distribución de personal era de un promedio de 11.9 por ciento en servicios al contribuyente, 30.1 por ciento para auditoría y fiscalización, 25.2 por ciento para ingresos y recaudación, y el 32.8 por ciento para otras funciones, de la cuales el 22.4 por ciento fueron dedicados a servicios administrativos, RRHH y tecnología de la administración. La proporción del personal que se dedicaba a la auditoría y fiscalía, parece ser consistente con los promedios de OCDE, mientras que la proporción del personal que se dedicaba al control tributario parece ser bastante alto. A pesar de que la

<sup>336</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y otros (2012), capítulo 3. Se dispone de menos información de las administraciones tributarias del Caribe.

<sup>337</sup> Base de datos de Recaudación de Impuestos de USAID, <http://egateg.usaid.gov/collecting-taxes>.

definición de funciones en esta distribución no queda claro, es interesante notar que CIAT señala que el número de personal en las funciones de control tributario es en general insuficiente.

Tal como se señala en el Capítulo 3, los países LAC han estado en la vanguardia con relación al establecimiento de SARAs. Este es uno de los factores que ha dado lugar a las mejoras en cuanto a la remuneración de los funcionarios tributarios. Los salarios de los oficiales tributarios son en general, más altos que los del resto del sector público, aunque todavía están por debajo del sector privado (con la excepción de Argentina). La mayoría de las administraciones tributarias han establecido la compensación variable (ej., bonos) basados en el desempeño, la cual puede en algunas administraciones llegar hasta el 20 por ciento del salario básico. Existen grandes variaciones en la remuneración, pero esto es de esperar dadas las diferentes situaciones socio económicas.

#### **Cuadro 13.5. Reformando los niveles del personal y la compensación en Perú**

Perú es un ejemplo dramático, además de ser de los primeros ejemplos de reformas en los niveles de personal y compensación en la administración tributaria. El SARA de Perú fue establecido en 1988, pero la verdadera reforma tuvo lugar en 1991. Entre marzo y septiembre de 1991 la fuerza laboral de la administración tributaria se redujo de 3,000 hasta 800 por medio de renuncias voluntarias con incentivos monetarios y pruebas de habilidades, y los salarios fueron incrementados para llegar a ser competitivos con el sector privado.<sup>338</sup>

Sin embargo, en la actualidad, la administración tributaria del Perú sobresale como la única administración tributaria en Latino América donde los salarios son notablemente más bajos que los del sector privado.<sup>339</sup>

Los procesos de reclutamiento están bien establecidos y, según el estudio de CIAT son "impecables". Para el reclutamiento se utilizan pruebas técnicas, y en algunos casos, se requiere que los candidatos aprueben cursos seleccionados en centros de capacitación de administración tributaria. Más del 50 por ciento de los empleados poseen títulos universitarios, lo cual es más alto que el promedio de OCDE. La capacitación continua es una prioridad, y la mayoría de las administraciones tributarias de LAC cuentan con departamentos de capacitación que utilizan tanto la capacitación presencial como la de distancia para enseñar los temas gerenciales y técnicos.

#### **Cuadro 13.6. Capacitación de funcionarios tributarios en Chile**

El Servicio de Ingresos Internos de Chile organiza diferentes cursos educativos que duran entre cinco semanas y cinco meses que se dedican al trabajo en equipo, la toma de decisiones, el estrés, la gestión de tiempo, el autoestima, la comunicación, el desarrollo personal y otros temas. Ya a mediados de los años 90, 2,500 personas estaban pasando más de 100,000 horas al año en capacitaciones.<sup>340</sup>

<sup>338</sup> Bejakovic (sin fecha), p. 12.

<sup>339</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y otros (2012), sección 3.4.

<sup>340</sup> Bejakovic (sin fecha), p. 13.

Hoy día Chile tiene una de las tasas de deserción más bajas entre las administraciones tributarias de los países OCDE – 2.8 por ciento 2009. Continúa identificando las necesidades del personal, desarrollando planes de capacitación dirigidos hacia alcanzar niveles más altos de eficiencia en equipos de trabajo, y a evaluar la capacitación para la eficacia. Esto último es importante, ya que la Ley Chilena 20.431 de abril 2010 establece un incentivo económico vinculando la satisfacción del contribuyente al nivel de servicio provisto, tal como se mide en las encuestas a contribuyentes.

### 13.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices

Para medir el desempeño de la función de RRHH de la administración tributaria se necesita comprender como los empleados perciben el desempeño de la administración tributaria en las áreas claves que se describen abajo, y si la satisfacción del empleado mejora con el tiempo.

- ¿Están satisfechos los empleados con las normas de comunicación en la administración tributaria?
- ¿Se sienten bien capacitados para llevar a cabo sus deberes y responsabilidades, y tienen prospectos satisfactorios para el desarrollo profesional dentro de la administración tributaria?
- ¿Tienen suficiente capacitación para utilizar de forma efectiva, eficiente y productiva la tecnología de la administración tributaria, y está actualizada esta capacitación? ¿Sienten que el equipo y la tecnología disponible es suficiente para permitirles realizar su trabajo?
- ¿Están satisfechos con la forma en que el liderazgo de la administración tributaria gestiona el cambio y mide el desempeño de los empleados?
- ¿Poseen una descripción general de trabajo que está actualizada y refleja con precisión su posición en la administración tributaria, junto con políticas y procedimientos formales escritos sobre cómo realizar su trabajo diario?

Un cuestionario ejemplo que aborda las cinco áreas anteriores se encuentra en el Apéndice 13.A. Además, pueden surgir varios estándares de referencia de la discusión anterior:

- En lugares donde las declaraciones tributarias se hacen universalmente (es decir, la mayor parte de los individuos y las empresas están obligadas a declarar sus impuestos), la relación de nivel apropiado de personal de la administración tributaria es de 850 contribuyentes por cada empleado.
- La distribución de los empleados en los países OCDE varía de país a país. Sin embargo, un número significativo de países encuestados informan que más del 30 por ciento de sus empleados están dedicados a la gestión de cuentas de contribuyentes (registro, declaración y pago, servicios al contribuyente), más del 30 por ciento del personal se dedica a la auditoría y fiscalización, y más del 10 por ciento del personal se dedica a la recaudación y cumplimiento obligado. El nivel de empleados de gerencia en dos terceras partes de los países era del 10-20 por ciento.<sup>341</sup>

<sup>341</sup> OCDE (marzo 2011), p. 139.

- El tiempo dedicado al aprendizaje debe ser alrededor de 40 horas por año.
- El índice de deserción de los empleados debe ser bajo (un promedio de 5.5 por ciento en la OCDE<sup>342</sup>).

---

<sup>342</sup> Ídem., p. 112.

# Capítulo 14. Planificación Presupuestaria y Gestión de Recursos

*Yassie Hodges*

La presupuestación gubernamental es sencillamente un proceso de asignación de recursos financieros limitados para proporcionar servicios (carreteras, hospitales, educación, policías, etc.) que llenaran las necesidades de los ciudadanos de manera efectiva. La administración tributaria juega un papel importante en este proceso porque su misión general es recaudar los ingresos necesarios para financiar estos servicios.

Con el fin de llevar a cabo sus tareas de manera efectiva y eficiente, la administración tributaria necesita personal, equipo e instalaciones de trabajo adecuados. La falta de estos recursos a menudo dificulta las administraciones tributarias. El déficit con frecuencia puede relacionarse a un proceso de planificación presupuestaria inadecuado o la falta de presentación de unas justificaciones sólidas para los recursos necesarios. La gerencia de la administración tributaria se limita a tomar el presupuesto del año anterior e incrementarlo por algún porcentaje, sin evaluar totalmente lo que se necesita para cumplir con los programas adecuadamente. Sin embargo, un presupuesto cuidadosamente preparado es vital para conseguir los recursos necesarios para poder ejecutar las metas y objetivos de los programas de manera efectiva y eficiente. Un buen presupuesto se basa en proyecciones sólidas basadas en supuestos realistas y formas claras de lograr los productos.

Este capítulo detallará el proceso de planificación presupuestaria general, metodologías presupuestarias, elementos para ser considerados por una administración tributaria para el desarrollo de un proyecto, y los pasos a tomar en la administración efectiva de los recursos disponibles para poder alcanzar los objetivos del programa.

## 14.1. Prácticas Líderes

El proceso de la elaboración del presupuesto del gobierno generalmente inicia entre nueve y diez meses antes que se presenta al poder legislativo. La responsabilidad de preparar el presupuesto general del gobierno normalmente es del Ministerio de Finanzas (MDF), con aportaciones de los organismos competentes. El proceso de preparación de un presupuesto puede consistir de una variación de las siguientes actividades:

1. El equipo financiero del gobierno, que puede consistirse de representantes de varios organismos, incluyendo la Oficina de Presupuesto, el MDF, la oficina de Planificación y Desarrollo Económico, el Consejo Legal, etc., comienza una serie de reuniones para analizar tendencias económicas y monitorear el flujo de ingresos con el fin de empezar a desarrollar proyecciones de ingresos para

el entrante año fiscal. A través de este proceso, el equipo financiero establece techos presupuestarios para cada organismo basados en los ingresos proyectados.

2. El MDF envía una circular presupuestaria a cada agencia detallando las directrices y cronogramas para la presentación de las solicitudes presupuestarias. Durante este tiempo, el personal del MDF realiza talleres de orientación presupuestaria con los organismos sectoriales para revisar los contenidos de la circular presupuestaria. Como regla general, los siguientes elementos se deben incluir en una circular presupuestaria:
  - Un estado de la situación financiera y macroeconómica del país;
  - La meta general del déficit y de los recursos esperados;
  - Prioridades presupuestarias;
  - Asignaciones para la continuación de las políticas y programas;
  - Una indicación del ahorro esperado en los programas en marcha; y
  - El formato para la presentación de las solicitudes presupuestarias de los organismos sectoriales.
3. Los organismos elaboran las propuestas de sus presupuestos de acuerdo con las directrices establecidas y las envían al MDF.
4. El personal del MDF analiza las propuestas de presupuesto individuales, prepara recomendaciones y desarrolla cronogramas presupuestarios y estados de ingresos. Se les presenta a los jefes de organismos las recomendaciones / modificaciones del MDF para su revisión y discusión. Si se hacen cambios como resultado de las deliberaciones realizadas, el presupuesto del organismo se revisa de acuerdo a estos cambios.
5. Los presupuestos propuestos por los organismos se presentan luego al equipo financiero del gobierno para su revisión, recomendaciones y aprobación. Después de consultar con el Presidente, el presupuesto recomendado se completa y se envía al Poder Legislativo.
6. El Poder Legislativo revisa el presupuesto, los proyectos de ley, los cronogramas y resúmenes presentadas por el Presidente. El comité responsable de las consignaciones y del presupuesto realiza audiencias presupuestarias individuales para cada organismo. Durante las audiencias, los jefes de los organismos, su personal financiero clave y los ciudadanos tienen la oportunidad de dar testimonio. A lo largo del proceso, el Poder Legislativo puede añadir, cambiar o eliminar cualquier ítem en el presupuesto propuesto.
7. Una vez aprobado por el Poder Legislativo, el Presidente puede aprobar o vetarlo, (parcialmente o en su totalidad), y lo manda de regreso al Poder Legislativo con sus comentarios.
8. Una vez que el presupuesto es aprobado, el Presidente ejerce el control fiscal sobre los gastos a través del MDF. Si los recursos fiscales disponibles para el Gobierno de cualquier año fiscal son insuficientes para satisfacer las consignaciones aprobadas para dicho año, el Presidente puede tomar medidas administrativas por medio del MDF (tales como la reducción de las asignaciones presupuestarias), para alinear los gastos con los recursos disponibles.



### 14.1.1. Enlace entre Planificación Estratégica y Presupuestaria

El proceso de planificación presupuestaria puede ser una herramienta valiosa para la mejora continua de los programas organizacionales. Como resultado, a menudo está vinculado con el plan estratégico del organismo, tomando en cuenta los siguientes elementos:<sup>343</sup>

- El mandato del organismo de acuerdo con los requerimientos legales;
- Una serie de resultados;
- Los enfoques para lograr estos resultados;
- Una descripción de cómo las actividades y procesos se utilizarán para lograr estos resultados; y
- Un presupuesto que detalla los recursos necesarios para lograr los resultados previstos.

Figura 14.1. El presupuesto y plan estratégico



El resultado de este ejercicio es un documento que detalla los planes del organismo y, más aún, cómo dichos planes serán logrados. Si se realiza efectivamente, el organismo presupuestará correctamente para cada ítem del plan estratégico, lo cual sirve como plan rector para todo lo que realiza la organización diariamente.

### 14.1.2. Metodologías Presupuestarias

El enfoque utilizado por el organismo para desarrollar su proyecto de presupuesto, en apoyo del plan estratégico puede influenciar directamente el nivel de financiamiento que se le asignará. A continuación se reseñan una serie de enfoques utilizados durante la deliberación del proceso presupuestario:

- El **enfoque de arriba hacia abajo** en la planificación de presupuesto se refiere generalmente a la determinación de techos de gastos para los organismos antes de preparar las solicitudes

<sup>343</sup> El proceso de planificación estratégica de la administración tributaria se discute en detalle más adelante en el Capítulo 15.

presupuestarias anuales. Con frecuencia, los funcionarios que establecen los techos de gastos se encuentran algo alejados de los desafíos presupuestarios que se viven en el frente de la lucha diaria al implementar políticas y procedimientos. Esto puede dar lugar a un presupuesto que no refleja adecuadamente los recursos que se requieren para el trabajo. Como resultado, puede parecer que las agencias requieran alcanzar estándares imposibles con recursos inadecuados.

- Un **presupuesto de abajo hacia arriba** generalmente lo preparan los gerentes intermedios quienes lo envían a la gerencia superior para ser aprobado. Aunque lo preparan las personas, quienes implementan luego el programa, este tipo de presupuestación tiene sus desventajas, por que los gerentes podrían inclinarse hacia sobre-estimar la cantidad de recursos necesarios al anticipar los recortes potenciales que puede sufrir el presupuesto al pasar por el proceso de revisión. Algunos gerentes sectoriales podrían ver las cosas desde la perspectiva de sus propios programas, con poca apreciación por el panorama completo, por ejemplo, los desafíos para asignar recursos para todo el país.
- El **presupuesto por partidas** consta sencillamente de enumerar cada una de las fuentes de ingresos y cada ítem que será adquirido durante el ejercicio fiscal. El presupuesto por partidas históricamente ha sido la metodología presupuestaria más extensamente utilizada, por ser relativamente fácil de preparar y requiere pocas destrezas financieras. La sencillez de la metodología también permite a los funcionarios encargados del presupuesto monitorear con facilidad los ingresos y gastos. La principal deficiencia del presupuesto por partidas es la dificultad para determinar los resultados reales generados por los recursos utilizados. También es difícil establecer prioridades y determinar la cantidad o la calidad de los servicios que pudieran ser generados en los varios niveles de gastos.
- El **presupuesto por programas** provee al organismo la oportunidad de poder identificar el costo total de cada programa y establecer límites de gastos y prioridades. Sin embargo, un inconveniente es que los programas tienden a traslaparse, lo cual puede dificultar la asignación de recursos y la recolección de datos.
- **Presupuesto basado en resultados** refleja de forma similar el presupuesto de cada programa, pero también incorpora información sobre el desempeño del programa. Las metas y objetivos específicos están vinculados a los gastos para cada programa. El enfoque se encuentra sobre lo que será logrado con los recursos proporcionados.
- **Presupuesto de base cero** comienza en "cero" y solicita que cada departamento justifique el financiamiento solicitado para su programa. Se establecen los presupuestos basándose en las necesidades del periodo entrante, sin importar si el presupuesto es más o menos alto que el de anteriores asignaciones. El departamento también debe reflejar los diferentes niveles de servicio que se podrían proporcionar con los diferentes niveles de las opciones financieras disponibles. También es necesario presentar un documento de justificación que refleje los resultados obtenidos por los diferentes niveles de financiamiento (por ejemplo, mantener el nivel actual, reducir el financiamiento en cierto porcentaje, o incrementar el financiamiento en cierto porcentaje).

Aunque la metodología del presupuesto por partidas, históricamente ha sido la más ampliamente utilizada, las tendencias internacionales apuntan hacia el presupuesto basado en resultados. Este cambio ha ocurrido debido a que el presupuesto por partidas refleja en lo que se gastarán los recursos (por ejemplo, salarios, beneficios, materiales de oficina, viajes, servicios públicos, equipos, etc.), mientras que los presupuestos basados en resultados reflejan lo que se logrará como resultado del uso de los recursos en términos de resultados medibles que se han alcanzado (por ejemplo, incremento en la recaudación de ingresos, aumento de la satisfacción del cliente, etc.). La atención que se da a los resultados del programa en el presupuesto basado en resultados es una ventaja en comparación a los enfoques de presupuestación tradicionales.

En el siguiente figura se presenta una comparación de los pros y los contras de las diferentes metodologías presupuestarias.

Figura 14.2. Comparación de modelos presupuestarios

TIPO DE PRESUPUESTO	PROPÓSITO	CARACTERÍSTICA	PARTES RESPONSABLES	FACTORES DE ÉXITO	PROS	CONTRAS
<b>1. Ítem de partidas</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Su meta es gastar los recursos de acuerdo al plan</li> <li>b. Evita la malversación de fondos</li> <li>c. Promueve la transparencia financiera</li> </ul>	Se enfoca en la asignación del año anterior como punto de partida	Gerentes del presupuesto central	Se necesita el tiempo mínimo de tiempo de parte del personal y de expertos para crear y rastrear el presupuesto	Funciona bien cuando hay poco tiempo y existe bastante complejidad, con múltiples actores y alta probabilidad de conflicto	No es bueno para lidiar con asuntos de eficiencia, efectividad y cuestiones futuras y/o pasadas por alto en el pasado
<b>2. Programa</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Su meta es asegurar que los programas están logrando sus metas y objetivos</li> <li>b. Promueve rendición de cuentas y efectividad del programa</li> </ul>	Enfoque en planes, metas y objetivos del programa	Analistas de programa y gerentes	Requiere los recursos necesarios para desarrollar planes, metas y objetivos del programa	Provee un vínculo claro entre las actividades del programa y la asignación de recursos	Requiere inversión considerable de recursos y posee un alto potencial para el conflicto
<b>3. Resultados</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Su meta es asegurar que los programas son efectivos</li> <li>b. Su meta es asegurar que los programas son eficientes (costo efectivos)</li> <li>c. Promueve eficiencia / efectividad</li> </ul>	Mediciones de desempeño utilizados para determinar eficiencia y efectividad	Gerentes intermedios	Requiere recursos considerables para desarrollar medidas confiables y tiempo para desarrollar las destrezas de aquellos responsables de desarrollar las medidas	Provee una forma objetiva de documentar los logros	Consumo de tiempo y es caro, con alto potencial para la resistencia por temor a que se utilicen medidas para reducir el financiamiento
<b>4. Basado en Cero</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Evalúa la continuidad de los programas cada año</li> <li>b. Se centra en las prioridades</li> </ul>	Evaluación anual de las actividades actuales del programa	Todos los niveles de la gerencia	Requiere tiempo considerable y recursos para evaluar todos los programas anualmente	Provee una oportunidad para que las actividades sean evaluadas anualmente y una oportunidad para reasignar recursos	Supone una elevada carga para los recursos de la organización, y es difícil lograr comparabilidad a través de las unidades de la organización

### 14.1.3. Preparación del Presupuesto

En la administración tributaria, la formulación del presupuesto inicia en la oficina de la sede central, mucho antes del inicio del año calendario o del año fiscal, y con la consideración y deliberaciones conjuntas de los funcionarios de alto nivel del impacto del Ministerio respectivo y/o directivos nacionales del gobierno y techos de recursos, objetivos a largo plazo de la administración tributaria, y los datos históricos de desempeño para el desarrollo de planes de trabajo para las funciones operativas, desde las cuales pueden ser calculados los costos para la formulación del presupuesto. A partir de estas deliberaciones, después de la aprobación del Sub Director General (Operaciones),<sup>344</sup> cada uno de los jefes de operaciones envía un perfil de expectativas y supuestos de planificación a cada director distrital/regional y a cada jefe de división, directivos de alto nivel, para desarrollar los planes de trabajo anuales. Estos "supuestos" incluyen cambios y mejoras de leyes, procedimientos, métodos, sistemas o recursos que se esperan para el siguiente año y deberán ser tomados en cuenta por cada una de las funciones operativas en la planificación de los resultados.

Cada uno de los jefes de división, con los aportes de los sub-gerentes y la coordinación, y la aprobación del director distrital/regional, desarrolla y envía un plan anual a la sede central para cumplir con las expectativas descritas por su respectiva oficina central. Estos planes anuales se corrigen, modifican y consolidan al nivel de la sede central. Entonces se calculan los costos de salarios, capacitaciones, mejoras de infraestructura, etc., y se presenta el presupuesto propuesto por la administración tributaria al MDF. El representante de la administración tributaria en el MDF para asuntos presupuestarios debería ser el Sub-Director General (Servicios Administrativos) y/o su Oficial Jefe de Presupuesto.

Con el fin de asegurar un proceso todo-incluyente, se debe considerar la utilización del siguiente enfoque durante el desarrollo de los planes de trabajo y presupuesto del organismo.

- Asegurar que en todas las reuniones funcionales para el desarrollo del plan de trabajo este presente un representante de las Tecnologías de la Información (TI). A menudo existe una falta de conexión entre la TI y las unidades operativas, y cualquier esfuerzo que se haga para unirlos al inicio del proceso de planificación puede mejorar la realización del programa;
- Los participantes en todos los niveles deberían llegar a un acuerdo sobre un abordaje general que será utilizado durante todo el plan de trabajo y del proceso de planificación de presupuesto, incluyendo, aunque no limitándose a lo siguiente:
  - Considerar las lecciones aprendidas de planes de trabajo y planificación de presupuestos de ejercicios anteriores y poner en práctica los éxitos y resolver los problemas que surgieron en el pasado;
  - Preparar plantillas de información (según la necesidad) y automatizar cuanto más posible el proceso para ahorrar tiempo y asegurar que todos sigan el mismo general; y/o
  - Reservar tiempo para reuniones dedicados a lluvias de ideas sobre los objetivos generales de la organización y los recursos necesarios para lograr estos objetivos. Si

---

<sup>344</sup> Una estructura organizativa para la administración tributaria se sugiere en el Capítulo 4.

cada función está trabajando de forma aislada, sin tomar en cuenta el objetivo general de la administración, no se utilizarán los recursos de la manera más efectiva;

- Los participantes en todos los niveles deberán trabajar juntos para conciliar las asignaciones presupuestarias que permitirá que la administración tributaria alcance sus objetivos. Esto puede incluir deliberaciones sobre programas y actividades que necesitan recibir financiamiento adicional, otros que deberán permanecer en el mismo nivel de financiamiento del año anterior e incluso algunos que deberán ser recortados. Estas deliberaciones, incluyendo las decisiones para recortar programas, ayudaran mantener como punto central la necesidad de lograr los objetivos de la administración tributaria.
- La documentación y la comunicación son muy importantes para asegurar que no hayan mal entendidos a medida que el proceso avance. La documentación y la comunicación referente al cronograma del presupuesto y el proceso del plan de trabajo, las directrices establecidas, y los supuestos presupuestarios utilizados, ayudarán a que todos se mantengan enfocados en la misma página; y
- El documento final del presupuesto propuesto a la administración tributaria deberá reflejar una visión consolidada y completa de los recursos necesarios para lograr efectivamente los programas de la administración.

#### **14.1.4. El Desarrollo de Estimados de Costos**

Sin importar la metodología presupuestaria utilizada, los organismos necesitaran preparar su mejor estimado de los costos reales para lograr los resultados del programa. Al preparar un estimado de costo apropiado, para formular el presupuesto, es vital analizar cuidadosamente y de manera lógica lo que esto requiere. Se debe tomar en cuenta los recursos que se necesitan para lograr los programas actuales, nuevos programas e inversiones de infraestructura de manera efectiva, tales como sistemas de gestión tributaria integradas. También se debe tener cuidado especial con respecto a los estimados de costo para TI y las necesidades de capacitación, incluyendo la identificación de necesidades reales, calculando y comunicando los análisis de costo-beneficio para ambos, tal como se presenta abajo. Las administraciones tributarias hoy día deben tener una variedad de sistemas TI modernos, para ser efectivos y eficientes en el ambiente empresarial moderno, y, tal como se presenta abajo y en el Capítulo 12, la adquisición de tecnología es uno de los gastos principales de la mayoría de las administraciones tributarias. La capacitación del personal – no simplemente capacitación básica, sino continuar la educación profesional y cursos de "refrescamiento" – son vitales para un excelente desempeño y para lograr las expectativas del personal administrativo. Desafortunadamente, la capacitación, a menudo se relega a los últimos lugares en las prioridades de muchas administraciones tributarias debido a falta de presupuesto.

Queda claro, que para todo gasto, los presupuestos deben exigir una justificación que explica las razón para cada categoría presupuestaria y cómo el organismo ha llegado a sus estimados de costo. Las administraciones tributarias deben poder demostrar la manera en que los recursos asignados,

finalmente mejorarán las recaudaciones de ingresos (directa o indirectamente). Algunas preguntas preliminares que pueden ser consideradas durante el ejercicio del estimado de costo, incluyen:

- ¿Qué recursos se necesitan para implementar programas actuales, incluyendo contratación de personal, instalaciones, equipo, material de oficina, transporte, combustible, teléfono, etc.?
- ¿Qué restricciones de recursos fueron obstáculos para que el organismo cumpliera las metas y objetivos del año anterior?
- ¿Existen nuevas leyes, políticas, y procedimientos que deben ser implementados?
- ¿Son suficientes los recursos actuales para implementar nuevas leyes, políticas y procedimientos, y si no, qué recursos adicionales se requieren? y
- ¿Qué iniciativas de inversión de infraestructura se están considerando, y qué recursos se necesitan para poner estas iniciativas en acción?

Cada actividad planificada debe tener un costo relacionado a ella. A continuación se detallan los costos típicos de programas de administración tributaria.

1. **Gastos de Personal:** Los gastos de personal por lo general, comprenden la mayor cantidad de los fondos solicitados.
  - a) **Salarios:** El salario es la compensación monetaria que se paga a los empleados de la administración, incluyendo a los ejecutivos, gerentes, personal técnico, personal administrativo, etc. En base a la información anterior se debe considerar lo siguiente:
    - Si se van a conceder incrementos por el costo de vida o por premios al mérito. La administración tributaria deberá tener el presupuesto correspondiente para cubrir estos gastos; y
    - Si hay necesidad de contratar nuevo personal. Antes de decidir de contratar nuevo personal, la administración tributaria necesita evaluar si se puede utilizar personal de otros departamentos para estas vacantes. Si se necesita contratar personal adicional, se debe incluir el costo de este nuevo personal. Si no se ha finalizado el proceso de contratación de personal, se debe incluir la tasa salarial normal para el cargo para el cual se hará la contratación.
  - b) **Beneficios sociales:** Los beneficios sociales son beneficios adicionales que se proporcionan para suplementar el pago regular de un empleado. Algunos ejemplos de beneficios sociales incluyen:
    - Seguro de vida y salud;
    - Seguro social;
    - Planes de jubilación;
    - Transportes; y/o
    - Hospedaje.
  - c) **Consultores:** Los consultores son individuos que proveen asesoría específica u otros servicios durante periodos breves o limitados de tiempo. La justificación presupuestaria para los consultores debe incluir:

- El nombre del consultor y su organización (si es aplicable)
  - Los servicios y/o asesoría que proveerán;
  - Sus honorarios diarios, y el número de días que trabajarán en el proyecto o programa; y
  - Gastos para cubrir cualquier viaje y viáticos para traer consultores externos a la organización.
2. **Gastos fuera de personal:** Se debe tomar en cuenta las herramientas que necesitan diariamente el personal para llevar a cabo sus actividades.
- a) **Mobiliario y Equipo:** Áreas de trabajo, sillas, mobiliario para archivos, computadoras, etc.
  - b) **Materiales y Suministros:** Los materiales y suministros incluyen ítems tales como papel, lápices, software para computadora, papel para fotocopias, tinta, tóner, etc.
  - c) **Comunicación:** Los costos de comunicación incluyen el costo de varios medios utilizados para la comunicación con los contribuyentes, tales como la instalación telefónica, cobros mensuales de teléfono (líneas fijas, móviles, protocolo de voz por Internet), proveedores de servicios de Internet, impresiones, fotocopias, y gastos relacionados a las copias, tales como encuadernaciones, envíos postales, etc.
  - d) **Viajes:** Los gastos de viaje incluyen transporte (vuelos, barco, automóvil, transporte terrestre), hospedaje (hotel, motel, casa de huéspedes, etc.) alimentación, propinas, llamadas telefónicas y gastos similares. Se debe tomar en cuenta las necesidades de viajes locales, nacionales, e internacionales. La justificación presupuestaria para viajes debe incluir:
    - El propósito del viaje;
    - El destino específico, si se conoce, de cada viaje;
    - El número de individuos que van en cada viaje;
    - El modo y costo de transporte que será utilizado; y
    - El número de días para los viáticos y la cantidad de viáticos asignados.
  - e) **Otros Gastos:** Los otros gastos se debe definir con el mismo cuidado que las otras categorías detalladas en el presupuesto. Un ejemplo de este tipo de gasto es:
    - Capacitación y desarrollo de personal: Ya que una gran porción del presupuesto de la organización se utiliza para capacitación y desarrollo de personal, es importante presupuestar cuidadosamente.<sup>345</sup>
3. **Gastos indirectos:** Algunas veces se refiere a los gastos indirectos como gastos generales /operativos, o gastos para instalaciones y administrativos que son aquellos costos que no se atribuyen a un programa en particular, pero que son gastos validos asociados con la operación generales de operación de la organización. Estos pueden incluir:
- Alquiler de oficina;

<sup>345</sup> Según la Sociedad Americana de Capacitación y Desarrollo, en los Estados Unidos, grandes organizaciones gastan más del 3 por ciento de su planilla total en capacitación (American Society for Training and Development (2012), p. 7.). Adicionalmente en el 2010, de 34 OCDE administraciones tributarias 15 de ellas informaron sobre cambios sustanciales en la capacitación del personal (OCDE (2011), p. 103).



- Operaciones y mantenimientos de instalaciones; y/o
  - Seguridad;
4. **Inversiones de Capital:** Las inversiones de capital incluyen la adquisición de insumos de capital, los cuales en la contabilidad gubernamental, son simplemente insumos que esperan que sean productivos durante varios años. Estos pueden incluir:
- Vehículos;
  - Construcción o renovación de edificios; y/o
  - Tecnología de la información.

Una de las mayores inversiones de capital que se implementan en la mayoría de las administraciones tributarias en el mundo, es la adquisición de sistemas tributarias integrados y almacenamiento de datos. Dependiendo del tamaño y de la funcionabilidad necesaria del sistema, el costo de esta inversión puede oscilar entre los US\$10 millones y más de US\$100 millones.

Las iniciativas de inversión de capital a menudo se encuentran con retrasos y sobrecostos, y restricciones de financiamiento. Por lo tanto, al establecer un presupuesto para este tipo de inversiones, la administración tributaria debe utilizar los "Doce Pasos de un Proceso de Alta Calidad en la Estimación de Costos" mostrado en Apéndice 14.A. La asistencia externa de los expertos en materias específicas deben también ser considerados para ayudar en la identificación del tamaño y rango de los costos que generalmente se asocian con los esfuerzos bajo consideración.

#### 14.1.5. Gestionando la Ejecución Presupuestaria/ Implementación

Una vez que el presupuesto haya sido aprobado, el siguiente paso es la ejecución del presupuesto – también conocido como la implementación del presupuesto. El proceso de ejecución de presupuesto comprende asegurar que los recursos financieros disponibles para una organización se dirigen hacia lograr las metas del programa detalladas en el plan estratégico para el cual se asignaron dichos fondos.

Una vez que se haya recibido la autorización presupuestaria, la administración tributaria puede consignar fondos para realizar actividades del programa. Sin embargo, el presupuesto final a menudo será menos de lo que inicialmente reflejaba el plan estratégico. Se debe realizar una revisión del plan a la luz de las asignaciones presupuestarias actuales, hacer las modificaciones apropiadas, y asignar partes responsables para la presentación de informes de los resultados.

Cada administración tributaria tiene la responsabilidad de evaluar los programas y examinar los proyectos para asegurar que están cumpliendo con sus metas y objetivos de forma continua. Generalmente, la mayoría de las administraciones tributarias han establecido informes mensuales de indicadores de desempeño claves para los productos de los programas. La administración tributaria no solo debería evaluar la efectividad del programa, sino también el uso efectivo del presupuesto asignado durante la ejecución del programa.

Algunos problemas comunes asociados con la ejecución del presupuesto incluyen:

- Grandes desviaciones entre el presupuesto aprobado y el presupuesto propuesto, mermando de este modo los esfuerzos de políticas y planificación;
- Gastos por encima de los niveles aprobados;
- Controles internos débiles que dan lugar a despilfarro, fraude y abuso;
- Registros inadecuados, obstaculizando la efectividad de la auditoría; e
- Informes tardíos, impidiendo la habilidad de la organización para gestionar los gastos.

Las revisiones operativas, por lo tanto, deberían ser realizadas periódicamente para monitorear, medir y evaluar el desempeño. Las revisiones deberían tomar en cuenta los puntos enumerados a continuación:

- La administración tributaria debería evaluar su desempeño financiero con respecto al presupuesto final. El monitoreo regular del desempeño presupuestario permite una alerta temprana de cualquier problema que potencialmente pueda surgir y provee a los tomadores de decisiones con tiempo para considerar las modificaciones necesarias si ocurren desviaciones mayores en el presupuesto con respecto a los resultados reales;
- La administración tributaria debería monitorear y evaluar los factores externos que pudieran afectar el desempeño del presupuesto y el logro de las metas. Los factores fuera del control de la administración, tales como la economía regional o nacional, cambios legales, y mandatos legislativos, podrían afectar el cumplimiento de las metas. El monitoreo de estos factores ayuda a la administración a evaluar y responder a los efectos producidos por estas influencias externas sobre los programas de manera oportuna;
- La administración tributaria debería monitorear, medir y evaluar la implementación de programas de capital. El monitoreo del estado de los proyectos de capital ayuda a asegurar que los proyectos están avanzando según los planes, los problemas (tales como retrasos en puntos claves y excesos de gastos) se identifican con antelación;
- El presupuesto debe ser ajustado a la luz de eventos inesperados. Un presupuesto es un plan basado en una serie de supuestos que no siempre se ajustarán a las experiencias reales durante la fase de implementación. La administración tributaria deberá estar alerta ante significativas desviaciones de las expectativas establecidas y modificar el plan para que refleje las expectativas revisadas; y
- La administración tributaria debe monitorear y evaluar la satisfacción del contribuyente en cuanto a los programas y servicios. Con frecuencia el contacto principal entre el contribuyente y la administración tributaria es a través de los programas y servicios que ésta provee. Por lo tanto, es importante que la administración esté consciente y responda a las percepciones que los contribuyentes tienen de estos programas y servicios. La percepción que tiene el contribuyente acerca de la calidad de los servicios es un factor importante de la percepción general que tiene de la administración y puede impactar potencialmente la asignación de recursos.

El establecimiento de un proceso de ejecución de presupuesto efectivo incrementa la habilidad de la administración tributaria para asignar recursos de manera más eficiente y efectiva, e, introducir modificaciones pertinentes al plan de, si éstas fueran necesarias.

## 14.2. Tendencias Comunes

Debido a la situación económica mundial actual y la presión sobre los ingresos que está sufriendo el gobierno, muchas administraciones tributarias han comenzado a evaluar las opciones existentes para asegurar los recursos necesarios para completar sus programas. Una de las áreas que han recibido un incremento en la atención es la auto-presupuestación basada en el porcentaje de ingresos recaudados. Los opositores han expresado su preocupación de que las administraciones tributarias que son pagados sobre la base de los ingresos recaudados pueden utilizar tácticas de presión para recoger la cantidad máxima.

El primer país de Latino América y el Caribe (LAC) que implementó auto-presupuestos sobre la base de los ingreso recaudados fue Perú en 1991, utilizando el 2 por ciento de los ingresos de impuestos recaudados, seguido de Argentina, Bolivia, y Guatemala.<sup>346</sup> El concepto de basar el presupuesto de la administración tributaria en los impuestos recaudados, ha sido teóricamente aceptado en varios países, especialmente aquellos que han creado funcionarios de ingresos.<sup>347</sup> Para incrementar las recaudaciones básicas de ingresos de las cuáles surgiría el porcentaje, otras administraciones tributarias han asumido recaudaciones de servicios no relacionados a los impuestos, tales como, impuesto de papel sellado, transferencia de propiedad de vehículos.

En algunos países, tales como Kenia, los gastos presupuestarios anuales a la administración tributaria históricamente han sido menores que el porcentaje especificado. Para corregir este problema algunos insisten que los organismos deberían poder deducir en primer lugar su porcentaje de excepción, y luego transmitir el saldo a la cuenta general, en vez de depositar el ingreso total en la cuenta general y esperar el desembolso posterior. Esta práctica debe ser desalentada. Si la administración tributaria puede retener un porcentaje fijo de ingresos recaudados, no tendrá incentivo para ser más costo eficiente en los programas que ejecuta. Además, y de igual importancia, la administración tributaria tendrá un fuerte incentivo para ignorar los derechos de los contribuyentes y generar evaluaciones adicionales no justificadas o realizar acciones de cumplimiento no garantizadas con el fin de incrementar su presupuesto.

Otra cuestión que está llamando la atención cada vez más, es la política adoptada por muchos gobiernos en la cual los fondos que no han sido utilizados se vencen al terminar el año. Esta práctica alienta a los gerentes a utilizar fondos cerca del final del ejercicio por el temor a las reducciones presupuestarias en los siguientes años. Sin embargo, este exceso de gastos a fin de año, puede que no resulte en una utilización más efectiva de recursos. La gestión y monitoreo efectiva de gastos presupuestarios

<sup>346</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2012), sección 2.1.

<sup>347</sup> Se analizan las autoridades de ingresos en el Capítulo 4.

ajustados a los resultados del programas, durante todo el año, podría dejar algunos fondos sin ser gastados a final de año. Así, algunos aseguran que las agencias deberían poder traspasar automáticamente hasta dos por ciento del presupuesto al siguiente año.

### 14.3. Madurez de la Administración Tributaria

La utilización de un modelo de madurez, le permite a una administración tributaria autoevaluar sus operaciones y diseñar estrategias para adoptar prácticas líderes. Debido a que el proceso de planificación de presupuesto es vital para el éxito general de la administración, se deben explorar en todo momento las oportunidades para una mejora continua.

La evaluación de operaciones existentes utilizando el modelo de madurez a continuación, es la primera de una serie de pasos que se deberían tomar. Se debe tomar en cuenta: 1) tener como meta un nivel específico de madurez para cada área clave; 2) determinar el nivel de madurez de las prácticas actuales e identificar la brecha existente entre las prácticas actuales y el nivel de madurez deseados; 3) evaluar los riesgos en que puede incurrir el organismo y las mayores oportunidades para mejorar; 4) establecer prioridades y asignar rendición de cuentas para desarrollar e implementar estrategias de mejora; y 5) implementar un proceso para asegurar una mejora continua por medio de monitoreo rutinarios y evaluaciones periódicas.

#### *Planificación Presupuestaria y Gestión de Recursos: Nivel 1 de Madurez*

Palabra clave: "Disperso"

- La administración tributaria mantiene algunas prácticas de gestión financiera (por ejemplo para presupuestar, para manejar flujo de caja), pero estas son inadecuadas con muchas carencias que afectan las operaciones diarias.
- Los gerentes conocen los costos de sus actividades, pero no se considera el impacto de los cambios operativos, programáticos, o estratégicos sobre estos costos.
- No se aplican estándares de referencia de otros organismos a los costos, lo cual limita la comprensión de la administración en cuanto a sus generadores de costos.
- La planificación o gestión de proyecto es limitada para las inversiones de capital. Algunos proyectos pueden haber sido planificados con arreglos de gestión de riesgo y un cronograma para su entrega, sin embargo el uso de dichos planes es inconsistente y no existe ningún agregado de planes de proyecto a nivel del programa. Ningún proyecto se somete a una evaluación rigurosa de gastos (un análisis detallado para el raciocinio del proyecto, su relevancia, efectividad, eficiencia e impacto).
- Los presupuestos se completan después del inicio del ejercicio.
- Hay una carencia de monitoreo de gastos. Existe una visible carencia de procesos automatizados, y la mayor parte del monitoreo se realiza utilizando el papel.

- La administración tributaria no está consiente de los datos y de las necesidades TI correspondientes de los diferentes usuarios, tanto internos como externos, y los usuarios encuentran que los informes que reciben no les proporciona la información que necesitan.
- El desempeño financiero y operativo, no se delibera abiertamente con los actores externos.
- La información de desempeño financiero y operativo se entrega de forma separada, y sus formatos son incompatibles. A menudo se entregan informes en diferentes momentos, utilizando métrica diferente, haciendo imposible evaluar una sola actividad o producto tanto desde la perspectiva financiera como la operativa.
- El personal que monitorea el presupuesto tiende a utilizar sus propias hojas de cálculo, en vez de los sistemas financieros existentes, lo cual resulta en más trabajo manual y duplicación de monitoreo.

### *Planificación Presupuestaria y Gestión de Recursos: Nivel 2 de Madurez*

Palabra clave: "Básico"

- La administración tributaria maneja prácticas básicas de gestión financiero, las cuales le permite funcionar de manera cotidiana, pero no están vinculadas adecuadamente a los datos de desempeño operativo de la administración.
- Los gerentes conocen mucho de los costos de sus actividades pero hay poca comprensión de los cambios de costos operativos programáticos o estratégicos.
- No se realiza comparación de costos con otros organismos, lo cual limita la comprensión de la administración en cuanto a sus factores de costo.
- Existe todavía una limitación en la planificación o manejo de proyecto para inversiones de capital.
- Muchos proyectos pueden tener planes de proyecto con arreglos de gestión de riesgos y cronogramas para su entrega, pero el uso de planes de proyecto es inconsistente, y no existe un agregado de planes de proyecto a nivel de programa.
- Algunos de los proyectos más importantes están sujetos a una evaluación rigurosa de gastos (un análisis detallado para el raciocinio del proyecto, relevancia, efectividad, eficiencia, e impacto).
- Los presupuestos se terminan de preparar después del inicio del ejercicio fiscal.
- No se provee información de monitoreo para la gestión superior hasta la segunda mitad del ejercicio fiscal, y contiene poca información de estimación.
- Los diferentes sistemas de la administración tributaria producen informes de monitoreo interno contradictorio, y las cuentas legales de fin de año, son difíciles de conciliar con la información gerencial.
- Hay poca inversión en TI.
- Se delibera abiertamente la información de desempeño financiero y operativo con actores externos, pero la presentación seguramente no es clara con pocas explicaciones para los profesionales fuera del área de financiamiento, dando lugar al riesgo de que los usuarios no llegarán a entender el impacto de la información.

- La información de desempeño financiero y operativo aún se hace de manera separada, y sus formatos son incompatibles. A menudo los informes se hacen en diferentes momentos utilizando métrica diferente, imposibilitando la evaluación de una sola actividad o producto desde la perspectiva tanto financiera como operativa.
- El personal que monitorea el presupuesto no puede tener acceso a la información de monitoreo en línea y en un formato que les permitiría monitorear o estimar fácilmente la información.

### *Planificación Presupuestaria y Gestión de Recursos: Nivel 3 de Madurez*

Palabra clave: "Riguroso"

- La administración tributaria maneja prácticas de gestión financiera profesionales, las cuales les permite trabajar efectivamente en tiempos desafiantes e identificar oportunidades para mejorar su desempeño.
- Gerentes y personal pueden demostrar su comprensión de los costos, las diferentes formas en que pueden ser medidos los costos, y las formas en que los costos pueden cambiar al deliberar sobre planes operativos actuales y futuros. Sin embargo, no siempre están conscientes del costo de los resultados y programas y los impactos que tienen los cambios sobre estos costos.
- Los análisis de costos se actualizan con regularidad y existe un esfuerzo para comparar costos a través de las unidades operativas, pero el esfuerzo para buscar comparaciones fuera de la administración es mínimo.
- La administración cuenta con un enfoque riguroso para la evaluación de gasto de capital y gestión de proyecto. Todos los planes se realizan hasta un nivel aceptable de calidad. El caso de negocio junto con los procesos de gestión de programa y proyecto, es significativo, y añade valor al organismo. Todos los programas y proyectos significativos, toman en cuenta la evaluación de gastos (un análisis detallado para el raciocinio del proyecto, relevancia, efectividad, eficiencia e impacto), plan de gestión de riesgos y plan de proyecto.
- Los presupuestos son acordados por lo menos un mes antes del inicio del ejercicio final y los gerentes están totalmente conscientes de los niveles presupuestarios que pueden esperarse.
- Los gerentes son capaces de utilizar los sistemas financieros para producir información de monitoreo precisa, oportuna, pero no siempre pueden estimar. Existe un grupo general de informes personalizados para el uso interno. Los sistemas permiten la creación de informes que logran el detalle necesario y cumplen las necesidades específicas. La administración ocasionalmente revisa la relevancia actual del conjunto de informes.
- Existen sistemas confiables de TI vinculados a través de todos los estados financiero básicos y que se pueden acceder en forma remota por los gerentes. El sistema está integrado para minimizar la duplicación de la información y maximizar las posibilidades de acceso informático.
- El desempeño financiero y operativo se delibera abiertamente con actor externos, y se presenta la información apropiada a los actores externos de manera relevante y útil.
- Se informa un conjunto de métricas de desempeño operativo junto con la información financiera y alineados con los objetivos estratégicos de la administración tributaria.

- El personal que monitorea el presupuesto y los gerentes operativos pueden tener acceso a los informes y la información de monitoreo con facilidad. Existe un rastreo claro y visible desde las cuentas corrientes de la gerencia hasta los estados financiero de fin de año fiscal.

#### *Planificación Presupuestaria y Gestión de Recursos: Nivel 4 de Madurez*

Palabra clave: "Estratégico"

- La administración tributaria tiene prácticas de gestión financiera funcionando que le permite anticipar tanto los retos como las oportunidades para mejoras.
- Los gerentes y el personal pueden demostrar su comprensión de los costos, las distintas formas en las cuales se pueden medir los costos y la maneras en las cuales los costos pueden cambiar con relación a los planes operativos actuales y futuros. Son conscientes de los costos de los productos y programas y el impacto que tienen los cambios sobre esos costos.
- Los análisis de costo se actualizan con regularidad y se hace un esfuerzo para comparar costos a través de las unidades operativas y afuera de la administración.
- La administración tiene un enfoque riguroso para evaluar el gasto capital y la gestión de proyectos. Todos los planes son producidos a un nivel aceptable de calidad. La justificación sólida, a la par de procesos gestión de programa y proyecto, es significativo y añade valor al organismo. Todos los programas y proyectos significativos, consideran la evaluación de gastos (un análisis detallado para el raciocinio del proyectos, relevancia, efectividad, eficiencia e impacto), plan de gestión de riesgos y plan de proyectos. Existe una metodología lista para ser aplicada para evaluaciones de proyectos pequeños y medianos.
- Los presupuestos se aprueban entre uno y dos meses antes del inicio del ejercicio fiscal como resultado de un proceso de planificación organizado, y se actualizan para reflejar cualquier evento significativo cerca del fin de año.
- Los gerentes son capaces de utilizar los sistemas financieros para producir información y estimaciones precisas y oportunas. Un conjunto de informes personalizados generales está disponible para uso interno. Los sistemas permiten la creación de informes que detallan según la necesidad y cumplen con necesidades específicas. La administración revisa de manera rutinaria la continua relevancia del conjunto de informes.
- Existen sistemas de TI confiables que se vinculan a través de todos los estados financieros primarios y que pueden ser accesados por control remoto por los gerentes. El sistema está integrado para minimizar la duplicación de la información, y maximizar las posibilidades de múltiples accesos.
- El desempeño financiero y operativo se delibera abiertamente con sectores externos y los informes externos contienen información específica para las necesidades de cada usuario y se desarrollan en colaboración con grupos y actores externos.
- Un juego de métrica de desempeño operativo se presenta en conjunto con la información financiera en líneas con los objetivos estratégicos de la administración tributaria.

- El personal que monitorea el presupuesto y los gerentes operativos pueden tener acceso a los informes y fácilmente monitorear la información. Se puede rastrear clara y visiblemente desde las cuentas periódicas de gerencia hasta los estados financieros de fin de año.

#### 14.4. América Latina y el Caribe

En el 2006, la OCDE encuestó las entidades presupuestarias en los siguientes diez y siete países de LAC para solicitar datos comparativos sobre procedimientos e instituciones presupuestarias: Argentina, Barbados, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, Guatemala, Jamaica, México, Panamá, Paraguay, Perú, Trinidad y Tobago, Uruguay, y Venezuela. Los resultados de las encuestas de 13 países respondieron que muchos países de LAC han introducido información de desempeño en el proceso de presupuestación.<sup>348</sup> Las constituciones de países como Brasil, Colombia, y México de hecho ordenan la vinculación de la presupuestación de desempeño a los objetivos reflejados en sus Planes Nacionales de Desarrollo.

Sin embargo, cada país se encuentra en una etapa diferente de implementación. Argentina, Chile, y México han estado desarrollando medidas de desempeño durante casi quince años, mientras que Ecuador, por ejemplo, acababa de comenzar un programa piloto en el momento de la encuesta, y Venezuela no había desarrollado ninguna medida de desempeño.

El siguiente cuadro refleja el enfoque utilizado para evaluar el desempeño en diferentes países LAC.

Figura 14.3. Medidas de evaluación de desempeño en LAC<sup>349</sup>

	Medidas de Desempeño	Evaluación	Comparación	Otro
Argentina	X			
Bolivia		X		
Brasil	X	X		
Chile	X	X	X	X
Colombia	X	X		
Costa Rica	X	X		
Ecuador			X	
Guatemala	X			
México	X	X		
Paraguay	X			
Perú		X	X	
Uruguay	X	X		

Sin embargo, la encuesta también demostró que, en muchos países de LAC, no se utiliza la información sobre el desempeño en las negociaciones entre el Ministerio de Finanzas y los organismos. Además, la

<sup>348</sup> Curristine et al. (2007), p. 4.

<sup>349</sup> Curristine et al. (2007), p. 23.



encuesta reveló que la mayoría de los países en la región, con la excepción de Bolivia y Uruguay, procuran basarse en una ley orgánica – uno que establece los fundamentos de la presupuestación, pero que los países varían en muchos aspectos del proceso de presupuestación.<sup>350</sup> Por ejemplo, el cronograma para las negociaciones de presupuesto entre el departamento central de presupuesto y las organizaciones varía entre medio mes (Brasil) a cinco meses (Colombia) y que el número de enmiendas presupuestarias de mitad de año pueden ser desde tan pequeño como ninguno (Chile, Guatemala, México) o tan grandes como 20 (Venezuela).<sup>351</sup>

De acuerdo con un estudio de presupuestos en las administraciones tributarias de alto nivel realizado por el CIAT, el proceso de presupuestos de las administraciones tributarias en la región ha sido significativamente afectado por una tendencia de establecer agencias de ingresos semiautónomas.<sup>352</sup> Los siguientes son puntos claves:

- Solamente la administración tributaria de Guatemala tiene autonomía para determinar su propio presupuesto. Todas las administraciones tributarias están sujetas a la supervisión del Contralor o la Corte Suprema de Auditores.
- Perú en 1991, fue el primer país de LAC que implementó un modelo de financiamiento en el cual el dos por ciento de las recaudaciones de ingresos se asignaban al presupuesto de la administración tributaria. Este modelo fue introducido más adelante por otros países, tales como Argentina, Bolivia, y Guatemala.<sup>353</sup>
- Sin embargo, no todos los organismos de ingresos semiautónomos utilizan escalafones salariales que son distintos a los salarios de los servidores públicos. Argentina, Bolivia, Colombia, la República Dominicana, Guatemala, Honduras, Nicaragua, y Uruguay pueden hacerlo.
- Los presupuestos de las administraciones tributarias crecieron de manera significativa durante el periodo de 2006-2010, aproximadamente en un promedio de 25 por ciento, pero cada país es diferente.
- Mientras que el gasto de la administración tributaria en Argentina y Honduras aumentó en más de un 100 por ciento durante ese periodo, se observa que en Bolivia, El Salvador, Guatemala y Nicaragua se disminuyó.
- En el 2010, el 68 por ciento de los presupuestos de la administración tributaria fueron utilizados para pagos de personal, lo cual coincide con los promedios a través de OCDE (72 por ciento<sup>354</sup>). Aproximadamente el cuatro por ciento se utilizó para la inversión, aunque hubo grandes variaciones.<sup>355</sup>

---

<sup>350</sup> Idem., p. 5.

<sup>351</sup> Idem., p. 19. El número de presupuestos adicionales es para los dos años anteriores al informe.

<sup>352</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias 2.1.

<sup>353</sup> Además, como se expresa en el Capítulo 10, Brasil y Chile han tomado iniciativas para premiar a los colectores de impuestos basados en el esfuerzo que hacen en la recaudación de impuestos.

<sup>354</sup> OCDE (2011), p. 118.

<sup>355</sup> No hay información OCDE comparable, pero el estudio indica que la cantidad podría ser insuficiente (Centro Interamericano de Administración Tributaria (2012), sección 2.4).

