

DOCUMENTOS

ASPECTOS MÁS DESTACADOS DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIZAS AVANZADAS

Autor: Fernando Díaz Yubero
Agencia Estatal de la Administración Tributaria

DOC. N.º 14/03



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

- I. INTRODUCCIÓN
- II. BREVE REFERENCIA A LA EVOLUCIÓN DEL SISTEMA FISCAL
- III. ASPECTOS MÁS DESTACADOS DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS AVANZADAS
 - A. Planteamiento
 - B. Notas características de las Administraciones Tributarias avanzadas
- IV. CONCLUSIONES Y RESUMEN

I. INTRODUCCIÓN

En el inicio del siglo XXI, las administraciones tributarias, y en general cualquier agencia u organización encuadrada en el sector público, se enfrentan a nuevos retos. La globalización y el vertiginoso avance de las nuevas tecnologías están cambiando las relaciones entre los estados, sus administraciones, los mercados y los ciudadanos, y cuestionando la capacidad de administrar de los gobiernos. Conceptos tradicionales como los de ciudadanía, soberanía o territorio no parecen tan claros como antes, y junto a las nuevas ventajas de la era de la información aparecen importantes riesgos asociados.

En este contexto, un nuevo modelo de gestión de los asuntos públicos parece reemplazar al antiguo modelo burocrático basado en estructuras jerárquicas inmovilistas. El nuevo modelo se apoya en un estilo de dirección diferente con visión de largo plazo, capaz de impulsar reformas y de no conformarse con mantener el "statu quo" tradicional; persigue una organización eficiente cercana a las necesidades de los ciudadanos tratando de reforzar la cooperación frente al autoritarismo como sistema de relación con terceros. Así, la cooperación con la sociedad civil, que exige, en tanto parte afectada, que el sector público realice los cambios necesarios, puede constituirse en motor de transformación y permitir la mejora en el funcionamiento de las organizaciones públicas. Para ello, es necesario que los ciudadanos dispongan de la máxima información gracias a una política de transparencia, y un nuevo instrumento para canalizar la información necesaria es el uso de las nuevas tecnologías y la creación de una amplia red informática de comunicación e interacción con los ciudadanos ("e-gobierno"), paralelo a las modalidades de comercio electrónico nacidas en "Internet", en el que sea posible discutir y opinar sobre la administración que el ciudadano desea.

La Administración Tributaria debe mantener una comunicación fluida con los ciudadanos si pretende acercarse a ellos para conocer sus problemas y sus necesidades, pero también debe comunicarse con sus empleados, y con otras instituciones públicas o privadas de su propio país o de terceros países, ya sea mediante contactos bilaterales o multilaterales en el seno de organismos de cooperación internacional. En una economía cada vez más integrada, la capacidad de comunicación es una de las claves fundamentales de una buena organización tributaria.

II. BREVE REFERENCIA A LA EVOLUCIÓN DEL SISTEMA FISCAL

Con carácter previo al análisis del funcionamiento de las Administraciones Tributarias, se va a hacer una breve referencia a la evolución de los sistemas fiscales en los países miembros de la O.C.D.E. en las últimas décadas, tomando como base un artículo de Alberto Gago Rodríguez sobre la fiscalidad del siglo XXI¹.

En las últimas décadas se ha producido un proceso de convergencia en la dimensión y estructura de los sistemas fiscales de los países de la O.C.D.E. siguiendo el llamado Modelo Extensivo que implica un cambio en la jerarquía de los principios impositivos primando, especialmente, los de eficiencia económica y sencillez administrativa, al tiempo que pierde importancia relativa el de equidad vertical.

Además, el nuevo modelo supone el cambio en la composición interna de los ingresos tributarios, aumentando el peso recaudatorio de la imposición indirecta y generalizándose la aplicación del IVA (excepto en USA).

¹ Alberto Gago Rodríguez (Universidad de Vigo): "La Fiscalidad del siglo XXI", Hacienda Pública Española, núm. 155 (2000).



En el Impuesto sobre la Renta, se produce una reducción de tipos marginales máximos, la disminución del número de tramos de las tarifas y, al tiempo, una ampliación de las bases gravables (retribuciones en especie, desempleo...). Sin embargo, los tipos mínimos en el I.R.P.F. han tenido un incremento significativo entre 1980 y 1996; así, en los países de la O.C.D.E. de un tipo mínimo medio del 15% en 1980, se pasó al 18% en 1990 y al 19% en 2001, acompañado de una reducción en el alcance de los incentivos y beneficios fiscales (en la Unión Europea el tipo mínimo medio en 2001 fue del 20,41% frente al 18% de 1980).