- El costo promedio de la recaudación de impuestos – la relación entre el presupuesto de la administración tributaria con los ingresos recaudados – fue del 1.37 por ciento, lo cual estaba por encima del promedio de 0.96 por ciento de OCDE.<sup>356</sup>

### 14.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices

La evaluación del presupuesto general cae bajo la responsabilidad de una oficina de auditoría gubernamental independiente. Generalmente, el rol de esta oficina es evaluar la ejecución de los reglamentos presupuestarios y, si fuese necesario, realizar investigaciones con relación a cualquier violación por parte de los funcionarios públicos del marco legal, así como sugerir las sanciones, cuando sea apropiado. Sin embargo, todos los organismos, deben llevar a cabo sus propias evaluaciones internas para:

- Asegurar que las asignaciones de recursos están dentro de los límites legales y se están utilizando para el propósito para el cual fueron asignados;
- Examinar hasta qué punto se están logrando los resultados esperados y se pueden lograr a menor costo para alcanzar los resultados deseados;
- Evaluar la eficiencia de la operación, incluyendo la utilización y el control de recursos (por ejemplo, duplicación de esfuerzos, mal manejo de equipos, insumos, etc.);
- Evaluar si los registros financieros son completos y confiables;
- Determinar si se están alcanzando las metas de implementación de programa;
- Determinar el grado hasta el cual se están alcanzando las metas y los objetivos que se describen en el plan estratégico;
- Determinar si se están recolectando datos y si se están siguiendo las directrices para enviar información;
- Determinar si existe documentación de apoyo para todos los documentos de financiamiento publicados;
- Determinar si las unidades operativas verifican la disponibilidad de fondos antes de comprometer los fondos; y
- Determinar si se evalúa mensualmente el rendimiento comparado con el compromiso, y si la administración tributaria investiga la causa de las desviaciones que exceden más o menos el 5 por ciento.

Con respecto a las administraciones tributarias, varios puntos de referencia se pueden formular, pero deben ser usados con cautela, ya que las circunstancias – legales y económicas – puedan impactarlos notablemente. Un parámetro importante es la relación del gasto de recaudación mencionado anteriormente (por ejemplo, gastos de la administración tributaria respecto a los ingresos recaudados). El gasto aproximado de recaudación en países OCDE es de un promedio del uno por ciento. Otros puntos de referencia se han discutido anteriormente y en varios capítulos de este documento, tales

---

<sup>356</sup> Ídem., sección 2.5.

como los gastos de TI sobre los gastos totales (11 por ciento), el costo de la función de la recaudación sobre los gastos totales (30 por ciento), y gastos en salarios sobre gastos totales (70 por ciento).

# Capítulo 15. Planificación Estratégica

*David Crawford*

La planificación estratégica es una herramienta administrativa importante utilizada para guiar la utilización de recursos y asegurar el enfoque en tareas claves y medir el éxito en lograr la visión o el estado futuro de la organización.

Existen numerosas metodologías que se utilizan para desarrollar un plan estratégico, como ha sido demostrado por una gran cantidad de ensayos, investigaciones y documentos sobre gestión. Con respecto a las administraciones tributarias, no existe un parámetro para la planificación estratégica, tampoco un modelo estándar que se pueda aplicar. Las administraciones tributarias operan en ambientes diversos, enfrentan diferentes retos y obstáculos, tienen visiones diferentes sobre su estado futuro y operan con organizaciones muy diversas. Asimismo, las administraciones tributarias no tienden a publicar por escrito la versión completa de sus planes estratégicos para ser utilizados como ejemplos por otros en el desarrollo de sus propios planes.

Este capítulo introduce el concepto de planificación estratégica, algunos de sus principios, desafíos y temas que prácticamente son abordados universalmente en los pocos planes estratégicos disponibles públicamente, además de un posible enfoque híbrido de desarrollo de planificación estratégica.

## 15.1. Prácticas Líderes

De acuerdo a los principios aceptados internacionalmente, la administración tributaria debe: (a) promover el cumplimiento voluntario; (b) ser eficiente, logrando alcanzar la mayor cantidad de ingresos bajo la ley con el menor costo y esfuerzo; (c) ser efectiva y administrativamente capaz de alcanzar los objetivos de políticas deseados; y (d) ser equitativa, en ofrecer un trato justo a los contribuyentes. El hacer que el sistema tributario sea eficiente, efectivo y equitativo es difícil al confrontarse con un ambiente externo complejo y políticamente sesgado, además de una variedad de desafíos internos, tales como falta de personal, limitaciones operativas presupuestarias, instalaciones inadecuadas, etc. Aún las políticas fiscales más cuidadosamente diseñadas y apropiadas, y las mejores intenciones de adherirse a los principios de un buen sistema tributario, carecen de importancia si la administración tributaria es incapaz de implementarlas efectivamente.

Algunos de los problemas más comunes que enfrentan las administraciones tributarias, a nivel local, incluyen: el mandato de gravar a una vasta economía informal con una infraestructura financiera pequeña; las dificultades en la recaudación de ingresos frente a actitudes inadecuadas en relación con el pago de impuestos, lo cual conlleva a un incumplimiento impositivo inadecuado; complejidad fiscal relativa y una educación inadecuada al contribuyente; grandes brechas en la capacidad administrativa; estructuras fiscales cambiantes; liberalización del comercio; corrupción; y un deficiente estado de derecho. A nivel internacional, los desafíos tributarios para los países incluyen las fugas de capital, una

carencia en el poder relativo de las negociaciones alrededor de la inversión extranjera directa, la competencia fiscal y el abuso de transferencia de precios de las empresas multinacionales.

Desafortunadamente, una de las herramientas básicas para la gestión moderna de la administración tributaria es a menudo pasada por alto – a saber, el proceso de diagnóstico de problemas existentes y el desarrollo de una estrategia apropiada para abordarlos. Este proceso requiere articular donde la administración quiere estar al desarrollar una visión futura, identificando los problemas/desafíos claves, y definir metas claves, además de las oportunidades para alcanzar estas metas, dentro de un plan estratégico. Un plan estratégico es una herramienta que permite a la gerencia realizar una mejor labor, ya que contribuye en el establecimiento de un enlace clave entre los valores fundamentales, los principios de la política fiscal, y la administración tributaria, anticipando los desafíos, desarrollando respuestas oportunas, y utilizando efectivamente las fortalezas para alcanzar las mejoras. El plan estratégico ayuda a enfocar todos los recursos y esfuerzos de la administración tributaria y provee una guía a todas las partes de la administración hacia metas comunes.

El plan estratégico establece objetivos para el periodo de duración del plan en las áreas claves contra las que el desempeño exitoso será medido. Por lo general, también incluye una breve descripción de los principales proyectos planificados para el periodo del plan y una justificación de como contribuirá cada proyecto a los objetivos. El plan estratégico se suplementa con planes de acción detallados que describen como cada unidad organizativa principal cumplirá los objetivos del plan estratégico. Estos planes de acción usualmente describen quien es responsable de las diferentes acciones, los parámetros, el tiempo, los recursos requeridos y un presupuesto aproximado. Estos planes de acción también incluyen una breve justificación de como contribuirán al logro de estos objetivos. Finalmente, para que pueda ser una herramienta gerencial efectiva, el plan estratégico requiere de indicadores de desempeño, que reflejen el desempeño en relación con cada objetivo. El plan establece metas de desempeño en relación con el desempeño real que se evidencia. La mayoría de administraciones tributarias modernas claramente han definido estrategias que se vinculan con las principales áreas funcionales de la organización – auditoría, recaudación, atención a los contribuyentes, etc. – y la mayoría de organizaciones fiscales apuntan al incremento de la calidad de las auditorías, la mejora de su recaudación de ingresos, la entrega de una atención de calidad al contribuyente y un procesamiento de la información más eficiente y preciso. La mejora de la efectividad de estas funciones claves deberá ser la base para el establecimiento de parámetros de desempeño en la mayoría de administraciones tributarias.

El producto final del proceso de planificación estratégica es un conjunto de decisiones colaborativas sobre los objetivos o las metas de lo que se piensa hacer, una justificación del por qué hacerlo y, mediante una serie de acciones y proyectos, la definición de un enfoque de cómo hacerlo.

### 15.1.1. Introducción a una Planificación Estratégica

La planificación estratégica se puede definir como un proceso de articulación del estado futuro deseado para la administración tributaria y traducir esta visión a metas y objetivos más ampliamente definidos y una serie de pasos para alcanzarlos. El plan estratégico abarca todos los aspectos de las actividades de

la administración tributaria y debe estar sujeto a revisión constante, ya que el ambiente operativo no es estático, y ya que los proyectos y los planes de acción progresan, la administración tributaria debe medir el progreso y los avances de acuerdo con el plan. En otras palabras, el plan estratégico es un documento vivo y no un mero informe que se archiva luego de marcar un cuadro que indica que éste ha sido realizado.

La planificación estratégica no debe confundirse con la planificación operativa. El plan estratégico establece objetivos amplios mientras que la planificación operativa ofrece pasos detallados para el cumplimiento de proyectos específicos, la implementación de una labor continua, la gestión de riesgos o el seguimiento de los avances<sup>357</sup>. El plan estratégico traza el camino sobre la manera en que se llevarán a cabo las principales responsabilidades, mientras que el plan operativo que fluye del plan estratégico detalla las diferentes acciones y proyectos requeridos para alcanzar la visión que se encuentra ampliamente articulada en el plan estratégico. Todo este proceso se denomina 'gestión estratégica'.

Algunos expertos en gestión describen la gestión estratégica de la siguiente manera:<sup>358</sup>

*"La gestión estratégica es el proceso de gestionar la búsqueda de una misión organizacional gestionando la relación de la organización con su entorno."*

*James M. Higgins, Rollins College*

*"La gestión estratégica se define como el conjunto de decisiones y acciones que resultan en la formulación e implementación de estrategias diseñadas para alcanzar los objetivos de la organización."*

*John A. Pearce II, Villanova University, y Richard B. Robinson, Jr., University of South Carolina.*

*"La gestión estratégica es el proceso de examinar tanto el entorno presente como futuro, formular los objetivos de la organización, y crear, implementar y controlar las decisiones que apuntan a alcanzar estos objetivos en el entorno presente y futuro."*

*Garry D. Smith, Danny R. Arnold, Bobby G. Bizzell, Houghton Mifflin College*

*"La gestión estratégica es un proceso continuo que involucra el intento de ajustar o igualar a la organización con su entorno cambiante de la manera más ventajosa posible."*

*Lester A. Digman, University of Nebraska*

---

<sup>357</sup> Los términos 'plan de acción', 'plan de trabajo', y 'plan de seguimiento del desempeño' se utilizan en este capítulo para describir los planes para proyectos, trabajo en curso, o el seguimiento del avance respectivamente.

<sup>358</sup> Barnat (n.d.), parr. 3.

En el caso de la administración tributaria, el propósito de la gestión estratégica y el plan estratégico es de:

- Documentar y comunicar la visión, misión y valores;
- Alinear las metas, objetivos y planes de acción a la misión;
- Permitir que la organización tributaria establezca prioridades dadas las limitaciones financieras y los recursos humanos disponibles; y
- Permitir que los sistemas TI se sincronicen permitiendo que los informes ofrezcan información significativa para evaluar y medir el desempeño.

### 15.1.2. Compromiso Político y Compromiso de los Actores

Antes de implementar cambios significativos en la manera cómo funciona la administración tributaria, el paso más importante es asegurar que el gobierno esté políticamente comprometido a los cambios. En el caso de una reforma fiscal profunda, se requiere de una colaboración explícita a los esfuerzos de reforma por medio de un evidente compromiso político. Sin este evidente compromiso político ni programas especiales que brinden información y reciban apoyo del público contribuyente, no será posible la sostenibilidad política de cualquier paquete de medidas de reforma, y será poco probable que se cumplan las expectativas para la mejora en el cumplimiento tributario.

La implementación exitosa de cambios en la estructura tributaria, la administración y los sistemas y procesos también requiere de equipos de gestión comprometidos y capaces respaldados por una sólida voluntad política para implementar cambios por parte del gobierno.

Asimismo, ya sea que el plan implique cambios significativos o una reforma total, éste debe ser políticamente sostenible. Esto significa que la gerencia y el personal de las administraciones tributarias deben estar involucrados en el diseño, la planificación y la implementación desde un inicio. Apropiarse de este proceso es esencial para el éxito.

### 15.1.3. Implementando Cambios

En el diseño e implementación de una estrategia, es importante tomar en cuenta que por lo general las administraciones tributarias son grandes y más complejas de lo que parecen a simple vista. Los cambios significativos o las reformas profundas también son complejas, a menudo extendiéndose por muchos años y necesitando de numerosos recursos humanos y financieros para realizar el cambio. Estos recursos son a menudo escasos. Los planes estratégicos pueden requerir de cambios legislativos, reglamentarios y de calidad y capacidad del personal. El resultado conlleva a que las administraciones tributarias con recursos limitados no se les puede exigir implementar ajustes trascendentales en la dirección en un período corto de tiempo.

La experiencia ha demostrado que los cambios significativos, tales como la implementación de un sistema de autodeterminación o una reforma total, deben ser implementados gradualmente mediante una serie de pasos prácticos y sostenibles. Los cambios rápidos y repentinos rara vez funcionan, y el tomar riesgos significativos cuando se ponen en juego los ingresos de un país no es recomendable.

Cualquier plan estratégico debe mantener un flujo de los ingresos fiscales en el período de cambio. Si, durante la planificación, existe la posibilidad de riesgo para los ingresos, se debe considerar un plan para complementar los ingresos con medidas que pueden establecerse con los recursos existentes. Además debe programarse un plan de contingencia para "el peor de los casos". Las medidas ad hoc impuestas en un estado de crisis pueden desacreditar al plan estratégico y poner en jaque a todo el plan.

En resumen, cualquier plan estratégico debe ser realista, debe asegurar apropiamiento de los empleados mediante un proceso consultivo y ser un plan comprensivo que toma en cuenta un enfoque coordinado y abarca a toda la organización.

#### 15.1.4. Responsabilidad, Propósito y Proceso

Como se mencionó anteriormente, el plan estratégico es la responsabilidad de la alta gerencia, pero involucra a una base amplia de empleados de toda la organización para asegurar un compromiso del empleado. Dado que los planes estratégicos a menudo son de largo alcance, no pueden lograrse en un período corto de tiempo y, por lo tanto, tienen un enfoque multianual. La mayoría son de al menos tres años de duración, pero pueden durar más. Donde se esté dando una reforma fiscal a gran escala, no es poco común que el plan dure cinco o aún más años. Actividades y proyectos de corta duración que contribuyen al éxito del plan estratégico forman parte de este plan multianual. A fin de ser exhaustivo, el plan también identifica productos medibles relacionados con la gestión del desempeño. Finalmente, se redacta a fin de ser comunicado a los empleados, contribuyentes y todas las partes interesadas.

#### 15.1.5. Preparándose para la Planificación

En su forma más básica, el proceso inicia con reuniones de discusión entre personal clave de la administración tributaria para discutir, de una manera estructurada, lo que se ve como los aspectos más importantes de la organización y sus puntos de vista sobre los logros alcanzables para la organización. Este grupo de ejecutivos clave, los cuales se discuten más adelante, puede complementarse también con, por ejemplo, una persona de alto rango que represente al Ministerio de Finanzas o, si es una autoridad tributaria, a un miembro del consejo de gobierno. Este grupo constituye el 'comité directivo'.

La estructura de las discusiones por lo general consiste en el desarrollo de un marco general en borrador para los esfuerzos de planificación estratégica que están a punto de desarrollarse. Usualmente, este marco general incluye los pasos para el proceso, define quién participará, identifica un individuo que en última instancia será el responsable para la totalidad de la coordinación del ejercicio y la implementación efectiva de los resultados (el 'coordinador del plan estratégico'), y proporciona una aproximación estimada de los plazos.

El proceso de planificación estratégica requiere de mucho trabajo, análisis y discusión. Esta consulta inicial se describe mejor como la planificación para tener un plan. La primera pregunta que surge en una reunión así es si la administración tributaria está lista para preparar un plan estratégico. Al prepararse para comenzar a elaborar un plan estratégico, muchas administraciones tributarias efectúan un análisis o evaluación del estado actual de la administración. A menudo, la administración tributaria busca ayuda



externa para obtener una visión desprendida y crítica de la organización, sus procesos y procedimientos, además de un sentido de cómo los actores perciben a la administración.

Un buen plan estratégico para la administración tributaria debe abordar un número de componentes entrelazados. El no abordar ninguno de los componentes siguientes puede resultar en el fracaso de la estrategia global:<sup>359</sup>

- La eficacia de las leyes y políticas fiscales;
- La segmentación de la organización/contribuyente;
- El personal;
- Las instalaciones;
- Las operaciones/funciones (por ejemplo, auditoría, atención y educación al contribuyente);
- La capacidad humana e institucional;
- La integridad;
- La tecnología; y
- Las comunicaciones.

Conjuntamente, puede que algunas administraciones tributarias tengan informes de las actitudes y percepciones de los contribuyentes sobre el sistema fiscal y la administración tributaria, o han encargado una pequeña encuesta como recurso para ser utilizado durante las sesiones de planificación estratégica. Este tipo de documento puede ser importante a la hora de realizar un análisis del entorno (discutido más adelante) e identificando objetivos estratégicos.

Otros informes actualizados deben también ser recolectados antes de iniciar el proceso de planificación estratégica, tales como:

- Cualquier informe previo de la administración tributaria preparado por el Departamento de Asuntos Fiscales del FMI;
- La documentación de cualquier solicitud realizada a proveedores externos de asistencia técnica;
- Cualquier informe proveniente de la asistencia técnica que la administración tributaria ha recibido;
- Informes que se derivan de cualquier gira de estudio a otras administraciones tributarias;
- Cualquier plan estratégico previo;
- El presupuesto más reciente;
- Planes de trabajo anteriores y actuales de cada departamento de la administración tributaria; y
- Cualquier otro informe que pueda ser relevante para el proceso.

Estos informes forman la base preliminar para las discusiones durante las sesiones de planificación estratégica. Es responsabilidad del comité directivo asegurar que los diversos informes de antecedentes u otros documentos se compilen antes de iniciar el proceso.

---

<sup>359</sup> Murdoch et al., p. 3.

En esta etapa se decide quienes serán los participantes<sup>360</sup> en el proceso de planificación estratégica, los parámetros generales y el cronograma de las actividades de la planificación estratégica, y posiblemente el número sugerido de grupos de trabajo y sus mandatos generales.

Un grupo núcleo de trabajo debe ser seleccionado de entre los participantes quienes deben recibir acceso completo a todos los documentos de referencia. Otros participantes deben tener acceso a los documentos según la necesidad, dependiendo en sus tareas particulares. Cuando todos los participantes están reunidos, debe informárseles sobre la necesidad de asegurar la confidencialidad durante todo el proceso hasta que el plan sea aprobado, ya que las discusiones y los materiales están en forma de borrador y están sujetos a cambios, a veces de manera significativa.

El desarrollo del plan estratégico debe ser un proceso "de abajo hacia arriba" dentro del marco establecido durante la reunión inicial de la alta gerencia. Quienes participan en el desarrollo del plan estratégico deben proceder de entre toda la organización. Los participantes deben abarcar todos los niveles de gerencia, excepto el nivel más alto de gerencia. La lógica detrás de la exclusión del jefe de la administración tributaria, y posiblemente el nivel inmediatamente bajo él, es poder incentivar una discusión más abierta y honesta dentro de los grupos de trabajo. Esta discusión abierta no ocurre normalmente si los más altos directivos de la organización están presentes. Además, el incluir a una más amplia selección de la organización infunde apropiación en la estrategia resultante y los planes de acción, además de un entendimiento entre el personal en cuanto a la lógica detrás de ciertas metas y acciones.

Utilizar los materiales identificados anteriormente, además del trabajo realizado durante el taller y por los subgrupos, permite que el grupo de trabajo elabore un primer borrador del plan estratégico para ser revisado por el comité directivo. El plan debe ser acompañado por otros documentos de apoyo al borrador. Por ejemplo, si se propone dentro del plan borrador una realineación organizacional, entonces un organigrama de transición en borrador que facilitará la reubicación de recursos humanos para lograr los objetivos descritos en el plan estratégico debería ser adjuntado. Este organigrama permitirá visualizar mejor la reubicación de los puestos para reflejar su utilización. Si el plan estratégico incluye una reorganización y renovación del área de trabajo, entonces debe también incluir detalles como un plano en borrador que ubica a los recursos de acuerdo al plan estratégico. Una vez aprobados, estos esbozos del plano en borrador serán importantes en la determinación de los costos de capital (mobiliario, divisores etc.) para finalizar este segmento del plan estratégico. El borrador también debe adjuntar una plantilla sugerida para informar los resultados en relación con los objetivos delineados en el borrador del plan estratégico, además de un breve instructivo sobre cómo realizar cada medida y las posibles fuentes de información que serán utilizadas para finalizar el informe mensualmente. El borrador del plan estratégico debe también incluir el primer borrador de los planes de acción. Este es solo un primer borrador y sirve solo como una plantilla, pero puede requerir trabajo adicional

---

<sup>360</sup> La mayor parte de los participantes deben ser seleccionados entre los empleados más calificados de la administración tributaria, que poseen los atributos y calificaciones, incluyendo la habilidad de trabajar efectivamente como equipo y bajo presión, y con mentes abiertas a las nuevas ideas.

significativo por parte del equipo de alta gerencia al revisar las tareas, los plazos, y los productos o entregables.

El comité directivo debe retroalimentar y organizar una discusión con el director de la administración tributaria para revisar el borrador del documento. El director puede ofrecer retroalimentación adicional y, en este punto, pedir al grupo de trabajo que presente el borrador del plan estratégico a todo el equipo de alta gerencia. Es durante esta sesión informativa donde se debe enfatizar la importancia de utilizar el plan estratégico para guiar las inversiones y las operaciones de la administración tributaria durante el período del plan. El plan debe ser utilizado como una herramienta para retroalimentar el presupuesto y el ciclo de informes pero, en este momento, el plan solo contiene una buena estimación en relación a los requerimientos de recursos. Durante esta reunión informativa se debe enfatizar que aquellos miembros del equipo gerencial que se encuentran en la mejor posición para determinar los recursos de manera más precisa (i.e., los gerentes responsables) son quienes deben completar los detalles. Adicionalmente, se debe enfatizar sobre el equipo gerencial que ellos son los responsables del logro de los resultados y del desarrollo de los mecanismos de información para los subprogramas bajo su responsabilidad.

Además de esta sesión informativa ante el director de la administración tributaria, podría haber otras sesiones informativas antes de proceder al siguiente paso. Estas sesiones pueden incluir, en aquellos casos en que la administración tributaria reporta al Ministro de Finanzas, una sesión informativa a los altos funcionarios del Ministerio o, en el caso de una autoridad fiscal, un resumen a todo la junta directiva. Asimismo, como parte de las relaciones laborales, se puede invitar al sindicato a una sesión informativa para asegurar su retroalimentación y apoyo si el plan estratégico contiene elementos que pudiesen afectar las relaciones de trabajo.

#### 15.1.6. Poniendo el Plan en Marcha

El siguiente paso consiste en convocar a una reunión a todos los participantes del proceso de planificación estratégica. Esta puede que sea la reunión más crítica en el proceso, ya que es la que demuestra el compromiso de la alta gerencia al proceso de planificación y ofrece la oportunidad para que el director de la administración tributaria señale algunos de las situaciones internas y externas más recientes que afectan a la administración tributaria, además de lo que puedan estar haciendo otras administraciones tributarias. La reunión también proporciona una plataforma para que el director de la administración tributaria pueda exponer ideas y posibles caminos para el futuro de la administración tributaria. En esencia, se proporciona una dirección general más amplia, al ofrecer a los participantes un marco general para las reuniones estratégicas subsiguientes.

Al abrir la sesión, la alta gerencia debe marcar el rumbo de la consulta ofreciendo comentarios y guía general, pero no detallada a los participantes. Se debe también enfatizar, sin embargo, que a los participantes se les desafía a analizar la información críticamente. La gerencia debe comentar, mas no ser dictatorial, sobre cinco preguntas básicas:

- ¿Dónde nos encontramos ahora? Este es un resumen abreviado de la organización, las políticas y los programas;
- ¿Cómo llegamos aquí? Esta es una breve historia de planes anteriores y sus resultados;
- ¿Hacia dónde vamos? Este es un resumen de lo que la gerencia ve como desafíos y amenazas. Se mencionan algunas de las recomendaciones generales del resumen externo, además de estadísticas relevantes, tales como "cuentas por cobrar con tendencias al alza".
- ¿Hacia dónde deberíamos dirigirnos? Este es un resumen general de lo que ha sido recomendado, con posibles comentarios generales sobre lo que otras administraciones tributarias están haciendo. Entendiéndose que el director de la administración tributaria ha participado en reuniones recientemente con otros colegas e intercambiado ideas. En esta etapa es en donde la alta gerencia traza su visión del futuro. Esto permite establecer los parámetros para la visión. En el caso de un donante que ofrece importante ayuda para llevar a cabo una reforma significativa, los parámetros generales de la oferta también deben especificarse.<sup>361</sup>
- ¿Cómo llegaremos hasta allá? Este es un desafío para los participantes en el proceso de planificación estratégica en el desarrollo de la visión y cómo alcanzarla.

Posterior a estas observaciones introductorias, debe realizarse un taller de trabajo para introducir a todos los participantes al pensamiento y planificación estratégica. La experiencia ha demostrado que el invertir en un taller de trabajo que se enfoca en detallar las preguntas anteriores produce un plan estratégico superior. La cantidad de tiempo que se dedica al taller varía, pero debe durar al menos una semana, sin incluir la planificación. Algunas observaciones generales para realizar talleres exitosos son:

- Todo el equipo de alta gerencia debe estar presente para abrir la sesión y demostrar a los participantes la importancia del plan estratégico;
- La capacitación debe realizarse por un experto en el diseño de planes estratégicos, y este experto debe asesorar a la administración tributaria durante el desarrollo del plan. Este experto además debe ayudar a moderar las discusiones y ser responsable de perfilar los diferentes puntos tratados durante las discusiones en un borrador de documento de debate. Este documento de debate luego debe evolucionar en el marco para el plan estratégico;<sup>362</sup>

<sup>361</sup> Aunque un donante puede ser específico sobre la asistencia a la reforma que se ofrece, una de las principales lecciones aprendidas es que debe haber interés de los empleados y gerentes. De esta manera, aunque existan limitaciones impuestas (financiación, alcance, etc.), lograr interés y aceptación son necesarios para el éxito. Por esta razón, con los parámetros generales establecidos por el director de la administración tributaria, los participantes (posiblemente con guía) deben recibir la oportunidad de determinar el contenido del borrador del plan estratégico que va al comité directivo para ser comentado y revisado. Puede ser necesario complementar el taller de planificación estratégica con sesiones preliminares sobre: a) cambio de gestión; b) debates de alto nivel sobre las mejores prácticas en sus países; c) gestión de proyectos; y d) otros temas específicos dependiendo de la naturaleza de la reforma. Durante el proceso se debe identificar un "campeón" de las reformas.

<sup>362</sup> La experiencia general indica que la introducción a la planeación estratégica, la compilación de un documento de trabajo para varios grupos de debate, y la preparación de un primer borrador de ideas para el desarrollo posterior e inclusión dentro de un esbozo preliminar para el plan estratégico toma, como mínimo, un esfuerzo intensivo de tres semanas. Esto significa que algunos de los participantes han tenido contacto previo con planificación estratégica. Durante este proceso todo el personal participante debe liberarse de sus labores regulares para participar en los talleres y, si es necesario, en los diversos comités que se establecen para el desarrollo de documentos y planes en subgrupos. Se prevé la necesidad de contar con una a tres semanas para que el coordinador del plan estratégico

- El proceso de planificación estratégica debe ser la prioridad de todos los participantes, y no deben ser interrumpidos por sus labores regulares;
- El taller debe realizarse fuera del lugar de trabajo para minimizar las interrupciones y evitar que los participantes se ocupen de otras labores;
- Debe asegurarse que todos los participantes comprenden que el plan estratégico es su oportunidad para contribuir tanto individual como colectivamente a lo que desean que su organización haga o como quieren que sea; y
- A medida que las ideas son presentadas, el facilitador debe utilizar el lenguaje del grupo al señalar los puntos – cualquier cambio solo debe realizarse para añadir claridad.

El taller debe enfocarse en preparar a los participantes para contribuir a las siguientes áreas básicas del plan estratégico:

- ¿Qué es el pensamiento estratégico?
- ¿Qué es la planificación estratégica?
- Aspectos de un plan estratégico:
  - Análisis del entorno;
  - Declaración de la Visión;
  - Declaración de la Misión; y
  - Valores/Principios Orientadores;
- Identificar Desafíos, Oportunidades, Fortalezas y Amenazas (DOFA);
- Definir y establecer metas estratégicas;
- Definir y establecer objetivos estratégicos; y
- Determinar productos que puedan ser medidos.

Junto con la preparación y el aumento en la comprensión de la temática, los participantes del taller deben desarrollar sus aportes para la definición del marco general borrador del plan estratégico.

#### 15.1.7. Misión

El siguiente paso en el proceso es desarrollar o aclarar la misión, los valores y la visión ideal de la administración tributaria. La función básica de recolección de impuestos se establece en la declaración de la misión, la cual suele indicar la dirección principal de la organización y lo que debe lograrse en el futuro. El plan estratégico se beneficia de la declaración de la misión para guiar las prioridades y

---

unifique todos los documentos y formule un primer borrador del plan, el cual puede ser presentado posteriormente al comité directivo. Luego de recibir comentarios del comité directivo, se debe dedicar más tiempo adicional para elaborar planes de trabajo detallados, revisar presupuestos, etc. para producir un borrador final. Dependiendo de la cantidad de retroalimentación del comité directivo, se requieren unas tres a ocho semanas para completar la estrategia para una etapa de producto final. En una administración tributaria de gran tamaño, se requiere un tiempo adicional mayor para cada etapa. Todos los documentos durante este proceso deben señalarse claramente como "BORRADOR" hasta que el plan sea aprobado.

mediante indicadores medibles de cantidad, metas y planes de acción detallados para alcanzar metas específicas que apoyen la misión.

La misión es una declaración concisa de lo que la organización busca alcanzar. La declaración de una misión es, en efecto, un resumen ejecutivo bien condensado de lo que la administración tributaria hace, lo que representa y por qué existe. Las declaraciones de misiones de las administraciones tributarias tienden a enfocarse en la recolección, la calidad del servicio, y el cumplimiento. También es común hacer referencia a la recolección de impuestos que contribuyen a la economía y a los bienes y servicios gubernamentales.

### 15.1.8. Análisis del Entorno

Como parte del desarrollo de la declaración de la misión, también es necesario definir a los actores. Este paso puede también denominarse análisis del entorno. Un actor, es una persona, un grupo, u organización que tiene un interés en la administración tributaria, puede afectarla, o es afectada por lo que la administración tributaria hace. Esto puede incluir a los empleados de la administración tributaria, empresarios, comerciantes, fabricantes, organizaciones sin fines de lucro, los inversores internacionales, los jubilados, los sindicatos, otras agencias gubernamentales y los importadores, entre otros.

Al identificar a los actores, también es necesario identificar como cada actor juzgaría el desempeño de la administración tributaria y el criterio que cada uno utilizaría para identificar el éxito. Por ejemplo, en el caso de pequeñas empresas, el éxito puede ser la facilidad en llegar a ser un contribuyente registrado, lo cual podría ser medido por el número de visitas a la oficina fiscal, el número de días transcurridos en la obtención de un número de registro tributario y/u otros indicadores relevantes.

Identificar a los actores y su percepción de la administración tributaria solo es una parte del análisis del entorno. El análisis también implica utilizar todos los recursos de información interna y externa disponibles para comprender el entorno en el cual opera la administración tributaria, e identificar los riesgos y oportunidades que pueden generar un impacto en la organización durante la vida del plan estratégico. Durante esta actividad, una amplia gama de información disponible debe ser revisada, incluyendo, por ejemplo:

- Declaraciones por parte del gobierno de sus prioridades para la administración de ingresos, y las actividades de gobierno que crean un impacto en la administración tributaria. Por ejemplo, puede ser una prioridad declarada de establecer zonas libres de impuestos o exención de impuestos para nuevos inversionistas;
- Un análisis de la información de desempeño de la organización para que las áreas que requieren mejora puedan ser identificadas objetivamente;
- Los puntos de vista de especialistas por departamento de asuntos y cuestiones emergentes relacionados con su área;
- Puntos de vista expresados por los actores, obtenidos mediante consultas y, si está disponible, una encuesta informativa, que incluye las actitudes de los contribuyentes al desempeño de la organización;

- Las actitudes e ideas del personal;
- Asuntos internacionales, en particular en administraciones tributarias avanzadas, así como en países vecinos;
- Una revisión formal de la institución y otras entidades similares; y
- Los puntos de vista de expertos externos, incluyendo informes de revisiones de organizaciones tales como el FMI, OCDE, y la UE.

Junto con este proceso, la administración tributaria debería documentar sus propias fortalezas y debilidades, ya que esto facilitará el desarrollo de estrategias específicas necesarias para abordar tendencias emergentes que se identifiquen.

Una vez que han sido identificados todos los actores, se han considerado sus intereses y se ha analizado la información anterior, en la declaración de la misión puede ser desarrollada para abarcar ampliamente todos los asuntos y los factores.

#### Cuadro 15.1. Declaraciones de Misión<sup>363</sup>

En **Argentina**, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), la cual es una entidad autónoma en el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, es la responsable de la recaudación de impuestos para el Gobierno Federal. Su declaración de Misión es "Administrar la aplicación, recaudación, control y fiscalización de los tributos nacionales, los recursos de la seguridad social, y las actividades relacionadas al comercio exterior; promoviendo el cumplimiento voluntario, el desarrollo económico y la inclusión social."

En **Brasil**, la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil, la cual es un órgano dependiente del Ministerio de Hacienda, es responsable de la recaudación de los tributos del Gobierno Federal. Su Misión es "Ejercer un control fiscal y aduanero con equidad fiscal y respeto a los ciudadanos, para el beneficio de la sociedad"

La misión de la Agencia de Ingresos de **Canadá** (CRA) es "administrar los impuestos, beneficios y programas relacionados, y asegurar el cumplimiento en nombre de los gobiernos a lo largo de Canadá, y de esta manera contribuir al bienestar económico y social continuo de los Canadienses."<sup>364</sup>

En **Chile**, el Servicio de Impuestos Internos es responsable de la auditoría de los impuestos del Gobierno Central, mientras que la Tesorería General de la República es la encargada del cumplimiento en la recaudación de las deudas fiscales. La misión del Servicio de Impuestos Internos es "administrar el sistema de impuestos internos con propósitos fiscales con equidad y justicia, facilitando el desempeño voluntario mediante la provisión de servicios de calidad adaptados a cada tipo de contribuyente; salvaguardando el cumplimiento fiscal adecuado, en cumplimiento estricto con la ley vigente y enfocando sus esfuerzos de auditoría en aquellos contribuyentes que representan un riesgo fiscal."

En **Colombia**, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales es responsable de la recaudación de los impuestos del Gobierno Nacional, y su misión es ser "responsables de administrar con calidad el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias, mediante el servicio, la fiscalización y el control; facilitar las operaciones de comercio exterior y proveer información confiable y oportuna, con el fin de garantizar la sostenibilidad fiscal del Estado colombiano."

<sup>363</sup> Las Declaraciones de Misión para los países LAC se presentan en Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) (2011), p. 6-32.

<sup>364</sup> Canada Revenue Agency (n.d.), para. 3.

En **Costa Rica**, la Dirección General de Tributación es la responsable de la recaudación de impuestos para el Gobierno Central y su misión es "promover el cumplimiento de las obligaciones tributarias, mediante la gestión efectiva que promueve el cumplimiento voluntario a través de acciones que conforman principios y valores, todas dentro de un marco de respeto a los derechos y garantías del ciudadano"

En los **Estados Unidos**, la misión del Servicio de Ingresos Internos es "ofrecer a los contribuyentes de América un servicio de alta calidad ayudándoles a comprender y a asumir sus responsabilidades tributarias y hacer cumplir la ley dentro de la integridad e imparcialidad para todos."<sup>365</sup>

Dentro de estas declaraciones de misión se encuentran algunas metas para las cuales se puede realizar una medición de avance y alcance como parte del plan estratégico. Algunos ejemplos son:

- Asegurar el cumplimiento;
- Ofrecer productos y servicio de calidad;
- Funcionar con un personal motivado, competente y bien capacitado;
- Funcionar con integridad e imparcialidad;
- Asegurar la imparcialidad, equidad e igualdad en la recaudación de impuestos;
- Mejorar la productividad; y
- El uso eficiente y efectivo de los recursos.

### 15.1.9. Visión

Durante el proceso de desarrollo de la estrategia es cuando se deben diseñar varias "visiones". La visión debe ser técnicamente viable, legal, políticamente aceptable, aceptable a los actores y encajar con la misión de la administración tributaria. La declaración de la visión es un medio para motivar al personal e indicar el camino con claridad a los actores externos. La mayoría de declaraciones de visión enfatizan la excelencia de la organización, el logro de los objetivos y establecimiento de una administración efectiva y eficiente.

Una vez compilada una lista de posibles visiones, es necesario examinar críticamente cada una de las alternativas. Es de gran ayuda en ese momento elaborar un cuadro que enumere cada visión, las barreras para el logro, los pasos principales requeridos para superar las barreras y los pasos para alcanzar la visión. Como ejemplo, una administración tributaria puede proponer la visión de una organización moderna, autónoma y funcional. Una organización así podría contratar personas que están calificadas para el puesto, contrario a la mera selección de una cartera de candidatos que han completado el examen general de admisión de funcionarios públicos y han sido seleccionados para servir en la administración tributaria, sin tomar en cuenta sus capacidades. Al examinar las barreras para el logro, puede llegar a ser evidente que la ley del servicio público que prevalece, la cual aplica a la administración tributaria, impide tanto una reorganización más eficiente y efectiva en la asignación del personal, como cualquier ajuste en las políticas de contratación de recursos humanos. En este caso, alcanzar la visión requiere ya sea una reforma en la función pública o convertir a la administración tributaria en una entidad autónoma de ingresos. Puede que ninguna de las opciones sea realista dentro

<sup>365</sup> Servicio de Recaudación de Ingresos (n.d.), para. 2.



del plazo del plan estratégico y se descarte la visión como ilusoria. Sin embargo, se pudiese recomendar que las opciones de modernización de esta manera sean tomadas en cuenta para un próximo plan estratégico, y ver que la administración tributaria inicie planes preliminares con respecto a esta temática.

La declaración de la visión es una base, con la que todos en la administración tributaria y, posiblemente, todos los actores pueden estar de acuerdo. Al alcanzar un acuerdo en la visión, se facilita la tarea de decidir lo que debe realizarse para que el plan estratégico sea un éxito. Si no se logra un acuerdo unánime sobre la visión, entonces se debilitan las bases del plan estratégico. Lo que puede surgir a medida que avanza el desarrollo del plan estratégico son disputas territoriales e intereses personales. El objetivo de una visión compartida por todos los participantes es crear un entorno donde todos piensan en el bien común de la organización y de los actores, contrario a los intereses de su propia pequeña división o departamento dentro de la administración tributaria (lo anterior se denomina pensamiento "aislado").

El paso final, luego de seleccionar la visión más apropiada, es articular esta selección en una declaración breve que describe la manera en que se reconocerá la administración una vez que haya implementado su estrategia exitosamente.

En resumen, el propósito de la visión es:

- Crear una imagen clara de las aspiraciones futuras de la organización;
- Ayudar a la organización a tener una percepción a largo plazo (en lugar de una serie de medidas especiales para responder a cuestiones críticas inmediatas);
- Servir como punto de referencia para evaluar las acciones;
- Crear un propósito común; y
- Ayudar a las personas a entender cómo pueden contribuir a la organización.

#### Cuadro 15.2. Declaraciones de visión<sup>366</sup>

**Australia**<sup>367</sup>: Los Australianos valoran su sistema tributario y de jubilaciones como un bien de la comunidad, donde la participación voluntaria se reconoce como buena ciudadanía.

**Canadá**<sup>368</sup>: La Agencia de Ingresos de Canadá es el modelo de administración tributaria y de beneficio, que ofrece un servicio y aprecio a sus clientes sin comparación, y brinda oportunidades laborales sobresalientes a sus empleados.

**El Salvador**: Ser un modelo de institución pública que promueve la cultura fiscal, asegura la calidad fiscal a sus contribuyentes y facilita la recaudación efectiva de impuestos, contribuyendo así al desarrollo sostenible de El Salvador.

<sup>366</sup> Las declaraciones de visión para LAC se muestran en Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) (2011), p. 48-65.

<sup>367</sup> Oficina Fiscal Australiana (sin fecha), parr. 1.

<sup>368</sup> La Agencia de Ingresos de Canadá (sin fecha.), p. 2.

**Guatemala:** Recaudar los recursos para el Estado necesarios para ofrecer los servicios esenciales y brindar mayores oportunidades para el desarrollo de los guatemaltecos, mediante la obtención del máximo rendimiento de tributos; la aplicación plena e imparcial de la legislación tributaria y aduanera; y facilitar el cumplimiento voluntario del ciudadano a las obligaciones fiscales y aduaneras.

**Honduras:** En 2014, la DEI será reconocida como una administración tributaria y aduanera sólida, transparente y competente, protegida de las intrigas políticas, sostenible, y contribuyendo activamente al desarrollo social y económico del país.

**Nicaragua:** Ser una administración tributaria profesional, flexible y sencilla, al servicio del pueblo nicaragüense.

**Reino Unido**<sup>369</sup>: Cerraremos las brecha fiscal, nuestros clientes sentirán que el sistema tributario es sencillo y ecuánime para ellos y la organización será vista como altamente profesional y eficiente.

**Uruguay:** Ser una organización respetada por su desempeño eficaz, eficiente y transparente que, basándose en la mejora continua y en los avances tecnológicos aplicables, opera con altos estándares de calidad y personal profesional y éticamente irreprochable comprometido con la misión institucional. En su accionar busca optimizar el cumplimiento voluntario de las obligaciones, atendiendo tanto las necesidades de los obligados como sus reclamos, ejerciendo un control permanente con la utilización inteligente de la información, equidad y personal altamente calificado, con la finalidad de obtener los recursos tributarios que contribuyan al desarrollo del país, la justicia social y el bienestar de sus habitantes.

### 15.1.10. Valores

Las declaraciones de valores de la administración tributaria, establece los principios o creencias que guían a los miembros de la administración tributaria en el logro de los propósitos de la organización. La declaración también se utiliza para detallar el comportamiento y las actitudes que el personal tributario debe demostrar en el trabajo y cómo la administración tributaria desea ser vista externamente. Existen similitudes cercanas entre las declaraciones de valores entre la mayoría de administraciones tributarias, siendo los valores más comunes la integridad, imparcialidad, honestidad, profesionalismo, respeto, eficiencia, respuesta oportuna y cooperación.

#### Cuadro 15.3. Ejemplos de declaraciones de valores

##### **Australia**<sup>370</sup>

- Ser justo y profesional
- Aplicar el estado de derecho
- Apoyar a las personas que quieren hacer lo correcto
- y ser justo pero firme con aquellos que no quieren hacerlo
- Dar consejo, colaborar y estar dispuesto a co-diseñar
- Ser abierto y responsable
- Dar respuesta a los desafíos y oportunidades

##### **Belice**<sup>371</sup>

<sup>369</sup> HM Ingresos y Aduanas (n.d.), p. 4.

<sup>370</sup> Oficina Tributaria Australiana (n.d.), para. 3.

<sup>371</sup> Dirección General de Impuestos de Venta de Belice (n.d.), p. 7.

La administración tributaria efectiva descansa en la noción fundamental que los impuestos son recaudados con justicia e imparcialidad para un máximo beneficio económico y social de los ciudadanos del país. Los ciudadanos de Belice tienen el derecho de esperar un alto grado de integridad por parte de la administración de la Dirección General de Impuestos de Venta (GST) y confiar en un sistema tributario justo y que dé respuesta a sus necesidades y que aliente a todos a cumplir con su obligación. El público debe confiar en que la administración del GST será justo y firme y será dirigida con el mayor profesionalismo e integridad. Los siguientes valores y principios respaldan las acciones no solo de la dirección sino de cada uno de sus funcionarios.

**Capacidad de Respuesta:** brindar un servicio preciso, oportuno y de calidad – con énfasis en un enfoque proactivo versus uno reactivo.

**Transparencia:** compartir toda la información de manera abierta con los actores involucrados internos y externos.

**Integridad:** continuamente demostrando una alta moral y un comportamiento ético al asegurar el estado de derecho (veraz, respeto mutuo, justo, honesto, abierto, confiable, desempeño profesional).

**Eficiencia:** utilizar los recursos de una manera oportuna, costo-eficiente para maximizar los resultados en la entrega de servicios e información.

**Profesionalismo:** actuar con dedicación y destreza y de una manera que cumple a cabalidad con los estándares y reglamentos profesionales.

**Rendición de Cuentas:** ser responsables de sus acciones.

**Servicio de Calidad:** identificar parámetros de servicio y esforzarse por ofrecer un servicio de calidad.

**Respeto Mutuo:** mostrar cortesía y respeto al contribuyente en todos los asuntos, esperando que esto sea recíproco.

#### **Canadá<sup>372</sup>**

**La Integridad** es la base de la administración de CRA. Esto significa tratar a las personas con equidad aplicando la ley justamente.

**El Profesionalismo** es la clave del éxito para alcanzar la misión de CRA. Esto significa comprometerse con los más altos estándares de cumplimiento.

**El Respeto** es la base de todas las interacciones con empleados, colegas y clientes. Esto significa ser sensible y dar respuesta a los derechos del individuo.

**La Co-operación** es la base para asumir los desafíos del futuro. Esto significa construir alianzas y trabajar unidos hacia una meta común.

#### **Sudáfrica<sup>373</sup>**

Apoyo mutuo y respeto; equidad e imparcialidad; integridad y honestidad; transparencia y apertura; y cortesía y compromiso.

### 15.1.11. El Desarrollo de Objetivos Estratégicos - Lista de verificación

El siguiente listado de verificación ayudará a la administración tributaria a definir los objetivos estratégicos apropiados.

<sup>372</sup> OCDE (marzo 2011), p. 76.

<sup>373</sup> Ídem., p. 78

- Un objetivo debe redactarse con claridad para un resultado específico, un único tema o un área de desempeño;
- Un objetivo debe contener un componente cuantificable (por ejemplo, cuánto y cuántos, etc.);
- Un objetivo debe representar un cambio significativo;
- Un objetivo debe definir los resultados a alcanzar;
- Un objetivo debe tener una meta de plazo para su culminación;
- Los objetivos deben abarcar la misión y valores, estar alineados y apoyarse mutuamente; y
- Los objetivos deben ser monitoreados en su avance y relevancia continua, y los resultados deben ser evaluados.

### *Ejemplos de Objetivos Estratégicos*

Algunos ejemplos de objetivos estratégicos tomados de varios países<sup>374</sup> incluyen:

- Alcanzar la uniformidad en la aplicación de leyes fiscales;
- Desarrollar procesos simples y eficientes de administración tributaria;
- Brindar al contribuyente información oportuna y precisa;
- Introducir y expandir una auto evaluación de los pasivos y del pago de impuestos;
- Ofrecer un servicio de calidad y educar al contribuyente;
- Motivar el establecimiento de agentes fiscales no-gubernamentales que ayuden al contribuyente a cumplir sus obligaciones fiscales;
- Desarrollar programas de auditoria focalizados;
- Brindar suficiente soporte técnico a las operaciones de la administración tributaria;
- Adoptar un enfoque gradual en cuanto a cambios importantes en las negociaciones utilizando proyectos pilotos para implementar estas medidas;
- Tener una administración justa y transparente;
- Capacitar a empleados profesionales, competentes y habilidosos; y
- Desarrollar gerentes eficientes.

#### **15.1.12. Parámetros de Servicio y Desempeño**

Como parte de la planificación, las organizaciones deben desarrollar parámetros a ser logrados y los medios para medir el avance. Como una observación general, la experiencia ha demostrado que las organizaciones tienden a dirigir el esfuerzo y los recursos a cumplir aquello que es medible. Por el contrario, los esfuerzos y recursos se desvían de aquello que no puede medirse. En consecuencia, debe tenerse cuidado al establecer parámetros de desempeño<sup>375</sup> y al decidir cómo medir el progreso.

---

<sup>374</sup> Estos ejemplos se derivan de los países mencionados en el Cuadro 3 y de la experiencia del autor.

<sup>375</sup> **Los indicadores de desempeño** definen la medición de la información importante y útil sobre el desempeño de un programa o actividad, expresado como porcentaje, índice, rango, u otra medida de comparación la cual es monitoreada en intervalos regulares y se compara con uno o más criterios. Los indicadores de desempeño permiten ilustrar el logro de una organización en el alcance de sus objetivos o en lograr los productos deseados. No existen medios para asegurar y evaluar las características de los productos, servicios, procesos y operaciones de la

Es importante dar seguimiento al desempeño de todas las tareas organizacionales claves. Para poder lograr esto, se deben establecer parámetros de desempeño para cada tarea principal y se debe monitorear y evaluar frecuentemente el logro en relación con estos parámetros tomando acciones correctivas, si es necesario. Esto es importante por lo que:

- Asegura que las personas responsables de implementar la tarea estratégica u operativa están sujetas a una rendición de cuentas;
- Provee una herramienta de gestión para evaluar el desempeño de las unidades e individuos;
- Permite que la gestión evalúe objetivamente la necesidad de medidas correctivas cuando no se cumplen los objetivos;
- Ofrece un mecanismo para reenfocar el desempeño lejos de meras medidas de ingreso (dinero recolectado) hacia todos los principales desafíos operacionales que afectan el cumplimiento; y
- Brinda información objetiva, la cual puede ser utilizada para revisar y, si es necesario modificar el plan estratégico.

Algunas directrices generales son:<sup>376</sup>

- Las medidas no deben ser demasiado simplistas;
- Idealmente, las medidas deben abarcar tanto los aspectos cualitativos como cuantitativos de la tarea; y
- Las medidas deben incluir:
  - Las cantidades o el volumen de producción (cuánto);
  - La calidad de producto (qué tan bueno, niveles de precisión);
  - Plazos (cuánto tiempo);
  - Valores monetarios.

### 15.1.13. Planes de Acción

El desarrollo de la estrategia consiste en crear un plan maestro. Una estrategia por sí sola, sin embargo, no logra nada. Requiere de implementación, lo que significa que diversos programas y proyectos deben ser bien pensados y se deben desarrollar planes de acción. Esta etapa del proceso consiste en traducir en planes de acción los objetivos estratégicos de alto nivel o resultados concretos. En este punto, el proceso de gestión estratégica cambia de una planificación estratégica amplia a una planificación más estrecha que se enfoca en resultados de corto plazo. Los planes de acción deben identificar claramente:

---

organización. Estos deben ser relevantes a los productos y objetivos deseados, cuantificables, verificables, y libres de prejuicios. **Los indicadores claves de desempeño** son medidas cuantificables, acordadas de antemano, que reflejan los factores de éxito críticos de una organización. Cualesquiera que sean los indicadores claves de desempeño seleccionados, éstos deben reflejar las metas de la organización, ser fundamentales para el éxito y ser cuantificables (medibles). Los indicadores claves de desempeño por lo general son consideraciones de largo plazo. Los **Parámetros (o metas)** son normas o plazos, o a veces solo instrucciones (tales como “incrementar” o “mejorar” alguna situación medible), que permiten que una organización utilice indicadores de desempeño para “juzgar” el rendimiento.

<sup>376</sup> Para mayor información y guía en la elaboración de indicadores adecuados, ver Crandall (2010).

- Las tareas a realizar;
- El objetivo estratégico al que se relacionan;
- La persona o unidad responsable de su entrega;
- Parámetros medibles por los que se pueda evaluar el desempeño;
- Medidas de cantidad, calidad, y plazos de entrega; y
- Los costos de implementación del plan de acción.<sup>377</sup>

Los primeros borradores que se envían al comité directivo deben ser generalmente planes de alto nivel con una narrativa mínima. Estos planes de alto nivel buscan aprobación de principio antes de embarcarse en el proceso demorado de producción de un plan de trabajo detallado, presupuestos detallados etc. Los participantes en el proceso de planificación estratégica generalmente se dividen en varios sub-grupos siendo cada uno responsable del desarrollo de planes de acción y otros documentos para una meta estratégica particular. En algunos casos, algunos proyectos menores contribuyen al objetivo estratégico. Normalmente cada uno de estos proyectos tendría un plan de acción separado. A menudo, mucha de esta planificación preliminar se realiza con software de gestión de proyectos, ya que tales programas facilitan la visualización de la secuencia, se pueden adjuntar notas fácilmente y son flexibles.

#### 15.1.14. Asegurando el Éxito

Los mayores logros son alcanzados mediante la adopción de un enfoque integrado de planificación estratégica. Cualquier plan estratégico debe abordar todas las áreas claves de la administración tributaria, pero en el caso de un esfuerzo de reforma fiscal mayor, se debe tener un enfoque holístico. Un enfoque holístico toma en cuenta todo lo siguiente:<sup>378</sup>

- Las políticas y leyes fiscales;
- La organización, incluyendo aspectos funcionales y la segmentación de los contribuyentes;
- Las operaciones/funciones fiscales – auditoría, recaudación, atención al contribuyente etc.;
- La capacidad humana e institucional;
- La integridad;
- La tecnología;
- Las comunicaciones;
- La gestión del cambio;
- Las instalaciones; y
- El presupuesto.

No existe una solución "rápida" para el cambio administrativo, incrementar el cumplimiento fiscal o impulsar los ingresos fiscales. Éstos requieren compromiso con un plan de largo plazo, coordinado y entendible. La administración tributaria debe gastar tiempo y recursos en el desarrollo de una "visión"

---

<sup>377</sup> Se presenta un ejemplo del proceso para estimar el costo de un programa en el plan estratégico en el Apéndice 15.A.

<sup>378</sup> Murdoch et al., p. 3.

compartida del futuro. La experiencia pasada ha dictado que esta visión debe tener la apropiación no solo de la gerencia actual, sino también de quienes asumen este cargo durante la vida del plan estratégico, ya que estos futuros gerentes deben crear continuidad, pertenencia y determinación para llevar adelante el plan. Se deben invertir recursos importantes no solo en la creación del plan, sino también en gestionar su implementación. Cualquier propuesta nueva de iniciativas debe justificarse dentro del contexto del plan estratégico.

La implementación de un programa o proyecto requiere de los recursos de la administración tributaria. El personal debe estar informado, se deben atender los temores y la resistencia, y procurar la motivación del personal para trabajar hacia los objetivos del plan estratégico. Cuando el plan requiere de cambios importantes en los procesos, procedimientos, contratación o en la misma organización, debe existir un sub-componente detallado del plan que enfrente la gestión del cambio y la comunicación con los actores.

Aunque hayan sido identificados muchos cambios necesarios, el ritmo del cambio a menudo se determina por la motivación del personal, la capacidad de gestión y la firmeza de gestión. Las pequeñas organizaciones, no cuentan a menudo con suficientes gerentes para asumir el programa de reformas y velar por la continuidad de las operaciones. El ritmo de las reformas debe ser medido en términos de la capacidad institucional para lidiar con el cambio efectivamente. La secuencia de las reformas se debe determinar cuidadosamente y se debe ser realista en programar la implementación tomando en cuenta las limitaciones de capacidad, la facilidad del personal y el público de adaptarse a las reformas, además de la necesidad de asegurar una gestión eficaz de las operaciones en marcha.

Si el proceso de planificación en sí mismo es débil, el plan estratégico resultante puede que sea débil y no satisfactorio para la organización. Por otra parte, el plan puede no resultar como se esperaba debido a los cambios en el ambiente que debe reinar el mismo. El plan es un documento vivo y debe ser analizado regularmente, además se debe monitorear, evaluar y ajustar el progreso donde sea necesario. La existencia de un plan estratégico no puede, y no debe, sacar a una organización de una crisis de gran tamaño. Una crisis importante es un evento puntual, mientras que un plan estratégico es una serie de objetivos implementados con el tiempo y diseñados para alcanzar una visión.

Tomando como base la experiencia mundial en la preparación para encaminarse hacia un programa de reforma, se presentan algunas condiciones que generalmente se reconocen como requerimientos para una reforma en la administración tributaria, en el cuadro siguiente.

**Figura 15.1. Las condiciones generales necesarias para una reforma**

- Compromiso y apoyo político constante.
- Liderazgo competente, comprometido y dinámico.
- Una visión clara del futuro estado de la organización, con estrategias bien articuladas.
- Iniciativas de cambio establecidas en "porciones" manejables, en lugar de un enfoque "big bang".
- Una legislación que apoya las propuestas de reformas o se ajusta para lograrlo.
- Iniciativas para desarrollar ejecutivos, gerencia intermedia y otra capacidad institucional.
- Recursos, financiamiento y flujo de caja adecuados.

- Un alto nivel de transparencia, basado en una buena gestión empresarial y gestión de estructuras y procesos.
- Procesos de gestión de proyectos y presupuestos adecuados, además de una supervisión externa y vigilancia adecuadas.
- Involucramiento del personal y actores externos, además de una comunicación estrecha con ellos.
- Cohesión dentro de la administración, entre quienes desarrollan e implementan la reforma y aquellos que desempeñan las operaciones actuales.
- El uso apropiado de la asistencia técnica.
- Pasos para asegurar la pertenencia del proceso de reforma en toda la organización.

## 15.2. Tendencias Comunes

Las administraciones tributarias están introduciendo mejores herramientas de gestión mediante la planificación, la mejora en la compilación de estadísticas y su análisis, y en el establecimiento de metas específicas y la entrega operacional de parámetros. Una de las tendencias más importantes para las administraciones es el mayor involucramiento de su personal en la planificación y análisis de los desafíos y oportunidades para crear planes que sean más entendibles por toda la organización generen la aceptación necesaria.

### 15.2.1. El Incremento del Énfasis en la Gestión

A medida que las prácticas de gestión han evolucionado en el sector privado, la gestión de la administración tributaria comienza a cobrar impulso. Este cambio es evidente en términos prácticos por el creciente número de administraciones tributarias que están desarrollando planes estratégicos y planes de trabajo anuales, están midiendo y dando seguimiento al desempeño activamente, mediante encuestas para evaluar sus puntos de vista y percepciones sobre la entrega de servicios y la administración en general.

La práctica de establecer alguna forma de estándares de entrega de servicios es evidente en 28 de 34 países OCDE los cuales han establecido alguna forma de estándares de entrega de servicios, y 25 de 28 países que han publicado esta información. En los países que no forman parte de OCDE mencionados en el reporte, 12 de 15 países elaboran y publican estándares de entrega de servicios.<sup>379</sup>

Los gobiernos y los contribuyentes son cada vez más conscientes de los costos, la eficiencia, la efectividad y la transparencia de sus administraciones tributarias. Las administraciones tributarias sienten la presión de justificar sus costos, la solicitud de presupuestos adicionales y la administración de los recursos. La gestión está asumiendo un enfoque más holístico en muchas de las administraciones tributarias en comparación con la práctica pasada de enfocarse únicamente en los ingresos. Los planes estratégicos tienen un papel de gestión importante en este enfoque holístico para el manejo de la organización.

---

<sup>379</sup> OCDE (marzo 2011), p. 69.



### 15.2.2. Análisis de los Desafíos, Oportunidades, Fortalezas y Amenazas (DOFA)

El análisis DOFA es una herramienta que puede ser utilizada durante la planificación estratégica en diferentes momentos del proceso de planificación. Éste puede ayudar a la administración tributaria a definir las acciones cuando los objetivos estratégicos se conocen, durante la elaboración del plan de acción. También permite a la administración identificar actividades y productos del plan de acción y sintetizar lo que formará parte de los objetivos estratégicos y la visión. En principio, el análisis DOFA no suelen utilizarse para crear la visión, a menos que la administración tenga poco conocimiento de su estado actual y sus objetivos estratégicos, mientras intenta desarrollar una visión. El DOFA es muy valioso, por lo que la identificación de fortalezas y oportunidades se puede utilizar en el plan para superar las debilidades y amenazas identificadas y permitirá ayudar en la construcción de una estrategia realista.

Durante el DOFA, se realiza un análisis del entorno externo para identificar tanto las oportunidades como las amenazas. Este análisis del entorno operativo debe considerar las tendencias económicas, políticas, sociales y tecnológicas además de acciones recientes y como éstas pueden afectar a los diferentes actores involucrados en su interacción con la administración tributaria. Por ejemplo, una elección el siguiente año puede crear un impacto negativo en el cumplimiento de las iniciativas de cumplimiento de la ley, ya que puede que no sea políticamente conveniente tomar medidas enérgicas contra un gran número de pequeñas empresas en los meses anteriores a las elecciones. Esto podría convertirse en una amenaza al cumplimiento fiscal, pero podría convertirse rápidamente en una oportunidad de cumplimiento luego de las elecciones. Por otro lado, puede que el gobierno actual quiera ser visto tomando acción en contra de evasores fiscales, lo cual, lo convertiría en una oportunidad como parte del proceso de desarrollo de la estrategia.

El siguiente paso en el DOFA es dar una mirada hacia adentro de la administración tributaria e identificar sus fortalezas y debilidades. Esto consiste por lo general de un análisis de los recursos de la organización, las estrategias actuales y el desempeño de la organización. Una vez más, en análisis de los actores juega un papel importante, ya que la medición del desempeño debe hacerse desde la perspectiva del actor involucrado. Por ejemplo, los pequeños y medianos contribuyentes no cuentan con un personal experto en impuestos y a menudo dependen de la información obtenida del funcionamiento de la administración tributaria en cuanto a servicios al contribuyente. Esta categoría de contribuyente podría juzgar el desempeño basándose oportunamente en la información disponible en el portal de la administración tributaria (facilidad de uso), la cantidad de tiempo de espera al solicitar información telefónicamente y el número de veces que se transfiere la llamada, y/o la cantidad de tiempo de espera para ser atendido por un funcionario en una oficina tributaria.

Si el análisis DOFA se utiliza para identificar desafíos estratégicos que afectan a la administración tributaria, la administración debe enfocarse en los asuntos que tiene la capacidad de manejar. Por ejemplo, un declive económico general no es un asunto estratégico que se pueda abordar por parte de la administración tributaria ni es un asunto para este foro de planificación estratégica, más bien, sería más apropiado como un asunto estratégico para un gobierno como un todo. Un aumento esperado en

el número de contribuyentes no-solventes lo cual puede abordarse mediante cambios en la gestión de riesgos, las políticas y procedimientos de recaudación, o mejoras en el programa de servicio al contribuyente podría, sin embargo, ser un desafío estratégico para la administración tributaria. Los desafíos estratégicos son aquellos que afectan, o, más aún, entran en conflicto, con la misión de la administración tributaria, el nivel de servicio, los programas de cumplimiento (auditoría y recaudación), costos administrativos, diseño organizacional y gestión.

Los desafíos estratégicos deben describirse en un par de oraciones. Sea el desafío estratégico o no, esto se debe describir en términos de la misión o el DOFA.

Figura 15.2. Análisis DOFA<sup>380</sup>

Análisis DOFA	
<p><b>Fortalezas:</b> ¿Cuáles son las fortalezas de la organización?</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Analicen aquellas fortalezas que permitirán la implementación exitosa de futuras estrategias y tácticas.</li> <li>• Celebren los éxitos y utilícenlos como buenas prácticas.</li> <li>• Piensen en cómo construir sobre la base de las fortalezas identificadas.</li> </ul> <p>Ejemplos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Personal antiguo calificado</li> <li>• Buena imagen pública</li> <li>• Estructura organizacional bien definida</li> <li>• Sistema informático moderno (redes &amp; equipos)</li> <li>• Un Moderno Centro de Procesamiento de Declaración de Impuestos</li> <li>• Procedimientos empresariales modernos consistentemente aplicados</li> <li>• Un único NIT se utiliza para todos los impuestos y transacciones con el gobierno.</li> </ul>	<p><b>Debilidades:</b> ¿Cuáles son las debilidades de la organización?</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Analicen aquellos procesos, recursos, y elementos culturales internos que representen barreras u obstáculos para alcanzar los objetivos.</li> <li>• Aprendan de los proyectos piloto.</li> <li>• Consideren las implicaciones de las debilidades.</li> <li>• Realicen una lluvia de ideas sobre cómo abordar las debilidades identificadas.</li> </ul> <p>Ejemplos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Limitadas autoridades legales para la recaudación y facultades de auditoría</li> <li>• Limitada representación legal en casos de litigación</li> <li>• Carencia de recursos</li> <li>• El portal contiene poca información, y las publicaciones son fechadas</li> <li>• El sistema de TI (software) es anticuado y no ofrece la suficiente información.</li> <li>• La ausencia de un método estructurado para diseminar la información internamente</li> <li>• Las cuestiones de integridad de datos con el sistema informático de ingresos</li> <li>• Las leyes son complicadas y cambian frecuentemente.</li> <li>• La falta de capacitación para el nuevo personal</li> <li>• La carencia de personal de tecnología informática bien capacitado</li> <li>• La resistencia del personal al cambio</li> </ul>
<b>Oportunidades:</b>	<b>Amenazas:</b>

<sup>380</sup> Adaptado del Departamento General de Impuestos de Venta de Belice (sin fecha.), p. 6.

Análisis DOFA	
<p>¿Qué oportunidades tiene la organización ahora y en el futuro?</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Analicen aquellas demandas e influencias externas en el entorno que pueden servir en el futuro para desarrollar mejores métodos e instrumentos.</li> <li>• Consideren la creación de soluciones internas versus la adquisición de soluciones.</li> <li>• Revisen las oportunidades y su relación a la misión y la visión.</li> <li>• Consideren los recursos que necesitan.</li> </ul> <p>Ejemplos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El nuevo personal tiene título universitario</li> <li>• En asegurar la información fiscal actualizada alentará el cumplimiento</li> <li>• Los programas de concientización para educar al contribuyente y obtener su retroalimentación ayudarán a mejorar la administración tributaria</li> <li>• Una posible sinergia con el sistema de jubilación</li> <li>• Los éxitos de otros países pueden servir para ayudar en el avance</li> <li>• La interacción con otras administraciones tributarias</li> <li>• El acceso a programas de capacitación internacionales</li> </ul>	<p>¿Cuáles son las amenazas actuales o futuras amenazas o posibles futuras amenazas a la organización?</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Analicen las demandas externas e influencias en el entorno que pudiesen convertirse en barreras u obstáculos para los resultados futuros.</li> <li>• Adquieran un entendimiento de las limitaciones de la organización en el desarrollo de soluciones creativas.</li> <li>• Evalúen las amenazas considerando reducir su impacto o volverlas una oportunidad.</li> </ul> <p>Ejemplos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Una considerable economía sumergida</li> <li>• Interferencia/intervención política</li> <li>• La capacidad del recurso humano es arcaica y no responde a la demanda del personal y otros asuntos de RRHH</li> <li>• Desastres naturales</li> <li>• El avance tecnológico y la globalización de las operaciones de las empresas/clientes</li> <li>• El uso de la tecnología avanzada para evitar la fiscalización (por ejemplo, documentos fraudulentos)</li> <li>• Restricciones presupuestarias</li> <li>• Malas relaciones con la Aduana</li> <li>• Un incremento en la demanda de exención de impuestos y concesiones</li> </ul>

En la figura anterior, cada uno de los ejemplos de fortalezas, debilidades, oportunidades o amenazas pueden ser calificados para evaluar su impacto y establecer prioridades. Por ejemplo, las amenazas pueden calificarse en una escala del 1 al 3, siendo la más alta calificación la que se aplica a amenazas importantes que requieren de una acción contundente, una calificación media aplicada a una amenaza seria que no puede ser descartada pero que requiere de mayor información antes de tomar acción, y una calificación más baja aplicada a una amenaza externa, para la que se debe tener precaución, pero que no representa mayor preocupación.

### 15.3. Madurez de la Administración Tributaria

#### *Planificación Estratégica: Nivel 1 de Madurez*

Palabra clave: "Enfocado en el quehacer diario"

- La visión, la declaración de misión y los objetivos de la administración tributaria no son claros ni están documentados. Solo unos cuantos individuos, principalmente a nivel de liderazgo

superior, comprenden lo que la administración busca alcanzar. Las actividades no están alineadas a los objetivos estratégicos y la misión y la administración casi no establece puntos de referencia hacia su misión y visión.

- La administración tributaria no cuenta con un plan estratégico formal y no cuenta con capacidad interna (destrezas del personal, herramientas) para desarrollar un plan. Los líderes visualizan al plan estratégico como un requisito de los actores externos. El personal tiene una comprensión limitada del papel de la planificación estratégica y no contribuye a la discusión sobre la estrategia. Los servicios y programas de la administración carecen de un enfoque alineado a la misión y los objetivos. Los nuevos programas a menudo son reacciones ad hoc a eventos recientes no relacionados y rara vez integrados.
- La administración tributaria no cuenta con objetivos de desempeño o indicadores para medir el desempeño adecuadamente a nivel organizacional, y ha sido reacia a establecer objetivos por la falta de herramientas, capacidad o tiempo para recolectar datos de desempeño. Los líderes y el personal se enfocan únicamente en medir y alcanzar objetivos impuestos desde afuera (tales como objetivos de proyectos) u objetivos individuales. La administración no cuenta con un indicador para medir su éxito y a menudo surgen desacuerdos sobre si la administración es exitosa y cómo puede mejorar.
- La administración tributaria no tiene a la mano sistemas, procesos o herramientas para el uso de datos de desempeño. No hay mecanismos para verificar si los datos son confiables o correctos. Los datos, cuando existen, son a menudo archivados, escasamente utilizados y no analizados, y existe una falta de cumplimiento y rendición de cuentas en cuanto a la recaudación, utilización y verificación de la calidad de la información. La información se recoge como un requisito por los actores externos y no hay una demanda interna para los datos. Los líderes prefieren tomar decisiones basadas en "corazonadas" o experiencia pasada. El personal carece de la capacidad de analizar o aplicar los datos a sus trabajos. Aun cuando la información está disponible, la administración no es capaz de utilizarla efectivamente. La administración a menudo distribuye desafortunadamente los recursos como reacción a los acontecimientos actuales.
- Los gerentes y el personal sienten que la implementación es más importante que la planificación. A menudo fallan los intentos por desarrollar planes de trabajo o planes de acción debido a la falta de procesos o herramientas de planificación, y pocos empleados tienen experiencia o interés en esta área. Los proyectos son implementados con una planificación de corto o largo plazo, y a menudo se exceden del presupuesto, si es que este se ha establecido uno, y no son ejecutados a tiempo.

### *Planificación Estratégica: Nivel 2 de Madurez*

Palabra Clave: "Cualitativo"

- La administración tributaria tiene una visión y misión específica que se publica y documenta formalmente. Poco personal conoce la misión y ven la conexión entre ésta y el quehacer diario. Los líderes a menudo utilizan la misión y visión organizacional para orientar los objetivos y actividades y apuntan a desarrollar un proceso que les ayudará de manera más consistente a

alinean los objetivos y actividades. La administración en ocasiones es capaz de alcanzar los indicadores hacia las metas y objetivos deseados cuando se encausan las actividades.

- La administración tributaria cuenta con un plan estratégico o, al menos, ha tenido algún tipo de discusión sobre la estrategia, mas no cuenta con un proceso formal para desarrollar, actualizar o monitorear las actividades versus el plan. El plan estratégico es conducido en primera instancia por la alta gerencia, con pocos aportes del personal, y poco personal es consciente del plan. Los líderes establecen un plan estratégico para guiar a la organización hacia la misión, pero el plan escasamente se menciona y los cambios no son implementados como resultado del plan, más bien como reacción a los eventos. Los programas no están estrechamente vinculados a la misión u objetivos estratégicos.
- Los líderes han establecido algunos objetivos de desempeño, pero éstos no son medibles. No se cuenta con indicadores claves de desempeño o planes para recolectar o monitorear la información. Pocos empleados son conscientes de los objetivos de desempeño y comprenden como sus objetivos individuales contribuyen a los objetivos de la administración. Rara vez se les solicita brindar aportaciones o comentarios sobre los objetivos. Los objetivos de desempeño existentes son principalmente relacionados a la recaudación de ingresos con una atención mínima a otras prioridades del plan tales como la entrega de servicios. La administración aun no es capaz de medir el progreso hacia dichos objetivos.
- La administración tributaria comienza a desarrollar sistemas y/o herramientas para facilitar el uso de la información. Sin embargo, aún no es claro si los datos siendo recolectados son aplicables o confiables. Se recolectan datos y se están desarrollando los procedimientos de operación estandarizada para el cumplimiento, control de calidad y rendición de cuentas de la recolección y la utilización de la información. Los líderes entienden el valor de utilizar la información para guiar la toma de decisiones, y se refieren a ésta de vez en cuando. Algunos empleados están siendo capacitados para analizar y utilizar la información en sus funciones laborales, pero la información utilizada puede ser incorrecta o inaplicable al proporcionar un análisis preciso del proyecto o la tarea que se mide. Aunque la información se utiliza esporádicamente, cuando se utiliza correctamente, la organización puede identificar y evitar resultados negativos u errores.
- Algunos empleados tienen destrezas de planificación y han introducido herramientas de planificación a la organización. Éstas se utilizan ocasionalmente para desarrollar un plan de trabajo o planes de acción, pero estos planes rara vez se integran, ni se vinculan al plan estratégico y tampoco se implementan. El personal que utiliza los planes de trabajo son más capaces de gestionar costos, donde existen responsabilidades presupuestarias, y calendarizar e identificar los problemas oportunamente.

### *Planificación Estratégica: Nivel 3 de Madurez*

Palabra clave: "Estratégico"

- La visión y misión de la administración tributaria se publica en distintos puntos y se integra a los materiales de orientación y otros manuales. Las declaraciones de visión y misión han sido

comunicadas al personal mediante seminarios y el uso de otros métodos. Todos los empleados saben cómo contribuir a éstas, y pueden comunicarlas a actores externos. La administración utiliza de manera consistente un proceso formal para alinear las estrategias y las actividades a la misión, y se logran puntos de referencia hacia su misión/visión.

- La administración tributaria ha desarrollado un plan estratégico mediante procesos y herramientas formales para traducirlo a planes de acción y de trabajo. Los líderes y el personal están involucrados en la implementación del plan estratégico y el monitoreo del avance hacia los objetivos estratégicos y la misión. El plan es ampliamente difundido dentro de la organización y se utiliza consistentemente para guiar las decisiones operativas y programáticas. El plan estratégico contribuye a la rectificación entre programas y operaciones, y la organización cumple algunos de los objetivos estratégicos.
- La administración tributaria ha establecido objetivos de desempeño, indicadores clave de desempeño y plan de monitoreo de desempeño formal. El personal es consciente de estos objetivos, sabe cómo su rendimiento contribuye, y está recolectando información de desempeño para medir el avance hacia estos objetivos, aunque la información no es siempre confiable. Los líderes y la gerencia analizan cuidadosamente la información de desempeño, utilizan tableros de control y otras herramientas y verifican el avance hacia los objetivos estratégicos. La organización es capaz de demostrar su éxito objetivamente, y a menudo utiliza datos de desempeño para mejorar en áreas donde el desempeño es débil.
- La organización ha formalizado el desarrollo de sistemas, procesos y herramientas para la recolección de datos y ha formalizado los mecanismos para asegurar que la información, cuando ha sido recolectada, sea tanto aplicable como confiable. Existe una demanda interna para la información, pero es manejada principalmente desde arriba. Los líderes utilizan la información para informar y guiar la toma de decisiones. Se han documentado procedimientos operativos estándares para la recolección de datos que señalan las directrices para la recolección de datos, el control de calidad y la rendición de cuentas, pero éstos son implementados por el personal ocasionalmente. La administración ha tenido éxito en el uso de la información para evitar cometer errores y, como resultado, existe un incremento en los resultados positivos.
- La administración tributaria cuenta con procesos y herramientas de planificación formales, y ha desarrollado personal capacitado para utilizar estas herramientas. Han sido específicamente asignados empleados para la compilación y entrega a la alta gerencia de análisis de los indicadores. Los líderes y el personal trabajan juntos para desarrollar un plan de acción anual basado en el plan estratégico. Se desarrollan planes de acción para la mayoría de proyectos los cuales son integrados. Nuevas propuestas de proyectos las cuales no han sido previstas en el plan estratégico y en planes de trabajo subsiguientes son aprobadas cuando están en conformidad con el plan. Se requiere que los gerentes las implementen y son consistentemente capaces de gestionar los costos y cronogramas efectivamente.

#### *Planificación Estratégica: Nivel 4 de Madurez*

Palabra clave: "Inspirador"

- La visión y misión de la organización inspiran al personal y enmarcan el trabajo de la administración tributaria como una contribución hacia algo importante más allá del interés propio de la organización. El personal y los actores a menudo hacen referencia a la declaración de misión. La administración tributaria establece puntos de referencia. Los líderes utilizan datos internos, información de fuera de la organización, datos que muestran tendencias que generarán un impacto al futuro de la organización, y un involucramiento significativo del personal para poder revisar y refrescar la visión y la misión además de establecer parámetros.
- La administración tributaria cuenta con un plan estratégico plurianual que se revisa anualmente y se traduce en planes de acción y planes de trabajo. En intervalos regulares durante el año se evalúa el progreso en relación al plan y se ajusta la planificación, si es necesario. Los líderes y la gerencia utilizan los planes estratégicos y de acción de manera consistente como herramientas para guiar las decisiones y asegurar una rectificación de la misión y la visión. El personal tiene las herramientas para contribuir significativamente al proceso de planificación estratégica y utilizar los objetivos estratégicos para guiar su trabajo. La sinergia entre programas genera una mayor eficiencia y efectividad de programas. Existen mejoras medibles de desempeño basadas en la dirección señalada por el plan estratégico.
- La administración estratégica ha examinado la confiabilidad y viabilidad de su plan de monitoreo del desempeño, incluyendo los indicadores clave de desempeño y las herramientas de recolección de datos. Los líderes cuentan permanentemente con la información que necesitan cuando la necesitan. Los gerentes y líderes miden los indicadores clave de desempeño correctos para poder dar seguimiento al progreso y detectar los síntomas de problemas. Los empleados están constantemente involucrados en el establecimiento de objetivos y son puestos al día por los líderes en cuanto al desempeño organizacional. Los líderes revisan y actualizan los objetivos de desempeño para asegurar encaminar la misión/mandato además de las amenazas externas y las oportunidades. Mediante el sistema de gestión del desempeño, los gerentes realizan ajustes al programa, la asignación de recursos y los objetivos de desempeño del personal.
- El sistema de administración tributaria recolecta y da seguimiento a la información la cual es generalmente confiable. Los líderes y el personal utilizan constantemente la información para guiar las decisiones organizacionales, acentuar las oportunidades y aprender del pasado. El personal es sujeto a rendir cuentas por el cumplimiento de las normas en cuanto al uso de la información, y la calidad, y existe una cultura de cumplimiento con estas normas.
- Los líderes invierten un esfuerzo y recursos considerables en la planificación estratégica y recogen información importante (puntos de vista del personal, de los actores, análisis de las tendencias, etc.) para el proceso. Una vez que los planes son definidos, se traducen en planes de acción por departamento, unidades, equipos e individuos, y todos son medidos en relación con el alcance de sus logros a la totalidad del plan. Se gestionan las variaciones al plan y se realizan los ajustes, a tal grado que los proyectos y las unidades entregan servicios y productos a tiempo y dentro del presupuesto. El proceso de planificación es intuitivo y eficiente.

## 15.4. América Latina y el Caribe

Los planes estratégicos resumidos los cuales se limitan a delinear la misión, visión y los valores de la administración tributaria se encuentran a menudo en los sitios web de las administraciones. El texto completo del balance del plan por lo general no es de dominio público para la región de Latinoamérica y el Caribe (LAC) a excepción de Belice (ver Apéndice 15.B) y, recientemente el de El Salvador. Sin embargo, se dispone de un resumen del plan estratégico en Latinoamérica dentro de un estudio reciente del CIAT.<sup>381</sup>

En Latino América todas las administraciones excepto la de Panamá y El Salvador tienen declaraciones de misión y visión y, de acuerdo al CIAT, contienen valores y metas apropiadas, en línea con aquellas creadas por los países OCDE los cuales son resumidos (México, Nicaragua) o detallados (Uruguay, Costa Rica). Todas las administraciones tributarias cuentan con planes estratégicos implementados y en funcionamiento, a excepción de Panamá, el cual cuenta con planes operativos anuales. Sin embargo, no queda claro cuán a menudo los planes estratégicos van seguidos de planes de acción e implementación. Uno de los pocos casos de un proceso de planificación bien institucionalizado se presenta a continuación. Se presentan también asuntos relacionados al seguimiento del desempeño. Los objetivos de ingresos parecen ser las metas principales de las medidas de desempeño, y existen otros indicadores que no se especifican, son muy detallados, son difíciles de cuantificar o no son relevantes. Esto ubica a los países de LAC entre el segundo y tercer nivel del modelo de madurez presentado anteriormente.

### Cuadro 15.4. Planificación en Argentina<sup>382</sup>

La planificación de la Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina (AFIP) inicia con su planificación estratégica de largo plazo. El Plan Estratégico 2011-2015 de la AFIP es el segundo en su serie y es la continuación del Plan Estratégico 2007-2010 de la AFIP. En este se definen la misión, la visión, los valores, las políticas, los objetivos estratégicos y las estrategias de la AFIP. En términos generales, las propuestas para los proyectos bajo el plan estratégico pueden ser preparadas por la alta gerencia o de abajo hacia arriba. Estas propuestas son analizadas durante reuniones de las áreas operativas y técnicas, las cuales discuten la necesaria información de apoyo, priorizan las propuestas de acuerdo a un cronograma y a un tema, coordinan entre propuestas similares y se discuten asuntos técnicos. La aprobación es dada en una reunión plenaria de las autoridades de alto nivel.

El proceso de planificación de la AFIP establece claramente las normas e instrucciones y tiene las siguientes fases.

**Creación del Plan de Gestión Preliminar de la AFIP:** Este documento es acompañado del borrador del presupuesto de la AFIP, el cual se envía anualmente a la Oficina Nacional de Presupuesto. Incluye las actividades más relevantes – indicadores de gestión e iniciativas de mejora– las cuales son incluidas en el Plan de Gestión de la AFIP. Éste se elabora en julio de cada año.

**Creación del Plan de Gestión de la AFIP:** Este documento se somete a consideración a la Jefatura de Gabinete de Ministros. Éste se elabora entre octubre y diciembre de cada año con las siguientes fases:

- Identificación de indicadores y fases por las áreas centrales y operativas;
- Análisis y priorización de los indicadores e iniciativas;

<sup>381</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) et al. (2012), sección 6.4.

<sup>382</sup> Adaptado de la Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina (2012).



- Sesiones de validación con la gerencia de alto nivel;
- La creación del Plan de Gestión; y
- La aprobación del Plan de Gestión por el Administrador Federal y la entrega a la Jefatura de Gabinete de Ministros.

Una vez que ha sido recibido el Plan de Gestión final de la AFIP con observaciones de la Jefatura del Gabinete de Ministros, se difunde a todas las áreas de la Administración Federal. La implementación del plan incluye diversas actividades de seguimiento y evaluación durante el año calendario, con diferentes cortes de información, de acuerdo a la periodicidad determinada para las actividades rutinarias en las etapas predefinidas de iniciativa. Se elaboran informes periódicos (mensuales y trimestrales) y se someten los avances y el resultado trimestralmente al consejo asesor de la AFIP. Adicionalmente, la AFIP utiliza un Sistema de Seguimiento para el Plan de Gestión (un tablero de puntuación) que incluye un sistema de alerta para visualizar oportunamente el curso de las actividades programadas, donde se califican los indicadores y las iniciativas de acuerdo al nivel de cumplimiento (verde, amarillo y rojo).

Al final del año se elabora un informe de cierre con la evaluación final de los resultados de gestión institucional. Los resultados se someten al Consejo Asesor de la AFIP, el cual emite su opinión en conformidad con el Plan de Gestión.

### 15.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices

Los dos prerequisites más importantes para una planificación estratégica adecuada en la administración tributaria son la autonomía y la organización:

- Las administraciones tributarias modernas tienen la autonomía política para gestionar sus decisiones y actividades operativas diarias. Éstas son independientes de los cambios políticos. Incrementan la confianza del contribuyente en la administración mediante el despliegue de justicia, imparcialidad, honestidad, integridad y profesionalismo, mediante el desarrollo de sistemas y procedimientos transparentes.
- Una administración tributaria moderna se organiza para enfrentar los riesgos comerciales y prioridades más importantes. Las unidades que requieren de destrezas específicas y que ofrecen economías de escala son parte de una administración tributaria moderna (por ejemplo, centro de procesamiento de declaraciones, servicio de inteligencia de ingresos, recaudación de impuestos, unidades de auditoría especializadas por industria, etc.). La administración determina a grandes rasgos la estructura, la organización funcional y la asignación de recursos a lo largo de la organización mediante demanda operacional.

Asumiendo que los fundamentos antes mencionados están en su lugar, las siguientes son preguntas claves que permiten a los funcionarios de la administración tributaria identificar si el proceso de planificación estratégica en su organización es apropiado.

- El desarrollo del plan estratégico abarca una amplia participación de gerentes, supervisores y el personal;
- Todo el personal es consciente de la visión y misión de la organización y su rol en contribuir a su éxito;
- Los actores son conscientes del plan estratégico;

- El plan estratégico se revisa periódicamente, el avance del plan se evalúa en base a indicadores, y si es necesario, se hacen ajustes al plan;
- La gerencia evalúa cualquier proyecto e iniciativa nueva que se propone de acuerdo al plan para asegurar su concordancia con la misión, visión, planes de acción y planes de trabajo contenidos en el plan;
- Se han refinado sistemas de recolección y seguimiento de los datos de desempeño para asegurar que la información sea generalmente confiable y consistente;
- La gerencia se basa en datos de desempeño para guiar la toma de decisiones;
- El personal está sujeto a rendición de cuentas por su desempeño en relación con el plan estratégico; y
- Los líderes invierten esfuerzos y recursos importantes a la planificación estratégica y recogen suficiente información (puntos de vista del personal, de los actores, análisis de tendencias, etc.) para el proceso. Una vez que estos planes se definen, estos se derivan a los planes de trabajo de los departamentos, unidades, equipos e individuos, y todos se califican en la medida en la que logran su parte de la totalidad del plan. Se gestionan las variaciones del plan y se realizan ajustes, en tanto que los proyectos y las unidades entregan sus servicios y productos a tiempo y dentro del presupuesto. El proceso de planificación es intuitivo y eficiente.

Adicionalmente un número de objetivos de desempeño que comúnmente se incluyen en el plan estratégico se detallan en el Apéndice 15.B.

# Capítulo 16. Auditoría Interna

*Arturo Jacobs*

El propósito de este capítulo es definir "la auditoría interna" y hablar del papel tan importante que tiene el personal de este componente organizacional en la administración de impuestos. El término "auditoría interna" se refiere al proceso de realizar revisiones periódicas para asegurar que los reglamentos seleccionados, las operaciones, los procedimientos y programas administrativos, y los controles internos de la administración de impuestos se ajustan a normas específicas y se implementan eficiente y efectivamente. Las auditorías internas incluyen revisión y evaluación de políticas, prácticas, sistemas y procedimientos, además del análisis y de la verificación de cuentas, transacciones financieras, controles internos e informes.

En este capítulo se abordan los siguientes aspectos de la auditoría interna:

- La misión primordial de la auditoría interna y el importantísimo papel que juega el personal en la administración tributaria;
- El alcance de autoridad que formalmente debe ser otorgado a la función de auditoría interna para que su personal pueda cumplir su misión y operar efectiva y eficientemente;
- Calificaciones y capacitación del personal;
- La importancia de la tecnología de la información (TI) en las actividades de auditoría interna;
- Un cuadro organizacional típico y las responsabilidades de las diferentes unidades organizacionales;
- Las Inter-relaciones necesarias entre la función de auditoría interna y la función de control interno, que investiga presunta corrupción y cuestiones de integridad entre el personal de la administración tributaria y;
- Las políticas y procedimientos operativos de la función de auditoría interna.

## 16.1. Prácticas Líderes

La misión de la auditoría interna es propiciar la confianza pública en la administración tributaria al proporcionar revisiones periódicas independientes, oportunas y profesionales para el público y la gerencia, las cuales:

- Promueven una administración económica, eficiente, y efectiva de las leyes tributarias del país;
- Detectan y evitan despilfarro, fraude, corrupción, y abuso en los programas y operaciones de los impuestos tributarios; e
- Informan al director de la administración tributaria sobre riesgos significativos o desviaciones de las leyes, reglamentos, políticas, y objetivos definidos a través de la organización.

Todas las administraciones tributarias modernas tienen personal de auditoría interna, que realizan auditorías independientes y profesionales en nombre del Director General para asegurar que las responsabilidades en todos los niveles organizacionales se realizan efectiva y eficientemente y de acuerdo con las leyes y reglamentaciones. El personal de auditoría interna, al realizar su función oficial debe contar con la total cooperación de las autoridades de la administración tributaria en todos los niveles además de tener total, libre y pleno acceso para revisar las actividades, informes, registros y propiedades de las administraciones tributarias. Con el fin de eliminar cualquier duda en cuanto a la autoridad que representa la función de la auditoría interna, esto debe quedar claro y por escrito como parte de los registros funcionarios, en lenguaje -preferiblemente legal, a través de reglamentos, o por medio de una delegación formal.

La función de la auditoría interna puede ser, y es a menudo una parte de una división de la estructura funcional de la administración tributaria que también incluye la función de investigación de integridad<sup>383</sup>, aunque estas dos funciones son en cierta forma distintas. Mientras que el enfoque de la auditoría interna es en la calidad y eficiencia de los sistemas de administración tributaria, sus procedimientos y procesos, las investigaciones de integridad se enfocan en los alegatos de corrupción y conducta inapropiada de los funcionarios tributarios. El personal de investigación de integridad realiza investigaciones profesionales y oportunas de dicha conducta inapropiada y luego recomienda sanciones en contra de los funcionarios correspondientes cuando se confirman los casos. El Director de Investigaciones de Integridad en colaboración y con la cooperación del Director de Auditoría Interna son responsables de aconsejar al Director General sobre el estatus del personal de integridad de la administración tributaria.

A pesar de las diferencias entre estas dos funciones, el personal de ambas oficinas debe trabajar en estrecha colaboración. En algunos casos, los auditores internos durante la realización de sus funciones rutinarias descubren indicios de irregularidades de integridad, los cuales reportan al Director de Investigaciones de Integridad, para darle seguimiento. En tales casos, los investigadores de integridad y los auditores internos generalmente trabajan juntos para profundizar más en los casos, aplicando su respectivo conocimiento y destrezas. A veces se requiere y se solicita apoyo de parte de auditores internos para casos iniciados por investigadores internos en cuanto a integridad sospechosa, también se les solicita profundizar más en los aspectos de aquellos casos que se encuentran en el dominio del conocimiento y de las destrezas de los auditores internos.

En muchos países ha tenido éxito la integración de la auditoría interna con investigaciones de integridad en una estructura organizativa funcional al nivel de la sede central y de las organizaciones regionales. En los Estados Unidos, por ejemplo, las Investigaciones de Integridad del Servicio de Rentas Internas (IRS) y las divisiones de Auditoría Interna, cada una con su respectivo Jefe de División, operaron con mucha efectividad durante muchos años bajo la "Oficina del Inspector Jefe", cuyo oficial superior era directamente responsable ante el Comisionado del IRS. En cada una de las siete Oficinas Regionales de los Estados Unidos, los Comisionados Nacionales Asistentes para Inspección apoyaban a los respectivos Comisionados Regionales, con revisiones de auditoría interna e investigaciones de integridad en oficinas

---

<sup>383</sup> La integridad de la administración tributaria se plantea en el Capítulo 17.

distritales/regionales bajo la jurisdicción de cada Comisionado Regional. Sin embargo, los Comisionados Regionales Asistentes para Inspección eran directamente responsables ante el Inspector Jefe en la sede central, pero no ante los Comisionados Regionales, como una precaución añadida para mantener su independencia.

Las actividades de auditoría interna deberían estar de acuerdo con las normas y directrices establecidas por una organización reconocida en el área de auditoría interna. El Instituto de Auditores Internos (IAI) es el organismo internacional reconocido que establece las normas para la auditoría interna. El IAI es un miembro asociado de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) que también forma parte de una afiliación de alcance mundial de entidades gubernamentales, y es ante todo una organización sombrilla para la auditoría externa del gobierno. En el año 2011, sus miembros incluían el Contralor Financiero en Jefe Auditor/General Oficinas Generales de distintas naciones, con un total de 191 miembros de instituciones nacionales. Muchos países también han redactado normas para realizar auditorías gubernamentales tales como el Contralor General de los Estados Unidos y el Auditor General de Canadá.

### 16.1.1. Diferencias entre Gestión y Supervisión de Auditoría Interna

Según las prácticas líderes internacionales, el establecimiento de normas financieras y controles internos generalmente cae bajo la responsabilidad de la gerencia, y no de los auditores internos. Esto se hace para asegurar que el patrimonio de la organización está debidamente protegido y reflejado en los registros, que las deudas o cuentas por pagar de la organización se encuentran debidamente reflejadas, que la organización está operando de una manera eficiente y efectiva, y que los resultados de las operaciones se presentan de forma apropiada. Los gerentes en cada nivel de la administración tributaria deben realizar supervisión de cumplimiento y revisión del avance de los objetivos en todas las funciones dentro de sus propias responsabilidades de gerencia, las cuales se suplementan con revisiones periódicas realizadas por analistas funcionales (auditoría, recaudación, etc.) en la oficina regional y/o sede principal.

Por otra parte, la auditoría interna proporciona a la alta gerencia una revisión independiente y la evaluación de las operaciones, programas, desarrollo de sistemas y actividades financieras. Todas las revisiones de auditoría interna se realizan planificando la evaluación de los datos disponibles, incluyendo técnicas de muestreo de estadísticas en lugar de una revisión completa de transacciones. Las revisiones de operaciones y de programa evalúan:

- Si son apropiados los objetivos del programa;
- La medida en que los objetivos de los programas todavía son relevantes a la misión de la administración tributaria;
- La efectividad de las revisiones de los controles internos por parte de la gerencia;
- Lo apropiado del sistema de gerencia para medir la efectividad;
- La medida en la cual el programa alcanza un nivel deseado de resultados;
- La efectividad del programa o de los componentes individuales del programa;
- Factores que inhiben el desempeño satisfactorio;

- Si la gerencia ha considerado alternativas que puedan lograr resultados deseados más efectivamente o a costos menores; y
- Si el programa se complementa, se duplica, se traslapa o está en conflicto con programas relacionados.

Durante las revisiones de los sistemas, el personal de auditoría interna determina si el diseño, desarrollo, e instalación de nuevos sistemas de información o aplicaciones automatizados aseguran de manera razonable que los sistemas y las aplicaciones:

- Realizan las políticas prescritas por la gerencia;
- Proporcionan los controles y registro de auditoría necesarios para las revisiones de la gerencia operacional;
- Incluyen los controles necesarios para proteger contra pérdidas o errores graves;
- Son eficientes y económicos en operaciones, pudiendo detectar y prevenir la ineficiencia y el desperdicio;
- Cumplen con los requisitos legales; y
- Están documentados de manera que proporcionen el entendimiento del sistema requerido para mantenimiento y auditoría.

Las revisiones financieras se realizan para permitir que los auditores internos verifiquen la precisión y exactitud de los estados financieros y de otros informes de las operaciones financieras. Estas revisiones proporcionan a los usuarios internos y externos una opinión independiente de si los informes presentan razonablemente los resultados de las operaciones financieras.

En efecto, la auditoría interna es una función de determinación de hechos y, como tal, no tiene una responsabilidad directa para, o autoridad sobre los empleados que se desempeñan en las operaciones de administración tributaria. El Director de Auditoría Interna, transmite a los funcionarios de la gerencia, quienes son responsables de realizar acciones correctivas apropiadas, los informes que presentan los hechos desarrollados en las actividades de auditoría interna. También se presentan los hallazgos al Director General, quien tiene la responsabilidad de revisar y evaluar todas las actividades y acciones de la administración tributaria, así como la falta de acción apropiada.

### 16.1.2. Calificaciones y Capacitación de Auditores Internos

Todos los auditores internos que son contratados por las administraciones tributarias deben tener un grado universitario contable. Luego de ser contratados, los auditores internos deben recibir capacitación tanto en aulas como sobre la marcha para prepararlos para el desempeño de las siguientes tareas:

- Informar sobre los problemas identificados, y sus causas relacionadas a los distintos niveles de gestión y recomendar las posibles soluciones o acciones correctivas; y
- Recolectar, organizar, y analizar los datos de las transacciones financieras para determinar si cumplen con los reglamentos relevantes, incluyendo cualquier acto de la administración

financiera o de auditoría de su país, las normas de auditoría aplicables y las reglas de la administración tributaria que regulan todas las transacciones financieras.

Entre los temas que deben ser cubiertos en los cursos presenciales de capacitación de auditores internos se encuentran:

- Administración de ingresos;
- Leyes y reglamentos de ingresos;
- Contabilidad y sistemas contables;
- Normas y técnicas de auditoría;
- Fraude informático;
- Las computadoras como una herramienta investigativa;
- Técnicas de auditoría asistidas por computadora;
- La estructura organizacional y funcional de cada uno de los departamentos de la administración tributaria;
- Finanza nacional, actos de administración y auditorías;
- Técnicas investigativas y de entrevistas; y
- Preparación de informes investigativos.

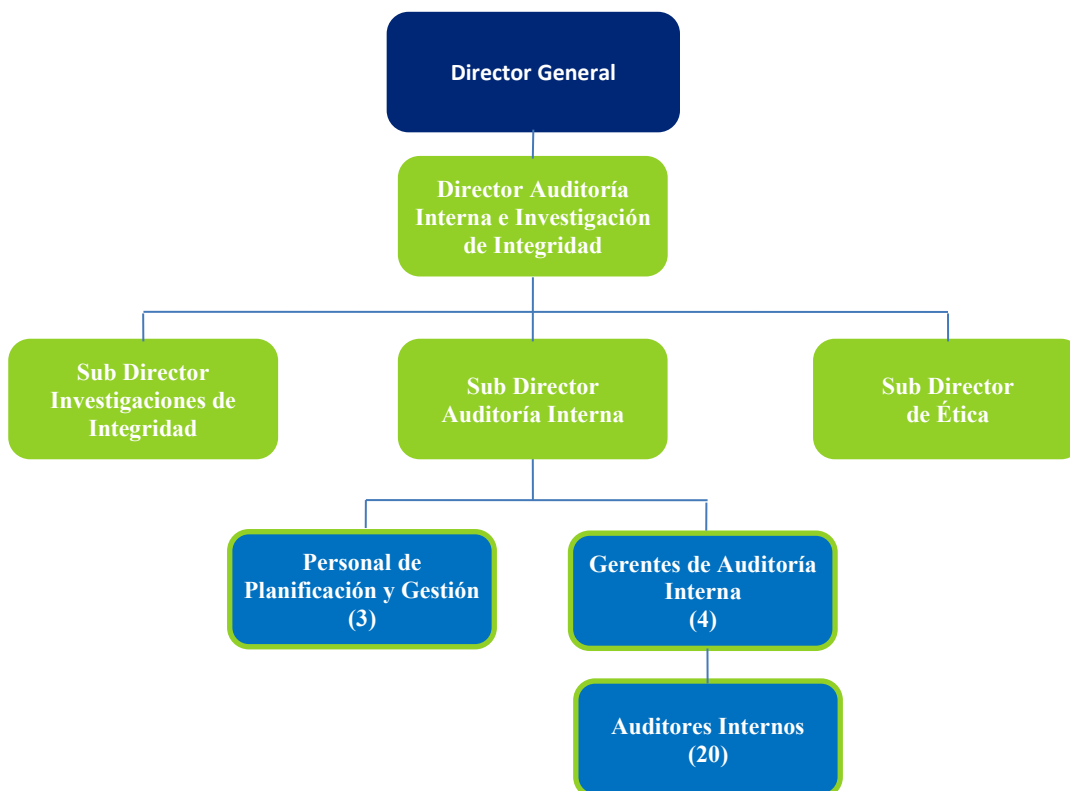
Los objetivos más importantes del programa de capacitación en las aulas y en el trabajo son que el auditor pueda:

- Realizar auditorías de gestión y financieras complejas para evaluar la eficiencia del programa, los objetivos deseados, y el cumplimiento de las leyes, reglamentos y otras provisiones programáticas;
- Revisar e informar sobre los asuntos, tales como la descomposición en los controles internos y, particularmente, en la coordinación, dirección, ejecución y logros de los programas de administración tributaria;
- Preparar los memorandos de auditoría interna y preparar los borradores de los informes de auditoría en las funciones complejas, sistemas en una o más áreas funcionales, en conformidad con las normas de escritura y de informes;
- Mantener comunicación con los funcionarios apropiados en los varios niveles de gestión sobre problemas detectados, causas, cambios recomendados y la evaluación de acciones correctivas subsiguientes; y
- Desarrollar y realizar estudios detallados de actividades dentro de los lineamientos generales o en programas de alto riesgo donde los empleados de la administración tributaria podrían cometer fraude.

### 16.1.3. Estructura Organizacional y Componentes<sup>384</sup>

La estructura típica de un departamento de auditoría interna se puede ver abajo e incluye los componentes de investigación de integridad y ética, los cuales son abordados en el Capítulo 17.

Figura 16.1. Estructura organizacional de un departamento de auditoría interna



Los números debajo de los títulos de cada componente de la división de auditoría interna, son números sugeridos de contadores y auditores internos, incluyendo los gerentes, para pequeñas administraciones tributarias con menos de 5,000 empleados. Las administraciones tributarias medianas y grandes deben incrementar el personal en forma proporcional. El pequeño ámbito de control sugerido, de cinco auditores internos por gerente, aplica a una función de auditoría interna relativamente nueva. Un ámbito de control efectivo y eficiente es de diez auditores internos por gerente en un departamento de auditoría interno con experiencia. El establecimiento a largo plazo de personal de auditoría interna se debería basar en estudios realizados para determinar el universo de organizaciones, programas, actividades, y funciones sujetos a la auditoría interna. Se deberá después consolidar y refinar esta lista para obtener una lista de áreas auditables (o evaluables). Una vez que estas áreas auditables se haya determinado, y se han tomado las decisiones sobre la frecuencia de auditorías para esas áreas, será

<sup>384</sup> Apéndices 4.A y 4.B del Capítulo 4 muestran una estructura organizacional típica de las sede principal de administraciones tributarias grandes, medianas o pequeñas respectivamente. Es de hacer notar que el Director de Investigaciones de Auditoría Interna y de Integridad es directamente responsable ante el Director General.



posible determinar el número de empleados que se necesita para lograr un programa de auditoría interna equilibrado.

Las responsabilidades del personal de cada uno de los componentes principales de auditoría interna se enumeran a continuación. Los detalles proporcionados pueden servir como un insumo para elaborar nuevas descripciones de puestos de trabajo o para modificarlos.

#### 16.1.4. Responsabilidades del Sub Director de Auditoría Interna

Las principales responsabilidades del Sub Director de Auditoría Interna son:

- Servir como asesor principal en asuntos de auditoría interna para el Director de Auditoría Interna e Investigaciones de Integridad y para el Director General;
- Tener la responsabilidad jerárquica y funcional para realizar un programa de revisión y evaluación independiente de las operaciones de todos los departamentos de administración tributaria;
- Realizar revisiones y evaluaciones que proporcionan información sobre la condición de todas las actividades funcionales y con suficiente alcance para proporcionar una base para que los funcionarios responsables de las actividades puedan realizar acciones de gestión constructiva;
- Responsabilizarse de una verificación sistemática y análisis de transacciones financieras;
- Revisar y evaluar las medidas y controles de protección establecidas en todos los niveles de operación;
- Supervisar la estructura organizacional para el programa de operaciones de auditoría interna, incluyendo personal de gerencia y grupos de auditoría;
- Responsabilizarse del desarrollo y la ejecución del programa anual de auditoría interna; y
- Coordinar con el Auditor General del gobierno central, otras instituciones gubernamentales de auditoría interna, y organizaciones profesionales de auditoría interna a nivel nacional e internacional.

#### 16.1.5. Responsabilidades del Personal de Planificación y Gerencia

Las responsabilidades principales del Personal de Planificación y Gerencia son:

- Recomendar mejoras, nuevos procedimientos, y técnicas de auditoría para mejorar la calidad general de los programas de auditoría interna;
- Controlar, coordinar y desarrollar el plan de trabajo anual de auditoría interna;
- Controlar, coordinar y desarrollar los insumos de auditoría interna para los planes estratégicos de la administración tributaria;
- Identificar cambios notables, problemas, tendencias e iniciativas gerenciales que deberían recibir la atención del departamento de auditoría interna y mantenerse al día en cuanto a los avances de la Tecnología de la Información (TI), para dar atención apropiada al desarrollo de aplicaciones de TI para apoyar el programa de auditoría interna;

- Realizar investigaciones y estudios especiales para asegurar que se utilicen las técnicas de auditoría computarizadas más eficientes y efectivas para llevar a cabo todas las facetas del programa de auditoría interna;
- Desarrollar sistemas y programas para utilizar técnicas computarizadas para llevar a cabo los segmentos principales del programa de auditoría interna;
- Asegurar que se diseñen y proporcionen herramientas de recuperación de rastros de auditoría en sistemas nuevos o actualizados de TI, para que el personal de auditoría interna pueda realizar auditorías de estos sistemas;
- Crear y mantener políticas, procedimientos y lineamientos de programas de auditoría interna, incluyendo manuales de instrucciones de auditoría interna y desarrollar y coordinar el programa de capacitación y desarrollo de personal para todo el personal de auditoría interna;
- Controlar y mantener el sistema de información gerencial de auditoría interna;
- Preparar informes constantes y periódicos sobre los programas y logros del departamento; y
- Responsabilizarse del control de calidad y la revisión de todos los informes de auditoría interna.

#### 16.1.6. Responsabilidades de los Gerentes de Auditoría Interna

Las responsabilidades principales de gerentes de auditoría interna son:

- Empezar auditorías internas de actividades y programas en todos los departamentos de la administración tributaria;
- Planificar y realizar revisiones generales en áreas de alto impacto de interés especial del Director General y otras autoridades de alto nivel de la administración tributaria;
- Realizar asignaciones especiales en colaboración con el personal de investigaciones de integridad en los casos que requieran de conocimiento y capacitación especial del personal de auditoría interna;
- Planificar, controlar, gestionar, ejecutar e informar sobre las actividades para las cuales la auditoría interna tiene responsabilidad de controlar;
- Empezar encuestas, exámenes, y proyectos especiales y coordinar, evaluar, revisar y dar seguimientos sobre los hallazgos de auditoría;
- Hacer llegar a la alta gerencia las revelaciones de auditorías significativas de los distintos departamentos de la administración tributaria;
- Realizar evaluaciones de los principales proyectos de desarrollo de sistemas TI;
- Asistir a los gerentes operacionales a desarrollar nuevos o mejorados sistemas de TI al revisar las propuestas gerenciales y diseñar las especificaciones para asegurar que los sistemas TI y sus aplicaciones puedan realizar las políticas prescritas por la gerencia;
- Proveer los controles internos y rastros de auditoría que la gerencia requiera para las auditorías de los sistemas TI;
- Dar controles efectivos y de costo-eficiente para proteger en contra del robo y de errores significativos;

- Asegurar que las revisiones proveen confirmación que los sistemas de TI y las aplicaciones dan confirmación que los sistemas de TI y sus aplicaciones están alineadas con los requerimientos legales y están claramente documentadas; y
- Participar en el desarrollo de los planes de auditoría interna de largo plazo y anual y asistir en la preparación de programas y directrices de propósitos especiales.