Un concepto que ha experimentado una reducción significativa en su peso recaudatorio, es la renta de aduanas como consecuencia de la apertura económica y comercial y de la reducción radical de los aranceles.

En conjunto, sin embargo, el llamado Modelo Extensivo, ha producido un incremento significativo en la presión fiscal en los países de la O.C.D.E., tal y como se recoge en el Cuadro 1. Se observa un incremento acumulado entre 1980 y 2000 en la presión fiscal de los países O.C.D.E. del 16'51%, al pasar del 32'1% al 37'4%. Sin embargo, el crecimiento fue más rápido en la década de los 80, 9,03%, que en la de los 90.

En los países de la Unión Europea el proceso ha sido similar pero, en todo caso, con presiones más altas que han alcanzado como media el 41,6% en el 2000.

CUADRO 1
INGRESOS TRIBUTARIOS TOTALES EN % P.I.B.
O.C.D.E. 1980-2000

País	1980	1990	Variación 80/90	2000	Variación 90/00
Alemania	33,1	32,6	-1,5%	37,9	16,3%
Australia	27,4	29,3	6,9%	31,5	7,5%
Austria	39,5	40,2	1,8%	43,7	8,7%
Bélgica	43,1	43,1	0,0%	45,6	5,8%
Canadá	32,0	36,1	12,8%	35,8	-0,8%
Dinamarca	43,9	47,1	7,3%	48,8	3,6%
España	22,9	33,0	44,1%	35,2	6,7%
Estados Unidos	27,0	26,7	-1,1%	29,6	10,9%
Finlandia	36,2	44,7	23,5%	46,9	4,9%
Francia	40,6	43,0	5,9%	45,3	5,3%
Grecia	24,0	29,4	22,5%	37,8	28,6%
Holanda	43,4	42,8	-1,4%	41,4	-3,3%
Irlanda	31,5	33,6	6,7%	31,1	-7,4%
Islandia	29,2	31,4	7,5%	37,3	18,8%
Italia	30,3	38,9	28,4%	42,0	8,0%
Japón	25,4	30,9	21,7%	27,1	-12,3%
Corea	17,7	19,1	7,9%	26,1	36,6%
Luxemburgo	40,8	40,7	-0,2%	41,7	2,5%
México	16,2	17,3	6,8%	18,5	6,9%
Noruega	42,7	41,8	-2,1%	40,3	-3,6%
Nueva Zelanda	33,0	38,1	15,5%	35,1	-7,9%
Portugal	24,6	29,6	20,3%	34,5	16,6%
Reino Unido	35,3	36,0	2,0%	37,4	3,9%

(Sigue.)

(Continuación.)

País	1980	1990	Variación 80/90	2000	Variación 90/00
Suecia	47,1	53,7	14,0%	54,2	0,9%
Suiza	28,9	30,9	6,9%	35,7	15,5%
Turquía	17,9	20,0	11,7%	33,4	67,0%
Media O.C.D.E.	32,1	35,0	9,0%	37,4	6,9%
Media U.E.	35,8	39,2	9,5%	41,6	6,1%

Tal y como se ha señalado anteriormente se ha producido un incremento del peso re caudatorio de la fiscalidad indirecta consecuencia de la extensión del IVA, con mayor potencia recaudatoria que los impuestos tradicionales sobre las ventas. Únicamente Estados Unidos no ha implantado el IVA, entre los países de la O.C.D.E. (Ver Cuadro 2.)

CUADRO 2
IMPLANTACIÓN DE FÓRMULAS IVA
O.C.D.E. 1960-1999

País	Año	1960	1970	1980	1990	1996
Alemania	1968	—	Si	Si	Si	Si
Australia	—	—	—	—	—	Si
Austria	1973	—	—	Si	Si	Si
Bélgica	1971	—	Si	Si	Si	Si
Canadá	1991	—	—	—	Si	Si
Dinamarca	1967	—	Si	Si	Si	Si
España	1986	—	—	—	Si	Si
EE.UU.	—	—	—	—	—	—
Finlandia	1964	—	Si	Si	Si	Si
Francia	1954	Si	Si	Si	Si	Si
Grecia	1987	—	—	—	Si	Si
Holanda	1969	—	Si	Si	Si	Si
Irlanda	1972	—	—	Si	Si	Si
Islandia	1990	—	—	—	Si	Si
Italia	1973	—	—	Si	Si	Si
Japón	1989	—	—	—	Si	Si
Luxemburgo	1970	—	Si	Si	Si	Si
Noruega	1970	—	Si	Si	Si	Si
N. Zelanda	1986	—	—	—	Si	Si
Portugal	1986	—	—	—	Si	Si
Reino Unido	1973	—	—	Si	Si	Si
Suecia	1969	—	Si	Si	Si	Si
Suiza	1995	—	—	—	—	Si
Turquía	1985	—	—	—	Si	Si

En relación con el I.R.P.F. se han producido varios hechos notables (ampliación de las bases, reducción de los tipos marginales máximos e incremento de los mínimos, reducción del número de tramos de la tarifa, etc.). En los cuadros 3, 4 y 5 se recoge información detallada.