### 16.1.7. Responsabilidades Principales de Auditores Internos

Las responsabilidades principales de todo auditor interno son:

- Desarrollar e implementar programas de auditoría diseñados para evaluar la eficiencia y el costo del desarrollo de las operaciones financieras y funcionales;
- Constantemente revisar las operaciones y sistemas de la administración tributaria para poder detectar, y donde sea posible prevenir los errores y el fraude;
- Asegurar que los registros de la contabilidad de la administración tributaria sean precisos, completos y actualizados por medio del diseño y la implementación de sistemas apropiados de controles internos;
- Asegurar la efectividad y la adecuación de los sistemas de control, procedimientos y registros mediante el desarrollo de verificaciones regulares de estas áreas de las operaciones de la administración tributaria para detectar el desperdicio y la capacidad ociosa del uso de los recursos;
- Evaluar la efectividad de ciertas políticas y procedimientos en asegurar los bienes de la administración tributaria contra el desfalco, pérdida o desperdicio y donde sea necesario, recomendar los cambios apropiados en las políticas y procedimientos actuales;
- Informar al Director General de cualquier deficiencia significativa observada y dar una opinión sobre si son adecuadas las políticas y procedimientos vigentes; y
- Continuamente realizar verificaciones al azar de los procedimientos y registros contables de la administración tributaria para asegurar que sean:
  - Precisos, completos y al día; y
  - De acuerdo con las leyes y reglamentos financieros nacionales.

### 16.1.8. Procedimientos Operativos

Se prepara y concluye un plan de trabajo de auditoría interna anual, entre dos y tres meses antes de cada año calendario o fiscal. El plan contiene la asignación de recursos para todas las actividades, tales como auditoría y capacitaciones específicas, y el establecimiento de objetivos y responsabilidades entre el personal de auditoría interna. La metodología de planificación para la auditoría interna comprende tres procesos inter-relacionados gerenciales: 1) decidir cómo utilizar los recursos organizacionales; 2) interpretar e informar lo que realmente está ocurriendo en la administración tributaria; y 3) tomar acciones en respuesta a esta información. La auditoría interna deberá desarrollar el universo de organizaciones, programas, actividades y funciones que serán sujetos a auditoría, y producir un inventario de unidades evaluativas que serán utilizadas para planificar el uso de los recursos

organizacionales y desarrollar las solicitudes de presupuesto que específicamente se dirigen hacia las unidades que serán auditadas.

La planificación y la ejecución del plan de trabajo anual de auditoría interna de cada año debe estar en conformidad con las siguientes pautas:

- Se establecen prioridades para asegurar que las áreas que se pueden evaluar serán sujetas a la auditoría basada en los factores de riesgo, con cada área examinada en base a un programa;
- Se establecen procedimientos y directrices de auditoría para asegurar que la planificación y la ejecución de la auditoría se realizan correctamente;
- Se establecen indicadores para evaluar la eficiencia y efectividad de las auditorías;
- Se establecen normas de auditoría basadas en IAI/INTOSAI o normas similares; y
- Se establecen y monitorean procedimientos de informes para asegurar que la gerencia aborda apropiadamente los hallazgos y las recomendaciones.

Los hallazgos de auditoría interna normalmente se presentan por medio de informes escritos que contienen presentaciones concretas de los hallazgos del auditor. Las faltas de integridad encontradas durante las actividades rutinarias de auditoría interna deberán ser notificadas en primer lugar en forma de borrador dirigido al más alto funcionario de gerencia en función directamente responsable de ejecutar las acciones correctivas adecuadas, tal como el jefe de auditoría o de la división de recaudación. Después de que las consultas con el funcionario afectado con su personal conducen a un acuerdo sobre los datos de un informe de auditoría interna, los hallazgos se entregan al director de distrito/oficina de campo con una solicitud de que éste informe por escrito al Sub Director de Auditoría Interna dentro de una fecha límite, indicando las acciones correctivas necesarias (es de notar que un informe de auditoría interna puede incluir sugerencias de acciones correctivas). Una copia de los hallazgos se le entrega al Director General. La auditoría interna puede y debería realizar auditorías de muestreo y seguimiento para asegurar que las acciones correctivas realmente están siendo implementadas. Los principales desafíos o áreas de desacuerdo entre los funcionarios de auditoría interna y los funcionarios de oficina de distrito/campo que no pueden ser solventados dentro de los niveles adecuados de autoridad son referidos al Director General para ser resueltos.

Después de finalizar una auditoría (excepto en auditorías internas donde la integridad sea un problema) es importantísimo que las políticas y procedimientos siempre exijan que los auditores internos involucrados presenten un informe borrador y hallazgos preliminares a los funcionarios afectados, para que éstos tengan la oportunidad de reconocer los hechos presentados o puedan proporcionar información para corregir cualquier error. En administraciones tributarias que no tienen en cuenta estas políticas y prácticas, el personal en todos los niveles de línea de la organización y los componentes de apoyo, tienen la tendencia de ver las revisiones de auditoría interna de cualquier y todos los aspectos de sus operaciones, como algo "intrusivo" y es común que los auditores internos sean vistos por el personal de operaciones como 'el enemigo'. De hecho, en este tipo de clima organizacional, las personas que están siendo evaluadas podrían encontrar maneras de "obstaculizar" la efectividad de las revisiones de auditoría interna hasta cierto punto. Por lo tanto, la alta gerencia de la administración tributaria, en

particular el Director General, el Director de Auditoría Interna e Investigaciones de Integridad, el Sub Director de Auditoría Interna, y los Gerentes Funcionales de alto nivel, deben establecer una cultura de respeto mutuo, colaboración y cooperación entre los auditores y aquellos quienes están siendo auditados.

El Sub Director de Auditoría Interna, debería preparar un informe anual, además de cualquier informe periódico legalmente requerido, para el Director de Auditoría Interna e Investigaciones de Integridad y para el Director General resumiendo las auditorías realizadas, las acciones correctivas tomadas y cualquier otro logro significativo. Este informe debería además contener una evaluación de las fortalezas y debilidades en los sistemas y controles de la administración tributaria, además de recomendaciones hechas para superar las deficiencias.

## 16.2. Tendencias Comunes

La auditoría interna de la administración tributaria ha evolucionado más allá de la tarea de auditoría financiera. Adicionalmente, los avances en tecnología, los cambios en manejo de riesgos, y los sistemas y asuntos organizacionales han estado cambiando el rol de la auditoría interna, según se presenta a continuación.

### 16.2.1. Uso de Tecnología de la Información

Durante los últimos años la auditoría interna, así como otras funciones de la administración tributaria, se ha unido a la tendencia hacia una mejor y más amplia computarización y TI, incluyendo muchas herramientas nuevas tales como:

- Un registro centralizado para todos planes de auditoría, documentos de trabajo, programas de trabajo de auditoría, hallazgos, informes, y seguimiento;
- Un plan integrado de gerencia de auditoría durante todo el ciclo de vida de cada auditoría, incluyendo la asignación de recursos y la creación de planes de trabajo;
- La creación de documentos de trabajo de auditoría generados automáticamente partiendo de los planes de trabajo;
- Gestión de tareas de auditoría con flujo de trabajo totalmente automatizado y personalizado;
- Informes gráficos de las actividades de auditoría, actualización de estatus, y resultados;
- Documentación de recomendaciones, respuestas gerenciales, y revisión de proyectos de remediación;
- Capacidades sofisticadas para crear, manejar y analizar encuestas personalizadas para organizaciones de cualquier tamaño; y
- El fomento de programas de gestión de riesgo, incluyendo:
  - Evaluaciones de riesgo anuales;
  - Configuración de puntuación y priorización;
  - Los cuestionarios de evaluación racionalizados y ejecutados con preguntas replicables, juegos de respuestas y plantillas de preguntas; y
  - Documentación de pruebas de control.

La tecnología de la información ha transformado la administración tributaria en todo el mundo. Mientras que la auditoría expande su papel desde lo financiero y la evaluación del cumplimiento de regulaciones a las auditorías, evaluaciones e inspecciones de las operaciones, sistemas y calidad de componentes cada vez más computarizados de la administración tributaria, también tiene que avanzar tecnológicamente. Hay una tendencia de actualizar la infraestructura de la tecnología utilizada para realizar las auditorías – desde las evaluaciones de riesgo hasta la planificación para realizar auditorías de recolección de datos e informes. Algunos componentes de auditoría interna en algunas administraciones tributarias modernas están emigrando desde el uso de sistemas anteriores y procedimientos basados en papel, hacia sistemas de gestión integrada de auditoría basadas en la web.

### 16.2.2. Desde la Supervisión hasta la Estrategia

El rol y el valor de la función de la auditoría interna en la administración tributaria han evolucionado a través de los años desde uno de supervisión hasta uno de estrategia, basado en las siguientes tendencias recientes.

#### *La Función Evolutiva y el Alcance en Expansión de las Auditorías Internas*

Tradicionalmente, la auditoría financiera, los controles, y el cumplimiento reglamentario eran las áreas de atención primaria que gobernaban las actividades de auditoría interna. En los años recientes, la función de la auditoría interna se ha expandido hasta incluir la evaluación de operaciones, programas, desarrollo de sistemas e investigaciones de integridad, además de la auditoría financiera y el cumplimiento reglamentario. Recientemente, el personal de auditoría interna ha estado involucrado en supervisiones y recomendaciones que se enfocan en la optimización de los procesos de negocio, racionalizando las operaciones, manejando el riesgo, priorizando metas y actividades, eliminando la complejidad y redundancia y bajando los costos.

#### *El Desempeño de la Administración Tributaria y la Evaluación de la Calidad*

La auditoría interna ha estado ayudando a fortalecer la organización y gerencia de los departamentos de la administración tributaria revisando y analizando la eficiencia y efectividad de las operaciones, además de realizar actividades para asegurar la calidad. Se reconoce actualmente que la auditoría interna, al revisar operaciones y recomendar mejoras puede guiar la re-asignación de recursos hacia programas que generan más ingresos e incluso contribuir hacia un incremento en la recaudación de ingresos. Del mismo modo, la implementación de recomendaciones de auditoría interna ha tenido como resultado una mejora en cuanto a costo/efectividad en las operaciones de administración tributaria. Más aun, existe un reconocimiento creciente de que las impresiones del público con relación a las operaciones de la administración tributaria mejoran con el conocimiento de que el personal de auditoría interna realiza revisiones de operaciones y prácticas, de forma independiente del personal de operaciones.

#### *Mayor Colaboración con Funcionarios de Operaciones*

En el pasado, en muchos países, demasiados funcionarios de operación en todos los niveles veían a la auditoría interna como "el enemigo" en que "no se podía confiar". Como consecuencia había renuencia

para compartir información con el personal de auditoría interna. Funcionarios de operaciones en muchos países incluso retenían de los auditores internos información relevante como una práctica rutinaria. El ambiente empresarial actual y la función creciente de la auditoría interna dan lugar a una mayor colaboración y relaciones más fuertes entre la auditoría interna y los funcionarios de operaciones en todos los niveles de la administración tributaria. La tendencia, por lo tanto, se dirige hacia una cultura organizacional que alienta un flujo libre de información en cuanto a cualquier cuestión o pregunta entre ambas partes de una forma que fomenta el respeto mutuo y facilita la rendición de cuentas. Se debe tener en cuenta sin embargo, que la auditoría interna debe continuar manteniendo su independencia rindiendo cuentas directamente al Director General.

### *Reorientación hacia una Auditoría Basada en Riesgo*

De forma similar al uso de fórmulas matemáticas computarizadas para seleccionar automáticamente a aquellos contribuyentes a ser auditados quienes conllevan el riesgo más grande a la recaudación, la auditoría interna ha comenzado a identificar y priorizar las áreas que pueden ser evaluadas basadas en los riesgos más altos de pérdida de ingresos para la administración tributaria dentro de los planes de trabajo anuales de auditoría interna. Por ejemplo, el riesgo más elevado de pérdida de ingresos para la administración tributaria proviene de los grandes contribuyentes del país. Por lo tanto, las revisiones de auditoría interna en el programa de grandes contribuyentes deben figurar en un lugar muy alto en los planes de trabajo de auditoría interna. Del mismo modo, la auditoría interna también debe priorizar en un lugar prominente las revisiones continuas de los avances importantes de sistemas y su implementación debido al altísimo riesgo de un impacto rápido y negativo en toda la administración tributaria, si no se detectan y corrigen a tiempo errores u omisiones significativas. La seguridad de los datos es también un desafío constante para las administraciones tributarias en todo el mundo. Por lo tanto, existe la tendencia de que la auditoría interna así como también toda la administración tributaria debe abordar todo asunto de riesgo, cumplimiento y gobernabilidad relacionados con la seguridad de los datos.

### *Técnicas Informatizadas de Auditoría*

Las técnicas de auditoría asistidas por computadoras (TAAC) se han vuelto mucho más necesarias para automatizar y racionalizar los procesos de auditoría interna y para aliviar la carga del personal de auditoría, a quienes muy a menudo se les exige realizar una gran variedad, y cantidad de evaluaciones basadas en información no totalmente automatizadas. Las TAACs permiten en tiempo real, la comprobación automática de datos críticos de la administración tributaria e incrementan enormemente la eficiencia del personal de auditoría interna. En resumen, la tecnología facilita el proceso de auditoría y permite que se realice automática y continuamente evaluaciones de riesgo, sin dar lugar a mayores esfuerzos recurrentes. Sin embargo, estas mejoras tecnológicas requieren de una inversión inicial significativa, como también de capacitación.

### *Contratación y Retención de Auditores Internos*

Los cambios en el panorama de las auditorías requiere que los auditores internos posean un amplio rango de destrezas y por lo tanto esta profesión presenta un gran reto. Esto, junto a los constantes recortes en los presupuestos en todo el mundo y las oportunidades en el sector privado que ofrecen a los auditores internos mayor compensación, hace que sea cada vez más difícil identificar y retener personal experimentado y mantener la continuidad en las operaciones de auditoría interna de las administraciones tributarias. Por lo tanto, los Directores Generales y Los Directores de Auditoría Interna y de Investigaciones Integrales deben ser agresivos en sus políticas y prácticas para seleccionar personal totalmente calificado y profesional: deben proporcionar cursos de capacitación continuamente desafiantes para los auditores internos, rotándolos en sus asignaciones; desarrollar y administrar un sistema significativo de evaluación de desempeño; y proveer reconocimiento puntual y recompensas para el desempeño que sobrepasa el promedio esperado.

### **16.3. Madurez de la Administración Tributaria**

Se describen más adelante cuatro niveles de administración tributaria con respecto a la auditoría interna. Claro está que una administración tributaria específica puede notar que encaja dentro de las características de varios de los niveles. Si este fuera el caso, la administración tributaria podría encontrarse en transición de un nivel de madurez hacia otra.

#### *Auditoría Interna: Nivel 1 de Madurez*

Palabra clave: "Ausente"

- No hay función de auditoría interna en la administración tributaria.
- Las auditorías internas principalmente controles financieros, en todas las instituciones gubernamentales, incluyendo la administración tributaria, están bajo la responsabilidad de la Oficina del Auditor General del gobierno central.
- Las auditorías internas realizadas por la Oficina del Auditor General de cualquier aspecto o actividad de la administración tributaria son mínimas y suceden sólo una o dos veces cada cuatro o cinco años debido a muchas razones, incluyendo una seria falta de personal en la Oficina del Auditor General.
- Cuando se realizan las auditorías internas son superficiales, carecen de profundidad y tienen poco significado, debido en parte a que los auditores internos de la Oficina del Auditor General tienen pocos conocimientos y comprensión de los procedimientos de la administración tributaria.
- El Director General tiene poco o ningún conocimiento sobre la administración tributaria se ajusta a las normativas independientes de controles financieros y contables

#### *Auditoría Interna: Nivel 2 de Madurez*

Palabra clave: "Consciente"



- Después que los funcionarios del Ministerio de Finanzas y de la administración tributaria reconocieron la necesidad de manejar sus propios controles internos, se estableció una pequeña unidad de auditoría interna, posiblemente hace menos de cinco años, bajo el Director General. Sin embargo, no hay lenguaje legal, reglamentos o delegación de autoridad para formalizar el rol del auditor interno y de la autoridad de su personal.
- Los auditores internos no han recibido capacitación en aulas diseñada específicamente para la auditoría interna. Algunos no están bien calificados y no tienen títulos universitarios en contabilidad, y muchos tienen poco conocimiento y comprensión de los varios procedimientos de la administración tributaria, de las leyes de ingresos y reglamentos.
- No se han desarrollado manuales y guías de políticas, y procedimientos para los auditores internos.
- No hay personal de planificación y gerencia (o alguna unidad similar de planificación) en la estructura organizacional de la auditoría interna. El funcionario más elevado de la auditoría interna y algunos miembros de su equipo desarrollan un plan de trabajo ad hoc cada año, sin aportación alguna de otras áreas de la administración tributaria. Las actividades en el plan de trabajo están enfocados principalmente en los controles financieros y contables, con poca mención de la evaluación de las operaciones, programas, aseguramiento de calidad, sistemas, desarrollo de sistemas y gestión de riesgo.
- No hay conocimiento, ni se adhieren los planes de trabajo a las normas IAI/INTOSAI u a otras normas de organizaciones de auditoría interna.
- No existen políticas claras ni comprensión de la diferencia entre las revisiones operativas de los funcionarios gerenciales y las evaluaciones de auditoría interna. El personal de auditoría interna a veces trata de dar órdenes al personal operativo para que tomen medidas correctivas sobre "hallazgos" de la auditoría interna que todavía no han sido corroborados por la gerencia. Hay a menudo discrepancias sobre los "hallazgos" de la auditoría interna y generalmente tienen que ser resueltos a nivel del Director General.
- Las relaciones entre el personal de auditoría interna y el personal de la mayoría de los otros componentes de la administración tributaria son antagónicas.
- Son mínimas las contribuciones anuales de las auditorías internas hacia la eficiencia y efectividad general de la administración tributaria.

### *Auditoría Interna: Nivel 3 de Madurez*

Palabra clave: "Tomando forma"

- Se estableció una unidad de auditoría interna hace quizás unos cinco a nueve años y su rol y autoridad en la administración tributaria se define en lenguaje legal, reglamentos o delegación.
- La mayoría de los auditores internos en la unidad tienen títulos contables universitarios y la mayoría han recibido capacitaciones específicas para auditores internos, pero estos cursos no han sido actualizados en años recientes para incluir las herramientas y técnicas de auditoría interna computarizadas. Hay pocas oportunidades para una educación profesional continua

(EPC) para los auditores internos de largo plazo. La deserción del personal es relativamente alta. Principalmente debido a que el sector privado ofrece una compensación mucho más alta.

- Los manuales y guías de políticas, y procedimientos han sido desarrollados y se encuentran disponibles en forma impresa, pero generalmente no se mantienen actualizados.
- La auditoría interna recientemente ha establecido un universo de organizaciones, programas, actividades y funciones sujetas a la auditoría y ha producido un inventario de unidades evaluables que ha sido utilizado para la planificación del uso de los recursos organizacionales y para desarrollar solicitudes de presupuesto ajustado a las unidades evaluables a ser auditadas.
- El personal de planificación y gerencia de la auditoría interna (o personal similar) prepara cada año un plan de trabajo anual que toma en cuenta el "universo de áreas auditables" y las aportaciones de otros funcionarios operativos de alto nivel. Las actividades en el plan de trabajo incluyen algunas auditorías en los controles internos de contabilidad y de operaciones financieras y funcionales, además de evaluaciones del desarrollo de las operaciones, programas, y sistemas. La unidad de auditoría interna comienza a diseñar las auditorías para la gestión de alto riesgo para la administración tributaria.
- La infraestructura TI, el equipo y los presupuestos TAAC son muy útiles, pero limitados.
- Las actividades de auditoría interna se realizan basándose totalmente en pruebas planificadas de los datos disponibles incluyendo técnicas de muestreo estadístico y no en una revisión completa de transacciones, bajo las normas establecidas por una institución regional de auditoría interna que cumple con las normas IAI/INTOSAI.
- Tanto el personal de auditoría interna como los funcionarios de gerencia comprenden la función de la auditoría interna en la determinación de hechos. Los hallazgos de las revisiones de auditoría interna son usualmente manejados como tales, resolviendo los desacuerdos y obteniendo la aprobación de la gerencia antes que se concluyan los hallazgos y sean entregados al Director General.
- Las relaciones entre el personal de auditoría interna y el personal de la mayoría de los otros componentes de la administración tributaria son buenas, y la unidad de auditoría interna se ve en general como "eficaz y justa".
- La auditoría interna en general cumple con los estándares de referencia de desempeño enumerados abajo en la Sección 16.5

#### *Auditoría Interna: Nivel 4 de Madurez*

Palabra clave: "Actor estratégico"

- Una unidad de auditoría interna, con su función y autoridad en la administración tributaria definida en lenguaje legal, reglamentación o delegación, ha sido parte de la auditoría interna por diez o más años.
- Los auditores internos tienen títulos universitarios de contabilidad y han recibido capacitación en aulas específicamente diseñada para auditores internos, la cual se actualiza cada dos o tres años e incluye las TAACs más recientes. A todos los auditores internos de experiencia se les da

oportunidades y compensación para asistir a cursos de EPC en las universidades locales. El personal de auditoría interna está altamente motivada y la deserción es baja.

- Se actualizan regularmente los manuales y guías de políticas y procedimientos y están disponibles en medios digitales para todos los auditores internos.
- El universo de organizaciones, programas, actividades y funciones sujetos a auditoría durante los últimos años está sujeto a revisiones focalizadas y recomendaciones en la optimización de procesos de empresas, racionalización de operaciones, manejo de riesgo, priorizando metas y actividades, eliminando la complejidad y redundancia y bajando los costos.
- El personal de planificación de auditoría interna y de gerencia (o personal similar) prepara planes anuales de trabajo, con insumos provenientes de otros funcionarios operativos de alto rango. Además de las actividades relacionadas con la optimización de procesos empresariales, el plan de trabajo también se enfoca en un involucramiento de mayor prioridad con las auditorías diseñadas para gestionar los riesgos de alto nivel para la administración tributaria.
- La infraestructura TI, el equipo y los presupuestos TAAC son adecuados y de mucha ayuda.
- Las actividades de auditoría interna se realizan basadas en muestras, bajo las normas establecidas por una institución regional de auditoría interna dentro de los estándares del IAI/INTOSAI.
- Tanto los funcionarios de auditoría interna como los gerentes comprenden el papel de la auditoría interna de determinación de hechos. Los hallazgos de las evaluaciones de auditoría interna generalmente se manejan como tales, resolviendo los desacuerdos y obteniendo la aprobación de la gerencia antes que se concluyan los hallazgos y sean entregados al Director General.
- Las relaciones entre al personal de auditoría interna y el personal de la mayoría de los otros componentes de la administración tributaria son excelentes, y generalmente se considera a la unidad de auditoría interna como un actor estratégico.
- La Auditoría Interna invariablemente reúne o excede los estándares de desempeño incluidos en la Sección 16.5.

#### 16.4. América Latina y el Caribe

Con una fuerte dependencia en auditorías externas durante muchos años, las unidades formales de auditoría interna como entidades organizacionales dentro de las administraciones tributarias, son relativamente nuevas en la mayoría de los países de América Latina y del Caribe (LAC). La mayoría de las administraciones tributarias de LAC cuentan con entidades de control interno,<sup>385</sup> pero también existen muy pocas sanciones y acciones disciplinarias para las infracciones, lo cual indica que los controles internos son "más bien una formalidad que algo realmente efectivo".<sup>386</sup> Algunos países de LAC están bien situados en el tercer nivel de madurez (Chile, Colombia, Argentina, Brasil, México y algunos más), pero la mayoría se encuentran entre el segundo y tercer grado de madurez. La siguiente mezcla de

<sup>385</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) et al. (2012), pagina 12.

<sup>386</sup> *Ibíd.*, pagina 71.

características del 2o. y 3er. Nivel de madurez es representativa de la situación en la mayoría de los países de LAC.

- Después de depender mayormente en las auditoría externas realizadas por el gobierno central durante muchos años, las unidades de auditoría interna se han establecido dentro de las administraciones tributarias y aunque existen los parámetros legales, reglamentos, o delegación de autoridad para formalizar el papel del auditor interno y la autoridad de su personal, sin embargo, en general, carece de claridad;
- Algunos auditores internos no han recibido capacitación formal específicamente diseñada para auditores internos, y algunos auditores más nuevos tienen poco conocimiento y comprensión sobre los diferentes procesos empresariales de la administración tributaria, las leyes de ingresos y reglamentos. La deserción es relativamente alta entre auditores internos experimentados, quienes buscan mejores oportunidades y mayor compensación en el sector privado;
- Los manuales y guías de políticas y procedimientos para auditores internos han sido creados recientemente, sin embargo las copias impresas generalmente no están actualizadas;
- El personal de planificación y gerencia de la auditoría interna (o de unidades de planificaciones similares) preparan un plan de trabajo cada año, mas sin embargo las aportaciones por parte de otras secciones de la administración tributaria son limitadas o no existen. Las actividades en el plan anual de trabajo se centran en controles financieros y de contabilidad, y la unidad de auditoría interna está recién comenzando a evaluar operaciones, programas, control de calidad, sistemas, desarrollo de sistemas y manejo de riesgos;
- La infraestructura TI, el equipo y los presupuestos para los TAACs son extremadamente reducidos;
- El trabajo del auditor interno se adhiere a las normas de las Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS);
- Se comprenden las diferencias entre las revisiones operacionales de funcionarios de gerencia y las revisiones de auditoría interna; sin embargo, los miembros experimentados del personal de auditoría interna a veces intentan dirigir al personal operativo a tomar acciones correctivas en cuanto a los hallazgos de auditoría interna que aún no han sido corroborados por la gerencia. Los desacuerdos en cuanto a los hallazgos de auditoría interna a veces deben ser resueltos al nivel del Director General;
- Las relaciones entre el personal de auditoría interna y el personal de muchos otros componentes de la administración tributaria son relativamente aceptables, teniendo frecuentes desacuerdos entre personal de auditoría interna / personal de operaciones sobre los hallazgos de Auditoría Interna que deben ser resueltos por el Director General;
- La auditoría interna de cada año reúne algunos pero no todos los estándares de referencia enumerados abajo en la Sección 16.5; y
- El despilfarro, fraude y abuso en la administración tributaria disminuyen cada año, pero aún no se encuentran a un nivel de control manejable

Deberá notarse que las instituciones gubernamentales de auditoría de control externo y sus auditorías de control financiero y otras actividades de administración tributaria (y de otras agencias

gubernamentales) tienen una larga historia en los países LAC. La existencia de OLACEFs, sus conferencias regionales periódicas, grupos de trabajo y biblioteca de documentos constituyen una fuente importante de apoyo y oportunidad para los países LAC en su camino hacia mejorar sus organizaciones y actividades de auditoría interna. De hecho, OLACEFs, que fue establecido en 1965 en asociación con INTOSAI se rige por las normas internacionales de auditorías externas de gobierno.

La membresía en el CIAT es también una fuente de fortaleza para los países de LAC. Los países de LAC pueden buscar oportunidades para recibir ayuda y colaboración del Centro de Administración Tributario Inter Americano (CIAT), el cual tiene y también está disponible para todos sus miembros una amplia gama de estudios, documentos, y publicaciones sobre auditoría interna y control interno. De hecho, CIAT publica un Manual de Auditoría Interno en el 2006<sup>387</sup>, el cual está a la disponibilidad de todos sus miembros.

Tal vez la amenaza más grande para la función de auditoría interna en los países de LAC es la falta general y persistente de los recursos financieros en los presupuestos de la administración tributaria para actualizar la infraestructura TI y facilitar el uso por parte de los auditores internos de los TAACs. Sin dicha modernización y escasos recursos humanos, es muy difícil para las unidades de auditoría interna ampliar sus evaluaciones de las operaciones, programas, sistemas, desarrollo de sistemas, mejora del proceso empresarial, y auditorías diseñadas para manejar altos niveles de riesgos en la administración tributaria.

### 16.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices

El estándar de referencia más importante para la auditoría interna es que su trabajo se adhiere a las prácticas de normas líderes internacionalmente aceptados, tales como las de IAI/INTOSAI. Adicionalmente, una vez se determine el número de personal, los indicadores de desempeño claves para la función de auditoría interna cada año son:

- El 90 por ciento de las auditorías rutinarias se inician dentro de 15 días de haber sido asignados, y el restante 10 por ciento se inician dentro de 30 días.
- El 60 por ciento del tiempo total disponible de auditorías internas se invierte en operaciones directas, mientras que el 40 se invierte en capacitaciones, asuntos administrativos y tiempo personal.
- En 90 por ciento de los casos, el número promedio de días calendarios se cumple dentro del +5 por ciento del tiempo programado.
- En un 95 por ciento de los casos, los borradores de informes de hallazgos son remitidos para respuesta gerencial dentro de 15 días de haberse completado la auditoría, y dentro de 25 días para el restante 5 por ciento.

---

<sup>387</sup> Centro Inter-Americano de Administraciones Tributarias (CIAT) (2006), *CIAT Manual de Auditoría Interna*. ([http://www.ciat.org/biblioteca/opac\\_css/index.php?lvl=notice\\_display&id=821](http://www.ciat.org/biblioteca/opac_css/index.php?lvl=notice_display&id=821))

- En un 90 por ciento de los casos, los informes se completan y entregan al Director General dentro de los 30 días de haber recibido las respuestas de los gerentes, y dentro de 45 días para el 10 por ciento restante.
- En el 95 por ciento de los casos, los resultados de las revisiones hechas por la gerencia de auditoría de las calidad de documentos de trabajo de auditoría e informes son positivos.

# Capítulo 17. Integridad

*Terry Murdoch*

La integridad se define en términos amplios de honestidad, rectitud moral, dignidad, justicia, trato equitativo y comportamiento ético a través de una serie de condiciones operativas y administrativas. La integridad no se trata de prevenir la corrupción en un sentido estrecho, más bien de asegurar y mantener la confianza pública. La integridad es un valor primordial y debe ser parte de la cultura organizacional de la administración tributaria para prevenir malas prácticas y daño en la reputación. Para los funcionarios públicos, en particular, la integridad tiene que ver con poner el bien público por encima de sus propios intereses.

Las administraciones tributarias son consideradas a menudo como los pararrayos de la corrupción de los sectores públicos alrededor del mundo. A pesar de esta reputación, la gran mayoría del personal de administración tributaria es generalmente honesto, diligente y dedicado. Sin embargo, la realidad es que unos cuantos funcionarios corruptos pueden causar daños serios a la reputación de toda una organización. Todos los pormenores, ya sean leves o de gravedad, deben ser abordados para que la confianza pública pueda ser restablecida y la buena reputación del servicio restaurada. Desafortunadamente, dado que la publicidad que prevalece en esta problemática manipula la opinión pública, incumbe a la administración tributaria tomar pasos proactivos para asegurar mantener una reputación de integridad.

La confianza en la administración tributaria y la fe en su fiabilidad e integridad son factores que tienen un impacto crítico en la habilidad de la administración de llevar a cabo su labor. La administración solo puede mantener la confianza pública mientras su contacto con los contribuyentes y el público en general refleje coherencia en los estándares más altos de ética y moral.

La confianza pública y política, además de la efectividad operacional, puede ser afectada por el comportamiento inapropiado de una pequeña minoría del personal. La publicidad amarillista y exagerada que surge de sus acciones eclipsa una gran cantidad de buenas acciones llevadas a cabo día a día, a menudo bajo circunstancias difíciles (y a veces peligrosas) por la gran mayoría del personal. Por lo tanto, se requiere que todo el personal de las administraciones tributarias tomen medidas para ayudar a establecer y mantener la integridad.

## 17.1. Prácticas Líderes

El general, las estrategias de integridad comprenden una variedad de medidas de acción directa contra el comportamiento corrupto, a la vez que simultáneamente se buscan reformas en las políticas e instituciones. Tales estrategias, como un todo, encierran tres enfoques generales:

- *Enfoque fundamental:* El objetivo de este enfoque es suprimir las condiciones que dan lugar a la corrupción en primer lugar. Tales reformas buscan tratar la debilidad en las políticas e instituciones simplificando el sistema tributario y transformando la administración tributaria.
- *Enfoque administrativo y legal:* Este enfoque introduce reglas y normas diseñadas específicamente para limitar la discreción de funcionarios públicos. Buscan incrementar las probabilidades de detección de prácticas corruptas a través de un monitoreo y cumplimiento fortalecido y el castigo oportuno y firme de los infractores. Este enfoque también incluye la implementación de unidades internas de monitoreo dentro de las organizaciones y la protección a los denunciantes. Aquí, es donde los funcionarios directivos de la administración tributaria son los responsables directos y deben rendir cuentas por la inadecuada detección y/o abordaje de las infracciones.
- *Enfoque de transparencia y estándares:* Este enfoque se basa en la buena gerencia promovida a través de la transparencia y los estándares en el ejercicio de la actividad administrativa. Entre los beneficios de este abordaje está la fortalecida rendición de cuentas de los funcionarios públicos y por ende, una reducida corrupción. Sin embargo, antes de dirigirse al público en una campaña anti-corrupción, se debe preparar un seguimiento adecuado y deben ponerse en su lugar mecanismos de cumplimiento.

Evidentemente, ninguno de los tres enfoques será suficiente por sí solo. Una efectiva estrategia de integridad debe incluir los tres enfoques. Las siguientes secciones ofrecen una descripción más detallada de cada uno de los tres enfoques.

### 17.1.1. Enfoque Fundamental

Como se mencionó anteriormente, el objetivo de este enfoque es suprimir las condiciones que dan lugar a la corrupción. Las siguientes áreas deben ser tomadas en cuenta.

#### *Establecer un Régimen Tributario Efectivo*

La política fiscal es tanto práctica como bien fundamentada conceptualmente cuando se basa en los siguientes principios: sencillez, idoneidad, equidad e imparcialidad, eficiencia económica o neutralidad, facilidad de administración, estabilidad y seguridad. Un sistema tributario (y la legislación primaria que lo establece) es:

- *Simple, claro, o transparente* al recolectar ingresos de una manera que es fácil de entender por el contribuyente y que no es costosa. El costo de cumplimiento debe mantenerse bajo, específicamente para animar al pequeño y mediano contribuyente a cumplir voluntariamente y no volverse vulnerable a la coerción de parte de funcionarios fiscales corruptos;
- *Idóneo, suficiente, o sostenible* si recauda suficientes ingresos para permitir que el gobierno ofrezca los niveles requeridos de servicios;
- *Equitativo o justo* si los contribuyentes con una capacidad de pago similar aportan montos equivalentes ("equidad horizontal") y si los contribuyentes con mayor capacidad de pago aportan sumas mayores ("equidad vertical");



- *Eficiente o neutral* si no interfiere con la economía;
- *Fácil de administrar* si permite al gobierno recaudar los ingresos adecuados a bajo costo; y
- *Estable* si genera montos de ingresos predecibles año tras año.

La política fiscal va más allá del alcance de este capítulo. Basta con decir que el ceñirse a los anteriores principios es un gran paso hacia instituir una percepción de imparcialidad en el sistema tributario como un todo, particularmente en el gobierno y la administración tributaria. De los objetivos antes mencionados, las leyes fiscales y los procedimientos sencillos constituyen un paso importante hacia brindar comodidad al público en relación al régimen fiscal. Las leyes fiscales y los procedimientos sencillos permiten a los contribuyentes interpretar la ley fiscal por sí mismos entendiendo la verdadera intención legislativa de las disposiciones aplicables en sus casos respectivos. Las leyes fiscales que reducen a un mínimo la discreción con funcionarios fiscales ayudan a eliminar las oportunidades para la captación de rentas e incrementan la confianza pública en el régimen tributario.

### *Estructura Organizativa*

Las administraciones fiscales modernas han adoptado una estructura organizativa la cual es de naturaleza funcional y es considerada como un elemento disuasorio positivo contra las prácticas corruptas. La separación de las áreas funcionales (y por lo tanto del personal), tales como auditoría, la recolección y el servicio jurídico, va de la mano con una organización vertical con sedes fortalecidas, las cuales supervisan a los administradores de las áreas geográficas específicas. Una estructura así protege a algunas de las funciones de la corrupción infecciosa y previene el desarrollo de una corrupción en cadena a lo largo de un territorio en particular.

De manera similar, la asignación de un grupo de contribuyentes a un empleado específico por razones de control, ya sea para auditoría de oficina, auditoría de campo o para actividades de recolección, no es algo que se considera como una buena práctica. Sin duda, con relación a la auditoría de grandes contribuyentes fiscales, puede que tome un tiempo para un funcionario familiarizarse con las prácticas de contabilidad y negocios del contribuyente, por lo que en estas áreas específicas tiene sentido permitir una relación continua por un tiempo limitado. En general, sin embargo, las similitudes en muchos procedimientos operativos permiten que la administración tributaria rote frecuentemente al personal entre los contribuyentes para prevenir las relaciones y conexiones que pudiesen dar lugar a oportunidades de corrupción. En algunas administraciones tributarias, el personal también es trasladado de área geográfica para disuadir las relaciones inapropiadas entre contribuyente y empleado. Sin embargo, tales políticas deben permitir excepciones en casos de dificultades financieras y/o familiares para los empleados y por lo tanto deben aplicarse con buen juicio.

### *Procedimientos y Prácticas*

La transparencia administrativa puede ayudar no solo en lograr un elevado cumplimiento impositivo voluntario, pero también en reducir las oportunidades para la corrupción en funcionarios fiscales. Los procedimientos estandarizados y los formularios de impuestos electrónicos y físicos, los cuales se hacen disponibles ampliamente a los contribuyentes, limitan el contacto uno a uno entre funcionarios fiscales

y contribuyentes. Además, los procesos administrativos estandarizados aseguran que el trato hacia el contribuyente sea consistente.

La administración tributaria debe incluir políticas y procedimientos que detecten y disuadan la corrupción. Todos los planes y las operaciones deberían diseñarse para hacer que la práctica corrupta sea difícil de lograr y de tal forma de asegurar la existencia de registros precisos de toda transacción, la motivación subyacente y las oficinas e individuos responsables de toda actividad.

### *La Automatización*

A medida que un mayor número de procesos se automatizan, se reduce la discreción significativamente y los procesos se vuelven impersonales. Obviamente, deben haber procedimientos de precaución y seguridad para proteger la información dentro del sistema de tecnología de la información (TI) del uso, abuso o manipulación no autorizada. La administración tributaria puede proteger esta información mediante la asignación de contraseñas de usuario, limitando el acceso de usuarios individuales únicamente a aquellas partes del sistema necesarias para que realicen su trabajo eficientemente, mediante la retención de documentos modificados dentro del sistema, además de indicar quien completó la modificación y únicamente permitiendo a personal seleccionado hacer cambios en el software. Si el sistema TI es suficientemente seguro, la automatización puede reducir de manera significativa el alcance para una práctica corrupta.

Reducir el contacto personal con la administración tributaria también se logra, en gran medida, brindando opciones a los contribuyentes, tales como la declaración y el pago electrónico de impuestos, el archivo en línea de formularios pertinentes, el rastreo electrónico de dichos formularios, la descarga de tasaciones de impuestos, la visualización de pagos de impuestos realizados en bancos, etc.<sup>388</sup>

### *Capacitación*

Es de vital importancia que el personal reciba capacitación apropiada para las responsabilidades que se espera que ellos desempeñen dentro de la administración tributaria.<sup>389</sup> A medida que las leyes fiscales se vuelven cada vez más complejas y los contribuyentes aprenden nuevas técnicas, la capacitación debe volverse una actividad continua, no solamente una acción puntual dirigida a nuevos empleados.

Además es importante que los administradores sean capaces de distinguir la diferencia entre errores honestos hechos por el personal entrenado inadecuadamente y los errores deliberados llevados a cabo con propósitos rentistas. La capacitación en valores, por lo tanto, debe incluirse como parte de la educación profesional continua. La capacitación no debería enfocarse únicamente en asuntos morales o filosóficos, más bien en infundir una actitud en la cual el personal sea capaz de enfrentar una situación éticamente ambigua o claramente oportuna para la corrupción, poniendo la reputación de la administración tributaria por delante del bienestar personal o de las oportunidades para un enriquecimiento económico. Más aún, si existe un gran riesgo de comportamiento anti-ético, deberán

---

<sup>388</sup> TI para administraciones tributarias se analiza en el Capítulo 12.

<sup>389</sup> La Capacitación se analiza en el Capítulo 14.

incrementarse la frecuencia de las capacitaciones. En todo caso, los seminarios y cursos de ética deberán ser una parte integral del currículum de capacitación, además de incluirse dentro de la inducción inicial del nuevo personal convirtiéndose en un elemento básico de la educación profesional continua.

### 17.1.2. Enfoque Administrativo y Legal

El objetivo de este enfoque es limitar el potencial para la corrupción e incrementar las probabilidades de detectar prácticas corruptas. Las siguientes áreas deberán ser tomadas en cuenta.

#### *Código de Conducta*

La piedra angular de cualquier estrategia de anticorrupción para la administración tributaria debe ser la adopción de un Código de Conducta o Código de Ética. El Código preferiblemente debería contener tres disposiciones importantes:

1. Primero, el Código debería identificar explícitamente aquellos actos que requieran una imposición automática de las sanciones más severas, es decir, el despido<sup>390</sup>.
2. Segundo, el Código debería estipular que el supervisor inmediato de un funcionario que haya cometido las violaciones más severas del Código debería también estar sujeto a una penalidad severa apropiada, en casos donde el supervisor tiene conocimiento de la violación pero no lo reportó, o donde el supervisor debió haber tenido conocimiento de la violación si él/ella estuviese realizando una supervisión apropiada.
3. Tercero, a todo funcionario se le debería exigir firmar algún tipo de formulario reconociendo que ha revisado el Código y ha entendido sus requerimientos.

Sin embargo, solo adoptar un Código de Conducta no es suficiente. Se deben crear sanciones apropiadas a las violaciones al Código, las cuales pueden variar desde una carta de advertencia a una suspensión temporal de un empleado, el despido, y la derivación de una acción penal. Debe existir certeza dentro de la administración de que las violaciones al Código serán sancionadas de manera apropiada. Los empleados corruptos deben detectarse, despedirse y enjuiciarse.

El Código de Conducta es la regulación de alto nivel, al cual deben adherirse todos los empleados. También debe implementarse políticas de conducta suplementarias que proveen mayor detalle en la manera como se espera que los empleados se comporten.<sup>391</sup>

Las políticas suplementarias deben abarcar cuatro áreas principales:

---

<sup>390</sup> Las sanciones más severas, tales como la encarcelación pueden detallarse en el código fiscal o el código de administración pública, pero no serán parte del código de conducta.

<sup>391</sup> Un modelo de Código de Conducta que incluye estas cláusulas primarias y procedimientos suplementarios fue desarrollado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) (2005), *Modelo de Código de Conducta*. <http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/publications/models.html>

- Normas de comportamiento en torno a temas tales como: el manejo de reclamos del contribuyente, la divulgación de la identidad del funcionario, confidencialidad de la información, la falsificación de registros públicos, el conflicto de intereses, la interacción con contribuyentes y la conducta fuera del puesto de trabajo. Además, deben haber lineamientos relacionados al ambiente laboral, incluyendo temas como la limpieza, la vestimenta apropiada, el comportamiento y la actitud, la puntualidad, la pérdida o daño de la propiedad pública, entre otros;
- La conducta personal relacionada con: la aceptación de regalos, la recaudación personal de fondos, prestar y pedir prestado, el empleo privado e intereses externos, el uso de las facilidades públicas, la actividad política, el debate político, la membresía en asociaciones, la no discriminación, y la responsabilidad hacia las finanzas personales entre otros;
- Se deben definir por ejemplo, (a) la mala conducta y el conflicto de intereses, lo anterior relacionado con circunstancias bajo las cuales un empleado debe dejar una tarea específica asignada, (b) recomendar abogados y contadores, (c) transacciones con contribuyentes o representantes, (d) la compra de bienes incautados, y (e) la asociación con personas vinculadas a actividades ilícitas, etc.; y
- La aplicación de incumplimientos al Código, así como procedimientos para las quejas.

Se deben tomar acciones para diseminar estos procedimientos suplementarios a todo el personal, junto a un programa vigoroso de educación en ética e integridad.

### *Divulgación de Bienes/Ingresos*

Dado que la percepción pública hacia la corrupción tiende a ser más prevaleciente dentro de la administración tributaria y aduanera que en otros sectores del gobierno, algunos países han adoptado una metodología en la que los altos directivos únicamente, o los altos directivos y todo el personal técnico son obligados a presentar una declaración anual de sus bienes e ingresos. Esta declaración a menudo incluye los bienes e ingresos de los familiares más cercanos.

Esta divulgación puede ser o bien abierta al escrutinio público, retenida confidencialmente para uso interno, o sellada y únicamente abierta cuando se presentan cargos de práctica corrupta ante un individuo.

### *Condiciones de Empleo*

Aunque los asuntos sobre el personal usualmente reciben menos atención que los asuntos técnicos, ignorar los primeros puede incapacitar a la administración tributaria. El personal, a todos los niveles, necesita tener un grado de seguridad laboral y saber que la organización tiene políticas justas hacia el personal. Las prácticas injustas solo provocarán alienación del personal descontento, quienes a su vez asumirán una falta de imparcialidad para justificar un comportamiento antiético.

Los nuevos nombramientos a la administración tributaria deben basarse en la capacidad y una evaluación de las habilidades e integridad de los candidatos, tomando en cuenta su historial personal y

registro laboral particular, incluyendo sus antecedentes, de manera apropiada. La calidad de los administradores, tutores y mentores es un elemento vital para orientar las nuevas contrataciones en el camino correcto. En la ausencia de procesos de selección y capacitación adecuados, existe el riesgo de que la falta de integridad se desarrolle en los nuevos empleados.

Otra directriz adicional tiene que ver con la necesidad de un sistema de evaluación que provea una base para premiar al personal de acuerdo a su desempeño, y no solo impulsado por metas de ingresos. Como raíz de este sistema, la administración tributaria debe establecer un conjunto de medidas de desempeño balanceadas en toda la organización, no limitadas a metas de recolección monetaria. Estas medidas deben transferirse a funcionarios particulares a través de una revisión de desempeño anual, fundamentadas en objetivos acordados y metas establecidas al inicio del período de revisión.

El avance profesional dentro de la administración debe basarse exclusivamente en el mérito y las capacidades, alejándose de las influencias políticas y vínculos personales. En cualquier administración tributaria, debe existir un claro camino laboral para los funcionarios, que permita al personal tener una visión realista del potencial para el ascenso.

Es de igual importancia que el personal tenga un sentido de pertenencia organizacional, con un énfasis en el profesionalismo. Si existe personal dentro de la organización que no tiene clara su propia meta profesional, y además carece de interés en las metas de la organización, entonces es probable que la integridad se rompa. La integridad depende de los objetivos y metas de la organización. Si éstas no se alcanzan, sin duda habrá un problema de integridad.

Finalmente, pero igualmente importante, y también una de las barreras administrativas más difíciles de superar, es la necesidad de compensar a funcionarios fiscales equitativamente. El pago de salarios competitivos en la administración tributaria debe ser parte de cualquier estrategia de anti-corrupción gubernamental para poder eliminar los incentivos que llevan a la corrupción. Los salarios base bajos son a menudo citados como una causa importante de la propagación de la corrupción en la administración tributaria. Una manera de mitigar este riesgo es vincular los salarios de los funcionarios fiscales a los trabajos similares en el sector privado.<sup>392</sup> Esto, sin embargo, tiene consecuencias en toda la administración pública en general y demostrará ser un obstáculo difícil de superar para los países en tiempos de dificultad económica.

### *Auditoría Interna*

La función de auditoría interna debe jugar un doble papel en representación de la jefatura de la administración tributaria:<sup>393</sup>

---

<sup>392</sup> El Capítulo 3 analiza el hecho de que algunas administraciones tributarias han podido pagar salarios competitivos luego de convertirse en autoridades semiautónomas de ingresos.

<sup>393</sup> La auditoría interna se analiza en el Capítulo 16.

- Lleva a cabo auditorías del sistema en todas las oficinas de administración y operación, y asesora a la administración sobre la prevención de pérdidas y las maneras de mejorar la eficiencia por medio del análisis de riesgo y otros medios; y
- Se encarga de la detección, investigación y prevención de prácticas corruptas por parte de empleados y contribuyentes que buscan involucrar a los funcionarios en la corrupción.

Sin embargo, es de suma importancia que la función de auditoría interna dentro de la organización no sea concebida por los administradores como una manera de absolverles de sus responsabilidades. De hecho, esto puede convertirse en una preocupación, ya que el desarrollo, el mantenimiento y el aumento de la integridad en el sentido más amplio son esencialmente responsabilidades administrativas y operativas. La auditoría interna apoya a la administración en esta responsabilidad.

Parte de la función de la auditoría interna es la de ser un servicio investigativo que asegura los más elevados estándares de honestidad, integridad, lealtad, seguridad y conducta entre los empleados de la administración tributaria, además de proteger su integridad del ataque de personas ajenas quienes buscan perjudicarla mediante intentos de soborno u otros actos ilícitos o inapropiados. Esta función de Integridad se responsabiliza por planificar, desarrollar, implementar y controlar actividades diseñadas a proteger la integridad de la administración tributaria y cumple con esta responsabilidad mediante investigaciones de carácter y seguridad de los empleados de la administración tributaria y por medio de la investigación de acusaciones de conducta inapropiada e irregularidades por parte de funcionarios y empleados de la administración, incluyendo:

- La mala conducta criminal y mala conducta administrativa grave por parte de los empleados de la administración tributaria (tales como el soborno, la malversación, la divulgación o el uso no autorizado de la información tributaria y el conflicto de intereses);
- Los intentos por parte de personas ajenas a la organización de corromper o interferir ilícitamente con las operaciones de administración tributaria mediante el soborno, las amenazas o agresiones;
- Actos por personas que pudiesen afectar la seguridad del personal de la Administración Tributaria;
- La divulgación no autorizada o mal uso de la información fiscal;
- Cargos en contra de profesionales fiscales; y
- La realización de investigaciones extremadamente confidenciales de quejas y denuncias de mala conducta o irregularidades relacionadas con funcionarios de alto rango en la administración tributaria.

La función de integridad también tiene la responsabilidad de investigar los antecedentes de quienes aplican y se postulan a puestos de administración tributaria, además de realizar investigaciones formales relacionadas a accidentes que involucran al personal o la propiedad de la administración tributaria. Este servicio de investigación también realiza sondeos y pruebas de las áreas con alto riesgo de integridad para detectar la corrupción relacionada al personal y las prácticas y el uso de la información generada en estos sondeos y pruebas para alertar a los directivos y empleados sobre los peligros potenciales.

### 17.1.3. Enfoque de Transparencia y Estandarización

En última instancia, el éxito de cualquier sistema tributario depende de la percepción de la población de que el sistema está siendo administrado de una manera justa y equitativa. En términos generales, la imparcialidad en la administración tributaria requiere de un equilibrio entre los derechos del contribuyente y los poderes del gobierno, además de una aplicación consistente de las leyes. Los derechos específicos del contribuyente deben formar parte del código tributario o de las leyes tributarias, como se señala en el Capítulo 3 y a continuación en la sección 17.2.2. Tales derechos deben ser publicitados a menudo por la administración tributaria mediante documentos y actividades informativas.

#### *Transparencia y Seguridad*

Todas las decisiones de la administración deben basarse en normas, reglamentos y procedimientos que deben ser publicados, diseminados ampliamente y hacerse disponibles de manera oportuna al público y expertos tributarios.

La transparencia y seguridad en la administración puede ser lograda brindando al público contribuyente una mayor comprensión de las leyes tributarias y las obligaciones que conllevan. Por lo tanto, se espera que la administración proporcione los servicios y la educación que los contribuyentes necesitan para cumplir con sus obligaciones – lineamientos amigables, panfletos informativos, servicios de información, seminarios, interpretación de las leyes fiscales, etc.<sup>394</sup>

La administración debe adoptar una meta de servicio al cliente. Esto significa cultivar la clientela como lo haría una entidad privada que comercializa bienes y servicios y depende de sus clientes para sobrevivir. Para que el servicio al cliente sea exitoso, éste debe desarrollarse en un ambiente ajeno a la motivación subjetiva o encubierta y, por lo tanto, debe exigir que la organización se adhiera a los más altos grados de integridad en sus operaciones.

#### *Impugnaciones y Apelaciones*

Los controles deben ser parte de cualquier sistema. De otra manera, el sistema puede ser manipulado a beneficio de una persona u organización. La labor de la administración tributaria no es una excepción y debe estar sujeta a supervisión. El papel de la función apelativa no se debe subestimar, por lo que esta función juega un rol decisivo en ejercer influencia en la imagen de la administración tributaria. La función de apelación debe permitir al contribuyente llevar su recurso sobre una cuestión de derecho hasta la más alta instancia judicial del país. Esto garantiza una audiencia justa otorgada a toda apelación del contribuyente.<sup>395</sup> Los casos de apelación someten el trabajo de la administración a gran escrutinio. Al conocer el público de este tipo de casos, puede comprobar que el trabajo que está siendo realizado por la administración va de acuerdo con el conjunto de políticas de la organización. La administración

<sup>394</sup> Los servicios fiscales se analizan en el Capítulo 6.

<sup>395</sup> Las impugnaciones y apelaciones se analizan en el Capítulo 11.

tributaria debe ser consciente de que su trabajo está sujeto a revisión y que su ecuanimidad, transparencia y profesionalismo serán juzgados por el público.

Toda decisión y/o acción de la administración debe estar sujeta al reclamo, en caso de que sea necesario. El proceso en el cual los reclamos de los contribuyentes son tratados debe caracterizarse por la imparcialidad y la adherencia estricta a las normas y lineamientos.

Estas funciones externas son importantes porque:

- Permiten la transparencia pública, la retroalimentación operativa, alguna medida de integridad y la oportunidad de corregir los errores;
- Identifican las posibles falencias y las lecciones aprendidas;
- Salvaguardan la reputación pública;
- Mejoran la atención al cliente y la integridad; y
- Ponen a prueba la responsabilidad operativa.

#### Cuadro 17.1. Integridad en la administración tributaria en Georgia

Los esfuerzos de anticorrupción de USAID en Georgia a finales de los años 90 comenzaron con el establecimiento de la Defensoría del Pueblo de Georgia – una institución independiente encargada de la protección de los derechos humanos. La institución recibió fondos significativos de USAID para impulsar el profesionalismo de su personal. Durante los años 2001 – 2005, el proyecto de USAID del Estado de Derecho alentó el acceso a la información pública, colaboró en la elaboración de un borrador de los procedimientos de varias instituciones gubernamentales y asistió a organismos no-gubernamentales a obtener el acceso a las leyes. El proyecto de USAID de Reforma del Ambiente Empresarial del 2005-2009 brindó simplificación, normalización y automatización significativas a los procesos tributarios, la ley comercial y en la arena de la regulación de negocios. En la primera Encuesta de Empresas del Banco Mundial / BERD de las empresas de Georgia en el 2002, el 82.5 por ciento de las empresas reportaron la expectativa de ofrecer "regalos" a los funcionarios fiscales. En el 2008 este número se redujo a un 8.4 por ciento.

#### Actividades de Divulgación

Una vez que el sistema de administración tributaria tiene suficientes sistemas y controles establecidos internamente, tiene sentido comunicarlo al público y obtener su confianza en cuanto a cualquier estrategia de anticorrupción. Esto se puede lograr comunicando los pasos a seguir por la administración en la reducción del alcance de la corrupción y alentando al público a reportar cualquier instancia de comportamiento irregular por los funcionarios fiscales. De igual manera, se debe alertar a los contribuyentes a no ofrecer sobornos o buscar corromper a un funcionario fiscal. Se debe tomar en consideración la idea de establecer una línea telefónica donde los contribuyentes y funcionarios fiscales puedan reportar violaciones al Código de Conducta. Para mayor eficacia, el número debe ser anunciado ampliamente y los reclamos procesados de manera apropiada. Los reclamos deben ser anónimos. Si los reclamos no son anónimos, se debe retroalimentar a la persona que presentó la queja.

Además de las tareas diarias asignadas al empleado, cada empleado tiene un rol importante que jugar en cuanto a relaciones públicas. No solo debe cada empleado actuar con completa amabilidad, él/ella



debe además estar seguro(a) de que ninguna de sus acciones sean malinterpretadas. La cortesía, la imparcialidad y la capacidad deben distinguir todas las relaciones de la administración tributaria con el público. Los empleados de la administración deben ser razonables y estar prestos a reconocer los derechos del ciudadano así como proteger los derechos del gobierno. Los empleados que demuestran este tipo de actitud aumentarán la estima pública y contribuirán enormemente a la obtención de un máximo cumplimiento voluntario entre los contribuyentes. La eficacia de la administración pública en servir el interés público depende del grado al cual sus empleados mantienen la confianza y estima del ciudadano. Esto significa que cada empleado debe poner de su parte en la obtención de esta confianza y estima:

- Cumpliendo con sus deberes de la manera más concienzuda, amable y efectiva posible;
- Comportándose ya sea dentro o fuera de horas laborales de una manera que de credibilidad a la administración tributaria; y
- Observar el espíritu de las normas y reglamentos y los requerimientos que gobiernan la conducta laboral al pie de la letra.

## 17.2. Tendencias Comunes

¡La lucha contra la corrupción y la preservación de la integridad de una organización recolectora de impuestos ha sido un desafío desde el tiempo de los romanos! El tiempo ha enseñado a ambas partes de la transacción – el contribuyente y la administración tributaria – que la mejora continua en todos los pasos del proceso es la única manera de acercarlos al ideal en el que el impuesto adecuado es pagado en el momento adecuado por la persona adecuada. La tecnología sin duda ha traído cambios y mejoras significativas y la mayoría de las administraciones tributarias han abrazado estas tendencias. Otras tendencias exitosas se mencionan arriba. Las pocas que se destacan abajo son aquellas áreas adicionales que continuarán fortaleciendo la lucha contra la corrupción para una administración tributaria imparcial y profesional.

### 17.2.1. El Poder de la Información

En una sociedad del conocimiento, la información es poder. Consagrar en la legislación el derecho de los ciudadanos a la información incentiva a la administración a mantener elevados estándares de integridad. Esto faculta a los ciudadanos de manera efectiva por un lado, y por el otro, infunde temor en las mentes de administradores tributarios errantes en relación con cualquier irregularidad de su parte. Muchos países han aprobado o adoptado legislación similar a una Ley de Libertad de Información. Una ley de esta naturaleza faculta al ciudadano a exigir la información del gobierno sobre los detalles de cualquier acción tomada o no. Este tipo de legislación ha obligado a muchas administraciones tributarias a promover una mayor transparencia y rendición de cuentas en sus operaciones.

### 17.2.2. Cartas de Derechos Ciudadanos / Contribuyentes

Algo más específico de la administración tributaria es la adopción de una Carta de Derechos de Ciudadanos o Contribuyentes, la cual se espera articule claramente no solo los poderes y

responsabilidades de la administración tributaria, sino también los derechos y obligaciones del contribuyente. En otras palabras, es un contrato universal entre la administración tributaria y el público contribuyente. La Carta de Derechos claramente detalla criterios objetivos para varias acciones fiscales, las cuales afectan al público con frecuencia, alentando la imparcialidad, la rendición de cuentas y la eficiencia en las operaciones de la administración tributaria. La Carta de Derechos puede también exigir que la administración tributaria se adhiera a límites de tiempo para ciertas acciones – por ejemplo, las respuestas a comunicados escritos deben ser enviadas dentro de 15 días, los reclamos y quejas deben ser corregidos dentro de 30 días, las devoluciones de impuestos deben ser emitidas dentro de 30 días del trámite, etc.

### 17.2.3. La Defensoría

El establecimiento de una Oficina Defensora (de impuestos) facilita una supervisión adicional del comportamiento de los funcionarios. Un Defensor es un intermediario de confianza entre el estado y sus ciudadanos. Una oficina Defensora puede disponerse a manejar los reclamos sobre y para el estado, pero debe establecerse de una manera que el contribuyente se sienta cómodo sabiendo que los individuos asignados a este puesto son independientes del estado y la administración tributaria. Una oficina Defensora completamente independiente garantiza la oportunidad al público en general de poner reclamos de acoso o corrupción, con la seguridad de que cualquier reclamo genuino será abordado oportunamente.

## 17.3. Madurez de la Administración Tributaria

Al igual que en otros capítulos, esta sección presenta un modelo de cuatro niveles que permite a los funcionarios interesados auto evaluar el nivel general de madurez de la administración tributaria con relación a cuestiones de integridad, utilizando reglas básicas para evaluar las fortalezas y debilidades. Por supuesto, una administración tributaria particular puede encontrar que reúne las características de varios de los niveles siguientes. En este caso, la administración tributaria puede estar en una transición de un nivel de madurez a otro.

### *Integridad: Nivel de Madurez 1*

Palabra clave: "Opaco"

- Las relaciones con el público y el sector privado son tibias, por mucho, y llegan a las fronteras de la hostilidad en muchos casos.
- Existe una carencia notable de instituciones jurídicas/reglamentarias, política fiscal moderna, normas de administración pública para atraer y retener a personal calificado, estándares internacionales de contabilidad profesional y estándares e instituciones financieras y bancarias modernas.
- Existe evidencia significativa (aunque mucha en forma de rumores) que apunta a la corrupción endémica a todos los niveles y aspectos de la administración tributaria y particularmente en la función de auditoría.

- No existen reclamos formales emitidos por los contribuyentes contra la administración, y no se investiga la existencia de práctica corrupta.
- El proceso de asignación del personal a la administración tributaria es opaco.
- El sistema de resolución de disputas fiscales no se ha formalizado, por lo tanto, no es efectivo ni objetivo.

### *Integridad: Nivel de Madurez 2*

Palabra clave: "Caliente y Frío"

- Se han iniciado esfuerzos "calientes y fríos" por funcionarios de alto nivel para establecer buenas relaciones con algunos grupos sectoriales públicos y privados – particularmente con contadores públicos y Agentes Aduaneros – pero estos carecen de coherencia y estabilidad.
- Aún existe una carencia sustancial de instituciones jurídicas/reglamentarias, política fiscal moderna, normas de administración pública para atraer y retener a personal calificado, estándares internacionales de contabilidad profesional y estándares e instituciones financieras y bancarias modernas.
- Los contribuyentes y el público tienen sus reservas al hacer un reclamo en contra de la administración tributaria y sus empleados a pesar de que esta última tiene un enfoque más abierto.
- Un poco usual chivo expiatorio para el gobierno está siendo investigado, condenado y castigado.
- El sistema de resolución de disputas fiscales aún no ha sido formalizado y, por lo tanto no es efectivo ni objetivo.

### *Integridad: Nivel de Madurez 3*

Palabra clave: "Cómodo"

- Las relaciones con grupos del sector público y privado, son usualmente positivas – por ejemplo, memorandos de entendimiento con la Aduana para el intercambio de información son generalmente exitosos, al igual que los foros para la contabilidad pública y los grupos de la Cámara de Comercio, etc. Sin embargo, existen excepciones, tales como una relación menos cordial con el judicial u otros grupos.
- Existe un grado aceptable de desarrollo de las instituciones jurídicas/reglamentarias, política fiscal moderna, normas de administración pública para atraer y retener a personal calificado, estándares internacionales de contabilidad profesional y estándares e instituciones financieras y bancarias modernas;
- La administración tributaria ha comenzado a adoptar muchos avances tecnológicos utilizados en el sector privado, tales como el comercio electrónico, los sistemas interactivos telefónicos y la captura de información mediante el escaneo o captura digital de documentos en papel.
- Un Código de Conducta/Ética formal ha sido adoptado por la administración tributaria y el personal ha recibido una única capacitación en ética.

- Los contribuyentes se sienten cómodos interponiendo reclamos directamente a la administración tributaria o a un funcionario sin temor a las represalias.
- Un servicio efectivo de auditoría interna se responsabiliza por investigar las acusaciones de práctica corrupta.
- Un sistema de resolución de disputas fiscales efectivo, imparcial y objetivo está en marcha.

#### *Integridad: Nivel de Madurez 4*

Palabra clave: "Ético"

- Las relaciones con el sector público y privado son muy positivas – por ejemplo, memorandos de entendimiento con la Aduana para el intercambio de información son muy exitosos, al igual que los foros para la contabilidad pública y los grupos de la Cámara de Comercio, etc.
- Existe un alto grado de desarrollo de las instituciones jurídicas/reglamentarias, política fiscal moderna, normas de administración pública para atraer y retener a personal calificado, estándares internacionales de contabilidad profesional y estándares e instituciones financieras y bancarias modernas.
- La administración tributaria utiliza los avances tecnológicos con regularidad, tales como el comercio electrónico, los sistemas interactivos telefónicos y la captura de información mediante el escaneo o captura digital de documentos en papel.
- El personal de la administración tributaria recibe capacitación continua en valores y a los altos funcionarios se les exige presentar un estado anual de ingresos y activos.
- Una Oficina de Defensoría tiene la responsabilidad de investigar los reclamos en contra de la administración tributaria.
- Un sistema de resolución de disputas fiscales efectivo, imparcial y objetivo está en marcha.

### 17.4. América Latina y el Caribe

Aunque se ha puesto mucha atención en las reformas de la administración tributaria en América Latina y el Caribe (LAC) en la última década, se ha hecho hincapié sobre todo en la necesidad de aumentar los ingresos. Aún con limitaciones presupuestarias, así como en muchos otros países alrededor del mundo, y con un creciente énfasis en la auditoría realizada por cuerpos gubernamentales externos como se analiza en el Capítulo 17 (Auditoría Interna), no es de sorprenderse que la "integridad" es una preocupación relativamente nueva para la mayoría de las administraciones tributarias en LAC. Por lo tanto, con respecto a los principios que fomentan la integridad descritos anteriormente, éstos varían mucho en los países de LAC. Se dan los siguientes ejemplos:

- *La carga administrativa del pago de impuestos:* De acuerdo a la encuesta 2013 "Doing Business" del 2013 del Banco Mundial<sup>396</sup>, los países de LAC están distribuidos uniformemente con respecto a "el pago de impuestos", estando Chile en el puesto número 36, Venezuela en el puesto 185 y otros países en puestos intermedios. Los países del Caribe se encuentran en un

<sup>396</sup> Banco Mundial (2013), p. 52.

promedio intermedio en el puesto número 100. Aunque los países se han concentrado mucho en la simplificación, incluyendo algunos mediante un régimen presuntivo, mucho ha dado lugar a una erosión en la base tributaria.

- *Estructura organizativa y condiciones laborales:* Es evidente que muchos de los países de LAC (más del 80 por ciento<sup>397</sup>) han apreciado los beneficios y se han orientado hacia una estructura organizativa funcional la cual se mencionó anteriormente como uno de los enfoques fundamentales en la reducción de los alcances de la práctica corrupta. Curiosamente, como fue señalado en el Capítulo 3, en años recientes, los países de LAC han estado en la vanguardia en el establecimiento de agencias semiautónomas de ingresos (SARAs).<sup>398</sup> En una conferencia reciente el FMI enumeró una lista de razones que son utilizadas comúnmente para justificar las SARAs, incluyendo un incremento en la eficiencia, pago incrementado, y reducción en la corrupción.<sup>399</sup> De nuevo, estas dos justificaciones anteriores son jugadas para mejorar la integridad general de la organización. Sin embargo, el FMI también señaló, que aunque las SARAs tienden a incrementar la confianza pública en la administración tributaria y puedan contribuir a un mejor pago del personal de la administración tributaria, no existe evidencia concluyente de otras mejoras.
- *Automatización:* Los países de LAC también han introducido nuevas tecnologías que pueden ayudar a reducir el alcance de la corrupción. La computarización es otro enfoque fundamental que asegura la integridad, además se ha hecho un gran énfasis recientemente en la automatización mediante TI en los países de LAC como se analizó en el Capítulo 12, con muchos éxitos y unos cuantos fracasos. Sin embargo, además de su alto costo, el automatizar los procesos de administración tributaria no es suficiente. Sin hacer mejoras en las otras áreas claves señaladas anteriormente, es poco probable que los países de LAC avancen en el camino hacia la integridad sólo mediante el uso de las TI. Como se evidenció en el análisis realizado por CIAT<sup>400</sup>, los contribuyentes en muchos de los países de LAC aún tienen acceso limitado a la tecnología. Más aún, como se analizó en la encuesta "Doing Business" del Banco Mundial, en lugar de avanzar en la simplificación, un número de países de LAC han introducido recientemente reformas que aumentan la complejidad del sistema tributario, siendo esto un gran impedimento al cosechar los beneficios de la automatización.
- *Código de Conducta:* Pese a que algunos países (por ejemplo, Argentina, Brasil y México) han adoptado algunos estándares de entrega de servicios, muchos otros no lo han hecho. Además, en algunos casos (Argentina), estos estándares no se publican.
- *La promoción de la integridad:* Las autoridades tributarias federales de Brasil, la Secretaria Federal de Ingresos, ha sido líder en el aumento de la integridad del sector público, no solo dentro de Brasil, pero a lo largo de Norte y Suramérica. Por ejemplo, participando dentro del CIAT en el desarrollo de un manual de auditoría interna de administración tributaria (junto con Argentina, Bolivia, Chile, Costa Rica, España y los Estados Unidos) además de un código de conducta modelo para funcionarios fiscales (junto con Argentina, Canadá, Perú, España, y

<sup>397</sup> Base de Datos de Recaudación de Impuestos de USAID, [egateg.usaid.gov/collecting-taxes](http://egateg.usaid.gov/collecting-taxes).

<sup>398</sup> Mann (2004), p. 1.

<sup>399</sup> Kloeden y otros (2012), p. 6.

<sup>400</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y otros (2012), parr. 246.

Trinidad y Tobago). Estas actividades son vistas por altos funcionarios fiscales federales de Brasil como una práctica positiva dentro de sus propios sistemas de gestión organizativa.

Finalmente, debe señalarse que, pese a que la comunidad donante ha financiado una gran variedad de programas en LAC dirigidos a la mejora de la administración del sector público y la promoción de una mejor rendición de cuentas y transparencia en el gobierno, existe evidencia empírica limitada sobre el grado de integridad en los países en desarrollo.

#### Cuadro 17.2. La integridad en la administración tributaria de Brasil<sup>401</sup>

Las autoridades tributarias federales de Brasil, la Secretaría Federal de Ingresos (*Secretaría*), ha sido líder en el incremento de la integridad del sector público en Brasil. Esto refleja un aumento en la conciencia en Brasil en la necesidad de fortalecer la integridad, y no solo la eficiencia en la recaudación de ingresos, como parte de los esfuerzos de modernizar la administración federal de impuestos y promover la legitimidad fiscal. El incremento de la integridad en la administración federal de impuestos de Brasil puede fortalecer las actividades formales de negocios, la inversión y el crecimiento económico. Por lo tanto, la Secretaría está concentrando sus futuros esfuerzos de integridad a lo largo de tres elementos principales: (1) la promoción de la transparencia y los derechos del contribuyente, (2) La implementación de un enfoque basado en riesgos al control interno de las actividades, y (3) cimentando altos estándares de conducta dentro de la organización.

Dentro de la perspectiva de la promoción de la transparencia y los derechos del contribuyente, la Secretaría planea ampliar la información, los datos y el alcance de su Página Federal de Transparencia de Ingresos y su Portal de Transparencia. Además está realizando un ejercicio consultivo más amplio con miras a ampliar su actual Carta del Ciudadano, además de dar pasos hacia la publicación de los resultados de los estándares de servicios cualitativos y cuantitativos establecidos en la Carta.

La Secretaría también está evaluando cómo aborda los riesgos a la organización, centralizando inicialmente, la responsabilidad de realizar una identificación de riesgos operativos dentro de la Unidad de Auditoría Interna (UAI). Al trazar los procesos empresariales actuales, la Secretaría será capaz de identificar las causas y efectos de los riesgos operacionales identificados de manera más efectiva. Estas iniciativas permitirán a la Secretaría de la UAI mejorar significativamente su manejo operacional de riesgos.

La Secretaría ha identificado que una única capacitación en ética e integridad no es la solución y que su personal requiere un refuerzo constante de los estándares de conducta que se esperan de los funcionarios públicos tributarios. Además se planifica establecer un mecanismo que evalúe y asesore estos estándares más eficazmente.

### 17.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices

En términos generales, la integridad de la administración tributaria puede reflejar el cambio legislativo, administrativo y social del país. A medida que la estructura de gobernabilidad de un país madura y mejora, la integridad de la administración tributaria probablemente seguirá el mismo camino. De hecho, en algunos países en desarrollo, las administraciones tributarias lideran a todas las oficinas de gobierno en status y son vistas por el público en general como las más profesionales, éticas y libres de corrupción.

Las sub-secciones de este capítulo han ofrecido algunos detalles en cuanto a las condiciones y la infraestructura que debe tenerse para reducir las oportunidades de una práctica corrupta en la medida

<sup>401</sup> OECD (2011).

de lo posible. Sin embargo, los sistemas pueden fallar en la ausencia de un liderazgo apropiado a través de la organización.

El factor más importante al implementar las mejoras necesarias en todos los aspectos de la integridad es la calidad de liderazgo que ofrecen los administradores. La alta gerencia debe demostrar un compromiso y liderazgo firme en luchar por alcanzar y mantener la integridad dentro de su organización, y deberán transmitir un mensaje enfático a su personal – en otras palabras ‘practicar lo que predicán.’ Siempre existe el riesgo que un alto directivo se vuelva distante dedicando demasiado tiempo a la administración o a la estrategia, cuando su virtud principal es la de trabajar de cerca con el personal operativo para asegurar que mantengan los altos estándares de integridad en su trabajo. Para que el liderazgo sea efectivo, se deben hacer grandes esfuerzos para disminuir la brecha de la comunicación entre todos los niveles administrativos, por lo que la dirección administrativa debe aprovechar cada oportunidad para asegurar su visibilidad y accesibilidad, visitando regularmente a los lugares de trabajo.

Los siguientes puntos resumen las características claves y las funciones administrativas de control y desempeño que impactan directamente a la integridad y afectan la confianza pública, la mayoría de los cuales han sido mencionados anteriormente con gran detalle. Estos presentan algunas áreas claves que se deben evidenciar y donde se requiera mayor investigación necesaria para medir el desempeño de la administración y poder señalar áreas que requieren mejora:

- Liderazgo efectivo y compromiso de la alta gerencia (incluyendo la gestión de riesgos);
- La buena comunicación entre el personal a todo nivel;
- Claridad en los contratos/términos y condiciones del empleo;
- Un Código de Conducta accesible y claro y un conjunto de valores organizacionales, con una suficiente guía de apoyo detallada (incluyendo la confidencialidad, y la integridad de la información; el manejo de regalos, sobornos y hospitalidad; el manejo de conflictos de interés, la actividad política; y la gestión del riesgo del fraude interno);
- Asegurar la integridad de nuevas contrataciones y nombramientos mediante un análisis de antecedentes y/o métodos adicionales, cuando lo amerite;
- Asegurar que las nuevas contrataciones a la organización reciban una inducción completa sobre los requerimientos de la integridad;
- Capacitación en habilidades técnicas y de liderazgo y desarrollo profesional;
- Gestión de desempeño, incluyendo una evaluación continua del desempeño y conducta;
- Supervisar y asegurar la integridad;
- Procedimientos para reportar y suscitar irregularidades incluyendo reclamos internos y denuncias;
- La remisión de políticas y procedimientos disciplinarios y delictivos; y
- Gobernabilidad y acuerdos de investigación interna eficaces.

## REFERENCIAS:

Akhand, Zakir (n.d.), "Coercion, Persuasion and Tax Compliance: A Multi-strategy Analysis", University of Birmingham.

Allen, Michael (2012), *Leaving ADDIE for SAM*, American Society for Training and Development.

Alm, James (1999), "Tax Compliance and Administration", *Handbook on Taxation*, New York, Marcel Dekker.

Alm, James and Jorge Martinez-Vazquez (2007), "Tax Morale and Tax Evasion in Latin America", International Studies Program Working Paper 07-32, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University.

American Society for Training and Development (2012), "2012 State of the Industry: ASTD's Annual Review of Workplace Learning and Development Data".

Auditor General of Canada (2007), "A Status Report of the Auditor General of Canada to the House of Commons", <http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/20070207ce.pdf>.

Australian Tax Office (n.d.), Strategic Statement 2010-15, <http://www.ato.gov.au/content/downloads/cor00243384n73493.pdf>.

Banco Interamericano de Desarrollo (2010), "High taxes and evasion eroding economic growth in Latin America and the Caribbean, New IDB study says governments must simplify tax systems and reduce evasion", <http://www.iadb.org/en/news/webstories/2010-03-04/tax-burden-and-evasion-in-latin-america-idb-study,6619.html>.

Banco Mundial (2005), "Autonomy and Revenue Boards".

Banco Mundial (2011), "Tax Perception and Compliance Cost Surveys. A Tool for Tax Reform", Investment Climate Advisory Services | World Bank Group, [https://www.wbginvestmentclimate.org/uploads/TPCCS\\_Consolidated\\_Web.pdf](https://www.wbginvestmentclimate.org/uploads/TPCCS_Consolidated_Web.pdf)

Banco Mundial (2011), "An Integrated Assessment Model for Tax Administration", Poverty Reduction and Economic Management Public Sector and Governance Group.

Banco Mundial (2012), "Strategy for Information and Communication Technology 2012-2015", The World Bank Group, ICT for Greater Development Impact.

Banco Mundial (2013), "Doing Business 2013. Regional Profile: Latin America. Smarter Regulations for Small and Medium-Size Enterprises", The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank.



Banco Mundial (n.d.), "Make or Buy Decision Factors: World Bank Experience and Guidance Notes for Treasury Management System", Guidance Notes, E-Government Practice – ISG.

Barnat, Ryszard (n.d.), "Strategic Management Defined", <http://www.introduction-to-management.24xls.com/en202>.

Batista, Juan Hernández (2009), "Las Tecnologías de la Información y de las Comunicaciones al Servicio de la Administración Tributaria".

Bejaković, Predrag (n.d.), "Improving the Tax Administration in Transition Countries", Institute for Public Finance, [http://www.umar.gov.si/fileadmin/user\\_upload/konference/06/10\\_bejakovic.pdf](http://www.umar.gov.si/fileadmin/user_upload/konference/06/10_bejakovic.pdf).

Belize Department of General Sales Tax (n.d.), *Corporate Strategic Business Plan 2009 to 2012*. <http://www.gst.gov.bz/downloads/GSTCSBP.pdf>.

Bozeman, Barry (2000), "Technology transfer and public policy: a review of research and theory", School of Public Policy, Georgia Tech, Atlanta, *Research Policy* 29 (2000) 627-655.

Brabant, Malcolm (2010), "Greek 'tax-dodging' doctors named", BBC, <http://news.bbc.co.uk/2/hi/8682174.stm>

Briggs, Leslie J. (ed.) (1977), *Instructional Design. Principles and Applications*, Educational Technology Publications, Inc.

California Franchise Tax Board (2006), "Tax Gap Plan: A Strategic Approach to Reducing California's Tax Gap".

Canada Revenue Agency (2007), "Measuring the Small Business Compliance Burden Benchmark Report".

Canada Revenue Agency (2013), "Minister Shea highlights the Harper Government's efforts at cracking down on international tax evasion and aggressive international tax avoidance", <http://www.cra-arc.gc.ca/nwsrm/rlss/2013/m04/nr130415-eng.html>.

Canada Revenue Agency (n.d.), "2010-2011 Canada Revenue Agency Snapshot", <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/snpsht/2010-2011/snp-sht-eng.html>

Canada Revenue Agency (n.d.), "Annual Report to Parliament 2011-2012", <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/nnnl/2011-2012/images/ar-2011-2012-eng.pdf>

Canada Revenue Agency (n.d.), "Summary of the Corporate Business Plan 2012-2013 to 2014-2015", [http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/bsnss\\_plns/2012/rc4422-12-eng.pdf](http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/bsnss_plns/2012/rc4422-12-eng.pdf)

Canada Revenue Agency (n.d.), "Tax Appeals Evaluation", <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/ntrnl/2012/txpplsvltn-eng.html>.

Canadian Chamber of Commerce (2012), "Fair Tax Process for Small Business". <http://www.chamber.ca/images/uploads/Resolutions/2012/EN/F-Fair Tax Process for Small Business.pdf>.

Cartlidge, Alison (2007), "An Introductory Overview of ITIL® V3".

Centro Interamericano de Administraciones Tributariaa (CIAT) (2011), "Taxation and Administration – Latin America", Tax Studies and Research Management Office.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), FMI Centro Regional de Asistencia Técnica de Centroamérica, Panamá y Republica Dominicana (CAPTAC-DR) y Banco Interamericano de Desarrollo (2012), "Estado de la Administración Tributaria en América Latina: 2006 – 2010".

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), FMI Centro Regional de Asistencia Técnica de Centroamérica, Panamá y Republica Dominicana (CAPTAC-DR) y Banco Interamericano de Desarrollo (2012), "State of Tax Administration in Latin America: 2006 – 2010".

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT (2003). *Examination Handbook. Strengthening the Examination Function in the Tax Administrations of Latin America and the Caribbean*, Inter-American Center of Tax Administrations, IBFD.

Comunicação Social da PF no Piauí (2013), "PF deflagra Operação Hiena II contras fraudes no imposto de renda", <http://www.dpf.gov.br/agencia/noticias/2013/02/pf-deflagra-operacao-hiena-ii-contras-fraudes-no-imposto-de-renda?e82743e0>.

Crandall, William (2010), "Revenue Administration: Performance Measurement in Tax Administration", IMF Fiscal Affairs Department.

Currstine, Teresa and Maria Bas (2007), "Budgeting in Latin America: Results of the 2006 OECD Survey", OECD Journal on Budgeting, Vol. 7, No. 1.

CustomInsight.com (2013), "What is 360-Degree Feedback", <http://www.custominsight.com/360-degree-feedback/what-is-360-degree-feedback.asp>.

Daniel, Phillip, Thomas Baunsgaard, Neil Brooks, and Richard Hays (2009), "Zimbabwe – Challenges for Tax Policy and the Taxation of Mining", IMF – FAD.

Development Alternatives, Inc. (2006), "USAID Assistance in Fiscal Reform. Tax Modernization in Bosnia and Herzegovina", USAID.

Dirección Nacional de Administración Financiera (2012), "Propuesta de Integración de las Áreas de Informática AFI", El Salvador.

Dod, David (2011), "Highlights of USAID Tax Technical Assistance Program", USAID Office of Economic Growth, Bureau of Economic Growth, Agriculture, and Trade, presentation at the IMF Revenue Mobilization and Development Conference, Washington, D.C.

Dogan, Ugur (2011), "Data Warehouse and Data Mining Tools for Risk-Management: The Case of Turkey", *Risk-Based Tax Audits. Approaches and Country Experiences*, Munawer Sultan Khwaja, Rajul Awasthi, and Jan Loeprick ed., The World Bank.

Dohrmann, Thomas and Gary Pinshaw (2009), "The Road to Improved Compliance: A McKinsey benchmarking study of tax administrations", McKinsey and Company.

Downe, Percy (2012), "Senator Writes Prime Minister Harper to Appoint Senior Public Servant to Lead Revenue Agency",

[http://sen.parl.gc.ca/pdowne/english/Communications/News\\_Releases/Senator\\_Writes\\_Prime\\_Minister\\_Harper\\_to\\_Appoint\\_Senior\\_Public\\_Servant\\_Nov52012.htm](http://sen.parl.gc.ca/pdowne/english/Communications/News_Releases/Senator_Writes_Prime_Minister_Harper_to_Appoint_Senior_Public_Servant_Nov52012.htm).

Edwards-Dowe, Denise, "E-Filing and E-Payment – The Way Forward", Caribbean Regional Technical Assistance Centre (CARTAC), paper presented at the Caribbean Organization of Tax Administration (COTA) General Assembly.

Electronic Tax Administration Advisory Committee (2012), "Annual Report to Congress", Internal Revenue Service.

Ernst & Young (n.d.), "Under the Spotlight. Tax Administration Without Borders", <http://www.ey.com/taxadministrationwithoutborders>

European Commission (2007), *Fiscal Blueprint. A path to robust, modern and efficient tax administration*. European Communities,

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/info\\_docs/taxation/fiscal\\_blueprint\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/fiscal_blueprint_en.pdf)

Fajnzylber, Pablo, William F. Maloney, and Gabriel V. Montes-Rojas (2011), "Does Formality Improve Micro-Firm Performance? Evidence from the Brazilian SIMPLES Program", *Journal of Development Economics* 94 (2):262-76.

Federal Administration of Public Revenues of Argentina (2012), "Design of Plans for Controlling Evasion and Indicators of Management Results", 46<sup>th</sup> CIAT General Assembly, Inter-American Center of Tax Administrations.

Financial Action Task Force (2007), "Laundering the Proceeds of VAT Carousel Fraud", Groupe d'action financière,

FMI (2001), *Government Finance Statistics Manual 2001*.

FMI (2012), "Moldova: Taking Compliance Management Further", <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2012/cr12199.pdf>.

Franklin, Jennifer L. (1997), "Tax Avoidance by Citizens of the Russian Federation: Will the Draft Tax Code Provide a Solution?", *Duke Journal of Comparative and International Law*, Vol. 8, Number 1.

Gallagher, Mark (2004), "Assessing Tax Systems Using a Benchmarking Methodology", USAID.

Gallagher, Mark (n.d.), "Designed for Results. A Case Study", Georgia Business Climate Reform presentation, USAID.

Gallagher, Mark and Arturo Jacobs (2001), "Aplicación de Mejores Prácticas al Desempeño de la Administración Tributaria de Guatemala, Un Estudio de Benchmarking", USAID / Guatemala.

Gallagher, Mark and Arturo Jacobs (2009), "Lowering Taxpayer Compliance Costs", Developing Alternatives – Grounds for Growth – Enhancing the Competitiveness Impacts of Business Environment Reform, volume 13, issue 1, Winter 2009.

Gallant, André (2005), "The Tax Court's Informal Procedure and Self-Represented Litigants: Problems and Solutions", *Canadian Tax Journal / Revue fiscale canadienne*, vol. 53, no 2

GAO (2009), "Tax Gap. IRS Could Do More to Promote Compliance by Third Parties with Miscellaneous Income Reporting Requirements", Report to the Committee on Finance, U.S. Senate, GAO-09-238

GAO (2011), "Taxes and Identity Theft. Status of IRS Initiatives to Help Victimized Taxpayers", Testimony Before the Subcommittee on Fiscal Responsibility and Economic Growth, Committee on Finance, U.S. Senate, Statement of James R. White, Director Strategic Issues, GAO-11-674T

Gómez Sabaini, Juan Carlos and Juan Pablo Jiménez (2012), "Tax Structure and Tax Evasion in Latin America", Economic Development Division of the Economic Commission for Latin American and the Caribbean (ECLAC), [http://www.eclac.cl/publicaciones/xml/5/45935/SERIE\\_MD\\_118.pdf](http://www.eclac.cl/publicaciones/xml/5/45935/SERIE_MD_118.pdf).

Guevara, Jamie K., Linda Hall, and Eric Stegman (2012), "IT Key Metrics Data 2013", Gartner.

Haug, David M. (1992), "The International Transfer of Technology: Lessons that East Europe Can Learn from the Failed Third World Experience", *Harvard Journal of Law and Technology*, Volume 5, Spring Issue.

HM Revenue and Customs (n.d.), Business Plan 2012-15, <http://www.hmrc.gov.uk/about/business-plan-2012.pdf>

Hook, Joe D. (2011), Jamaica Tax Procedures Act Commentary, USAID PRIDE Jamaica.

House of Commons (2009), "Management of Tax Debt: Twenty-sixth Report of Session 2008-09", The Stationery Office Limited, House of Commons, United Kingdom, 2009.

Hussey, Ward and Donald Lubick (1996), *Basic World Tax Code and Commentary*, Harvard University's International Tax Program.

InfoDev (2002), "The e-Government handbook for developing countries".

Internal Revenue Service (2002), "IRS Automated Collection System Operating Model Team, Collectibility Curve", Offer in Compromise Program, Executive Summary, FY 2006 - January 2006, Small Businesses and Self-Employed (SB/SE).

Internal Revenue Service (2012), "IRS Releases the Dirty Dozen Tax Scams for 2012", IR-2012-23.

Internal Revenue Service (n.d.), "The Agency, Its Mission and Statutory Authority", <http://www.irs.gov/uac/The-Agency,-its-Mission-and-Statutory-Authority>

International Finance Corporation (2013), "Doing Business 2013. Smarter Regulations for Small and Medium-Size Enterprises. Regional Profile: Latin America", The World Bank.

International Finance Corporation (n.d.), "Nepal Tax Compliance Cost Survey Report – 2012", World Bank Group.

International Finance Corporation (n.d.), "Starting Business in Venezuela", The World Bank, <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/venezuela/starting-a-business/>.

International Finance Corporation (n.d.), "Doing Business. Paying Taxes", <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB12-Chapters/Paying-Taxes.pdf>

ITIL (2007), "ITIL® V3 Glossary v3.1.24".

Jacobs, Arturo (2002), "Propuesta Para Establecer Dentro de la SAT de Guatemala Entidades de Investigación de Delitos Tributarios y de Investigación de Corrupción", USAID, Fiscal Reform and Economic Governance, [http://www.fiscalreform.net/index.php?option=com\\_content&task=view&id=588&Itemid=52](http://www.fiscalreform.net/index.php?option=com_content&task=view&id=588&Itemid=52)

Jacobs, Arturo (2003), "Users' Standards for Integrated Tax Information Systems for Tax Administrations of Developing Countries", The M Group, <http://www.mgroupglobal.com/research.htm>.

Jacobs, Arturo (2009), "Providing Priority Services for Professional Tax Practitioners by the Tax Administration to Improve Taxpayer Services for all Taxpayers", Innovations in Taxation. <http://www.fiscalreform.net>

Jacobs, Arturo, James Wooster, Luis Paniagua, and Ronald T. McMorran (2012), "Status of Recent Tax Reform in Jamaica and Benchmarking Tax System Performance", USAID.

Jaglowitz, Chris (1999), "Mediation in Federal Income Tax Disputes", Faculty of Law, University of Windsor, Canadian Forum on Civil Justice / Forum canadien sur la justice civile, [http://www.cfcj-fcj.org/sites/default/files/docs/hosted/17454-mediation\\_tax.pdf](http://www.cfcj-fcj.org/sites/default/files/docs/hosted/17454-mediation_tax.pdf).

Jenkins, Glenn P. (1996), "Information Technology and Innovation in Tax Administration", Kluwer Law International.

Jimenez, Guillermo, Niall Mac an tSionnaigh, and Anton Kamenov (2013), "Information Technology for Tax Administrations", USAID Bureau for Economic Growth, Education and Environment, Office of Economic Policy, [http://pdf.usaid.gov/pdf\\_docs/PNAEA485.pdf](http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNAEA485.pdf).

Kahn, C.M., E.C.D. Silva, and J.P. Ziliak, (2001), "Performance-based wages in tax collection: the Brazilian tax collection reform and its effects", *Economic Journal*, Vol. 111, No 468:188-205.

Kidd, Maureen and William Crandall (2006), "Revenue Authorities: Issues and Problems in Evaluating Their Success", IMF working paper.

Kidd, Maureen (2008), "Revenue Administration: Functionally Organized Tax Administration", IMF, Fiscal Affairs Division.

Kloeden, David and Patrick Fossat (2012), "Revenue Administration Reforms in Africa since the early 1990s...", presentation to the Revenue Administration Reform and Technical Assistance Workshop, Tax Policy and Administration Topical Trust Fund, International Monetary Fund.

Korb, Donald L., Andrew S. Mason, Andrew P. Solomon, and James R. Gadwood (2009), "Brazilian Tax Settlements: Administrative Settlement of Tax Disputes Would Become Possible Under Legislation Pending in Brazilian National Congress", *Latin American Law and Business Report*, Vol. 17, No. 11.

KPMG (n.d.), "Tax Dispute and Controversy Update – Focus on Brazil", <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/tax-dispute-resolution-controversy-expert-series/pages/focus-on-brazil.aspx>.

KPMG Peat Marwick (1995), "Government of Jamaica/World Bank – Tax Administration Reform Project – V.1: SOMC Broad Strategic Plan and Technical Report for Master Plan".

Latin American Herald Tribune (2013), "Brazil Busts \$625 Million Tax-Evasion Scheme", March 20, 2013, <http://www.laht.com/article.asp?ArticleId=417375&CategoryId=14090>.

Latin Business Chronicle (2012), "Latin tax heavens and tax hells", October 22, 2012, <http://www.latinbusinesschronicle.com/app/article.aspx?id=5763>.

Lledo, Victor, Aaron Schnieder, and Mick Moore (2004), "Governance, Taxes, and Tax Reform in Latin America", Institute of Development Studies Working Paper 221.

Lombardo, Michael M. and Robert W. Eichinger (2000), *The Career Architect Development Planner*, Lominger International: A Korn/Ferry Company.

Mann, Arthur (2004), "Are Semi-Autonomous Revenue Authorities the Answer to Tax Administration Problems in Developing Countries – a Practical Guide", USAID.

Margetts, Helen (1999), "Information Technology in Government: Britain and America", Routledge.

Murdoch, Terry, Ron McMorran, Anton Kamenov, and Johan van Der Walt (2012), "Tax Administration Reform: A Primer", USAID, [http://pdf.usaid.gov/pdf\\_docs/PNAEA058.pdf](http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNAEA058.pdf).

OCDE (2004), "Guidance Note. Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance", Forum on Tax Administration, Compliance Sub-group, Centre for Tax Policy and Administration.

OCDE (2007), "Improving Taxpayer Service Delivery: Channel Strategy Development", Forum on Tax Administration, Taxpayer Services Sub-Group, <http://www.oecd.org/tax/administration/38528306.pdf>.

OCDE (enero 2008), "Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)", Centre for Tax Policy and Administration.

OCDE (enero 2009), "Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)", Forum on Tax Administration, Centre for Tax Policy and Administration.

OCDE (agosto 2009), "Withholding & Information Reporting Regimes for Small/Medium-sized Businesses & Self-employed Taxpayers", Centre for Tax Policy and Administration, Forum on Tax Administration: Compliance Sub-Group.

OCDE (julio 2009), "Experiences and Practices of Eight OECD Countries", Centre for Tax Policy and Administration, Forum on Tax Administration: Compliance Management of Large Business Task Group.

OCDE (marzo 2010), "Survey of Trends and Developments in the Use of Electronic Services for Taxpayer Service Delivery", OECD Forum on Tax Administration, Taxpayer Services Sub-Group.

OCDE (noviembre 2010), "Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour", Centre for Tax Policy and Administration, Forum on Tax Administration: Small/Medium Enterprise (SME) Compliance Subgroup.

OCDE (marzo 2010), "Information Note: Tax Reference Model – Application Software Solutions to Support Revenue Administration in Selected Countries", Centre for Tax Policy and Administration, Forum on Tax Administration, Taxpayer Services Sub-Group.

OCDE (marzo 2010), "Survey of Trends and Developments in the Use of Electronic Services for Taxpayer Service Delivery", OECD Forum on Tax Administration: Taxpayer Services Sub-Group, March 2010.

OCDE (2011), "Public Sector Integrity in Brazil. Case Study 1. Secretariat of Federal Revenue, Federal Ministry of Finance", <http://www.oecd.org/gov/ethics/49019867.pdf>.

OCDE (marzo 2011), "Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2010)", Forum on Tax Administration, Compliance Subgroup.

OCDE (enero 2012), "Working Smarter in Revenue Administration – Using Demand Management Strategies to meet Service Delivery Goals", Forum on Tax Administration, <http://www.oecd.org/site/ctpfta/49428187.pdf>.

OCDE (enero 2012), "Reducing Opportunities for Tax Non-Compliance in the Underground Economy", Forum on Tax Administration, SME Compliance Sub-Group, Centre for Tax Policy and Administration.

OCDE (2012), "Revenue Statistics 1965-2011. The OECD Classification of Taxes and Interpretative Guide".

Office of the Auditor General of Canada (1992), *Report of the Auditor General of Canada*, [http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/parl\\_oag\\_199212\\_21\\_e\\_8075.html](http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/parl_oag_199212_21_e_8075.html).

Office of the Auditor General of the State of Arizona (1981), "A Performance Audit of the Department of Revenue Sales Tax Program", Report 81-2.

Office of the Controller and Auditor-General (2010), "Auditor General's Overview: Inland Revenue Department: Managing Tax Debt", New Zealand.

Oliver, Dan (2002), "Buy vs. Build: Six steps to making the right decision", TechRepublic.

Servicio de Rentas Internas Ecuador (2012), "Mecanismos Implementados para Atender a los Contribuyentes en Puntos Geográficos Remotos", 46<sup>a</sup>. Asamblea General del CIAT, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

Summerville, Jennifer and Angelia Reid-Griffin (2008), "Technology Integration and Instructional Design", TechTrends, Vol. 52, No. 5.

Swedish Tax Agency (2012), "Mechanisms for Measuring the Quality of Service Provided to the Taxpayer and Results Achieved", 46th CIAT General Assembly, Inter-American Center of Tax Administrations.

Tanzi, Vito, "Taxation in Latin America in the Last Decade", International Monetary Fund and Carnegie Endowment, 2000.

Treasury Board of Canada Secretariat (2009), "Directive on Management of Information Technology", <http://www.tbs-sct.gc.ca/pol/doc-eng.aspx?section=text&id=15249>.



Treasury Inspector General for Tax Administration (2005), "The Internal Revenue Service Needs a Coordinated National Strategy to Better Address an Estimated \$30 Billion Tax Gap Due to Non-filers", Reference Number: 2006-30-006.

Treasury Inspector General for Tax Administration (2006), "Deconstructing the Tax Code: Uncollected Taxes and Issues of Transparency", Hearing before the U.S. Senate Committee on Homeland Security and Governmental Affairs, Subcommittee on Federal Financial Management, Government Information and International Security.

Treasury Inspector General for Tax Administration (2009), "Interim Results of the 2009 Filing Season", Department of the Treasury.

Treasury Inspector General for Tax Administration (2011), "Interim Results of the 2011 Filing Season", Department of the Treasury.

Treasury Inspector General for Tax Administration (2011), "Reducing the Processing Time between Notices Could Increase Collections", Department of the Treasury.

Treasury Inspector General for Tax Administration (2012), "Interim Results of the 2012 Filing Season", Department of the Treasury.

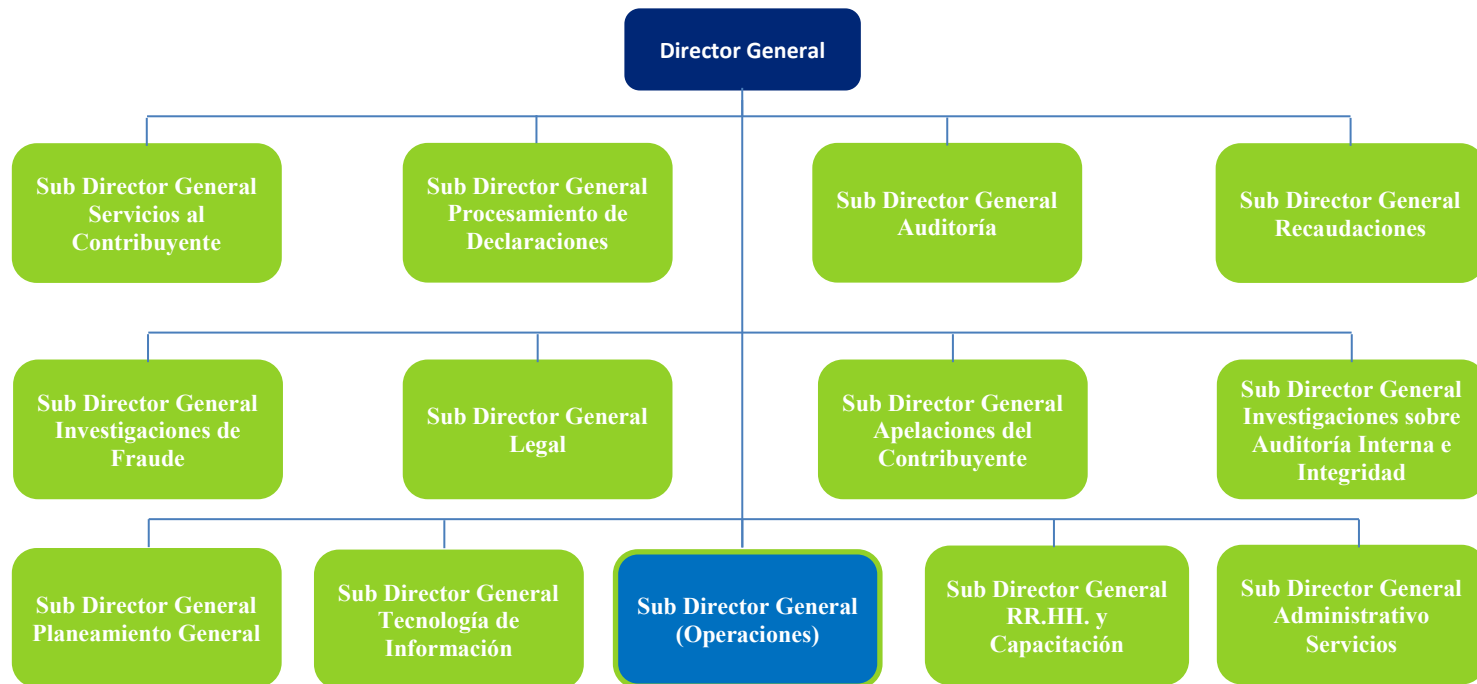
U.S. Government Accountability Office (2009), "GAO Cost Estimating and Assessment Guide", Publication No. GAO-09-3SP. <http://www.gao.gov/assets/80/77175.pdf>

U.S. Office of Personnel Management (1997), "360-Degree Assessment: An Overview".

Wajzman, Roberto and Miguel Solana (n.d.), "Guatemala's BancaSat ETax Services", World Bank.

# Apéndice 4.A. Administraciones Tributarias Medianas o Pequeñas<sup>402</sup>

Figura 4-A.1. Oficina Sede de una administración tributaria mediana o pequeña



<sup>402</sup> Fuente: autor.

Figura 4-A.2. Estructura de operaciones de una administración tributaria mediana o pequeña

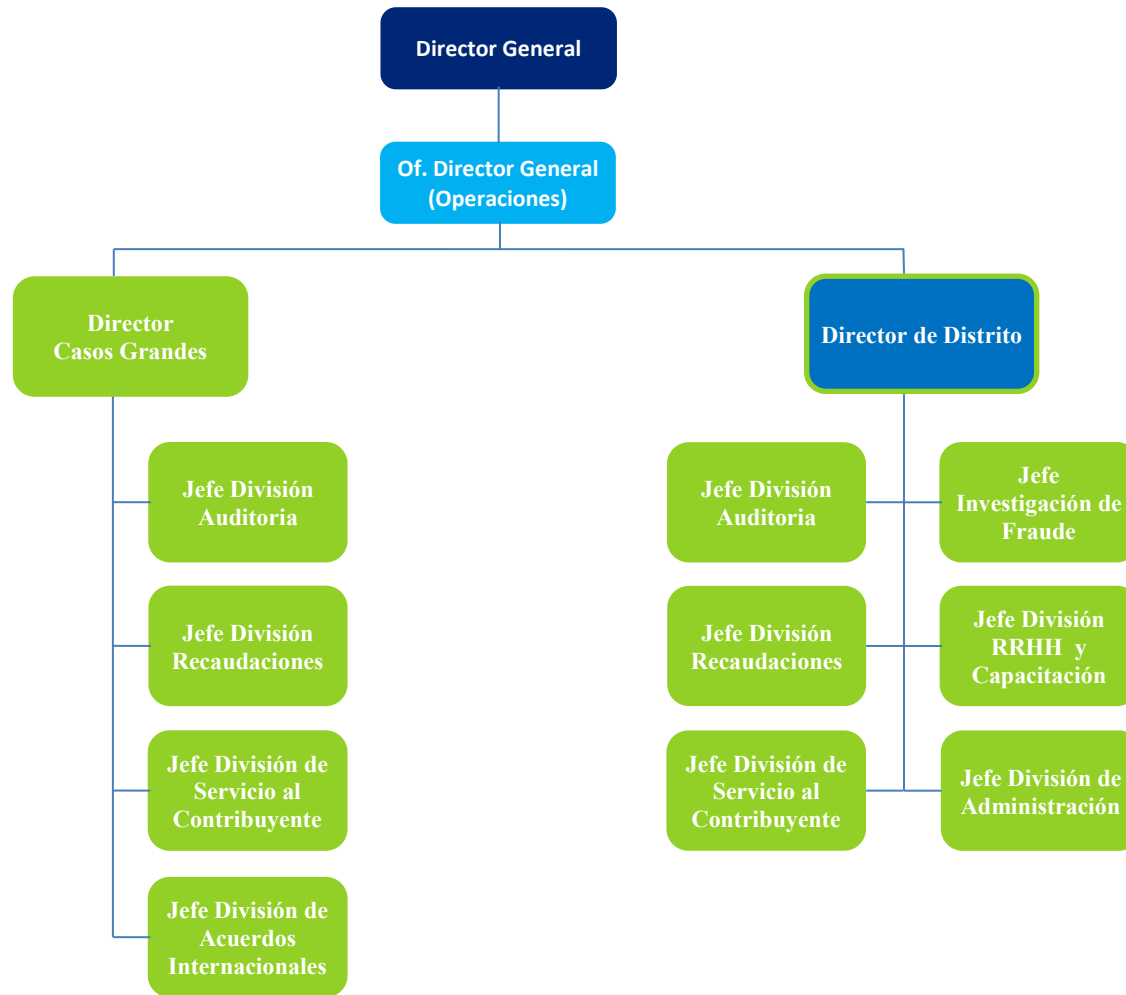
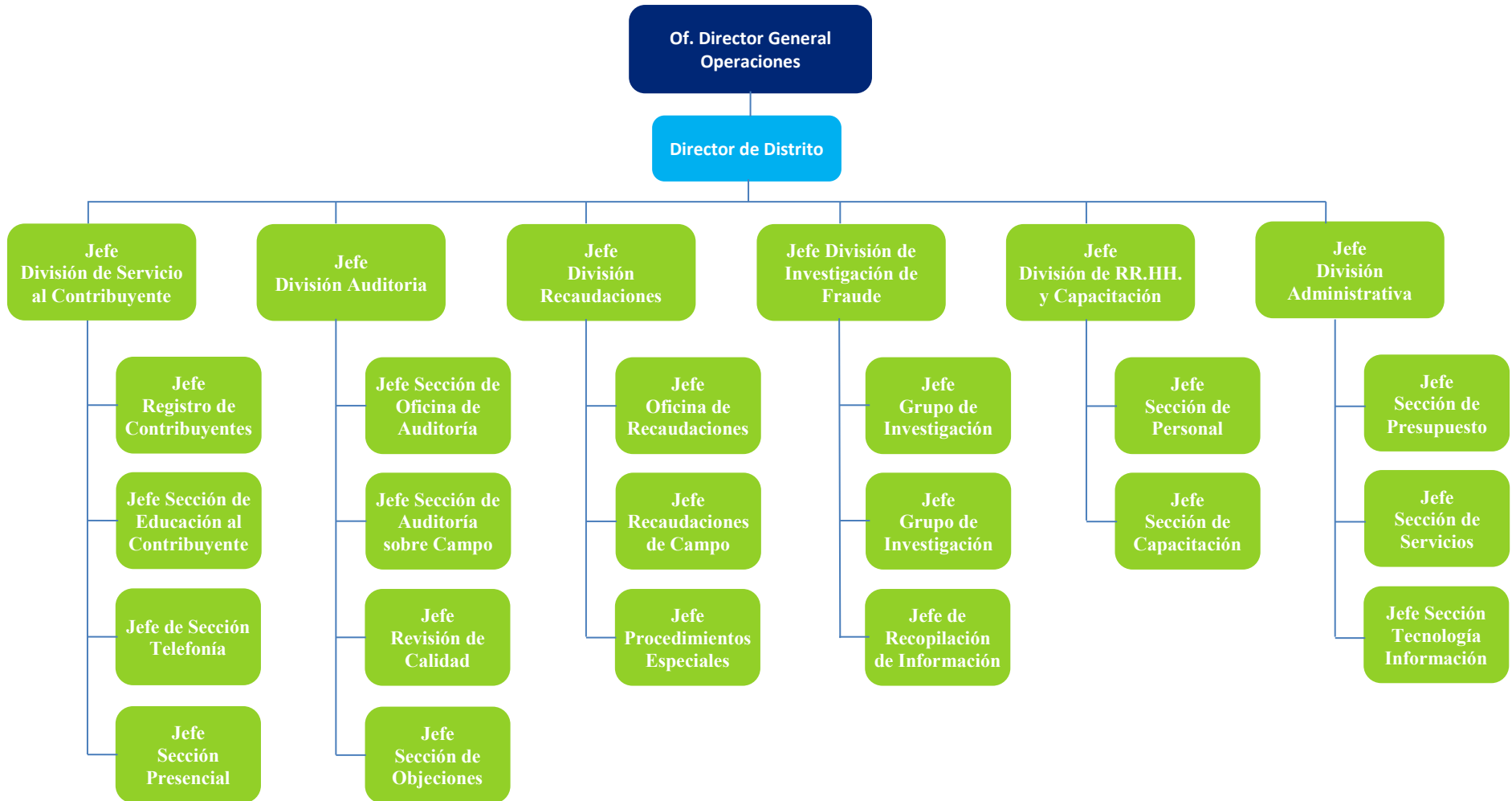
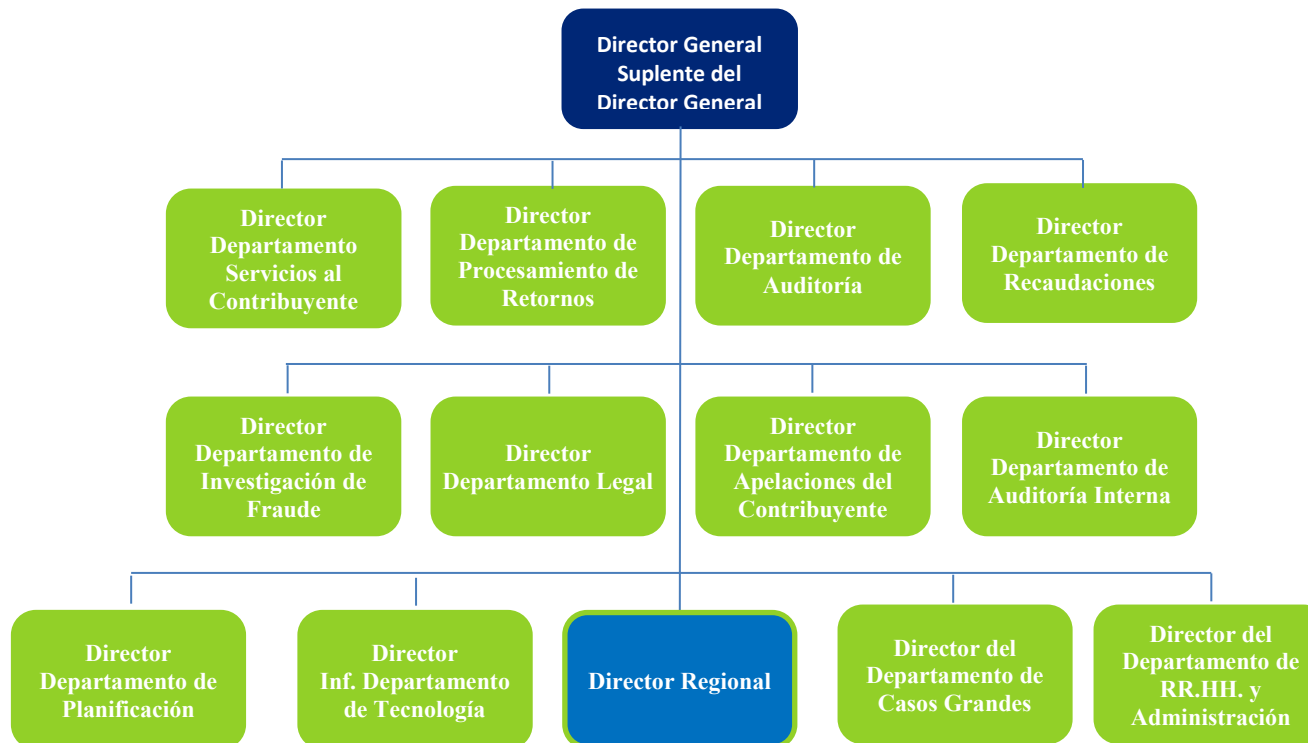


Figura 4-A.3. La oficina regional de una media o pequeña administración tributaria



## Apéndice 4.B. Administraciones Tributarias de Gran Tamaño<sup>403</sup>

Figura 4-B.4. Sede de una administración tributaria grande



**Nota:** Las unidades de política tributaria no se incluyen en los cuadros de organización, a pesar de que las administraciones tributarias en muchos países las tienen. El personal de la unidad de política tributaria está compuesta por economistas de finanzas públicas, abogados tributarios, estadísticos, modeladores y especialistas informáticos, que llevan a cabo una amplia gama de estudios sobre cuestiones de política dirigidas a cambiar la estructura de las leyes tributarias, para lograr la equidad, eficiencia y simplicidad, y proponen una nueva legislación tributaria, o enmiendas a la legislación tributaria vigente a través del Ministerio de Hacienda. Por lo tanto, las unidades de la política tributaria no debe ser parte de la administración tributaria, sino que deben ser ubicadas en el Ministro de Finanzas de nivel, bajo un Secretario Permanente o el Secretario Permanente Adjunto. Sin embargo, funcionarios de la administración de impuestos, quienes aplican las teorías en las operaciones de "implementación y ajuste", son los que sufren los efectos de la política tributaria a nivel de aplicación.