El número medio de tramos de la tarifa se ha reducido de 14 a 5 (cuadro 3) y la media de los tipos marginales máximos ha pasado del 63 al 48% entre 1980 y 1999, con una reducción en este último caso del 23'8%.

CUADRO 3
CAMBIOS EN EL NÚMERO DE TRAMOS DEL I.R.P.F.
O.C.D.E. 1980-1999
(con redondeo al entero más próximo)

País	1980	1990	Variación 80/90 %	1999	Variación 90/99 %
Alemania ^(*)	—	—	—	—	—
Australia	6	5	-16,7	4	-20,0
Austria	11	5	-54,5	5	0,0
Bélgica	20	7	-65,0	7	0,0
Canadá	13	3	-76,9	3	0,0
Dinamarca	3	3	0,0	3	0,0
España	28	16	-42,9	6	-62,5
EE.UU.	14	5	-64,3	5	0,0
Finlandia	12	6	-50,0	6	0,0
Francia	13	12	-7,7	6	-50,0
Grecia	16	9	-43,8	5	-44,4
Holanda	12	3	-75,0	4	33,3
Irlanda	6	3	-50,0	2	-33,3
Islandia	3	1	-66,7	2	100,0
Italia	32	7	-78,1	5	-28,6
Japón	15	5	-66,7	5	0,0
Corea	17	8	-52,9	4	-50,0
Luxemburgo	22	24	9,1	17	-29,2
México	27	6	-77,8	10	66,7
Noruega	11	3	-72,7	2	-33,3
N. Zelanda	5	2	-60,0	2	0,0
Portugal	—	5	—	4	-20,0
Reino Unido	6	3	-50,0	3	0,0
Suecia	18	2	-88,9	3	50,0
Turquía	6	6	0,0	6	0,0
Media O.C.D.E.	14	6	-54,4	5	-20,1
Media CE	15	8	-49,7	6	-28,0

(*) Alemania: la estructura progresiva de su tarifa está definida con una fórmula sin tramos nominales.

CUADRO 4
EVOLUCIÓN DE LOS TIPOS MARGINALES MÁXIMOS DEL I.R.P.F.
O.C.D.E. 1980-2001
(con redondeo al entero más próximo)

País	1980	1990	Variación 80/90 %	2001	Variación 90/01 %
Alemania	56	53	-5,4	49	-7,5
Australia	60	47	-21,7	47	0,0
Austria	62	50	-19,4	50	0,0

(Sigue.)

(Continuación.)

País	1980	1990	Variación 80/90 %	2001	Variación 90/01 %
Bélgica	72	55	-23,6	55	0,0
Canadá	51	48	-5,9	48	0,0
Dinamarca	73	68	-6,8	59	-13,2
España	65	56	-13,8	48	-14,3
EE.UU.	50	45	-10,0	40	-11,1
Finlandia	68	59	-13,2	55	-6,8
Francia	60	57	-5,0	53	-7
Grecia	60	50	-16,7	43	-14
Holanda	72	60	-16,7	52	-13,3
Irlanda	65	53	-18,5	44	-17
Islandia	39	40	2,6	45	12,5
Italia	62	50	-19,4	45	-10
Japón Corea	70	65	-7,1	50	-23,1
Luxemburgo	67	54	-19,4	44	-18,5
México	57	56	-1,8	42	-25
Noruega	55	35	-36,4	40	14,3
N. Zelanda	65	45	-30,8	47	4,4
Portugal	60	33	-45,0	39	18,2
Reino Unido	—	40	—	40	0,0
Suecia	60	40	-33,3	40	0,0
Turquía	75	51	-32,0	56	9,8
	68	50	-26,5	40	-20
Media O.C.D.E.	63	51	-19	46.84	-8,2
Media CE	65	54	-16,9	48.7	-9,8

Fuente: O.C.D.E.