<sup>403</sup> Fuente: autor.

Figura 4-B.5. Oficina regional de una administración tributaria de grandes contribuyentes

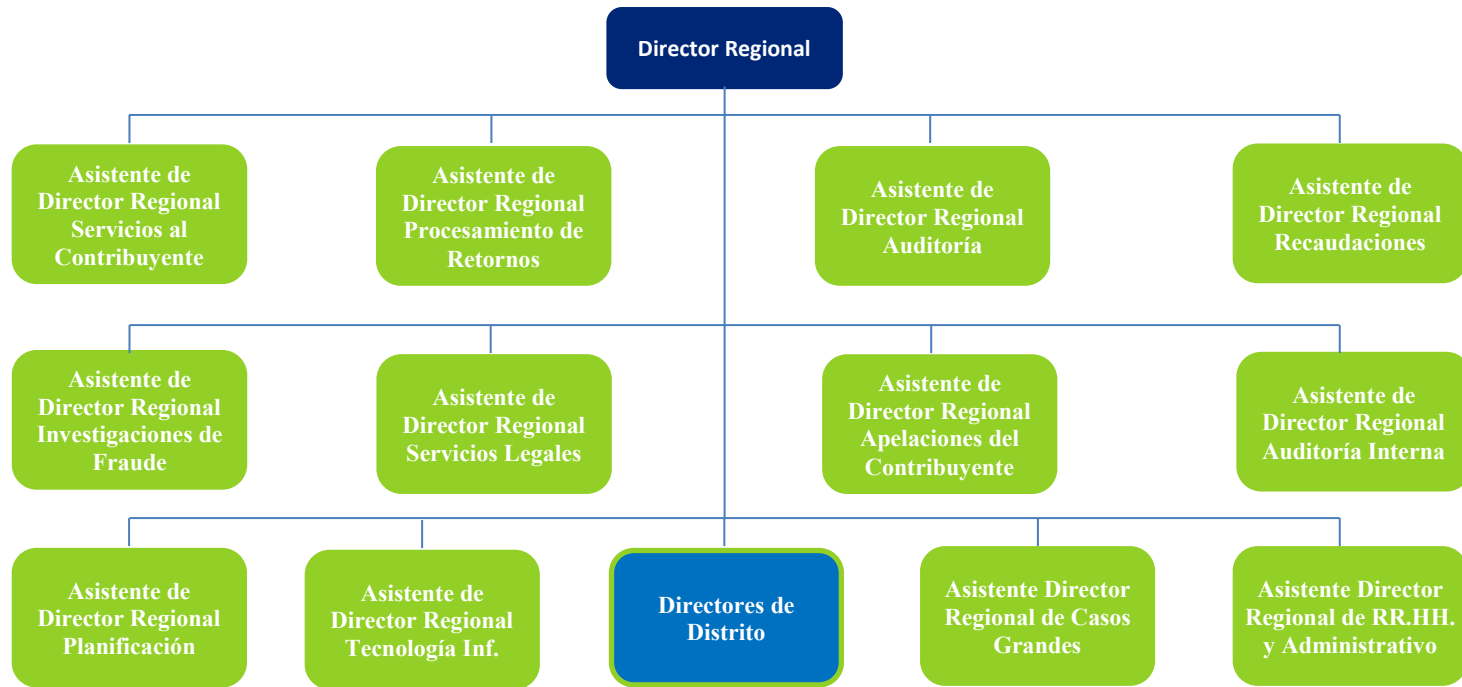
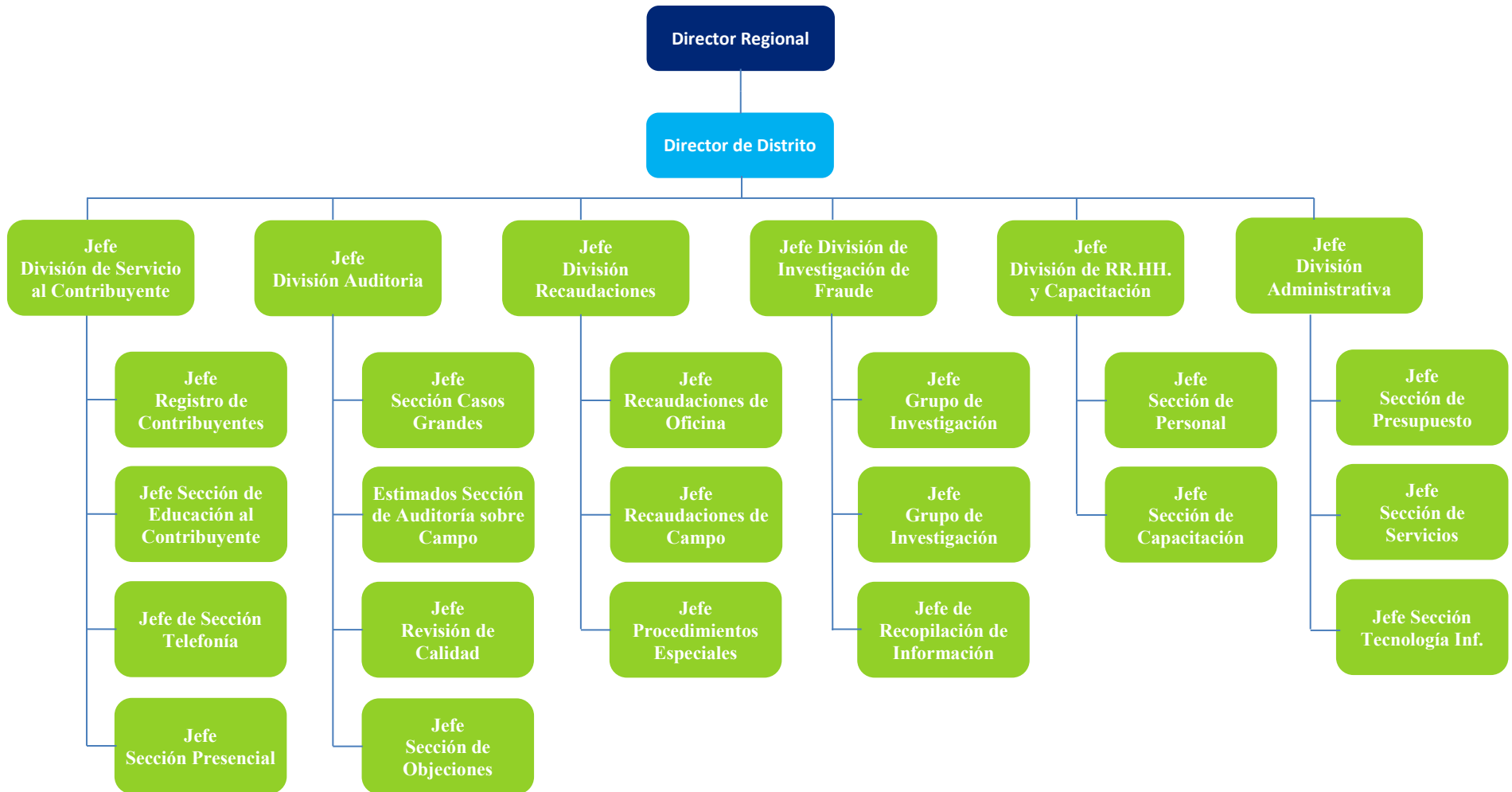
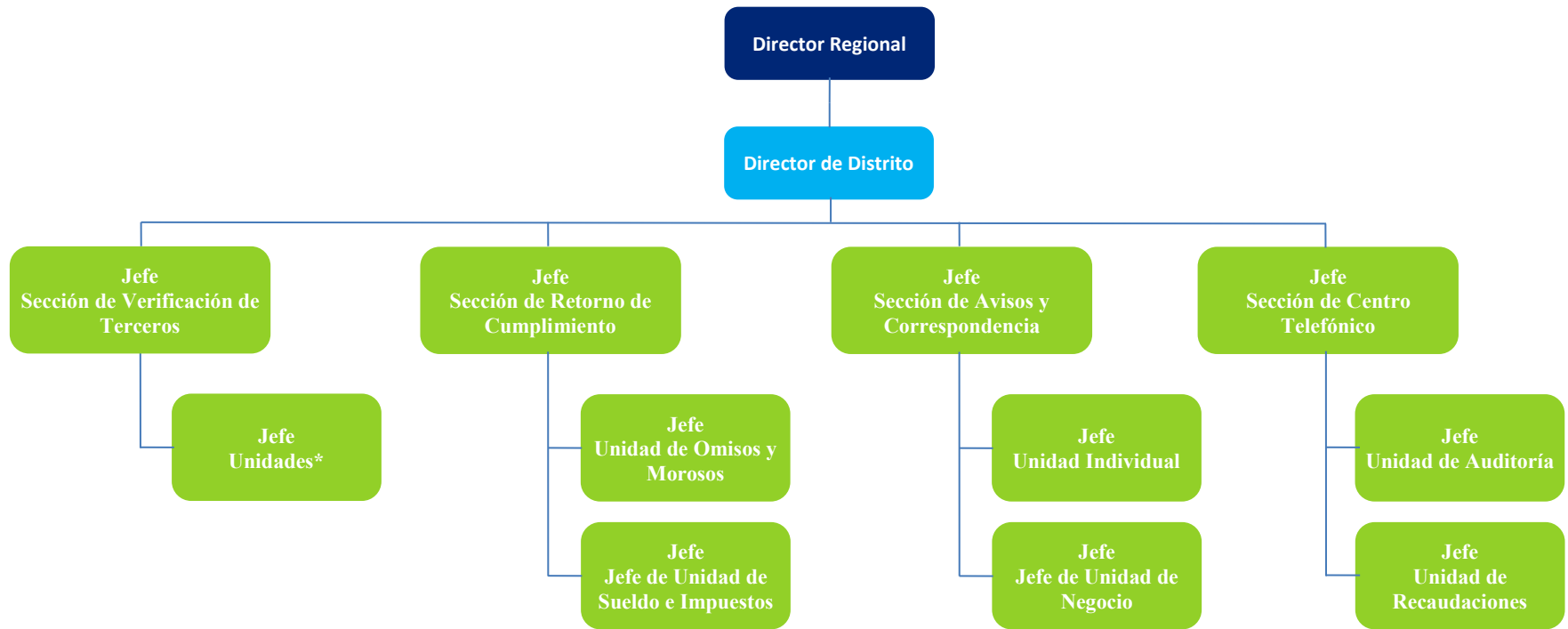


Figura 4-B.6. Oficina regional de una administración tributaria de grandes contribuyentes



# Apéndice 4.C. División de Cumplimiento Tributario

Figura 4-C.7. División de cumplimiento tributario típica y centralizada<sup>404</sup>



**Nota:** Cada unidad es responsable por diferente tipo de información de terceros.

<sup>404</sup> Como fue propuesto por BearingPoint, Inc. al Departamento del Tesoro de Puerto Rico.



# Apéndice 7.A. Fraudes de Reembolso en el IVA

## *Tipos de Fraudes de Reembolso*

En pocas palabras hay varios métodos y esquemas que involucran identidades falsas y la identidad de los fraudes del IVA tales como:

- Crear o robar la identidad de una persona con el propósito de presentar reclamos falsos de reembolsos y rebajas (por ejemplo, llenado de declaraciones de impuestos utilizando información y documentación falsa);
- El uso de identidades falsas y robadas para la creación de empresas con la única finalidad de cometer fraude de reembolso sobre el impuesto a la renta e IVA. Estas identidades falsas y robadas se pueden utilizar para crear una empresa que parece legítima, incluso con un registro corporativo legítimo, de otro poder del Estado;
- La creación de una identidad sobre la base de un pasaporte robado/utilizado de manera fraudulenta u otra fuente importante de identificación, tales como los documentos que se encuentran en una cartera o bolso robado. Esta identidad "adquirida" se utiliza para obtener un número de identificación nacional, el cual se utiliza para el registro de impuestos o de negocios, apertura de cuentas bancarias, impresión de facturas, etc.;
- El secuestro de identidad del contribuyente por un oficial tributario que lo utiliza para cometer fraude, y
- El presentar un reclamo ante un agente tributario de una persona que no existe, el aprovechamiento del sistema por permanecer en los diferentes umbrales internos que pondrían en marcha una auditoría.

En los Estados Unidos, el problema es cada vez mayor en el IRS (Servicio de Impuestos Internos de Estados Unidos - IRS por sus siglas en inglés) ha identificado el número de casos de robo de identidad<sup>405</sup> que han afectado al sistema de impuestos: 51.702 incidentes en 2008, 169.087 incidentes en 2009 y 248.350 incidentes en 2010. En 2012, en la lista del IRS, el fraude de identidad como el mayor tipo de fraude tributario, en 2011, el IRS interceptó más de \$ 1,4 mil millones<sup>406</sup> de las devoluciones de impuestos que iban a pagarse por robo de identidad.

Los casos de robo de identidad ocurren debido a:

- La incapacidad de la administración fiscal de compartir información con otras agencias de la ley debido a las disposiciones de confidencialidad de las leyes tributarias y
- El tiempo transcurrido entre el pago de un reembolso y la identificación de un fraude hace que sea difícil encontrar al autor del fraude.

---

<sup>405</sup> GAO 2011, p. 2.

<sup>406</sup> Internal Revenue Service (2012), para. 9.

Sobre la base de los fraudes de falsa identidad, descrito anteriormente, existe un potencial de por lo menos cuatro tipos diferentes de fraude de reembolso del IVA que pueden surgir con o sin la complicidad de los funcionarios fiscales:

- El fraude menos complejo es que una empresa ficticia crea facturas de falsos, inexistentes, o ficticios proveedores, que luego se utilizan para solicitar y obtener la devolución del IVA, a pesar de que la empresa no ha hecho físicamente nada en absoluto;
- Un fraude ligeramente más complejo y más difícil de identificar es cuando se crean una serie de falsas empresas. Estas empresas generan falsas facturas, realizan ventas entre una a otra y finalmente se declara que las mercancías han sido exportadas. Cuando se verifica, para asegurarse que un proveedor está registrado, el auditor podrá ver un registro válido e incluso un buen historial de cumplimiento de declaraciones presentadas a tiempo;
- Una empresa de buena fe puede comprar insumos o servicios sin ningún tipo de comprobantes fiscales mediante la negociación de un acuerdo en efectivo y así evitar pagar impuestos sobre estos insumos. El proveedor suprime la venta en efectivo pero reclama el impuesto soportado. La empresa compradora luego utiliza la facturas falsas de proveedores falsos, inexistentes o ficticios, con importes fiscales inflados para solicitar la devolución del IVA, y
- Una empresa de buena fe puede comprar bienes o servicios, pero venden los mismos en el mercado nacional en lugar de exportarlos, mientras uso las facturas para obtener el IVA de los bienes exportados.

"Fraude carrusel" se basa en los tipos anteriores de fraude y es probablemente una de las formas más frecuentes de fraude al IVA.

#### Cuadro 7-A.5. Fraude carrusel

El fraude carrusel se aprovecha de una falla estructural en el sistema de contabilidad del IVA. Los importadores están obligados a liquidar el IVA con la administración tributaria en sus compras comerciantes locales. Los exportadores pueden reclamar el IVA pagado en las compras, pero no están obligados a declarar el IVA con respecto a los bienes exportados, ya que estos productos son de tipo tasa cero. Si los bienes que son importados dentro de un país, son subsecuentemente exportados por una persona diferente, por lo que la situación general del IVA debe ser esencialmente neutral. Sin embargo los autores de fraude pueden explotar las brechas de tiempo en la declaración de impuestos y los procesos de restitución. Muchas administraciones procesan y pagan los reembolsos del IVA con rapidez, dentro de los 30 días de recibido, mientras que para las ventas nacionales con frecuencia la situación es que la devolución de un mes determinado se da de 15 días a un mes, siguientes al cierre de cada mes en el cual el contribuyente se convierte en responsable de recaudar el impuesto. Si un impuesto a la venta interna se realizó el primer día del mes, el contribuyente tiene hasta casi dos meses, antes de que éste sea reportado en muchas instancias. Esto proporciona la oportunidad de reclamar un reembolso como si la mercancía se hubiera exportado, no remite el impuesto sobre las ventas nacionales y cobra el monto total del cliente interno antes de desaparecer. Este tipo de fraude puede ser un hecho aislado utilizando el registro falso para una sola persona, el fraude es relativamente grande (pero aún por debajo de los límites que harían congelar el pago hasta que una auditoría se lleve a cabo) o puede ser repetida por muchos meses, el estafador desaparece sólo cuando la administración tributaria lo llama para registrarlo.

Por desgracia la administración tributaria generalmente tarda en descubrir un fraude carrusel. El reembolso(s) ha sido pagado desde hace mucho tiempo, y ellos sólo podrán notificar al solicitante del reembolso del IVA, que una auditoría está siendo realizada. A menudo la supresión de las ventas nacionales imponibles no son reportadas y pasan inadvertidas durante un período considerable. El uso de una identidad falsa hace que el fraude sea extremadamente difícil de rastrear.

Todas las administraciones tributarias se enfrentan al fraude. Por ejemplo:

**Canadá:** Identidades falsas o robadas han sido utilizados para la creación de empresas para cometer fraude sobre el impuesto a bienes y servicios (GST por sus siglas en inglés) y presentar declaraciones de impuestos falsas para tomar ventaja de los programas de devolución previsto en ambos impuestos. Inicialmente, el sistema de registro de GST era permisivo lo que permite a un contribuyente registrar solo el teléfono y, debido a un sistema saturado durante los primeros años de la GST, la verificación de estos registros era mínima. La Agencia de Ingresos de Canadá ha establecido ya una serie de procedimientos de control interno para las solicitudes de registro.

**Sud África:** En un esquema de fraude sofisticado y grande, crearon duplicados de empresas de renombre en la Oficina de Registro de la Propiedad Intelectual (CIPRO por sus siglas en inglés). Cuentas bancarias fueron creadas con nombres duplicados por las personas que utilizan la empresa fraudulenta y documentos de identidad obtenidos de la CIPRO. Miembros del sindicato invadieron el sistema informático de Servicio de Ingresos Sudafricano Central (SARS). Los detalles de las cuentas bancarias de las empresas legítimas se cambiaron a los de los duplicados. Cuando el SARS pagó las devoluciones de impuestos, éstas fueron a las cuentas de las empresas duplicadas y no a las reales.

### *DetECCIÓN DE FRAUDE*

Los países están ideando métodos para detectar fraudes de reembolso, la mayoría utilizan una combinación de recopilación de inteligencia, análisis de riesgos, perfil de riesgo y datos coincidentes para detectar los casos de fraude tributario. Las investigaciones de fraude se abordan en detalle en el capítulo 9, los siguientes son ejemplos específicos para fraude de reembolso:

- Verificación de la integridad de los datos de registro con los criterios de riesgo como la comprobación de contribuyentes inscritos que no parecen tener ingresos para iniciar un negocio o que parezcan demasiado jóvenes para empezar un negocio;
- Utilizando búsquedas en las bases de datos especializadas que detectan las relaciones y similitudes entre las cuentas de los contribuyentes (direcciones, números de teléfono, datos bancarios) y la validación de la información con bases de datos externas;
- Llevar a cabo validación computarizada para comprobar e identificar declaraciones duplicadas o información que se repite en otras declaraciones, y
- Perfiles de los casos conocidos para identificar las características del fraude de reembolso y luego buscar los datos con estas características (por ejemplo, un patrón de presentación en la declaración).

La acción de verificación de auditoría, que normalmente sigue las líneas de auditoría/verificación convencionales de escritorio (en la oficina), aunque la actividad puede limitarse al reembolso en cuestión. La credibilidad de las propias operaciones comerciales debería ser examinada junto con la documentación utilizada para soportar la solicitud.

Algunas de las lecciones aprendidas al examinar reembolsos son:

- La existencia de una factura no prueba que una transacción haya sido realizada. Es importante que los auditores tributarios estén convencidos de que no existe evidencia de una transacción real (por ejemplo, contratos, documentos de importación/exportación, liquidación, depósitos bancarios, etc.);
- No debe haber evidencia de comercio aparente. Por ejemplo si los controles de inventario muestran que las mercancías entraron en almacén, debe haber evidencia de pago de las mercancías al proveedor. Si los materiales en un proceso de manufactura están presentes, debe haber suficiente materia prima agotada que equipare a los productos terminados, y la maquinaria deben ser capaz de producir los bienes;
- Debe existir evidencia de participación de Aduanas, incluyendo, en el caso de exportaciones una carta de crédito del comprador, facturas de envío de un transportista independiente, consolidación del embarque de la compañía de transportes, documentos de seguro que reflejan la documentación de importación para el país que se exportan las mercancías, tales como el ingreso a aduana y una factura del servicio del despachante de aduana;
- Puede haber otros documentos comerciales que lo respalden además de las compras y las facturas de venta, tales como pedidos, reclamos de garantías, reclamaciones de seguros por daños y perjuicios, y las facturas de mercancías entrantes;
- Las compras, ventas e incluso nómina de pago de los empleados deben estar apoyadas por estados de cuenta bancarios, recibos de depósito y cheques cancelados;
- La comprobación-cruzada de las transacciones para verificar la compra, facturas de venta deben formar parte del muestreo de las transacciones más grandes, operaciones repetitivas y transacciones irregulares. Parte de la verificación también debe comprobar las transacciones con los proveedores para verificar que el proveedor haya pagado el IVA. Esta verificación-cruzada implica visitar al proveedor y verificar sus registros para asegurarse de que coinciden con los datos que figuran en el expediente del solicitante.

A veces debido a los estrictos controles con que los bancos cuentan ahora, como una medida contra el lavado de dinero, una vez que una cuenta bancaria es abierta, ésta se puede utilizar para múltiples negocios fraudulentos. Esto puede ser detectado simplemente ejecutando una consulta en la base de datos de reembolso o la lista del tesoro para de cuentas bancarias duplicadas.

Algunos países no procesan reembolsos centralmente y varias oficinas de distrito procesan diversas solicitudes para sus propios contribuyentes. Muchas administraciones fiscales no coordinan la información de reembolso para el demandante y es posible presentar solicitudes de reembolso en

diferentes oficinas, en algunos casos, sólo cambiando la dirección del solicitante. Es necesario verificar las bases de datos en las oficinas de distrito en busca de detalles que se repiten en otras oficinas.

### *Lucha contra el Fraude de Reembolso*

Los siguientes son lineamientos generales.

- Los procedimientos de devolución deben usar de las TI (tecnologías de la información) para comprobar anomalías en el registro y pago, tales como pagos realizados en el mismo número de cuenta bancaria para los diferentes solicitantes;
- Deberían analizarse de acuerdo con los criterios de riesgo de los solicitantes de reembolso. Mientras la administración se vuelve más experimentada con la evaluación de riesgos los criterios deberían ser más sofisticados;
- Donde exista una razón para la verificación adicional de un reembolso, el reclamo de reembolso debe ser referido a un auditor/investigador experimentado para auditoría de campo;
- Las auditorías de campo deberán ser autorizadas para los reembolsos de alto riesgo. En muchos casos la administración tributaria carece de fondos y apoyo logístico mismas que deben ser abordadas, y
- Las solicitudes que se refieren para auditoría de campo, no deben estar sujetas a los mismos límites de tiempo estrictos para el procesamiento, deben ser ecuanimes para permitir tiempo extra, si es necesario.

Cuando los controles sobre el reembolso cuestionable no aportan pruebas que justifiquen la solicitud de reembolso, el auditor tributario deberá considerar las razones. Si el auditor considera que se ha producido un error involuntario o un verdadero malentendido, una evaluación de auditoría debe ser emitida para brindar la cantidad correcta de impuestos a la cuenta. En otras circunstancias, se debe considerar la posibilidad de fraude. El auditor que realiza la investigación debe haber recibido formación contra el fraude, y debe estar bien informado sobre las normas establecidas para la preparación del caso, para recopilación y protección de pruebas.

La lucha contra el fraude de identidad requiere cambios en la manera de procesar la información en las administraciones tributarias. Por ejemplo antes de autorizar la devolución de impuestos retenidos en la fuente (PAYE por sus siglas en inglés), la administración tributaria debe exigir información del empleador que se presenta vía electrónica de forma regular, con estos datos verificar con las declaraciones de impuestos antes que los reembolsos sean emitidos. Este tipo de cambio obligaría a mejoras en los sistemas de tratamiento automatizado de la administración tributaria y el trabajo con los empleadores para implementar este cambio.

### *Reembolsos - Robo de Identidad*

El fraude de reembolso puede ocurrir cuando un ladrón de identidad utiliza el nombre del contribuyente y el legítimo número de identificación tributaria NIT para presentar una declaración solicitando un reembolso en la temporada de presentaciones, antes de que el contribuyente legítimo declare. La

administración tributaria emitirá el reembolso al ladrón de identidad después de verificar el nombre y el NIT en la declaración de impuestos que parece ser válido. El ladrón pide que el reembolso se abone en una cuenta bancaria, que luego vacía rápidamente y el ladrón desaparece. La administración tributaria sólo se dará cuenta del problema después de que el contribuyente presente una declaración legítima y el sistema informático identificara que dos declaraciones han sido presentadas con el mismo nombre y NIT.

# Apéndice 8.A. Criterios de Calificación de Riesgo

Los siguientes son ejemplos de criterios que pueden ser considerados en la selección de declaraciones para auditoría. La división de auditoría en la oficina sede puede considerar todos o algunos de los siguientes criterios, en función de los datos y los recursos disponibles, y podrá utilizar criterios adicionales a los mencionados a continuación.

- El contribuyente fue / no fue auditado previamente;
- El contribuyente es / no es de nueva registración;
- Tiempo transcurrido desde la última auditoría;
- El contribuyente tenía / no tenía la tasación sustancial durante auditorías anteriores;
- La magnitud del volumen de negocios del contribuyente / beneficio neto;
- La magnitud de la pérdida del contribuyente, dado su caso;
- La magnitud del reembolso del contribuyente, si hubiere;
- La magnitud de los cambios en el volumen de negocios del contribuyente / beneficio neto respecto al año anterior;
- La magnitud del impacto detectado de errores sobre el volumen de negocio / beneficio neto del contribuyente;
- El índice de gastos / volumen de negocio;
- El índice de volumen de negocio / activos totales;
- El índice de préstamos / activos totales;
- La magnitud de los ingresos de las actividades de alto riesgo (por ej., el ingreso de bienes raíces);
- La magnitud de exenciones, si hubiera;
- El porcentaje del beneficio neto en comparación con el promedio de actividad;
- El porcentaje de la ganancia total en comparación con el promedio de actividad;
- Las exenciones solicitadas del contribuyente, desistiendo, o está en bancarrota;
- El contribuyente declara inconsistentemente / consistentemente;
- El contribuyente está / no está actualmente involucrado en disputas legales;
- La declaración del contribuyente fue / no fue previamente investigado por evasión;
- El contribuyente ha recibido notificaciones de otras entidades gubernamentales;
- La calidad de los libros y registros (manual / automático, bien cuidado / no muy bien cuidado) de los contribuyentes;
- Rendimientos del contribuyente son / no son elaborados por contables cuestionables;
- El sector específico en el que opera el contribuyente (por ej., las actividades típicas de alto riesgo incluyen restaurantes y hoteles, alquiler de apartamentos, profesionales, renta de autos, repuestos para vehículos, productos químicos, telecomunicaciones, venta al por menor);
- El tipo de entidad jurídica (por ej., empresa / sociedad);
- La multitud de relaciones jurídicas de los contribuyentes con otras entidades;

- El contribuyente tiene / no tiene múltiples ramificaciones;
- El contribuyente tiene / no tiene actividades múltiples;
- Diferencias de auditoría (tasaciones de auditoría previas).



# Apéndice 8.B. Información Recaudada durante las Etapas Iniciales de la Auditoría

La lista no pretende ser exhaustiva y, de hecho, parte de esta información puede incluso no estar a disposición del auditor. Información que puede ser recaudada durante la etapa previa al contacto incluye:

- La declaración de impuestos.
- Información sobre la actividad del contribuyente, la industria de los contribuyentes, y las cuestiones comerciales que afectan la industria del contribuyente (por ej., las estadísticas comerciales). Prácticamente todos los negocios operan en un sector que tiene ciertas características. Estas características normalmente constituyen la base para el análisis comercial o gubernamental de los índices y tendencias claves. La examinación de las tendencias claves del sector y la comparación con el negocio en revisión puede revelar las variaciones inesperadas que requieren mayor investigación y explicación;
- Información sobre la estructura jurídica y patrimonio del contribuyente, incluyendo cualquier financiación de la deuda;
- Rendimiento financiero del contribuyente, incluyendo la rentabilidad (por ej., las cuentas anuales);
- Ubicación(es) en el que el contribuyente opera el negocio;
- Número de empleados y los nombres del personal de contabilidad responsable;
- Resumen del historial de cumplimiento de impuestos, incluyendo copias de declaraciones de impuestos;
- Los detalles de auditorías anteriores. Otras auditorías puede que generen solicitudes de verificación de rutina en base a la premisa de que la venta de una persona es la compra de otra. El auditor debe tener en cuenta las transacciones grandes o inusuales y reenviar los detalles para su inclusión en la declaración de impuesto proveedor/cliente para su examinación en la próxima auditoría. Además, un caso definido de la evasión fiscal descubierto en un negocio a menudo puede generar sospechas sobre los clientes o proveedores de ese negocio, que debe generar una referencia específica para la consulta inmediata;
- Información de terceros mantenidos en archivo. No es raro que los informantes, como los empleados descontentos, alerten a la administración tributaria sobre las actividades de negocio no declaradas. Cartas de informantes varían desde muy específicas a imprecisas. Si bien son una fuente de información de interés, cartas de informantes deben ser tratadas con cautela, ya que simplemente se pueden utilizar como un método para dañar a un competidor o enemigo personal del informante. Como regla general, la información atribuible específica debe ser tratada como fiables y deben tomarse medidas para verificar la información dada, si son graves, a través de la ejecución de una auditoría de control, si es menor, a través de un estudio de

auditoría documental. Información no atribuible o vaga debe ser tratada como poco fiable y la referencia que queda en la declaración del contribuyente dejada para lidiar con ella en la próxima auditoría de rutina. La gestión de auditoría decidirá qué medidas se deben tomar;

- Datos de la administración aduanera;
- Datos de los registros de negocios;
- Negocios de proveedores y clientes. Las ventas se realizan a los clientes y las compras se hacen de proveedores. Consulta inmediata de los proveedores y los clientes pueden revelar diferencias en las transacciones declaradas y reales;
- Artículos en periódicos o revistas. Muchas empresas del sector público son objeto de atención de los medios. Ventas, adquisiciones y otros hitos importantes son relatados en áreas tales como la prensa económica y revistas de comercio. Estos pueden ser una valiosa fuente de información cuando se construye los antecedentes de la empresa.

El auditor busca las cuentas grandes, inusuales o cuestionables (CICGs) sobre la devolución. Algunos factores a tener en cuenta al identificar CICGs son:

- Magnitud comparativa del elemento - un gasto de 6.000 dólares a los gastos totales de \$30.000 sería un elemento de gran magnitud, sin embargo, si el total de gastos es de \$300.000, el elemento no sería generalmente considerado como un elemento de gran magnitud.
- Magnitud absoluta del elemento — a pesar del factor de comparación, la magnitud por sí mismo puede ser significativo. Por ejemplo, un elemento de 50.000 dólares puede ser significativo a pesar de que representa un pequeño porcentaje del impuesto sobre la renta.
- Carácter inherente del elemento — a pesar de que la cantidad de un elemento puede ser insignificante, la naturaleza del elemento puede ser significativo, por ej., los gastos de avión reclamados por un comerciante.
- La evidencia de la intención de engañar — esto puede incluir programas que faltan, horarios, entradas incompletas, mal clasificados o elementos obviamente incorrectos en la declaración.
- Efecto beneficioso de la manera en que se informa de un elemento - gastos reclamados en un programa de negocios en lugar de reclamar como una deducción detallada.
- Relación con otros elementos — transacciones incompletas identificadas en la declaración de impuestos. Por ejemplo, el contribuyente informa compras de acciones, pero no los ingresos por dividendos.
- Elementos que faltan — Se debe considerar a los elementos que no se muestran en la declaración, pero que normalmente aparecería en los rendimientos de los contribuyentes similares. Esto aplica no sólo para la examinación de ingreso, sino también a los gastos, deducciones, etc., que darían lugar a los cambios fiscales favorables a los contribuyentes.

El auditor puede usar los índices financieros para el negocio del contribuyente para poner de relieve los problemas potenciales para su posterior revisión. Este análisis puede centrarse en:

- Índices externos: ¿Los índices financieros de los contribuyentes varían significativamente de las normas de la industria? El auditor puede usar índices externos para la comprensión de cómo los

participantes en la industria de los contribuyentes generalmente rinden y comparan el rendimiento de los contribuyentes a los estándares de la industria en busca de variaciones significativas;

- Índices internos: ¿La relación entre los diversos datos financieros internos (por ej., las ventas y el costo de los bienes vendidos) o entre la información financiera y no financiera (por ej., los gastos de sueldos y número de empleados) tiene sentido, dada la naturaleza de los negocios del contribuyente? El auditor puede usar los índices internos para revisar si los informes de los contribuyentes es constante de un periodo a otro y determinar si el rendimiento de los contribuyentes está en consonancia con lo que cabría esperar en base al negocio actual operado por el contribuyente. Aunque las variaciones no significan que hay necesariamente un problema, el auditor puede utilizar variaciones para formar una línea de investigación que podría llevarse a cabo en la auditoría.

Índices financieros pobres no necesariamente significa que el contribuyente tiene impuesto declarado insuficiente. Como tal, el auditor puede proseguir las investigaciones para determinar si existe una explicación razonable o lógica para la varianza.

# Apéndice 8.C. Lista de Comprobación de Posibles Preguntas para la Entrevista del Contribuyente

El auditor debe estructurar la entrevista para obtener la siguiente información:

- Un resumen del negocio;
- Un entendimiento de quién hace qué en el negocio;
- Los detalles de los objetivos del negocio, en especial para la rentabilidad, y cómo la empresa tiene la intención de cumplir con esos objetivos;
- Los detalles de los asuntos financieros privados de los directores / socios implicados;
- Clarificar los puntos de información ya establecidos que no parecen correlacionarse con la información que ofrecen;
- Sondeo de las deficiencias percibidas en el sistema de control o registros de negocios que pueden posteriormente arrojar dudas sobre las cuentas fiscales presentados, y
- Establecer más información requerida y un calendario para su disposición.

**Figura 8-C.4. Lista de comprobación de posibles preguntas para la primera entrevista**

<b>PRIMERA ENTREVISTA: Lista de comprobación de posibles preguntas</b>	
<b>El cuestionario previamente preparado debe incluir preguntas estándar que se plantean en todas las entrevistas, así como preguntas no estándar sobre temas específicos identificados en el plan de trabajo de auditoría.</b>	
<p><b>Negocios</b></p> <p><b>Antecedentes y Futuro</b></p>	<p>¿Cuándo se registró? ¿Objeto de negocio? ¿Ha cambiado el método de producción de ingreso? ¿Historia de la empresa, es decir, cómo se inició, por quién, por qué? ¿Cuánto tiempo en la ubicación actual? ¿Cuánto tiempo en ubicaciones anteriores? ¿Dónde? ¿Se han producido acontecimientos inusuales o extraordinarias durante los últimos tres años? (Reorganizaciones, las principales adquisiciones, disposiciones, la disminución de los ingresos debido a un accidente, la pérdida de clientes / compradores principales u otras condiciones económicas / de negocio.)</p> <p>¿Ha habido alguna ampliación o remodelación de las instalaciones en los últimos años? ¿Alguna disposición de activos? ¿Qué fue dispuesto? ¿Método de disposición? ¿Alguna adquisición de activos? ¿Qué activos de adquirieron? ¿Cantidad pagada y fuente de capital para la compra? ¿Algunas adquisiciones o disposiciones de activos a partes vinculadas? En caso afirmativo: ¿Cuándo? ¿Algún plan futuro para remodelar o ampliar? En caso afirmativo: ¿Cuándo? ¿Fuente de capital para la expansión?</p> <p>¿Historia del dividendo (por qué o por qué no)? ¿El balance de la corporación o intereses de la propiedad fue vendido o intercambiado desde su constitución? En caso afirmativo: ¿Cuándo? ¿Partes involucradas? ¿Cómo fue registrado?</p>

**PRIMERA ENTREVISTA: Lista de comprobación de posibles preguntas**

<p><b>Corriente de Negocios</b> <b>Actividades</b></p>	<p>¿Algunas sucursales o empresas relacionadas (nacionales y extranjeras)? En caso afirmativo: ¿Dónde? ¿Algunas actividades de negocios con esas entidades - compras, ventas, y préstamos? ¿Clientes / compradores principales? ¿Proveedores / vendedores principales?</p> <p>¿Los accionistas (propietarios) que están involucrados activamente en el negocio? ¿Cuáles son sus funciones? ¿Quiénes son los administradores de la empresa? ¿Presidente, Vicepresidente, Secretario, Tesorero? ¿Cuántos empleados hay de la empresa?</p> <p>¿Algún miembro de la familia / parientes inmediatos empleados por la empresa? En caso afirmativo: ¿Quién? ¿Cuál es el parentesco? ¿Cuáles son sus responsabilidades, compensación, tiempo empleado? ¿Están las políticas de seguro de vida mantenidos separados de los administradores o accionistas (propietarios)? ¿Cantidades de política, quiénes son los beneficiarios? ¿Algún uso personal de los activos? ¿Qué activos? ¿Porcentaje utilizado? ¿El valor de mercado de los activos?</p> <p>¿Gastos / ingresos de alquiler (si los hay)? ¿Qué se alquila? ¿Por / a quién? ¿Contratos de alquiler? ¿Si hay relación, cómo se determinó el mercado justo?</p> <p>¿Otras fuentes de ingresos: no imponibles, las rebajas de fábrica, dividendos de intereses, transacciones con entidades extranjeras, cualquier otra fuente? ¿Las cantidades? ¿Cómo fue registrado? ¿Quién abre el correo?</p>
<p><b>Ventas</b></p>	<p>¿Quién hace las ventas? ¿Cómo se determina el precio? ¿Porcentaje de margen de ganancia? ¿Los principales clientes?</p> <p>¿Cómo se recibe ingresos? ¿Quién recibe el ingreso? ¿Cómo se registra ingresos? ¿Quién registra los ingresos? ¿Quién dispone de los ingresos? ¿El uso de los ingresos?</p> <p>¿Qué actividades se producen una vez que se realiza una venta, es decir, qué documentos se generan, quién los recibe, etc.? ¿Cuáles son las actividades relacionadas con la recepción de dinero en efectivo y los pagos?</p> <p>¿Cuál es su política de devoluciones y descuentos? ¿Cómo fue registrado? ¿Ventas de residuos? ¿Cómo se maneja?</p>
<p><b>Compras</b></p>	<p>¿Con qué frecuencia se realizan las compras? ¿Se mantiene un diario de compras? ¿Los principales proveedores?</p> <p>¿Cómo se manejan descuentos? ¿Se realizan grandes compras a fin de año?</p> <p>¿Hay un margen de ganancia específico de la mercancía? ¿Los gastos son pagados en efectivo o con cheque?</p> <p>¿Cómo se manejan las compras en efectivo? ¿Quién mantiene la caja chica? ¿Algunos gastos personales pagados? ¿Qué gastos? ¿Cantidad que se paga? ¿Cómo fue registrado?</p>
<p><b>Inventarios</b></p>	<p>¿Qué método se utiliza y con qué frecuencia cambia?</p> <p>¿Cómo se tasa el inventario? ¿Cómo se determina margen de ganancia?</p> <p>¿Con qué frecuencia se toma un inventario físico? ¿Por quién? ¿Cuándo?</p>

**PRIMERA ENTREVISTA: Lista de comprobación de posibles preguntas**

	<p>¿El contribuyente o cualquier otro usa cualquiera de los inventarios para uso personal? ¿Cómo se constituye? ¿Las cantidades?</p>
<p><b>Financiera y Contabilidad Información General</b></p>	<p>En su caso, qué tipo de servicios son prestados por la empresa de contabilidad de la compañía: ¿Estados financieros certificados? ¿La preparación de declaración de impuestos? ¿Preparación del libro mayor? ¿Estados financieros? ¿Resúmenes? ¿Gestión y / o servicios de consultoría? Quién es responsable de la grabación: ¿Contabilidad general, cuentas por cobrar, cuentas por pagar?</p> <p>¿Quién registra los pagos / recibos? ¿Con qué frecuencia?</p> <p>Paso a paso, comprueba el registro de las ventas y operaciones de compra desde el principio hasta el final.</p> <p>¿La empresa está involucrada en algún litigio? ¿Por favor, explique la naturaleza? ¿Abogado?</p> <p>¿Cuánto dinero se mantiene a mano? ¿Cantidad de caja chica? ¿Quién tiene acceso a ella? ¿Cuál es su utilidad? ¿Otro efectivo o efectivo guardado? ¿Dónde se guarda: caja fuerte, caja de registro?</p> <p>¿Cómo se determinan los ingresos brutos? ¿Qué comprenden? ¿Hubo transacciones de trueque? ¿En caso afirmativo, de qué tipo, y cómo se registraron? ¿Hubo bienes / servicios intercambiados en el pago de los préstamos? En caso afirmativo: ¿Qué cantidades? ¿Cómo se determinaron? ¿Cómo se registraron?</p> <p>¿Qué tipos de cuentas bancarias mantiene la empresa? ¿Nombre de los bancos y la ubicación? ¿Tipo de cuenta (s)? ¿Alguno de los bancos están ubicados fuera del país? Si es así, ¿qué países? ¿Con qué frecuencia se realizan los depósitos y por quién? ¿Quién reconcilia las cuentas bancarias? ¿Con qué frecuencia? ¿Quién tiene la autoridad para llevar a cabo operaciones bancarias?</p> <p>¿Qué tipos de cuentas de inversión se mantienen y dónde? ¿Cuál es la política con respecto a las transferencias entre las cuentas? ¿Quién está autorizado para transferir fondos? ¿Quién está autorizado para retirar fondos? ¿Quién está autorizado a tomar dinero del registro diario (si el negocio maneja efectivo)? ¿El retiro es registrado en los libros y si es así, cómo? ¿Cuál es el porcentaje de ingresos de efectivo en comparación con los obtenidos a través del banco? ¿Qué tarjetas de crédito se aceptan? ¿Cuáles? ¿Cómo se contabilizan estas ventas? ¿Con qué frecuencia se realizan los depósitos? ¿Quién prepara las boletas de depósito? ¿Quién hace los depósitos? ¿Hubo recibos de terceros, tales como los beneficios del seguro?</p> <p>¿La empresa recibió algún préstamo? ¿Para qué fines? ¿De quién? ¿La empresa hizo algún préstamo? ¿Con qué propósito? ¿A quién? ¿Contrato de préstamo? ¿Las cantidades y el plan de pago? ¿Cuáles son las condiciones de pago? ¿Los intereses recibidos? ¿Reembolsos fueron recibidos? ¿Cómo fue registrado?</p>
<p><b>Cumplimiento Tributario</b></p>	<p>¿Quién completa la declaración de impuestos? ¿Quién lo firma? ¿Todas sus ventas son gravables? ¿Algún ingreso no gravable? ¿Existe retención de impuesto? ¿Quién decide qué deducciones están permitidas? ¿Cómo diferencia entre las</p>

**PRIMERA ENTREVISTA: Lista de comprobación de posibles preguntas**

	deducciones permitidas y no permisibles?
--	--

# Apéndice 8.D. Lista de Comprobación para la Inspección de las Instalaciones del Negocio

Figura 8-D.5. Lista de comprobación para la inspección de las instalaciones del negocio

RESULTADOS DE LA INSPECCIÓN DE INSTALACIONES		OBSERVACIONES
<b>Descripción general de instalaciones</b>	¿Número de departamentos? ¿Número de empleados? ¿El número de empleados es compatible con ventas reportadas?	
<b>Observación del inventario de materias primas</b>	¿Las existencias de materiales y partes son consistentes con las ventas reportadas? Anotar nombres de unos cuantos proveedores para su verificación con los registros de compra ¿Alguna indicación de fabricación o productos para uso personal? ¿Qué registros de inventario se mantienen? (documentación de entrada y salida)	
<b>Observación de las instalaciones de producción</b>	Tener en cuenta el número de empleados. ¿Qué antigüedad tiene el equipo de producción? ¿Hay nuevas adiciones importantes de capital? ¿Nuevos activos?	
<b>Observación de los inventarios de productos finalizados</b>	¿Son los productos compatibles con la actividad empresarial reportada? ¿El inventario es compatible con las ventas reportadas? ¿Qué productos se compran a otros fabricantes? ¿Qué registros de inventario se mantienen (la documentación dentro y fuera)?	
<b>Observaciones de área de embarque</b>	¿Qué medios de transporte se utilizan (vehículos propios, camiones comerciales, etc.)? ¿Número de vehículos y entregas por día / semana? ¿Evidencia de las mercancías de exportación - cajas de embalaje? ¿Alguna indicación de las ventas de material de residuo?	



RESULTADOS DE LA INSPECCIÓN DE INSTALACIONES		OBSERVACIONES
	¿Es el volumen de actividad en el área de embarque en consonancia con las ventas reportadas?	
<b>Observación de las operaciones de ventas</b>	<p>¿Número de empleados?</p> <p>¿Cómo se establecen los precios? ¿Están los precios indicados en los productos?</p> <p>¿Los productos y el volumen de las ventas observadas están en consonancia con las ventas reportadas?</p> <p>¿Cómo y cuándo se registran las ventas (documentación)?</p> <p>¿Se utilizan cajas registradoras?</p> <p>¿Cualquier indicación de otras actividades empresariales?</p>	
<b>Departamento de contabilidad</b>	<p>¿Cuántos empleados?</p> <p>¿Qué uso se hace de las computadoras?</p> <p>¿Cómo se manejan y depositan los dineros?</p>	
<b>Observaciones generales</b>	<p>¿Es la escala de operaciones compatibles con los ingresos reportados?</p> <p>¿Hay alguna evidencia de las actividades comerciales más allá de los comunicados?</p> <p>¿Toda la instalación es usada por el negocio del contribuyente? ¿Algún subarrendamiento?</p> <p>¿La inversión en nuevos bienes de capital está en consonancia con los ingresos reportados?</p>	

## Apéndice 8.E. Controles Internos

Figura 8-E.6. Áreas y ámbitos de interés

Área	Ámbito de Interés	Establecido por	Notas
<b>Entendimiento de la Gerencia</b>	¿La alta dirección está consciente del riesgo de fraude en el negocio?  ¿Los controles de prevención o detección establecidos?	Cuestionamiento de la gestión; obtener detalles de control	Si los controles no están presentes esto indica la falta de conciencia, por lo que la respuesta no es satisfactoria.
<b>Actitud de la administración</b>	¿La administración tiene una actitud anti-fraude?	Cuestionar la gestión	El auditor debe usar su criterio al resumir la actitud - la administración puede confabular al fraude si este manejo le beneficia directa o indirectamente.
<b>Las políticas del personal</b>	¿Limita la política de personal de la empresa el riesgo de contratar empleados fraudulentos?	Cuestionamiento de la gestión; examinando la política de personal	Las políticas examinadas deben mostrar que el negocio toma referencias. Las áreas de alto riesgo de trabajo deben tenerse en cuenta en el departamento de personal con las comprobaciones adicionales que se están llevando a cabo, dónde la honestidad del empleado es fundamental.
<b>Controles de Gestión</b>	¿La alta dirección monitorea los sistemas de contabilidad?  ¿La administración obtiene información adecuada sobre cuestiones que requieren un examen más amplio?	Cuestionamiento de la gestión; la revisión de los controles establecidos y comprobaciones llevadas a cabo; revisando la provisión de información de gestión	La administración debe evidenciar todas las revisiones realizadas, y la información de gestión debe ser suficiente para señalar las variaciones inexplicables para una mayor investigación.
<b>Seguridad de los activos</b>	¿Los activos de la empresa están en riesgo de pérdida por robo?	Cuestionamiento de gestión; revisión de la autorización, controles físicos, división y rotación de tareas, controles de detección, y la actitud del personal de temer detección	El requisito para la autorización y la existencia de controles físicos debe ser real.  La autorización debe ser evidenciada.
<b>Disposición de</b>	¿Los activos son enajenados	Cuestionamiento de la	Gran cuidado debe ser tomado por

Área	Ámbito de Interés	Establecido por	Notas
<b>activos</b>	a menos de su justo valor?	gestión; examinando procedimientos de autorización para tasación y transacciones únicas	los activos líquidos y los controles no sólo deben detectar el fraude pero también prevenir que ocurra el fraude. Esto implicará medidas físicas, así como la división de tareas y exámenes frecuentes para promover el término de detección.
<b>Rentas de empresa</b>	¿Hay riesgo de desvío de los ingresos debido a la empresa?	Cuestionamiento de la gestión; revisión del sistema para prevenir el fraude	La posibilidad de soborno y la corrupción deben ser tomadas en cuenta. Los controles deben prevenir que ocurra el fraude, esto involucra autorización eficaz, división de tareas, y exámenes frecuentes y pagos realizados.
<b>Procedimientos de Compra</b>	¿El pago refleja el valor de los bienes y servicios, o los bienes y servicios no fueron recibidos?	Cuestionamiento de la gestión; revisión del sistema para prevenir el fraude	La posibilidad de soborno y la corrupción deben ser tomadas en cuenta. Los controles deben prevenir que ocurra el fraude, esto involucra autorización eficaz, división de tareas, y exámenes frecuentes y pagos realizados.
<b>Registros contables</b>	Los registros pueden ser falsificados para ocultar la evidencia de robo que no sea aparente o detectado demasiado tarde para evitar la pérdida	Cuestionamiento de la gestión; revisar el acceso a los registros, la división de tareas, la autorización y la investigación de excepciones.	La posibilidad de soborno y la corrupción deben ser tomadas en cuenta. Los controles deben prevenir que ocurra el fraude, esto involucra autorización eficaz, división de tareas, y exámenes frecuentes y pagos realizados.
<b>Seguridad informática</b>	La computadora (si se utiliza) puede ser programada para crear datos fraudulentos para eliminar la evidencia de fraude.	Cuestionamiento de la gestión; la revisión del sistema de la seguridad informática.	

Figura 8-E.7. Estructura de control interno

Función	Área	Ámbito de Interés
<b>Control Ambiente</b>	Estructura de la organización	¿Es eficaz la estructura? Función de la gestión y administración.
	Auditoría interna	¿Es la auditoría interna honesta, confiable e independiente?

Función	Área	Ámbito de Interés
	Información de Gestión	¿La información de gestión es precisa y pertinente?
	Control de negocios	¿Existen políticas y procedimientos adecuados establecidos?
	Fraude de gestión	¿Es posible que la administración pueda anular los controles internos y manipular intencionadamente los estados financieros?
	Operaciones informáticas	¿Hay control de gestión eficaz?
	Otras operaciones	¿Hay control de gestión eficaz?
<b>Contabilidad Sistemas</b>	Control de transacciones	¿El sistema de contabilidad permite que la transacción se refleje en los estados financieros?
	Recopilación de estados Financieros	La descripción de la transacción es suficiente y precisa para garantizar la inscripción correcta en los estados financieros.
	Fraude	¿El sistema de contabilidad es adecuado para limitar las irregularidades?
<b>Controles Contables Internos</b>	Control de declaración	¿Las declaraciones permanecen correctas y actualizadas?
		¿Los movimientos de activos son debidamente aprobados y registrados?
		¿Están suficientemente protegidos los expedientes de modificación no autorizada?
		¿Están suficientemente protegidos los expedientes de modificación incorrecta?

# Apéndice 8.F. Revisión de la Auditoría y Control de Calidad

## *Normas de Calidad para Auditorías*

Las normas de calidad son declaraciones concisas de las expectativas de la administración tributaria para las auditorías de calidad y son directrices para ayudar a los auditores en el cumplimiento de sus responsabilidades profesionales. Estas normas establecen criterios objetivos contra los cuales se puede evaluar la calidad de auditoría. Cada estándar se define por elementos que representan los componentes que deben estar presentes en una auditoría de calidad. Los estándares consisten en veintitrés atributos de calidad que se agrupan de la siguiente manera:

- Planificación;
- La determinación del ingreso;
- Técnicas de auditoría;
- Puntualidad;
- Relaciones / profesionalismo de clientes (contribuyentes);
- Documentación / informes.

Estos grupos están subdivididos de la siguiente manera:

### **1. Planificación**

- i. Planificación previa: Las medidas requeridas se tomaron antes del inicio de la auditoría.
- ii. Solicitud de información: Las solicitudes de documentos de los contribuyentes se hacen, según el caso.
- iii. Verificación de Cumplimiento Completo: Se requiere la declaración y se realizan comprobaciones de pago.
- iv. Análisis de riesgos: La profundidad y el alcance de la auditoría es la adecuada.
- v. Plan de Trabajo de Auditoría: Un plan de trabajo de auditoría correspondiente se incluye en la declaración.

### **2. Determinación de Ingresos**

- i. Fuentes de Ingresos: Las técnicas apropiadas se utilizan para determinar los ingresos del contribuyente.
- ii. Análisis de los Ingresos: Un análisis exhaustivo de los ingresos y la aplicación de la ley; una determinación correcta es hecha de ingreso sujeto a impuestos

### **3. Técnicas de Auditoría**

- i. Entrevistas de Auditoría/Cumplimiento: Entrevistas planificadas con preguntas claras se llevan a cabo durante toda la auditoría con el contribuyente y los terceros correspondientes.

- ii. Control Interno: La revisión del control interno es adecuado para la auditoría específica.
- iii. Revisión de los Registros: El tipo de registros solicitados y la metodología para la revisión es el adecuado.
- iv. Aplicación de Leyes Fiscales: Leyes fiscales se aplican e interpretan correctamente, y las cuestiones de auditoría se desarrollan correctamente.
- v. Determinación de Anti-Evasión: Se busca anti-evasión y se desarrolla correctamente.
- vi. Impuestos / Determinación de Sanción: Determinación de impuesto y sanción, y el cálculo es correcto.

#### **4. Puntualidad**

- i. Tiempo en Consonancia con Complejidad: El tiempo dedicado a las cuestiones y la auditoría en general es acorde con la complejidad.
- ii. Acciones Tomadas de Forma Oportuna: Los plazos de las acciones de auditoría son eficientes y de conformidad con las normas.

#### **5. Relaciones con el Cliente / Profesionalidad**

- i. Comunicación Escrita Clara / Profesional: Toda la correspondencia es serio y profesional en el tono, la apariencia y el contenido.
- ii. Contribuyente / Representante Mantenido Evaluado: El contribuyente / representante se mantienen bien informados durante toda la auditoría.
- iii. Derechos del Contribuyente: Se informa al contribuyente y / o representante de todos los derechos.
- iv. Confidencialidad del Contribuyente: La confidencialidad de la declaración e información del contribuyente están adecuadamente protegidos.
- v. Implicación en la Gestión: El nivel de implicación en la gestión es adecuada para la auditoría.

#### **6. Documentación / Informes**

- i. Historia de Documentación de Declaración de Auditor: El registro de actividad del Auditor se utiliza para documentar la actividad de auditoría y los cargos de tiempo.
- ii. Documentos de trabajo: Documentos de trabajo apoyan las conclusiones de la auditoría, incluyendo el alcance, la profundidad y las técnicas utilizadas durante la auditoría.
- iii. Redacción de Informes: Se siguen los procedimientos de redacción de informes de auditoría apropiados, y la calidad/necesidad de la información que contiene es apropiado.

#### ***Aplicación de las Normas de Calidad durante las Revisiones de Auditoría***

Para cada una de las normas, las respuestas a algunas preguntas claves deben ser consideradas por los que revisan a medida que avanzan a través de las declaraciones auditadas. Revisiones de declaraciones auditadas se hacen con el fin de determinar el cumplimiento de las normas. La revisión incluye, pero no está limitado, a las siguientes preguntas claves:

## 1. Planificación

- Planificación previa
  - ¿Hubo alguna razón por la que el auditor no debe realizar esta auditoría?
  - ¿El análisis de riesgos fue utilizado correctamente en la determinación de alcance de la auditoría?
  - ¿La información disponible en la administración tributaria fue correctamente utilizado?
  - ¿El auditor hizo investigación en cuanto a los datos internos de la administración tributaria?
  - ¿Los datos fueron utilizados apropiadamente?
  
- Solicitudes de Información
  - ¿La solicitud inicial al contribuyente fue apropiada?
  - ¿Fueron las solicitudes de información adicionales discutidos con el contribuyente y aclarados adecuadamente?
  
- Análisis de Riesgos
  - ¿En la auditoría de oficina, se desarrollaron todos los aspectos clasificados correctamente?
  - ¿Fueron determinadas cuestiones que tienen el mayor potencial de auditoría y la probabilidad de error?
  - ¿La materialidad del caso fue considerada apropiadamente?
  - ¿El análisis de la rentabilidad se utiliza correctamente para determinar si se debe o no ampliar la auditoría?
  
- Plan de Trabajo de Auditoría
  - ¿El plan de trabajo de auditoría fue preparado de manera oportuna (considerar la fecha en el plan de trabajo de auditoría)?
  - El contenido del plan de trabajo de auditoría da frente a todos los aspectos necesarios de la auditoría, tales como los controles necesarios de declaración, referencias de especialistas, visita de la empresa, etc.
  - ¿El plan de trabajo de auditoría fue autorizada en el momento oportuno?
  - ¿Existen tipos de cuestiones fiscales que deberían ser auditados más apropiadamente por especialistas, y de ser así, fueron solicitados especialistas?
  - ¿La solicitud para especialistas se hizo lo suficientemente temprano en la auditoría para asegurar le finalización oportuna de la auditoría?
  - ¿Hubo supervisión de la auditoría para garantizar que las cuestiones de los especialistas fueron resueltas de manera oportuna?
  
- Verificación de Cumplimiento Completo
  - ¿Declaraciones previas y posteriores fueron revisadas para su posible auditoría?

- ¿Fueron revisadas las declaraciones de impuestos para su posible auditoría?
- ¿Se hicieron referencias apropiadas para especialistas necesarios en la auditoría para determinar los requisitos de declaraciones?

## 2. Determinación de Ingresos

- Fuentes de Ingreso y Análisis de los Ingresos
  - ¿Se le preguntó al contribuyente sobre el origen de los ingresos aparte de los que están en la declaración?
  - ¿El contribuyente fue interrogado sobre el origen de los fondos acumulados?
  - ¿El contribuyente fue interrogado acerca de la historia financiera de la empresa?
  - ¿El contribuyente fue interrogado en relación a moneda mantenida a la mano?
  - ¿Fue realizado un análisis para determinar si el ingreso reportado es suficiente para apoyar las actividades de los contribuyentes?
  - ¿El análisis de flujo de casa fue realizado apropiadamente?
  - ¿Se realizaron análisis de negocio adecuados?
  - ¿El ingreso fue reportado en la declaración reconciliado con los libros y registros?
  - ¿Un recorrido por la empresa se llevó a cabo apropiadamente?
  - ¿Las técnicas de estado financiero eran adecuadas y se utilizaron para determinar si los ingresos se informaron adecuadamente?

## 3. Técnicas de Auditoría

- Entrevistas de Cumplimiento de Auditoría
  - ¿El auditor entrevistó a las personas apropiadas?
  - ¿Las preguntas hechas en la entrevistas fueron claras y adecuadas?
  - ¿Se hicieron entrevistas a terceros cuando fue necesario?
  - ¿Los resultados de las entrevistas fueron documentadas adecuadamente?
- Aplicación de Ley Fiscal/Desarrollo de Cuestión
  - ¿El auditor aseguró los datos relativos a actividad de auditoría previa?
  - ¿La información de auditoría previa fue utilizada adecuadamente en la auditoría actual?
- Revisión de la Deuda Sin Pagar
  - ¿El auditor revisó el pago del contribuyente de alguna deuda?
  - ¿El auditor revisó los cambios en la deuda del contribuyente adecuadamente?
  - ¿El pago de deudas por el contribuyente fue consistente con las fuentes de ingresos disponibles?
- Revisión de Registros



- ¿El auditor determinó métodos de manejo de dinero en efectivo?
  - ¿El auditor hizo comprobaciones de ventas o ingresos brutos adecuadas?
  - ¿El auditor hizo rastreo de entradas en los libros originales y los registros a la documentación?
  - ¿Se hicieron cálculos de índices de negocio adecuados para determinar si las ventas reportadas aparecen válidas?
  - ¿El volumen de negocios se compara a años previos y acción apropiada fue tomada en cuestión de variaciones inusuales?
  - ¿Los datos de terceros en cuanto a ventas fueron usados adecuadamente?
- Revisión del Control Interno:  
El revisor considerará si el auditor revisó o no el sistema de los contribuyentes de controles internos.
    - ¿Hubieron conversaciones con el contribuyente acerca de los procedimientos de los contribuyentes para las operaciones de negocio?
    - ¿Hubieron conversaciones con el contribuyente acerca de los sistemas de contabilidad establecida?
    - ¿Se efectuaron pruebas del sistema de operaciones de negocios y el sistema de contabilidad?
    - ¿Se consideraron de manera adecuada los cambios significativos en los activos identificados en el análisis y el impacto sobre los ingresos gravables?
- Revisión de Anti-evasión:  
El revisor tendrá en cuenta si el auditor considera o no los indicadores de evasión.
    - ¿El auditor hizo preguntas adecuadas en entrevistas documentadas con el contribuyente para identificar las áreas de supuesta evasión de impuestos?
    - ¿Las áreas sospechosas fueron adecuadamente buscadas para llegar a conclusiones apropiadas?
    - ¿Cuándo la evasión estaba presente, el auditor siguió los procedimientos existentes para la remisión y el desarrollo?
- Revisión de Impuestos y Sanciones:  
El revisor tendrá en cuenta si el auditor consideró o no la aplicación de sanciones en la auditoría específica.
    - ¿El auditor hizo las preguntas adecuadas al contribuyente y / o terceros para determinar la aplicación de sanciones?
    - ¿El auditor aplicó de manera correcta la ley con respecto a las consideraciones de sanciones?

- ¿El auditor aseguró de forma apropiada la explicación del contribuyente acerca de asuntos que puedan requerir la aplicación de sanciones?
- ¿El auditor calculó el impuesto y sanciones correctamente dada su aplicación?

#### 4. Puntualidad

El revisor tendrá en cuenta si las acciones del auditor fueron o no oportunas.

- ¿El tiempo transcurrido desde la asignación de la declaración a la primera cita fue apropiado?
- ¿Transcurrieron grandes brechas de tiempo entre las acciones de auditores explicadas?
- ¿Se preparó el informe del auditor de manera oportuna?
- ¿Finalización de la auditoría se llevó a cabo de manera oportuna?

El revisor considerará si el tiempo dedicado a la auditoría por el auditor es compatible con su complejidad.

- ¿Las tareas que se realizan en la auditoría respaldan los cargos de tiempo de la auditoría?
- ¿Las tareas del auditor fueron apropiadas para la realización eficiente de la auditoría?

#### 5. Relaciones con el Cliente / Profesionalismo

- Las comunicaciones con el Contribuyente y el Representante del Contribuyente

El revisor tendrá en cuenta si la comunicación con el contribuyente fue profesional.

- ¿La correspondencia al contribuyente fue de tono, apariencia y contenido apropiado?
- ¿El auditor respondió a la correspondencia escrita del contribuyente?

El revisor tendrá en cuenta si el auditor proporcionó o no atención al cliente para el contribuyente y el representante del contribuyente.

- ¿El contribuyente y el representante fueron mantenidos informados sobre el estado de la auditoría y temas a lo largo de la auditoría?
- ¿El auditor garantizó que preguntas del contribuyente, aunque no formó parte de la auditoría, fueron coordinadas adecuadamente con otras áreas de la administración tributaria?

El revisor tendrá en cuenta si el auditor mantuvo o no al contribuyente y su representante informados de sus derechos.

- ¿En la fase inicial de la auditoría, los derechos del contribuyente fueron explicados por el auditor?

- ¿A lo largo de la auditoría, el contribuyente fue informado de los procedimientos de la administración tributaria y los derechos de contribuyentes, según el caso?
- ¿A lo largo de la auditoría, los derechos del contribuyente fueron honrados por el auditor?

El revisor tendrá en cuenta si el auditor protegió o no la privacidad y confidencialidad del contribuyente.

- ¿El auditor se aseguró que declaraciones de impuestos e información de declaración fueron protegidas?
- ¿El auditor se abstuvo de divulgar información acerca de la auditoría, conforme con la ley y la Guía de Procedimientos de Auditoría?

- Participación del Supervisor con la auditoría

El revisor tendrá en cuenta si el supervisor se involucró o no de manera adecuada en las decisiones de la auditoría.

- ¿El plan de trabajo de auditoría fue autorizada de manera oportuna?
- ¿Expansiones de la auditoría o limitaciones en el alcance fueron aprobadas por el director?
- ¿El director estuvo presente en las reuniones con contribuyentes, de forma adecuada?

## 6. Documentos e Informes

El revisor tendrá en cuenta si el auditor documentó o no las acciones de la auditoría.

- ¿El auditor preparó un informe de auditoría?

El revisor tendrá en cuenta si los documentos de trabajo respaldan las conclusiones de la auditoría.

- ¿Los documentos de trabajo fueron legibles y preparados de acuerdo con los procedimientos de auditoría?
- ¿Los problemas de auditoría en el informe de auditoría concuerdan con los problemas en los documentos de trabajo?
- ¿Los documentos de trabajo contienen información suficiente para llegar a las conclusiones presentadas en la auditoría?

El revisor tendrá en cuenta si el informe del auditor estuvo o no correcto.

- ¿El auditor usó los procedimientos de redacción de informes adecuados de acuerdo con la guía de procedimientos de auditoría?

- ¿La explicación de la cuestión en el informe del auditor es clara y concisa, y de conformidad con la ley?
- ¿El cálculo de impuesto es correcta en el informe?

# Apéndice 8.G. Informe de Auditoría

Figura 8-G.8. Informe de auditoría

Informe de auditoría	
<b>Nombre del Contribuyente:</b> <i>Nombre del negocio</i>	<b>NIT:</b> <i>Número de Identificación Tributaria</i>
<b>Dirección del Contribuyente:</b> <i>Dirección en la que la empresa está registrada con la administración tributaria</i>	
<b>Datos de Contacto del Contribuyente:</b> <i>esto debe incluir el nombre y teléfono de contacto del contribuyente</i>	
<b>Correo electrónico:</b> <i>dirección de correo electrónico de la persona clave a contactar en el negocio</i>	
<b>Contador / Representante del Contribuyente:</b> <i>incluir el nombre, dirección y contacto del contador o representante del contribuyente</i>	
<b>Actividad Principal del Negocio:</b> <i>Actividad principal de Negocio del contribuyente (en volumen de negocio si hay más de una actividad)</i>	
<b>Actividad de Negocio Subsidiaria (en su caso):</b> <i>Actividad de negocio secundaria del contribuyente (en volumen de negocio)</i>	
<b>Negocios Asociados:</b> <i>Anotar los nombres y NITs de cualquier negocio asociado con este contribuyente y el tipo de asociación.</i>	
<b>Sucursales:</b> <i>Tomar notas detalladas de cualquier sucursal operada por el contribuyente o cualquier otra instalación usada para la operación del negocio del contribuyente</i>	
<b>Descripción del Negocio:</b> <i>Incluye aquí una breve descripción del negocio, su alcance, antigüedad, sector, clientes principales, el número de empleados, etc.</i>	

## Informe de auditoría

**Descripción del Sistema de Contabilidad:** *Enumere aquí los libros y registros claves mantenidos por el contribuyente como parte de sus sistema de contabilidad. Si se utiliza un sistema automatizado, hay que señalar el nombre del paquete de software.*

**Controles Internos Clave:** *Enumere aquí las principales funciones de control interno, teniendo en cuenta las fortalezas y debilidades particulares.*

**Fecha de Inicio de Auditoría:** *Fecha en que los controles previos a la visita comenzaron*

**Tipo de Auditoría:** *Oficina, campo, o cualquier otra actividad de control*

**Año(s) Fiscales Bajo Auditoría:**

**Lugar de la Realización de la Auditoría:** *lugar en el que el auditor lleva a cabo la auditoría*

**Personas Entrevistadas:** *anotar quienes fueron entrevistados por el auditor y cuando*

**Instalación de Negocio Inspeccionado:** *Sí / No y cualquier comentario notable como resultado de la inspección*

**Descripción de la Actividad de Auditoría:** *Anotar todas las medidas clave adoptadas durante la auditoría, incluyendo los registros examinados, comprobaciones de credibilidad llevadas a cabo y los resultados resumidos. Análisis previo al contacto y cualquier cálculo debe ser adjunto al informe como hojas separadas.*

## Informe de auditoría

**Resoluciones:** anotar detalles de cualquier resolución dada al contribuyente (verbal o escrita) por ej., resolución de obligación tributaria, la interpretación de la legislación, etc. Si no hay, anotar "ninguna."

**Tasación Publicada:** Proveer detalles en las medidas de tasación propuesta y justificar cada medida por separado; también proveer justificación si no se ha propuesto medidas.

**Sanciones Impuestas:** calcular la sanción y el interés por pagar, en su caso.

**Auditorías Futuras:** enumerar cuestiones que puedan ser relevantes para futuras auditorías.

**El Resultado Final de la Auditoría:** anotar el impuesto total y las sanciones/intereses totales tasados.

**Fecha de Cierre de Auditoría:** esta debe ser la fecha en que se emitió la tasación al contribuyente

Nombre del Auditor:

Firma:

Nombre del Auditor:

Firma:

Nombre del Auditor:

Firma:

Nombre del Auditor:

Firma:

Nombre de Supervisor:

Firma:

Nombre del Director de la Sección de Auditoría:

Firma:

# Apéndice 8.H. Informe de Auditoría de Revisión de Calidad

Figura 8-H.9. Informe de auditoría de revisión de calidad

Contribuyente \_\_\_\_\_ No. de Registro/declaración \_\_\_\_\_

Tipo de Declaración \_\_\_\_\_ Auditor \_\_\_\_\_

Fecha del Periodo de Auditoría: \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_

Tipo de Auditoría: Campo \_\_\_\_\_ Oficina \_\_\_\_\_

ELEMENTO REVISADO	SÍ	NO	N / A	COMENTARIOS
<b>A. PLANIFICACIÓN</b>				
A1 ¿Las actividades previas a la auditoría fueron apropiadas?				
A2 ¿El plan de trabajo de auditoría fue adecuado?				
A3 ¿Solicitaciones hechas para documentos y / o información del contribuyente fueron apropiadas?				
A4 ¿Se realizaron declaraciones requeridas y cheques de pago?				
A5 ¿El análisis de riesgos fue realizado para establecer el alcance de la auditoría?				
<b>B. DETERMINACIÓN DE LA RENTA</b>				
B1 ¿Se entrevistó al contribuyente en relación a las fuentes de ingresos aparte de las que se reportaron?				
B2 ¿Fue realizado un análisis de la declaración en relación con la renta?				
<b>C. TÉCNICAS DE AUDITORÍA</b>				
C1 ¿Se realizaron entrevistas con preguntas claras durante la auditoría con el contribuyente y terceros				



ELEMENTO REVISADO	SÍ	NO	N / A	COMENTARIOS
apropiados?				
C2 ¿Procedimientos de control interno del contribuyente fueron revisados y descritos?				
C3 ¿Los tipos de registro solicitados y la metodología de revisión fueron apropiadas?				
C4 ¿La ley se interpretó e implementó de manera correcta en todo aspecto de la auditoría?				
C5 ¿Indicadores de lucha contra la evasión fueron buscados y desarrollados?				
C6 ¿Sanciones e impuestos fueron identificados y calculados?				
<b>D. OPORTUNIDAD</b>				
D1 ¿El tiempo dedicado a la auditoría proporcional con su complejidad?				
D2 ¿Todas las acciones fueron tomadas de manera oportuna?				
<b>E. RELACIONES CONTRIBUYENTES</b>				
E1 ¿La correspondencia fue normal y oportuna?				
E2 ¿Se mantuvo al contribuyente/representante informado a lo largo de la auditoría?				
E3 ¿El contribuyente fue notificado de todos sus derechos?				
E4 ¿La confidencialidad de la declaración del contribuyente y su información fue protegida?				
E5 ¿El nivel de implicación de la gestión fue apropiada?				
<b>F. DOCUMENTACIÓN E INFORMES</b>				
F1 ¿Los documentos de trabajo				

ELEMENTO REVISADO	SÍ	NO	N / A	COMENTARIOS
documentan las actividades y cobros de tiempo en toda la auditoría?				
F2 ¿Los documentos de trabajo respaldan las conclusiones de la auditoría?				
F3 ¿Los procedimientos adecuados para informes escritos fueron seguidos?				

PRINCIPALES RECOMENDACIONES (si los hubiera):

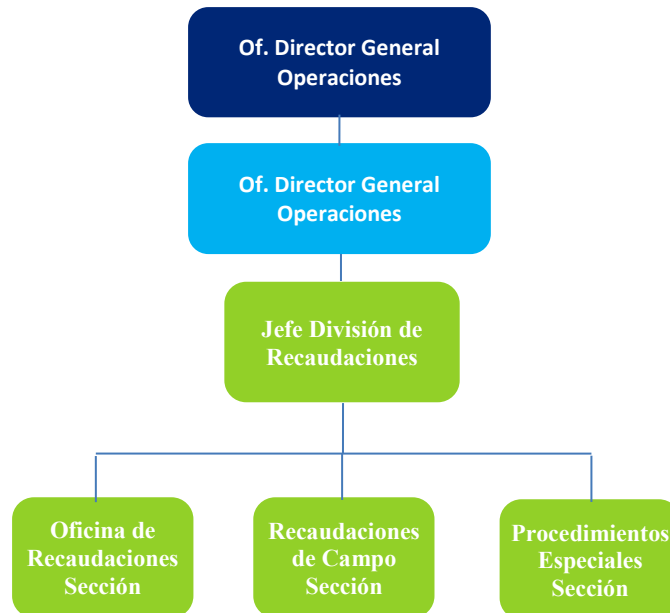
Nombre de Revisor \_\_\_\_\_

Firma \_\_\_\_\_

Fecha \_\_\_\_\_

# Apéndice 10.A. Estructura Organizativa de la División de Recaudaciones

Figura 10-A.10 Organización de la función de recaudación en la oficina sede



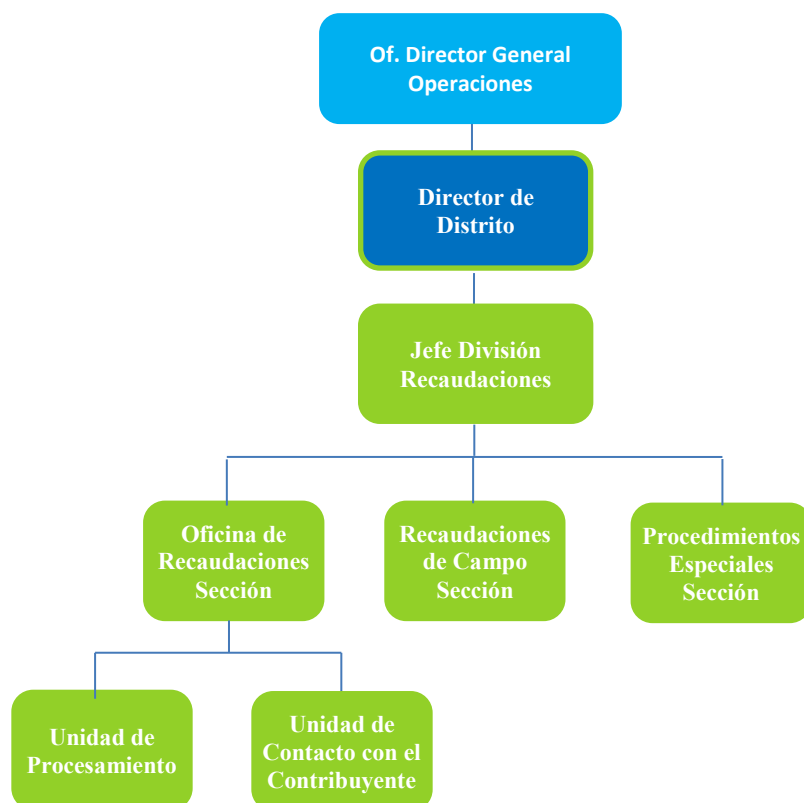
Las responsabilidades de las oficinas sedes son:

- Desarrollar y actualizar continuamente todos los programas, las políticas, directrices y procedimientos (incluyendo manuales) para todas las funciones de recaudación regional;
- Diseñar e implementar el sistema de selección de los casos;
- Desarrollar planes de trabajo estratégicos y anuales de recaudaciones y planes similares para todas las oficinas regionales;
- Asignar recursos de recaudación (equitativamente) a las oficinas regionales;
- Evaluar los programas de recaudación de la oficina regional en base a las revisiones de los informes del Sistema de Gestión de Información y las visitas de campo in situ;
- Realizar revisiones in situ de la calidad del trabajo de las oficinas regionales;
- Diseñar controles y programas para explicar con precisión todas las recaudaciones de ingresos;
- Determinar las necesidades de capacitación para el personal de recaudación en todas las oficinas regionales, y
- Desarrollar estándares de evaluación de los empleados para el funcionamiento de todo el personal de recaudación.

A continuación se describen las responsabilidades de cada sección.

Además, la división de recaudaciones en muchos países incluye una sección de caja. Esta sección debe ser discontinuada tan pronto como los contratos de recaudación de impuestos con la banca comercial se puedan ejecutar, como se discutió en el Capítulo 3 y el Capítulo 7.

**Figura 10-A.11 Organización de la función de recaudación en oficinas regionales**



La función principal del director de la división de recaudaciones y de su personal en las oficinas regionales es simplemente para llevar a cabo la función de operaciones de recaudación y de ejecutar los planes de trabajo de recaudación anual desarrollados por la sede. Todo el personal de recaudación también se encarga de recomendar los programas para prevenir que los contribuyentes estén en mora en el pago de sus impuestos.

La Oficina de la Sección de Recaudaciones es el primer punto de contacto con las personas o empresas que no logran resolver su pago en mora, o estado de recaudación en mora, en respuesta a las cartas y notificaciones que se les entrega. El contacto con el contribuyente es por correspondencia, por teléfono o en persona cuando el contribuyente visita la oficina. Para una mayor eficiencia y eficacia, existen dos unidades especializadas - la unidad de procesamiento y la Unidad de Contacto con el Contribuyente.

- La Unidad de Procesamiento inicia la correspondencia a los contribuyentes y terceros con el fin de recaudar los impuestos en mora, asegurar las declaraciones de los contribuyentes omisos y los que han dejado de declarar, y obtener la información sobre los contribuyentes o su

ubicación. La Unidad podrá iniciar acción de ejecución limitada para recaudar impuestos en mora, o asegurar declaraciones y luego determinar si el caso debe ser manejado por la sección de oficina de contactos o por alguien en la rama del campo de recaudaciones.

- La Unidad de Contacto es responsable de contactar a los contribuyentes por teléfono o de entrevistarlos en la oficina, cuando el contribuyente responda a una carta de citación enviada por la Unidad de Procesamiento. El Personal de la Unidad de Contacto discute el pago del impuesto en su totalidad, establece acuerdos de pagos parciales y toma acciones de ejecución simples, tal como el envío de una Notificación de Exacción (embargo) a la cuenta bancaria de una persona. Aseguran los estados financieros, determinan la capacidad de pago, o identifican la necesidad de que la Sección de Campo tome nuevas medidas de ejecución.

La Sección de Recaudación de Campo es la última fuente de acción de recaudación de la división. El personal de campo se llaman recaudadores, u Oficiales de recaudación o de ingresos y se organizan en grupos de 10 a 15 personas, que son supervisados por un directivo y pueden contar con el apoyo administrativo. Los recaudadores tienen la responsabilidad de localizar a los contribuyentes y cualquiera de sus activos, asegurar las declaraciones de impuestos morosas de contribuyentes que han dejado de declarar, identificar a los contribuyentes omisos, y estimar el impuesto debido y firmar la declaración, en caso de que esta autoridad sea delegada a ellos. Como indica el título de la sección, las responsabilidades más importantes no se llevan a cabo en la oficina, sino en el campo, en la residencia del contribuyente o del negocio. Los recaudadores pueden solicitar embargo tributario, proporcionar gravámenes, y con la debida aprobación, incautar y vender los bienes muebles e inmuebles del contribuyente.

Al recaudador se le debe otorgar amplia autoridad legal y administrativa, y generalmente se le asigna a un área geográfica específica o sección alfabética de los contribuyentes. Se espera que él/ella trabaje todos los casos del área geográfica y que asegure el cumplimiento de todas las leyes tributarias. Como resultado de sus trabajos en el campo, los recaudadores están excepcionalmente bien posicionados para identificar los casos de fraude o de recomendar la revisión en profundidad a la apropiada investigación criminal o división de auditoría.

La Sección de Procedimientos Especiales coordina toda la información legal y técnica, y sirve como asesoría legal o paralegal de la división y de toda la oficina de regional en temas de recaudación. Por lo general, asume la función de revisión de calidad para la división de recaudación y hace seguimiento de todos los procesos judiciales, incluyendo las bancarrotas, y archiva los documentos legales adecuados para garantizar que los intereses del gobierno están siendo protegidos.

En algunos países, las secciones de contribuyente omiso o contribuyente que ha dejado de declarar, son separadas. En otros casos, el personal de las secciones de la oficina y de campo tiene la responsabilidad respectiva de asegurar declaraciones en mora. Además, como se discutió anteriormente, la división de recaudaciones en muchos países incluye la sección de la caja (ahora obsoleta).

# Apéndice 10.B. Información de Terceros sobre los Contribuyentes Omisos

La siguiente es una lista de las posibles fuentes de información que pueden ser utilizadas para ayudar a la administración tributaria en la localización de contribuyentes omisos, así como a los contribuyentes que dejaron de contribuir y los deudores tributarios. Además de éstos, siempre habrá información de los informantes, quienes escriben o llaman a la administración tributaria sobre los contribuyentes omisos, el tradicional y viejo método de las operaciones de prospección de puerta a puerta (caminatas), y la búsqueda de artículos de prensa y anuncios para identificar potenciales contribuyentes omisos.

**Registro de una Corporación o Empresa:** La "Ley de Corporaciones" o "Ley de Empresas" del país, establece que cierta información relativa a la finalidad, la propiedad y la administración de las empresas estará disponible a través de la oficina de registro de empresas. La solicitud de registro, en relación con una empresa en particular, puede obtener lo siguiente:

- El nombre de la corporación, dirección y fecha de constitución;
- Nombre, dirección y ocupación de los directores;
- Nombre y dirección de los funcionarios; y
- Número y tipo de acciones autorizadas, emitidas y en circulación.

La administración tributaria deberá obtener una lista de las nuevas empresas registradas y de sus directores, y la compara con la base de datos de registro de impuestos para asegurarse de que estas empresas también han solicitado un registro de impuestos.

**Corte (Fiscal / Procurador General):** Puede ser útil obtener los registros de quiebras, embargos, juicios, y casos judiciales.

**Administración Aduanera:** Las administración aduanera puede proporcionar información sobre los corredores e importadores, lo que importan, si se han pagado los aranceles regularmente, direcciones actuales, e incluso datos bancarios, cuando los controles se sienten atraídos por pagar derechos de aduana. En muchos países, los agentes de aduana a menudo son contribuyentes omisos o contribuyentes que dejaron de contribuir. Los datos de importación de aduanas deben ser analizados para declarantes omisos de forma regular. Además, la información de importación se debe ordenar y poner a disposición para auditoría como una fuente regular de información que ayudará a la devolución del IVA y otras verificaciones de compra.

**Proveedores del gobierno (departamento de finanzas):** Los diversos departamentos gubernamentales a menudo tienen contratos de suministro con empresas privadas de bienes o servicios. Algunos departamentos del gobierno publican una lista de estos contratos por territorio. Esta es una valiosa herramienta de trabajo, ya que puede proporcionar información sobre las cuentas por cobrar de los

contribuyentes, cuáles el oficial puede luego retener, si es aplicable. Puede ser posible obtener la siguiente información:

- Los nombres, direcciones y números internos de los proveedores;
- El año y el número del último contrato adjudicado; y
- El valor monetario del contrato.

Esta información se utiliza para identificar a los contribuyentes omisos, pero también debe corresponder con los registros de impuestos para determinar si el valor monetario del contrato refleja más o menos su declaración de impuestos.

**Las declaraciones de impuestos y otros documentos:** Todos los tipos de declaraciones de impuestos presentados por los contribuyentes deben ser revisados y referencialmente cruzados para dar pistas sobre direcciones, activos, fuentes de ingresos, nombres de los familiares, y los nombres de activos. El nombre de un contribuyente que aparece en la venta o transferencia de un activo puede ser un indicio de una transferencia fraudulenta de bienes.

**Oficina de título/registro de propiedad:** El registro de propiedad por lo general contiene la propiedad, gravámenes, y transacciones de la propiedad. Es importante revisar la información que puede tener un impacto en la equidad de la propiedad y si la propiedad fue transferida en una transacción realizada en condiciones de plena competencia. La información disponible puede incluir:

- Descripción legal;
- Tamaño de la propiedad;
- Nombre del propietario;
- Fecha de compra o venta (hace cuánto tiempo el contribuyente adquirió la propiedad);
- Precio de venta o de compra;
- Los registros de hipotecas pendientes o embargos, ejecuciones hipotecarias, incautaciones, etc.;
- Los detalles de arrendamientos registrados y el tipo de propiedad (conjunta, común); y
- Cualquier derecho o notificación de la venta por acreedores.

Pocos países tienen totalmente computarizado su sistema de registro de propiedades, pero un registro computarizado puede ser una buena fuente de información para detectar declarantes omisos. Cuando el registro se mantiene en un sistema manual, es una fuente de información cuando se buscan activos de los contribuyentes.

**Rama de Vehículos Motorizados:** Los gobiernos mantienen registros relacionados para vehículos y conductores. Puede llevarse a cabo una búsqueda para una placa de vehículo, identificación, o número de registro, así como el nombre del propietario de un domicilio, para:

- Verificar la dirección de una persona o empresa;
- Averiguar si otros vehículos están registrados para una persona o empresa;
- Encontrar al propietario registrado de un vehículo en particular; y

- Proporcionar, para un auto en particular, el número de matrícula, año/marca/modelo, número de serie del auto, y la información sobre el propietario anterior.

Esta es una buena fuente de información cuando se utilizan vehículos de alto valor (por ej., los vehículos de menos de 2 años de antigüedad) como una variable para localizar a los no declarantes. Además, puede valer la pena verificar si hay vehículos con el nombre de los miembros de la familia.

**Registros municipales:** Entre otras responsabilidades, los municipios pueden tener la facultad de emitir licencias y permisos de construcción. La cantidad de información disponible varía de un municipio a otro. Sin embargo, la respuesta a una solicitud puede incluir lo siguiente:

- Nombre y dirección de la persona o empresa a la que se emitió el permiso;
- El lugar de trabajo donde se utilizará la licencia o permiso;
- Quejas de los consumidores acerca de la empresa;
- La solicitud de la licencia o permiso;
- Cualquier informe de inspección final; y
- Cualquier información sobre oficios y sub-oficios relacionados con el negocio.

**Registro de propiedad personal/registro de obras:** Un gobierno puede mantener una sucursal o división responsable de la grabación y registro formal de ciertos tipos de gravámenes sobre los bienes. Probablemente no se proporcionaron detalles, tales como el importe del préstamo o la cantidad de la deuda restante. Sin embargo, una búsqueda de registros relativos a un contribuyente en particular puede generar la siguiente información:

- La existencia de bienes gravados;
- El tipo de contrato de garantía;
- La fecha de registro y el número de referencia;
- El nombre y la dirección del acreedor garantizado;
- El nombre y la dirección del deudor(es), y
- Una descripción de la garantía.

**Autoridades postales:** Si el contribuyente se ha trasladado o el recaudador está inseguro de la ubicación exacta de la dirección de la lista, las autoridades postales a menudo pueden ofrecer una nueva dirección. En muchas jurisdicciones, se requiere que los funcionarios de correos proporcionen, a otras agencias gubernamentales, información sobre la dirección del contribuyente. Si el cambio de dirección están computarizado y las empresas pueden ser separadas de las personas, entonces las nuevas direcciones empresariales potencialmente pueden ser una buena fuente de identificación de declarantes omisos.

**Policía:** Si el contribuyente no ha cumplido en la declaración y/o pago de impuestos, es posible que hayan tenido contacto con la policía por otras infracciones. Esto puede ser otra fuente del paradero del contribuyente.



**Agencias de producción/publicidad para recursos naturales y productos básicos:** En una serie de industrias de recursos naturales y de productos básicos, tales como la agricultura, la silvicultura, la pesca, los productos lácteos, y la minería, los productores deben cumplir con las diversas leyes y reglamentos instituidos por los distintos niveles de gobierno. Cuando se trata de determinar las cuotas de producción, los derechos a los recursos, o simplemente permisos de operación, a menudo hay un departamento o agencia gubernamental responsable de hacer cumplir el marco regulatorio aplicable. Este organismo proporciona información acerca de las características particulares de este tipo de industria y la información sobre las personas o empresas involucradas en la industria.

Esta información puede ser utilizada para identificar a los no contribuyentes. Además, las cuotas de producción o derechos sobre los recursos suelen ser activos, que la administración tributaria puede incautar y vender si la persona es un deudor tributario. La siguiente información puede estar disponible:

- Tipo de operación;
- Los compradores potenciales del producto;
- Las regulaciones que limitan la red de distribución de los contribuyentes;
- Las cuotas de producción, y
- Los documentos de solicitud.

**Impuesto sobre bienes:** Esto puede ser una división dentro de la administración tributaria y puede contener los siguientes datos:

- Descripción legal de una dirección civil;
- Nombre del dueño de la propiedad;
- Dirección a la cual la factura de impuestos es normalmente enviada correo (puede ser diferente);
- Beneficiario (compañía hipotecaria o el propietario);
- Referencias cruzadas a otras propiedades pertenecientes a un mismo propietario; y
- Estado (pagado o en mora).

Esta información es útil en la localización de los contribuyentes omisos, los contribuyentes que dejan de declarar, y los activos de los deudores tributarios.

**Contadores:** En algunos casos, un contribuyente omiso puede tener los recursos suficientes para contratar a un contador. La administración tributaria debe ser discreta cuando se aproxime al contador, ya que el contribuyente es su cliente. Los registros de un contador son útiles cuando un contribuyente omiso, un contribuyente que ha dejado de declarar o un deudor tributario, se ha mudado y no puede ser localizado. La información que puede ser adquirida de un contador incluye:

- Una dirección de re-envío, si es que el contribuyente se ha trasladado;
- Los documentos de trabajo relacionados con la preparación de los extractos;
- Estados financieros; y
- La ubicación de los registros contables vigentes.

**Asociaciones / Cámaras de comercio:** Asociaciones profesionales, comerciales, sociales, turísticas, hoteles, o cooperativas pueden ser fuentes importantes de información. Ciertos tipos de asociaciones son obligatorias, sobre todo las profesionales. Este tipo de asociaciones pueden estar bien estructuradas y pueden proporcionar el nombre del empleador del contribuyente con su dirección personal y de negocio, así como el estado de membresía. La siguiente información puede estar disponible:

- La dirección y otros datos de contacto;
- Si el contribuyente es un miembro que está al día con cuotas pagadas;
- La última vez que se pagaron las cuotas;
- El último empleador del contribuyente; e
- Información sobre las necesidades de personal específicas (por ej., grandes proyectos, área determinada).

**Oficina de Crédito:** Estas organizaciones pueden proporcionar información importante sobre la viabilidad del crédito de un contribuyente. La mayoría de los grandes acreedores, tales como los bancos y los grandes negocios, utilizan estas organizaciones para confirmar la capacidad del contribuyente para cumplir con los pagos mensuales, antes de tomar la decisión de ofrecer al contribuyente más crédito. Por ejemplo, la Oficina de Crédito del Caribe, localizada en Barbados, con oficinas en varios países del Caribe, ofrece una gama de servicios de crédito y, por una tarifa, puede ofrecer información sobre el historial de crédito de los contribuyentes específicos. Las oficinas de crédito no permiten que las administraciones tributarias obtengan los listados generales para "pescar" a nuevos contribuyentes potenciales, pero, si un contribuyente se encuentra en mora, las oficinas de crédito pueden ofrecer buena información para ayudar a la administración tributaria en la determinación del riesgo de ingreso del contribuyente.

**Distribuidores / proveedores:** Estas son fuentes importantes de información financiera que pueden ayudar a determinar la magnitud potencial del negocio de una persona, ya sean contribuyentes omisos para, por ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado (IVA), cuál es su requerimiento mínimo, y en la determinación del riesgo de ingreso en el caso de un deudor tributario. En algunos casos, pueden proveer conocimientos importantes, tales como:

- Si el contribuyente utiliza dinero en efectivo o paga y, si es en efectivo, si se aceptan cheques;
- Si es pagada, si la cuenta fue facturada, si hubo una solicitud de crédito, y cómo pagó el cliente;
- Si el contribuyente pasa por los controles efectuados por falta de fondos;
- La frecuencia y el volumen de las órdenes para determinar la magnitud del negocio de la persona, en el caso de contribuyentes omisos;
- El conocimiento de otros posibles distribuidores o proveedores;
- Dirección de envío para los suministros;
- Los nombres de los clientes del contribuyente;
- Detalles de la situación financiera del contribuyente;
- Facturas disponibles con información sobre el nombre de la empresa o nombre personal;
- Saldo a pagar por el contribuyente, y

- Garantía o gravámenes en contra de los activos de los contribuyentes.

En algunos países, es un requisito presentar listas de ventas y facturas de compra en respaldo a las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA). Esto sólo puede ser en los casos de declaraciones de reembolso, pero esta información también puede ser usada para identificar a los contribuyentes omisos.

**Directorios de teléfono y otros:** Cada vez más, estos directorios están disponibles en línea, y algunos pueden ser descargados de manera que la información se puede consolidar en una base de datos para la búsqueda de distribuidores omisos.

**Instituciones Financieras:** Ya sea sin una "autorización escrita" de un contribuyente o la formalidad legal de un "requisito / demanda para proporcionar información y documentos", la mayoría de las instituciones financieras no cooperarán con las administraciones tributarias, citando su confidencialidad con los clientes. Sin embargo, bajo la legislación de lavado de dinero, la administración tributaria puede ser capaz de obtener algo de información.

**Internet:** Una vez que un contribuyente omiso potencial ha sido identificado, el Internet puede ser una buena fuente para verificar detalles de una persona, tales como su identidad e información de contacto.

- Verificar si el contribuyente tiene una página de inicio personal al poner su nombre y apellido en un motor de búsqueda en internet.
- Si el contribuyente está o estaba asistiendo a un colegio o universidad, visitar el sitio web de la escuela y comprobar con el directorio del campus. El contribuyente puede tener, o pudo haber tenido, una dirección de correo electrónico.
- Verificar si el contribuyente tiene una cuenta de correo electrónico a través de su trabajo al visitar el sitio web de la empresa y buscar su directorio. Si el sitio no tiene directorio, intenta enviar un mensaje de correo electrónico a la persona a `primernombre.apellido@empresa.com`.
- Intentar con el nombre del contribuyente @ dirección de cualquier gran Proveedor de Servicios de Internet (PSI).
- Probar con cualquiera de una serie de directorios en línea.
- Buscar en los sitios de redes sociales tales como Facebook o MySpace.
- Intentar buscar en Google el nombre del contribuyente (entre comillas) y examinar todos los sitios que se asocian con ese nombre.
- Usar sitios gratuitos, como `mylife.com` en los Estados Unidos, para buscar a través de diferentes sitios de redes sociales y buscar fotos, direcciones, números de teléfono y otra información pertinente.

**Abogado / Notario:** Abogados y notarios son a menudo reacios cuando se trata de proveer información acerca de las transacciones que manejan para un contribuyente. Aunque la mayoría de actos tributarios contienen requisitos de disposición de información, con los cuales la administración tributaria puede consultar los registros contables de abogados y / o notarios (documentos de respaldo o sólo cheques), los abogados pueden negarse a proporcionar copias, citando "secreto profesional". Por lo tanto, es

preferible asegurar la cooperación de estos profesionales antes de la emitir una demanda formal o un requisito.

La relación entre un contribuyente y su abogado puede ser bastante variada en su naturaleza, dependiendo del sistema jurídico pertinente (derecho civil, derecho penal, derecho mercantil, etc.). Sin embargo, sin importar la naturaleza de esta relación, la preocupación primaria es con el aspecto financiero de las transacciones, a saber:

- Los nombres de las partes involucradas;
- El propósito de una transacción financiera;
- La fecha de la transacción, que se refiere a la administración tributaria;
- Los activos de la transacción (por ej., si un edificio está involucrado, la información de registro legal);
- Si es que el dinero ha sido intercambiado entre las partes;
- Las copias de los cheques emitidos, con información sobre las personas a las que se pagan cantidades y las cantidades y fechas de los pagos; y
- Si estas cantidades fueron distribuidas.

La información retenida por los abogados sólo se puede acceder de forma específica para cada caso, cuando la administración tributaria está recopilando información en el caso de un contribuyente omiso, contribuyente que ha dejado de declarar, o un deudor tributario.

**Propietario:** La información de los propietarios puede ayudar en la identificación de los contribuyentes omisos y también puede ser útil en los casos de deudores tributarios. En la identificación de las pequeñas y medianas empresas que son consideradas como contribuyentes omisos, la administración tributaria debe tener en cuenta de que un cierto nivel de gobierno, a menudo sirve como el "propietario" de los mercados físicos y sitios incubación donde funcionan los negocios. Algunas preguntas que se pueden hacer a propietarios incluyen:

- Si se puede proporcionar una copia de la solicitud de alquiler;
- ¿Qué información de empleo fue proporcionada en la solicitud de alquiler?;
- Si hubo algún logotipo o nombre de negocio expuesto en cualquier vehículo conducido;
- Si hubo algún equipo (material rodante o de otro tipo) puede indicar la línea de trabajo del contribuyente; y
- Si el contribuyente se trasladó por motivos laborales.

**Vecinos:** Se puede obtener alguna información de los vecinos actuales o anteriores. Las preguntas deben incluir:

- Cuándo se trasladó el contribuyente;
- Si su nueva dirección está disponible;
- Cómo se trasladó el contribuyente y, si se utilizó una empresa de mudanzas, cuál era;
- Si el contribuyente vivía solo;

- El nombre del cónyuge del contribuyente (ya sea casado/a o con relación de derecho);
- El nombre del empleador de su cónyuge;
- El tipo de trabajo realizado por el contribuyente (y el nombre del empleador);
- La marca y el año del vehículo del contribuyente;
- Otros activos de propiedad de los contribuyentes;
- Si el contribuyente tenía amigos en la calle o en el barrio, y
- El nombre de la escuela donde asistieron los hijos del contribuyente.

**Suscripciones a periódicos:** Cuando el contribuyente tiene suscripciones a periódicos o revistas, esta información asegurará de que la dirección está actualizada. Esto puede ser una fuente muy precisa de información.

**Agentes de bienes raíces:** Cuando el contribuyente ha completado recientemente una transacción de bienes raíces, es posible obtener algunos elementos valiosos de información del agente de bienes raíces. Estos pueden incluir:

- El nombre del notario o de un abogado que se encargó de la transacción;
- El nombre y la dirección de la institución financiera;
- Si se trata de una residencia principal o secundaria;
- El monto de la transacción;
- La fecha de la transacción;
- Si la propiedad era propiedad conjunta, y
- La nueva dirección del contribuyente, si fuera una venta de propiedad.

Esto puede ser información importante para determinar si la persona es un contribuyente omiso o para encontrar activos en el caso de los deudores.

**Organizaciones religiosas:** El objetivo principal es conseguir la dirección y / o número de teléfono del contribuyente. Preguntas similares a las planteadas a un vecino o la escuela se pueden plantear a una organización religiosa.

**Escuelas:** Las escuelas a las que asisten los hijos de los contribuyentes pueden conducir a información. Esta es una excelente fuente potencial para poder identificar a los contribuyentes omisos si es que los hijos asisten a escuelas privadas. Sin embargo, las escuelas pueden ser reacias cuando se trata de proporcionar la información solicitada. Los siguientes son algunos elementos de información que pueden estar disponibles:

- Nombre del contribuyente, dirección y número de teléfono;
- Las fechas y la duración de la asistencia a la escuela, ya sea a tiempo completo o a tiempo parcial;
- Si el contribuyente trabaja al mismo tiempo y dónde trabaja el contribuyente;
- Monto de la matrícula y los términos y condiciones de pago;

- La edad de los hijos y el nombre e información de contacto del cuidador; y
- El Nombre e información de contacto del otro progenitor, si es un ex cónyuge.

**Servicios:** Empresas de servicios, tales como de teléfono, electricidad, gas, cable, o los servicios de protección (sistemas de alarma), puede permitir la ubicación de un contribuyente, sobre todo si él/ella se acaba de trasladar. Los siguientes son algunos elementos de información que pueden estar disponibles:

- El tipo de negocio y el propietario;
- La dirección del contribuyente o del lugar de trabajo usando el servicio;
- El nombre y dirección de facturación, y
- La entidad financiera donde se deducen los pagos pre-autorizados.

El consumo eléctrico puede ser utilizado como una variable para estimar la magnitud de la empresa.

# Apéndice 10.C. Amnistías Tributarias Recientes de Todo el Mundo

Figura 10-C.12. Amnistías fiscales de todo el mundo (2008-2011)<sup>407</sup>

País	Descripción
Argentina	En diciembre de 2008, el gobierno lanzó dos regímenes especiales para facilitar los pagos y aumentar la recaudación de impuestos. Una moratoria destinada a regularizar los impuestos no pagados, al permitir que los contribuyentes paguen impuestos en mora en 120 cuotas con intereses bajos. Además, una ley de amnistía que permitía a los contribuyentes repatriar dinero del exterior, mediante el pago de un máximo del 8 por ciento de los montos regularizados, en lugar del 35 por ciento de impuesto sobre la renta no pagada, o el 21 por ciento del Impuesto al Valor Agregado (IVA).
Australia	Una iniciativa de divulgación extranjera para el ingreso extranjero y las ganancias de capital estuvo vigente hasta el 30 de junio de 2010 y requería el monto total del impuesto a pagar, pero ofreció una eliminación de sanciones de interés hasta, e incluyendo, el año fiscal 2002.
Bielorrusia	En marzo de 2010, una exención tributaria de cinco años del impuesto sobre la renta sobre dividendos, intereses, regalías y valores, o de la venta de bienes raíces, se introdujo para ayudar a simplificar y mejorar el pago de impuestos en el estado. Aplicando, tanto a los ciudadanos bielorrusos y a residentes extranjeros, la amnistía tiene como objetivo animar a los contribuyentes a repatriar los ingresos generados en el extranjero.
Bélgica	En 2008, un cambio en la ley Bélgica amplió la ley de prescripción que aumentó el período de tasaciones extraordinarias de cinco a siete años, permitiendo a las autoridades fiscales combatir más eficazmente el fraude tributario de ingresos. En 2010, se publicó una circular que aclaró el régimen de amnistía tributaria y presentó una declaración voluntaria adicional para las personas.
Brasil	En 2009, el gobierno amplió un programa diseñado para facilitar el pago de impuestos atrasados, incluyendo los impuestos federales y de seguridad social. Se les concedió a las empresas con deudas tributarias de hasta 15 años, pagar el total, con reducciones a las sanciones y tasas de interés, incluyendo sanciones de cero e interés reducido por un 45 por ciento para los que liquidaban su deuda total con un solo pago. En 2010, los cambios a la ley fiscal incluyeron un programa de amnistía federal adicional para las deudas contraídas con el Ministerio de Hacienda y la Procuraduría Federal.
Francia	En 2009, los contribuyentes residentes tuvieron la oportunidad de regularizar su situación tributaria hasta el 31 de diciembre de 2009 a través de la creación de una nueva unidad especializada dentro del Departamento Tributario Francés. La unidad de regularización ("cellule de regularization" en Francia) permitió a los contribuyentes a revelar activos extranjeros legales, pero previamente no declarados, situados en paraísos fiscales, evitando así el enjuiciamiento penal y potencialmente beneficiándose con sanciones más leves.
República Checa	A partir de 2011, los contribuyentes tuvieron la oportunidad de pagar el impuesto sobre los fondos no declarados con el fin de evitar los cargos y sanciones penales.
Gibraltar	A partir de 2011, se implementó una moratoria y amnistía para garantizar el pago anticipado de los impuestos y la correcta presentación de declaraciones de impuestos de sociedades. Se introdujeron nuevas sanciones y recargos. Hay una moratoria de 18 meses, durante los cuales no se incurren multas y sanciones. La moratoria no se aplica a los intereses de impuestos no

<sup>407</sup> Ernst & Young (n.d.), n.a.

País	Descripción
	pagados. Además, un plan de amnistía con respecto al incumplimiento pasado fue implementado para permitir a los contribuyentes a comenzar el nuevo régimen tributario "de cero".
Grecia	En 2010, hubo una amnistía de seis meses para la repatriación de los fondos depositados en bancos extranjeros. Los contribuyentes que transferían fondos de cuentas extranjeras a las cuentas bancarias griegas de al menos un año podrían, pagar un impuesto del 5 por ciento sobre el valor de los fondos en el momento de su traslado de regreso a Grecia. Si los fondos fueron declarados, pero se mantuvieron en el extranjero, se aplicaría un impuesto del 8 por ciento.
Hungria	En marzo de 2009, se introdujo una amnistía parcial a los ingresos repatriados acumulados en sociedades extranjeras controladas. 75 por ciento de los dividendos derivados de ingresos por inversiones se eximían si un contribuyente invertía al menos la mitad de los ingresos repatriados en bonos de la tesorería y mantenidos por un mínimo de dos años. También se implementó una amnistía tributaria para los individuos.
Irlanda	Una investigación sobre los contribuyentes que tienen obligaciones tributarias no declaradas en fideicomisos y estructuras extranjeras, comenzó en septiembre de 2009, con la oportunidad de hacer una calificación para la divulgación de ingresos.
Isla de Man	En 2010, una amnistía de divulgación estuvo vigente durante tres meses, durante el cual se eximieron las sanciones respecto a las divulgaciones voluntarias pertinentes. Los intereses se mantuvieron como aplicables.
Italia	En 2009, se creó un "escudo tributario" para los individuos, las pequeñas y medianas empresas. Bajo este esquema, los contribuyentes podrían pagar un solo pago de 5 por ciento de sanción sobre los fondos repatriados de las cuentas tributarias en el extranjero y ser absueltos de cualquier impuesto atrasado. La amnistía también introdujo una presunción refutable para fondos no declarados y activos en el exterior, duplicando las sanciones por el hecho de no informar o pagar impuestos. Un nuevo equipo de auditoría especializado dentro de la Autoridad Tributaria Italiana fue creado para fomentar la cooperación internacional y hacer frente a la evasión y la elusión tributaria a nivel internacional.
Kirguistán	En 2009, fue implementado un plan de amnistía, mediante el cual los bienes muebles e inmuebles de las personas o empresas de Kirguistán que eran legalizadas durante ese período, mismas que serían absueltas de impuestos, aduana y del seguro social. Además, ciertas obligaciones administrativas y sanciones por violaciones cometidas antes del 31 de diciembre 2008 serían exoneradas.
Letonia	En 2010, un Plan de Reducción de la Economía Informal se implementó, el cual incluía la capacidad de legalizar ahorros no declarados mediante el pago de una amnistía tributaria. Además, los intereses de demora y las sanciones monetarias se exoneraban si el impuesto adeudado se pagaba dentro de un plazo determinado. Se le otorgó a la autoridad fiscal derechos administrativos adicionales, como el acceso a la información, y el sistema de sanciones se reforzó para que la aplicación de sanciones se decidiera en base a la gravedad, la frecuencia y regularidad de las infracciones.
Liechtenstein	En 2009, Liechtenstein y el Reino Unido acordaron un paquete de medidas para mejorar el cumplimiento tributario, con el intento de aclarar los impuestos en mora de clientes del Reino Unido de los servicios financieros de Liechtenstein y garantizar que las futuras obligaciones tributarias se cumplan adecuadamente. Sanciones sobre impuestos no pagados se fijaron al 10 por ciento del impuesto evadido durante los últimos diez años, siempre que el contribuyente revelaba todo a la Administración de Ingresos y Aduanas del Reino Unido. Los que no llegaron a realizar una divulgación total para el final del programa, se enfrentaron al



País	Descripción
	cierre de sus cuentas.
México	Un Programa de Repatriación de Amnistía Tributaria se puso en marcha en 2009, aplicable sobre los ingresos obtenidos en el 2009 y años anteriores. El capital regresado a México podría beneficiarse de la tasa del 4 por ciento para las personas físicas y el 7 por ciento para las personas jurídicas con los impuestos adeudados en el momento de la divulgación voluntaria.
Holanda	En el 2009, un programa de divulgación voluntaria permitió a los contribuyentes declarar su dinero en cuentas bancarias en el exterior y evitar sanciones y un enjuiciamiento penal. Una nueva ley hizo de los asesores tributarios y directores de impuestos, así como el contribuyente, responsables de sanciones, del monto máximo el cual es el 100 por ciento del impuesto que no ha sido pagado. En julio de 2010, la sanción impuesta a la divulgación voluntaria de cuentas bancarias en el extranjero se incrementó de 15 a 30 por ciento.
Antillas Holandesas	Durante abril-junio de 2009, los contribuyentes podían informar, sin temor a sanciones, cualquier interés recibido por un Estado miembro de la Unión Europea entre los años 2005 a 2007. En Bonaire, San Eustaquio y Saba, un nuevo proyecto de legislación tributaria, también contenía una cláusula de amnistía tributaria general, con una reducción de sanción por un 15 por ciento si el contribuyente hacía una corrección voluntaria.
Noruega	Un esquema de amnistía temporal para individuos de alto valor neto se implementó para informar sobre la riqueza oculta en el extranjero sin sanciones tributarias.
Portugal	En 2009, los contribuyentes podrían revelar y regularizar los activos en el extranjero y tenían derecho a pagar un impuesto gravado al 5 por ciento del valor de las inversiones pertinentes, según se describe en la declaración confidencial, pero no estaban sujetos al pago de intereses. El pago tenía que hacerse al mismo tiempo o dentro de los 10 días hábiles siguientes a la recepción de la declaración con el fin de calificar.
Singapur	En 2009, se puso en marcha un programa que fue diseñado para alentar a los contribuyentes, que habían cometido errores en sus asuntos tributarios sin la intención de evadir impuestos, para que se presenten y revelen voluntariamente cualquier omisión. Siempre y cuando ciertas condiciones de calificación se cumplan (cuya descripción tenía que ser oportuna, precisa, completa y auto-iniciada por el contribuyente), las sanciones sobre el impuesto insuficientemente cobrado se redujeron al 5 por ciento por cada año de retraso.
Sudáfrica	Durante un período de 12 meses, a partir de noviembre de 2010, los contribuyentes tuvieron la oportunidad de dar a conocer sus valores, regularizar su situación tributaria, y recibir la exención total de sanciones. El importe total de los impuestos eran todavía pagables, pero el alivio de intereses se tambaleó de 100 por ciento, en los casos en que no había comenzado ni quedado pendiente una auditoría, al 50 por ciento, en donde ya se había iniciado una investigación.
Suiza	En 2010, se anunció una amnistía para los impuestos sobre la renta y la evasión de impuesto sobre la herencia, con la condición de una revelación espontánea y voluntaria, y la plena cooperación con las autoridades. Con un alcance limitado, el esquema cubría sólo las sanciones y multas, y el monto principal — intereses y atrasos, seguían siendo aplicables.
Turquía	Una amnistía tributaria establecida para fomentar la legitimación de activos nacionales y extranjeros se amplió varias veces a lo largo de 2009 y permitió a los contribuyentes beneficiarse de la reducción de los niveles de impuestos e intereses de 2 por ciento o 5 por ciento de la base imponible.
Reino Unido	En 2009, se dieron a conocer varios esquemas de divulgación que incluyen: 1) corporaciones e individuos con impuestos no pagados vinculados a cuentas o activos extranjeros, podrían

País	Descripción
	liquidar sus obligaciones tributarias a una tasa favorable de sanción fijada al 10 por ciento, sujeto a ciertas condiciones, y 2) de acuerdo con el Plan de Salud Tributario, se les dio a los médicos y a los dentistas la oportunidad de revelar información completa de obligaciones tributarias no reveladas y de beneficiarse con una sanción fija. La Administración de Ingresos y Aduanas del Reino Unido obtenía información de varias fuentes, incluyendo los fideicomisos del Servicio Nacional de Salud, hospitales privados, y las aseguradoras médicas, y aquellos que no tomaban ventaja del esquema, se arriesgaron a sanciones mucho mayores.
Estados Unidos	En 2009, el Programa de Divulgación Voluntaria se creó para permitir que los contribuyentes revelen los ingresos no declarados de cuentas en el extranjero, y de cuentas en el extranjero que no se declararon previamente entre los años 2003 a 2008. Todos los impuestos, intereses y sanciones todavía eran pagables, junto a otras obligaciones tasadas previamente, pero no se recomendaría el enjuiciamiento penal.

# Apéndice 12.A. Una Muestra de Proveedores y Productos COTS

Existe una variedad de proveedores que ofrecen software COTS para la administración tributaria. Esta sección contiene una descripción de estos proveedores e información sobre lo que ofrecen. Esta no es una lista exhaustiva de proveedores, pero representa una muestra de los proveedores más reconocidos en el mercado.

Figura 12-A.13. Muestra de proveedores y productos COTS

Proveedor / producto	Descripción de servicios	Muestra de implementaciones
Bull / e-ris	<ul style="list-style-type: none"> <li>Una empresa conocida por sus soluciones de hardware.</li> <li>En la última década, se expandió a la administración tributaria.</li> <li>Los productos incluyen administración tributaria (e-ris) y Aduanas.</li> <li>Los componentes del producto incluyen: FlexStudio (gestión de interfaz), FlexFlow (gestión de flujo de trabajo), FlexForms (personalización de formularios) y FlexRules (motor de reglas).</li> <li>Cuenta con un motor de reglas llamado FlexRules.</li> <li>Se puede gestionar la integración con otras tecnologías utilizando XML Web Services.</li> </ul>	<p>e-ris: Namibia, Zambia, Arabia Saudita, Marruecos y Egipto</p> <p>Versiones previas: Botsuana, Ruanda y Etiopía</p>
CRC Sogema / SIGTAS	<ul style="list-style-type: none"> <li>Conocido por sus proyectos de desarrollo internacional con 25 años en mercados emergentes.</li> <li>El producto de administración tributaria es SIGTAS (Sistema Estándar Integrado de Administración Tributaria del Gobierno o <i>Standard Integrated Government Tax Administration System</i>)</li> <li>SIGTAS es parte del portafolio de finanzas públicas y reforma tributaria de CRC Sogema.</li> <li>SIGTAS cuenta con todos los servicios centrales de administración tributaria incluyendo las funciones de gestión, auditoría, apelaciones, intereses y multas.</li> <li>SIGTAS puede ser implementado en una arquitectura de cliente-servidor o en un entorno web.</li> </ul>	<p>Veinte países en tres continentes y en el Caribe</p>
Crown Agents / TRIPS	<ul style="list-style-type: none"> <li>Empresa de desarrollo internacional que labora en los sectores públicos y privados.</li> <li>TRIPS se introdujo en 2003 y forma una pequeña parte de una empresa mucho mayor.</li> <li>Utiliza Oracle como su base y se considera más como una solución portátil que una COTS totalmente configurable.</li> <li>Incluye un visor integrado del contribuyente que contiene información del IVA, impuestos directos, derechos, permisos, licencias y otros impuestos que se implementa en su totalidad.</li> </ul>	<p>IVA en Jordania, Ghana, Guyana, Filipinas y Mongolia</p>
Fast	<ul style="list-style-type: none"> <li>Desarrollado en 1997, ocupa un puesto importante en el mercado de la administración tributaria Estadounidense.</li> </ul>	<p>Aproximadamente 15</p>

Proveedor / producto	Descripción de servicios	Muestra de implementaciones
Enterprises / GenTax	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La solución COTS, GenTax®, cuenta con servicios al contribuyente que permiten visualizar el estado de las cuentas, el historial de declaraciones y pagos y realizar declaraciones y pagos en línea.</li> <li>• Soporta las funciones básicas de la administración tributaria y está diseñado para una configuración completa incluyendo presentaciones, letras, multas, intereses, transacciones, tipos de contribuyentes, flujo de trabajo, diseño de pantalla, flujo de ventana y más.</li> <li>• Desarrollado en tecnología Microsoft se puede adaptar a las necesidades del cliente.</li> </ul>	estados de EEUU, tres provincias canadienses y Trinidad y Tobago.
Oracle / ETPM <sup>408</sup>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Una empresa de software mundial.</li> <li>• En 2006, Oracle adquirió a SPL WorldGroup.</li> <li>• Aunque SPL WorldGroup se enfocaba en la gestión de utilidades de operaciones e ingresos, así inició el compromiso de Oracle en el desarrollo de una solución COTS para los departamentos de impuestos e ingresos.</li> <li>• La solución COTS es la Gestión Empresarial de Políticas e Impuestos de Oracle e incluye todas las funciones centrales para la administración tributaria.</li> <li>• La funcionalidad incluye: vista de un solo contribuyente, automatización de legislación de ingresos, configuración de procesos de negocio, actualizaciones y autoservicio.</li> </ul>	AT holandesa, Vermont, Kentucky y Nueva Zelanda en proceso
SAP / TRM <sup>409</sup>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Una empresa mundial con clientes en 50 países</li> <li>• Con 300 clientes a nivel mundial, SAP es considerado un líder de mercado en software de aplicación de empresas.</li> <li>• SAP ofrece un número de soluciones para ingresos y contribuyentes incluyendo servicios para implementación, soporte y mantenimiento de un sistema de administración tributaria directamente o con socios mundiales.</li> <li>• El producto COTS es PSCD (Recaudación y Desembolso del Sector Público)</li> <li>• El PSCD comprende todas las funciones centrales de administración tributaria</li> <li>• La funcionalidad se divide en módulos. A nivel central se cuenta con el Impuesto SAP y Gestión de Ingresos. El registro del contribuyente y la gestión de casos se incluye con el SAP de Gestión de Atención al Cliente. Los servicios en línea al contribuyente se incluyen en el SAP 2.0 de Servicios En Línea al Contribuyente.</li> </ul>	Más recientemente Eslovenia, Costa Rica, Pennsylvania, Zimbabue y Queensland
TCS / DigiGov	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se estima según algunos analistas que es el proveedor más grande de tecnologías de la información en Asia y el segundo más grande de subcontratación de la India.</li> </ul>	13 departamentos estatales de la India,

<sup>408</sup> Gestión de Impuestos y Políticas Empresariales de Oracle.

<sup>409</sup> Gestión de Impuestos e Ingresos.

Proveedor / producto	Descripción de servicios	Muestra de implementaciones
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se encuentra en 42 países con más de 145 oficinas.</li> <li>• El enfoque principal en cuanto a productos tributarios a la fecha ha sido en India y Norte América.</li> <li>• El producto COTS es DigiGov el cual proporciona una solución integral de administración tributaria</li> <li>• Su funcionalidad incluye la automatización de procesos empresariales, control de la evasión fiscal, gestión manual de errores y un servicio al contribuyente.</li> </ul>	Uganda

# Apéndice 13.A. Cuestionario de Desempeño de RRHH<sup>410</sup>

## Preguntas de comunicación

1. Recibo actualizaciones e informes verbales de forma regular de mi gerente, que me mantiene informado de las noticias y avances dentro de la organización y su desempeño relevante para mí y mi equipo.
2. Recibo actualizaciones e informes verbales de forma regular del Director apropiado, que me mantiene informado de las noticias y avances dentro de la organización y su desempeño relevante para mí y mi equipo.
3. Durante el curso de mi trabajo, siento que la calidad de comunicación entre equipos y funciones trabaja bien y que esto me ayuda a mí y a mi equipo a lograr nuestras metas.
4. Mi equipo se reúne regularmente, y estas reuniones son útiles para mantenerme actualizado/a en cuanto al desempeño y otros aspectos de nuestro trabajo relevantes para mí.
5. Las comunicaciones escritas y verbales que recibo de la organización son claras y entendibles.
6. Las comunicaciones escritas y verbales que recibo de la organización son de relevancia para mí y mi trabajo.
7. Comprendo completamente los objetivos estratégicos de la organización y me siento bien informado/a a cerca de nuestro desempeño institucional durante todo el año.
8. Creo que las relaciones entre las funciones/equipos entre la Sede Central y las funciones/equipos Regionales, en general son muy productivas y ayudan a la organización como un todo a realizar efectivamente sus deberes.
9. Creo que las relaciones entre los equipos de las Oficinas Regionales son positivas y la coordinación entre ellos ayuda a la organización a desempeñarse bien como un todo.
10. Estoy satisfecho con el nivel de comunicación dentro de la organización como un todo.

## Preguntas de Educación, Capacitación y Potencial Profesional

1. Tengo suficiente formación profesional para poder realizar mi trabajo en el nivel requerido.
2. He recibido suficiente capacitación para poder realizar mi trabajo.
3. La capacitación que he recibido me ha ayudado a realizar mi trabajo a un nivel más alto.
4. Mi supervisor inmediato me proporciona capacitación y desarrollo en el puesto, lo cual me permite trabajar aun más allá de la norma.
5. Tengo buenas oportunidades de capacitación para mejorar mis destrezas y calificaciones.
6. Mi supervisor inmediato trabaja conmigo para desarrollar mis destrezas profesionales.
7. Siento un sentido de apropiación por mi propio desarrollo y mi carrera.
8. Estoy bien capacitado/a para llevar a cabo mis deberes y responsabilidades.

---

<sup>410</sup> Fuente: autor Diana Osinski.

9. Tengo prospectos satisfactorios para mi desarrollo profesional y promoción dentro de la organización.

### **Preguntas sobre Equipo, Condiciones de Trabajo y Misceláneos**

1. Tengo el equipo necesario para hacer mi trabajo correctamente.
2. Trabajo en un ambiente apropiado.
3. Estoy suficientemente capacitado/a para utilizar efectiva, eficiente y productivamente el equipo de la organización.
4. Puedo utilizar los sistemas y el software de la organización efectiva, eficiente y productivamente.
5. Estoy completamente capacitado en el uso de todos los sistemas y programas (por ejemplo, Microsoft Outlook, Excel, Word, PowerPoint, etc.) que son necesarios para hacer mi trabajo correctamente, y utilizo esta capacidad para desempeñar mi trabajo de una manera adecuada.

### **Preguntas sobre Gerencia y Alta Gerencia**

1. Mi supervisor inmediato valora mis logros y contribuciones.
2. Mi supervisor inmediato fija y comunica con claridad las metas y toma el tiempo para explicar cuál es mi papel, así como los resultados que se esperan de mí.
3. La organización valora mi trabajo y mis contribuciones.
4. Me compensan justamente por el trabajo que realizo.
5. Estoy satisfecho con la relación que tengo con mi supervisor inmediato.
6. Mi supervisor inmediato mide con precisión, justicia y consistencia el desempeño de todos los miembros de mí.
7. Mi supervisor inmediato dirige y asigna trabajo a los miembros de mi equipo de manera eficiente, justa y consistente.
8. Me siento motivado para dar sugerencias para aumentar la eficiencia y efectividad de mi equipo y siento que se valoran y aprecian mis ideas.
9. Siento que tengo un grado de control apropiado sobre mi trabajo y que tengo influencia sobre el producto de mi trabajo.
10. Mi supervisor inmediato es bueno para gestionar la gente.
11. Me siento cómodo cuando solicito ayuda de mi supervisor cuando tengo que resolver algún problema en el trabajo.
12. Se lo que se espera de mí en la realización de mi trabajo.
13. Los cambios se manejan bien dentro de la organización.
14. Me tratan justamente.
15. Mi jefe inmediato me ayuda a gestionar la presión que encuentro en mi trabajo.
16. Como empleador, me expresaría de forma muy positiva de mi organización.

### **Preguntas sobre el Desempeño de la Misión**

1. Recibo suficiente capacitación para poder brindar servicio al cliente de alta calidad de manera interna y externa (según sea aplicable).
2. Comprendo lo que se espera de mí en términos de estándares del servicio que se espera que yo debo proveer a los clientes externos (si aplica).
3. Estoy plenamente consciente de quienes son mis clientes internos (ej., clientes internos a quienes proveo algún servicio) y el alcance y estándares de los servicios que debo proveer (si aplica).
4. Estoy plenamente consciente de quienes recibo servicio al cliente y el alcance y estándares de servicio que espero recibir.
5. Mi gerente coloca suficiente énfasis sobre la importancia de que el equipo provea un excelente servicio al cliente interno y externo.
6. Mi equipo gestiona bien las quejas de los clientes.
7. Me expresaría bien sobre el nivel de servicio al cliente que proporcionamos mi equipo y yo.
8. Me expresaría bien sobre el nivel de servicio al cliente provisto por la organización.
9. La organización gestiona bien las quejas de los clientes.
10. Mi supervisor inmediato alienta continuamente a proveer un buen servicio al cliente interno/externo.
11. Creo que nuestros estándares de servicio al cliente son tan bien conocidos que los clientes siempre saben lo que pueden esperar de mí y de mi equipo, por lo que gestionan bien sus expectativas.
12. Creo que el estándar de servicio al cliente que se brinda a los clientes externos es satisfactorio.
13. Creo que el estándar de servicio al cliente interno dentro de la organización es satisfactorio.

### **Preguntas de Políticas y Procedimientos**

1. Tengo una descripción de trabajo detallado que refleja de manera precisa, detallada y actualizada lo que realizo y lo que debo lograr.
2. Tengo por escrito las políticas y procedimientos formales sobre cómo debo realizar mi trabajo diario.
3. Conozco la cantidad de trabajo que se espera y lo que debo lograr para que mi gerente pueda asegurar que mi desempeño es satisfactorio.
4. Conozco las expectativas de calidad de mi trabajo y lo que debo lograr para que mi gerente asegure que mi desempeño es satisfactorio.
5. Realizo el trabajo de una manera efectiva, eficiente y productiva.
6. Tengo claridad sobre las metas y objetivos a largo plazo de la organización.
7. Tengo claridad sobre las metas y objetivos de mi departamento a largo plazo.
8. Tengo clara comprensión sobre los parámetros de desempeño que se esperan de mí parte cada año.
9. Mi desempeño se evalúa de una manera formal y minuciosa al menos una vez al año.
10. Soy recompensado con justicia y equidad por mi rendimiento.



# Apéndice 14.A. Los Doce Pasos de un Proceso de Estimado de Costos de Alta Calidad

Figura 14-A.4. Los doce pasos de un proceso de estimado de costos de alta calidad

Los Doce Pasos de un Proceso de Estimado de Costos de Alta Calidad <sup>411</sup>	
1. Defina el propósito de la estimación de costos	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Determine el nivel requerido de detalles y el alcance general del propósito;</li> <li>b. Determine quién recibirá la estimación.</li> </ul>
2. Desarrolle el plan de estimación	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Determine el costo del equipo de estimación y desarrolle su cronograma maestro;</li> <li>b. Determine quién hará el estimado independiente de costo;</li> <li>c. Describa el enfoque de la estimación de costo;</li> <li>d. Desarrolle la línea de tiempo de la estimación.</li> </ul>
3. Defina las características del programa	<p>En un documento descriptivo técnico de la línea de base, identifique:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. El propósito del programa y su sistema, las características de desempeño y todas las configuraciones del sistema, además de las implicaciones tecnológicas;</li> <li>b. El cronograma de compras del programa como de su estrategia de adquisiciones;</li> <li>c. Su relación con otros programas existentes, incluyendo el sistema anterior o histórico similar;</li> <li>d. Apoyo (mano de obra, capacitación, etc.) y las necesidades de seguridad e ítems de riesgo;</li> <li>e. Cantidades de sistemas para desarrollo, prueba y producción;</li> <li>f. Planes de implementación y mantenimiento.</li> </ul>
4. Determine la estructura de la estimación	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Defina una estructura de detalle de trabajo (WBS) y describa cada elemento en el diccionario WBS ( un sistema de información automatizado puede tener solamente una estructura del elemento de costo);</li> <li>b. Escoja el mejor método de estimación para cada elemento WBS;</li> <li>c. Identifique las verificaciones cruzadas potenciales para su costo probable y programaciones al cronograma;</li> <li>d. Desarrolle un lista de chequeo de estimación de costo.</li> </ul>
5. Identifique las reglas de juego y supuestos	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Claramente defina lo que la estimación incluye y excluye;</li> <li>b. Identifique los supuestos globales y específicos del programa, tales como la base anual de la estimación, incluyendo las fases de tiempo y ciclo de vida.</li> <li>c. Identifique la información del cronograma del programa por fase y estrategia de compras;</li> <li>d. Identifique cualquier barrera al programa o presupuesto, supuestos de inflación, y costos de viaje;</li> <li>e. Especifique equipo que el gobierno deberá proveer, al igual que el</li> </ul>

<sup>411</sup> Adaptado de la Oficina Gubernamental de Rendición de Cuentas de Estados Unidos (2009), p. 9.

## Los Doce Pasos de un Proceso de Estimado de Costos de Alta Calidad<sup>411</sup>

	<p>uso de instalaciones existentes o nuevas modificaciones o desarrollos;</p> <p>f. Identifique el contratista principal y sub contratistas mayores;</p> <p>g. Determine ciclos de refrescamiento tecnológico, supuestos tecnológicos y nuevas tecnologías a desarrollar;</p> <p>h. Defina los acercamientos a sistemas heredados y supuestos ahorros heredados;</p> <p>i. Describa los efectos de las nuevas formas de trabajo.</p>
<p>6. Obtenga datos</p>	<p>a. Establezca un plan de recolección de datos con énfasis en la recolección actual y datos técnicos relevantes, programáticos de costo y de riesgo;</p> <p>b. Investigue posibles fuentes de datos;</p> <p>c. Recolecte datos y normalícelos para la contabilidad de costos, inflación, aprendizaje, y modificación de cantidades;</p> <p>d. Analice los datos de impulsores de costo, tendencias, y valores atípicos y compare los resultados con las reglas de dedo y factores normativos proveniente de los datos históricos;</p> <p>e. Realice entrevistas a fuente de datos y documente toda la información pertinente, incluyendo una evaluación de la confiabilidad y precisión de datos;</p> <p>f. Almacene los datos para futuras estimaciones.</p>
<p>7. Desarrolle estimaciones de punto y compare con un estimado independiente de costo</p>	<p>a. Desarrolle el modelo de costo, estimando cada elemento WBS, usando la mejor metodología de los datos recolectados e incluyendo todos los supuestos de estimación;</p> <p>b. Escriba los costos en dólares anuales constantes;</p> <p>c. Extienda sobre fases de tiempo, los resultados con una expansión de costos por los años en que se espera ocurra, basado en el cronograma del programa;</p> <p>d. Sume los elementos WBS para desarrollar la estimación general de puntos;</p> <p>e. Valide la estimación buscando errores, como la repetición de datos y costos omitidos;</p> <p>f. Compare la estimación con el costo estimado independiente y examine cuando y por qué existen las diferencias;</p> <p>g. Realice verificación de los impulsores de costo para ver si los resultados son similares;</p> <p>h. Actualice el modelo al tener más disponibilidad de datos o al ocurrir cambios, y compare resultados con estimaciones anteriores.</p>
<p>8. Realice análisis de sensibilidad</p>	<p>a. Compruebe la sensibilidad de elementos de costo a los cambios en la estimación de valores de ingreso y supuestos claves;</p> <p>b. Identifique efectos sobre el estimado general al cambiar el cronograma del programa o las cantidades;</p> <p>c. Determine qué supuestos son impulsores de costo claves y qué</p>

## Los Doce Pasos de un Proceso de Estimado de Costos de Alta Calidad<sup>411</sup>

	elementos de costo son más afectados por los cambios.
9. Realice análisis de riesgo y de inseguridad	<ol style="list-style-type: none"> <li>a. Determine y delibere con los expertos técnicos el nivel de costo, cronograma y riesgo técnico asociado con cada elemento WBS;</li> <li>b. Analice la severidad y probabilidad de cada riesgo;</li> <li>c. Desarrolle rangos mínimos, más probables y máximos para cada elemento de riesgo;</li> <li>d. Determine el tipo de distribución de riesgo y las razones para su uso;</li> <li>e. Asegure que los riesgos están correlacionados;</li> <li>f. Utilice un método de análisis estadístico aceptable (por ejemplo, simulación Monte Carlo) para desarrollar un intervalo de confianza alrededor el estimado de punto;</li> <li>g. Identifique el nivel de confianza del estimado de punto;</li> <li>h. Identifique la cantidad de fondos de contingencia y añada esto al estimado de punto para determinar el estimado de costo ajustado al riesgo;</li> <li>i. Recomiende que la oficina del proyecto o programa desarrolle un plan de manejo de riesgo para dar seguimiento y mitigar los riesgos.</li> </ol>
10. Documente la estimación	<ol style="list-style-type: none"> <li>a. Documente todos los pasos utilizados para desarrollar la estimación para que un analista de costos no familiarizado con el programa pueda elaborarlo rápidamente y producir el mismo resultado;</li> <li>b. Documente el propósito de la estimación, el equipo que lo preparó y quién preparó la estimación y en qué fecha;</li> <li>c. Describa el programa su cronograma y la línea de base técnica utilizada para elaborar la estimación;</li> <li>d. Presente el costo de ciclo de vida en fases de tiempo;</li> <li>e. Delibere todas las reglas básicas y supuestos;</li> <li>f. Incluya fuentes de datos auditables y que puedan ser rastreados para cada elemento de costo, y documente para cada fuente de datos cómo los datos fueron normalizados;</li> <li>g. Describa en detalle la metodología y raciocinio de estimación utilizados para elaborar cada costo de elemento de WBS (es preferible más detalles que menos);</li> <li>h. Describa los resultados de los análisis de riesgo, incertidumbre y sensibilidad y si se identificaron fondos de contingencia;</li> <li>i. Documente cómo la estimación se compara con el perfil de financiamiento;</li> <li>j. Rastree cómo esta estimación se compara con estimaciones previas.</li> </ol>
11. Presente la estimación a la gerencia para ser aprobado	<ol style="list-style-type: none"> <li>a. Desarrolle un resumen que presente el costo estimado de ciclo de vida estimado;</li> <li>b. Incluya una explicación de la líneas de base técnica y programática</li> </ol>

**Los Doce Pasos de un Proceso de Estimado de Costos de Alta Calidad<sup>411</sup>**

	<p>y cualquier asunto dudoso;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>c. Compare la estimación a un estimado de costo independiente (ECI) y explique cualquier diferencia;</li> <li>d. Compare la estimación (estimación de costo de ciclo de vida (ECCV)) o ECI al presupuesto con suficiente detalle para defenderlos fácilmente mostrando que es preciso, completo y de alta calidad;</li> <li>e. Enfóquese de manera lógica en los elementos de costo más grandes y los impulsores de costo;</li> <li>f. Asegure que el contenido esté claro y completo, para que aquellos que no la conocen puedan comprender fácilmente la competencia que subyace los resultados estimados;</li> <li>g. Tenga copias disponibles para preguntas de indagación;</li> <li>h. Actúe y documente la retroalimentación de la gerencia;</li> <li>i. Solicite la aceptación de la estimación.</li> </ul>
<p>12. Actualice la estimación para que refleje costos actuales y cambios</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Actualice la estimación para que refleje cambios de supuestos técnicos o de programa o para mantenerlo actualizado mientras el programa pasa por nuevas fases o etapas;</li> <li>b. Reemplace las estimaciones con gestión de valor ganado (EVG), estimación al terminar (EAT) y EAC independiente del sistema EVG;</li> <li>c. Informe el avance en alcanzar los estimados de costo y de cronograma;</li> <li>d. Realice un postmortem y documento de lecciones aprendidas para los elementos cuyos costos reales o cronogramas difieren de la estimación;</li> <li>e. Documente todos los cambios al programa y cómo afectan el costo estimado.</li> </ul>

# Apéndice 15.A. Un Ejemplo del Proceso de Estimación de Costos de un Programa en el Plan Estratégico

**Programa:** Recaudación de ingresos nacionales

**Sub-Programa 1:** Evaluar la responsabilidad fiscal inicial y procesar las declaraciones fiscales

**Funcionario a Cargo:** Nombre

**Meta:** Todos los contribuyentes registrados presentan sus declaraciones fiscales

**Acción:**

- Emitir los recibos a los contribuyentes para el pago de sus impuestos;
- Revisar si las declaraciones están completas/matemáticamente correctas;
- La captura de datos de las declaraciones en el sistema informático;
- Crear una lista de no-declarantes por tipo de impuesto; y
- Tomar medidas de seguimiento para obtener las declaraciones de impuestos faltantes.

**Objetivo:**

1. Las declaraciones fiscales son introducidas en el sistema automatizado de Renta de Personas fiscales dentro de los 90 días siguientes a la fecha de presentación y para el 100 por ciento de las devoluciones del IVA/Retenciones de renta en el plazo de 30 días de la presentación.
2. El 90 por ciento de los contribuyentes objetivo presentan declaraciones dentro de los 60 días de aparecer en la lista de no declarantes.

**Figura 15-A.3. Meta / objetivo global: Todos los contribuyentes registrados presentan sus declaraciones fiscales**

	Gasto Actual 20XX	Gasto Estimado 20XX	Gasto Planeado 20XX	Gasto Previsto 20XX	Gasto Previsto 20XX
<b>Corrientes</b>					
<b>Retribución de Empleados</b>					
Personal – Directo					
Beneficios Personal					
Salarios					
<b>Uso de Bienes y Servicios</b>					
Bienes y Servicios – Gastos Generales					
Capacitación					
<b>Total</b>					

	Gasto Actual 20XX	Gasto Estimado 20XX	Gasto Planeado 20XX	Gasto Previsto 20XX	Gasto Previsto 20XX
<b>Capital</b>					
<b>Activos No-Financieros</b>					
Gastos de Capital					
Adquisición de Equipo/Vehículo					
<b>Total</b>					

## Apéndice 15.B. Medición del Desempeño

Existe una variedad de medidas estadísticas que pueden ser utilizadas cuando se trata de medir el desempeño de la administración tributaria. Las decisiones tomadas en el establecimiento de criterios de medición no solo definen cómo se medirá el desempeño, sino que también influye en el comportamiento de la organización. Las grandes organizaciones, como se mencionó anteriormente tienden a dedicar recursos para lograr lo que se mide. Si los criterios establecidos solo miden algunas partes de la administración tributaria, entonces aquellas probablemente recibirán atención y recursos, posiblemente a costa de otros, por igual, o más aún, las dimensiones del trabajo. Por ejemplo, si la medida en una unidad de recaudación de impuestos es el número de llamadas telefónicas realizadas a contribuyentes morosos dentro de los 30 días de su fecha de presentación, el contexto de la llamada puede ser sesgada a la exigencia de la declaración, sin explorar un poco más para determinar el problema y ser de utilidad, así como recopilar hechos en el caso de que sea necesario contacto adicional. El objetivo es el de hacer una llamada breve, para que el recaudador pueda realizar el mayor número de llamadas posibles para cumplir los criterios con los que se mide al recaudador.

El segundo problema en la medición consiste en que lo que es difícil de medir tiende a desatenderse, mientras que las cosas que son más fáciles de medir pueden generar importancia exagerada en la administración tributaria. Una de las medidas de desempeño más comunes que caen dentro de esta categoría son las metas de ingresos. La cantidad de dinero recaudado durante un periodo es fácil de medir y necesaria para alcanzar los objetivos presupuestarios del gobierno. Las metas de ingreso son necesarias para que la administración tributaria siga de cerca los flujos de ingresos y para concientizar a la gerencia sobre su responsabilidad principal que es la de recaudación de ingresos. Existe, sin embargo, una desventaja que no debe ser ignorada. A menudo, la atención y los recursos desproporcionados dedican a cumplir con los objetivos de recaudación de ingresos mensuales a toda costa, lo que puede causar graves distorsiones, algunas distorsiones posibles incluyen:

- Los pagos de reembolso legítimos son retenidos, ya que el pago haría que la meta no se cumpla;
- Las recaudaciones de algunos grandes contribuyentes son retenidas hasta que se necesiten para alcanzar la meta;
- Algunos contribuyentes son conocidos pero no son registrados oficialmente, por lo que estos contribuyentes ocultos se les pide "contribuir" cuando los ingresos son bajos;
- Al alcanzar el objetivo, las actividades se detienen por parte del personal y dejan al resto de los contribuyentes "en reserva" hasta el próximo período;
- El temor de no cumplir la meta conduce al hostigamiento, a hacer evaluaciones exageradas que se enfocan en la capacidad de pago, en lugar de la verdadera responsabilidad fiscal, y la mala dirección de los esfuerzos de aplicación lejos de los casos difíciles; y
- Cuando los objetivos están en peligro de no alcanzarse, algunos contribuyentes se les ofrece un incentivo para pagar su deuda antes de la fecha de vencimiento legal.

## El Establecimiento de Indicadores

La administración tributaria puede tomar mejores decisiones en cuanto a la medición siguiendo un proceso que involucra a muchas personas y su conocimiento, experiencia y sabiduría. Se recomienda que todos los involucrados presenten ideas por escrito, intercambien esas ideas, y se junten como grupo, incluyendo asesores miembros de funciones claves y ejecutivos claves, para llegar a un acuerdo sobre lo que se va a medir. Este proceso puede ser largo, pero los resultados ameritan tiempo, por lo que hay participación en el proceso por parte de aquellos que se involucran directamente en la compilación y utilización de estadísticas. La calidad de la decisión y el entendimiento de quienes deben implementar la decisión son importantes.

Afortunadamente, existen atajos en el proceso de determinar las medidas a considerar, tales como la experiencia de otros países. Además existe una secuencia de pasos para escoger las medidas. Lo primero que se considera al medir el desempeño es examinar la información que actualmente se produce para determinar la veracidad de la información. Una segunda pregunta que se debe hacer es si los informes, si los hay, son relevantes. Finalmente, en la medida que tales informes realmente estén siendo analizados, se debe verificar si este análisis conduce a un producto. Muy a menudo la alta gerencia es inundada con hojas estadísticas identificando muchos rubros con variaciones, pero lo que a menudo falta es el análisis que indica el por qué ha ocurrido un cambio, si existe una tendencia o patrón, lo que el informe sugiere para el futuro, y cuáles recomendaciones pueden alterar estas proyecciones.

El objetivo de establecer informes de desempeño no debiera ser par compilar un conjunto completo de mediciones sino, de concentrarse e un selecto número de informes que se pueden producir con una precisión razonable y que son significativos.

Figura 15-B.4. Ejemplos de mediciones utilizadas en países seleccionados<sup>412</sup>

Medición	Resultados de país
Porcentaje de contribuyentes que presentan sus declaraciones a tiempo	1) Irlanda: casos grandes – 95 por ciento en la fecha límite; 99 por ciento en la fecha límite + un mes; 2) casos medianos – 90 por ciento en la fecha límite; 95 por ciento en la fecha límite + un mes; 3) otros casos – 75 por ciento para la fecha límite; 85 por ciento para la fecha límite + un mes; 2) Canadá: <sup>413</sup> el 91 por ciento de las personas presentaron su declaración de impuestos a tiempo; el 85 por ciento de las empresas con ingresos gravables presentó su declaración de impuesto a tiempo.

<sup>412</sup> Información adaptada de OCDE (marzo 2011), p. 73, 110-160.

<sup>413</sup> Agencia de Ingresos Canadá (sin fecha), p. 19.



Medición	Resultados de país
Grado en el que los contribuyentes reportan información completa y precisa para determinar sus obligaciones tributarias	Canadá: tendencia <sup>414</sup>
El porcentaje de contribuyentes que pagó las cantidades adeudadas a tiempo, según el tipo de impuesto	1) Estados Unidos: 86 por ciento de todos los contribuyentes; 2) Canadá: 94 por ciento de las personas y 90 por ciento de las empresas.
Relación de las deudas tributarias pendiente de fin de año a los ingresos fiscales brutos	La mayoría de países: tendencia
El nivel de deuda disponible para la recaudación como porcentaje de la recaudación anual bruta	1.3 por ciento Irlanda; 2.7 por ciento Letonia
Porcentaje del IVA y reembolsos de impuestos corporativos pagados en 30 días	La mayoría de países: 90 por ciento

Con el fin de monitorear el desempeño, se deben fijar metas en relación a un nivel básico de desempeño. Esto va seguido del establecimiento de una meta futura a ser alcanzada. Por ejemplo, uno de los indicadores de desempeño "básicos" en la mayoría de administraciones tributarias es el tiempo que toma procesar una declaración. El primer paso es establecer un sistema para medir el promedio de tiempo que toma procesar una declaración. Después de algún tiempo tomado en la observación, se puede determinar que, por ejemplo, la declaración promedio se procesa dentro de 18 días laborables. La administración utilizaría esta información, además de la información de las expectativas de los contribuyentes y de la consulta con los gerentes y supervisores que participan en el procesamiento, para fijar un parámetro de desempeño futuro realista, tal como "las declaraciones será procesadas dentro de 14 días de haberse presentado la declaración". Después de que la línea de base ha sido establecida y los parámetros están en su lugar, los informes anuales de desempeño muestran el nuevo tiempo promedio y el porcentaje de veces en las que se el parámetro se logró o no se logró. Cuando el sistema está en su lugar, la administración tributaria tendrá una perspectiva histórica de la información actual, fijará metas razonables y podrá monitorear el desempeño con el fin de ajustar las estrategias y acciones cuando se necesite.

Hay un número de problemas relacionados con establecer metas de desempeño. Si bien puede parecer sencillo, los países luchan con el desarrollo de un nivel apropiado de metas que se deben alcanzar. Un problema es fijar un nivel de meta realista y asegurar que no sea demasiado bajo o demasiado alto. Mientras que una tasa de cumplimiento del 90 por ciento para las personas pueda ser apropiada para Canadá, puede no ser realista en un país que tiene malas comunicaciones y otros desafíos. Si la meta que se fija es demasiado baja, se alcanza fácilmente y la administración tributaria se relaja. Si se establece una meta demasiado alta, puede desmoralizar al personal si no la pueden alcanzar.

El número de metas a establecer siempre es un tema de debate. Las administraciones tributarias que no acostumbran medir el desempeño pueden sentirse abrumadas si establecen demasiadas medidas

<sup>414</sup> En lugar de un número específico – por ejemplo, el porcentaje exacto de contribuyentes que proporciona información completa y exacta – la administración tributaria debe verificar si este porcentaje ha mejorado.

complejas. En estos casos, la administración tributaria debe determinar el nivel de detalle que necesita en su medición y, sobre todo, si la gerencia va utilizar esta información.

El mejor enfoque para una organización que está empezando con medidas de desempeño mínimas es comenzar con un pequeño número de objetivos que pueden ser incrementados cuando se identifica una necesidad para más detalles.

### *Algunas Medidas Comunes de Desempeño*

Medidas típicas "básicas" que se utilizan en las administraciones tributarias incluyen:

- Número de declaraciones recibidas por impuesto/ tipo y la base fiscal total;
- Número de declarantes morosos por impuestos y total de la base fiscal;
- Número de declarantes morosos por tamaño del contribuyente (pequeño, mediano, grande);
- Número de declaraciones procesadas (papel, medios electrónicos);
- Tiempo de procesamiento de declaraciones;
- Número/valor de las solicitudes de reembolso recibidas;
- Número/valor de las solicitudes de reembolso aprobadas; y
- Tiempo para el procesamiento de reembolsos.

Es importante notar que hay pocos estándares internacionales disponibles, por lo que estas medidas son influenciadas por la política fiscal, la política, la geografía, la historia, la cultura y muchos otros factores; sin embargo, los pocos parámetros que se ven a continuación son comúnmente aceptados como estándares internacionales.

**Figura 15-B.5. Medidas básicas comunes utilizadas por las administraciones tributarias en todo el mundo**

Medida	Parámetro Internacional <sup>415</sup>
Porcentaje de grandes contribuyentes que declaran mediante el internet	100
Contribuyentes "omisos" como porcentaje de contribuyentes activos	5
Retrasos en los pagos como porcentaje de los cobros fiscales totales	5
Días hábiles para la devolución del IVA	25

Otras medidas comunes son:

**Brecha de ingresos tributarios:** Donde existe información fiable puede ser posible estimar el potencial de ingresos fiscales que se pueden recaudar en la política fiscal actual. Este modelo de expectativa de ingresos se compara con los ingresos fiscales perdidos por incumplimiento, corrupción, ineficiencia de la administración tributaria, etc., que es un indicador de la eficacia y eficiencia de la administración tributaria.

<sup>415</sup> Gallagher (2004), p. 8-20.

**Ingresos fiscales/PIB total:** Este es un indicador disponible que da un sentido de la presión fiscal. Comparar la proporción de impuestos en el PIB de los países con estructuras económicas y fiscales similares da una idea de la eficacia relativa de la administración tributaria. Esta medida no está exenta de problemas y se debe usar con precaución. Por ejemplo, las estimaciones del PIB pueden ser ampliamente imprecisas, dependiendo de la extensión de la economía sumergida en un país.

**Ingresos/impuestos de los ingresos fiscales reales estimados en el presupuesto:** Esto se utiliza a menudo, pero la administración tributaria debe tener cuidado en asegurar que se pueda demostrar que hay cierta validez como se estableció el objetivo.

**Valor de la deuda fiscal/ ingresos netos anuales de cierre de año:** El uso de esta medida es cuestionable cuando se trata de comparar países. En las estadísticas recientes de la OCDE,<sup>416</sup> los inventarios de las deudas tributarias mostraron una variación mayor entre los países de la encuesta. Cuando se utilizó el coeficiente de referencia del valor del cierre de año de la deuda fiscal/ingresos netos anuales como un indicador general de la magnitud relativa del inventario de la deuda, 16 países contaban con una proporción de menos del 5 por ciento, 8 países estaban entre 5 y 10 por ciento, 4 países estaban entre 10-20 por ciento, y 4 países estaban con más del 20 por ciento. Esta misma encuesta observó que los sistemas de gestión de la información (MIS) en muchos de los organismos de administración tributaria que respondieron eran débiles, con casi un tercio incapaz de informar la cantidad de impuestos recaudados como resultado de las actividades de cobro realizadas y poco más de una cuarta parte incapaz de informar el número de casos de deuda y los importes de impuestos asociados.

**Declaraciones:** Las medidas que podrían considerarse son por lo general el número de casos recibidos (de recepción), el número de contactos, el número de declaraciones recibidas, el número de contribuyentes omisos identificados, (y registrados), el número de casos en el inventario de cada uno de ellos, el promedio de tiempo de procesamiento y la edad media de los casos.

**Pagos:** Los pagos clasificados por tipo de impuesto que se reciben a tiempo como un porcentaje de los pagos previstos totales. Esta estadística a menudo es por el número de pagos y el valor de los pagos –a menudo, esta medida se refina aún más según el tamaño de los contribuyentes.

**Recaudaciones:** Al recolectar la mora, hay varias medidas de cumplimiento. Cuanto más tiempo tiene una deuda, es menos probable que se pague, por lo que es importante el contacto y la acción inmediata. Por lo tanto, es necesario un cierto grado de contacto, tal como el número de casos recibidos en un mes dado y el número de contactos que se hacen con los contribuyentes. Otros pueden incluir la edad media de los casos, el valor monetario de los casos, el dinero recaudado, casos de más de un año, el número de casos cerrados, el número y valor de embargos y gravámenes, el número y valor de los bienes incautados, y otras acciones de cobranza impuestas. Cada una de las medidas debe idealmente ser estratificada para las empresas versus las personas naturales, el tamaño de los contribuyentes y el tipo de impuesto.

---

<sup>416</sup> OCDE (enero 2009), p. 8.

Después de decidir las medidas de desempeño, para asegurar que todas las personas que crean y utilizan la información tienen una idea clara de cómo se recopila la información y lo que significa, una tabla similar a la siguiente debe ser desarrollada para explicar cada medida.

**Figura 15-B.6. Definición de medidas de desempeño**

<b>Definición de medidas de desempeño</b>	
<b>Porcentaje de contribuyentes que presentan sus declaraciones del IVA a tiempo</b>	Repetida para cada tipo de impuesto – impuesto sobre la renta personal, Retención de Renta, Impuestos especiales, propiedad, etc.
Definición: una explicación clara de lo que significa la medida.	Indicador de la eficacia de los esfuerzos de la administración tributaria para obtener el cumplimiento.
Fórmula/Metodología: una explicación de cómo se calcula la medida.	Se calcula dividiendo el número de contribuyentes que declaran en o antes de la fecha de vencimiento legal por el total de contribuyentes que están obligados a presentar una declaración.
Fuente de datos: identificación de los sistemas o procesos de compilación de datos.	Sistema informático de declaraciones y módulo de pagos de la administración tributaria.
Frecuencia de la Disponibilidad de Datos: la frecuencia con que los datos estén disponibles o actualizados.	Los datos están disponibles en el sistema informático por lo general XX días después de la fecha de vencimiento, lo que permite el procesamiento de datos de declaraciones que se hayan recibido.
Fiabilidad de los Datos: una evaluación de la fiabilidad de los datos (mala, regular, buena, excelente)	La fiabilidad de los datos es buena a excelente. Los retrasos pueden ocurrir en el ingreso de datos debido a fallas y problemas en el sistema.
<b>Número de contribuyentes morosos por impuesto y base fiscal total</b>	Indicador independiente para cada tipo de impuesto (IVA, Propiedad, Impuestos sobre la Renta, Retenciones, Impuestos Especiales, etc.)
Definición: una explicación clara de lo que significa la medida.	Indicador de la eficacia de los esfuerzos de la administración tributaria para obtener el cumplimiento.
Fórmula/Metodología: una explicación de cómo se calcula la medida.	Se calcula restando el número de contribuyentes que declaran en o antes de la fecha de vencimiento legal del número total de contribuyentes que están obligados a presentar la declaración del período impositivo.
Fuente de datos: identificación de los sistemas o procesos de compilación de datos.	Sistema informático de declaraciones y módulo de pagos de la administración tributaria.
Frecuencia de la Disponibilidad de Datos: la frecuencia con que los datos estén disponibles o actualizados.	IVA, Retención de Renta, Impuestos Especiales son mensuales; Impuesto sobre la Renta es anual, en la fecha X; Impuesto sobre la Renta a Sociedades es anual en la fecha X.
Fiabilidad de los Datos: una evaluación de la fiabilidad	La fiabilidad de los datos es buena a excelente. Los

<b>Definición de medidas de desempeño</b>	
de los datos (mala, regular, buena, excelente).	retrasos pueden ocurrir en el ingreso de datos debido a fallas y problemas en el sistema.
<b>Porcentaje de impuestos pagados a tiempo</b>	
Definición: una explicación clara de lo que significa la medida.	Proporciona una visión para el cumplimiento de los contribuyentes en el pago a tiempo de sus obligaciones fiscales. La tendencia en el tiempo es un buen indicador de los cambios en los patrones de cumplimiento.
Fórmula/Metodología: una explicación de cómo se calcula la medida.	Este indicador se calcula comparando el monto del impuesto pagado por un período de responsabilidad fiscal en la fecha de vencimiento por la cantidad total del impuesto adeudado durante un período determinado. Mide el grado en que los contribuyentes cumplen con su obligación legal de pagar cada deuda tributaria en un plazo prescrito por la ley-
Fuente de datos: identificación de los sistemas o procesos de compilación de datos.	Sistema informático de declaraciones y módulo de pagos de la administración tributaria.
Frecuencia de la Disponibilidad de Datos: la frecuencia con que los datos están disponibles o actualizados.	IVA, Retención de Renta, Impuestos Específicos son mensuales; Impuesto sobre la Renta a Individuos es anual, en la fecha X; Impuesto sobre la Renta a Sociedades es anual en la fecha X.
Fiabilidad de los Datos: una evaluación de la fiabilidad de los datos (mala, regular, buena, excelente).	Excelente.