CUADRO 5
EVOLUCIÓN DE LOS TIPOS MARGINALES MÍNIMOS DEL I.R.P.F.
O.C.D.E. 1980-2001
(con redondeo al entero más próximo)

País	1980	1990	Variación 80/90 %	2001	Variación 90/01 %
Alemania	22	19	-13,6	20	5,3
Australia	32	21	-34,4	17	-19,0
Austria	23	10	-56,5	21	110,0
Bélgica	24	25	4,2	25	0,0
Canadá	6	17	183,3	19	11,8
Dinamarca	20	22	10,0	38	72,7
España	15	25	66,7	18	-28,0
Estados Unidos	11	15	36,4	15	0,0
Finlandia	6	23	283,3	32	39,1
Francia	5	5	0,0	8	60,0
Grecia	11	18	63,6	5	-72,2

(Sigue.)



(Continuación.)

País	1980	1990	Variación 80/90 %	2001	Variación 90/01 %
Holanda	17	39	129,4	32	-17,9
Irlanda	25	30	20,0	22	-26,7
Islandia	19	40	110,5	38	-5,0
Italia	10	10	0,0	18	80,0
Japón	15	15	0,0	15	0,0
Corea	7	5	-28,6	11	120,0
Luxemburgo	12	10	-16,7	14	40,0
México	3	3	0,0	3	0,0
Noruega	6	20	233,3	28	40,0
Nueva Zelanda	14	24	71,4	20	-16,7
Portugal		15	-	12	-20,0
Reino Unido	30	25	-16,7	10	-60,0
Suecia	4	30	650,0	31	3,3
Turquía	10	25	150,0	15	-40,0
Media O.C.D.E.	15	18	20,0	19	5,6
Media UE	18	20	11,1	20,4	2

Fuente: O.C.D.E.

El conjunto de las modificaciones señaladas que definen el modelo tributario extensivo han dado lugar a una estructura de la recaudación en la que ganan peso los impuestos indirectos y las cuotas de la Seguridad Social y pierde importancia relativa la imposición directa.

CUADRO 6
"TAX MIX" PARTICIPACIONES RELATIVAS DE LOS IMPUESTOS
O.C.D.E. 1980-1999

	1980	1990	1999	Variación absoluta		Variación relativa	
				80-90	90-99	80-90	90-99
IMPOSICIÓN DIRECTA	39,7	38,1	35,3	-1,6	-2,8	-4,0%	-7,3%
COTIZACIONES SEGURIDAD SOCIAL	21,8	21,7	25,1	-0,1	3,4	-0,5%	15,7%
IMPOSICIÓN INDIRECTA	25,5	28,0	37,1	2,5	9,1	9,8%	32,5%
OTROS	13,0	12,1	7,9	-0,9	-4,2	-6,9%	-34,7%

Como conclusión, se puede decir que la globalización a la que asistimos a lo largo de las últimas décadas y que adquiere un ritmo cada vez más rápido, condiciona a las Administraciones Nacionales en el diseño de sus sistemas fiscales y en la forma en que pueden gestionarse. Son muchos los autores que afirman que el margen de maniobra en el diseño del sistema tributario de cada país es cada vez más estrecho y que en el futuro se generalizará un "sistema fiscal de consenso" apoyado en los trabajos y propuestas de organizaciones internacionales, singularmente la O.C.D.E. En América Latina, las grandes instituciones (F.M.I., B.I.D., B.M.) también exigen unas condiciones mínimas de los sistemas nacionales para conceder determinados préstamos; de este modo también en América Latina se asiste a un proceso de aproximación en la estructura de los sistemas fiscales aún cuando hay todavía grandes diferencias.

No obstante, es obvio que el proceso de convergencia es lento y difícil por cuanto la política fiscal es para muchos países, uno de los pocos ámbitos donde mantener un alto nivel de soberanía.

III. ASPECTOS MÁS DESTACADOS DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS AVANZADAS

A. Planteamiento

Este apartado resume algunos de los rasgos más destacados y las líneas de evolución que pueden apreciarse en las organizaciones tributarias de los países desarrollados. No resulta sencillo, sin embargo, encontrar una opinión compartida sobre cuáles sean las notas o características que definen lo que debe entenderse por una buena administración pública en general, o tributaria en particular. En este artículo se tratará de identificar cuáles son las prácticas administrativas más destacadas o novedosas y se hará alguna referencia a métodos y procedimientos que deberían evitarse en la medida de lo posible por no parecer, en estos momentos, soluciones adecuadas.

Es una idea ampliamente compartida, que un sistema tributario correctamente diseñado no es nada sin una organización capaz de aplicarlo. A título de ejemplo baste señalar, según los datos contenidos en un informe del FMI², que un mismo tipo de gravamen del Impuesto sobre el Valor Añadido —el 20%—, aplicado sobre una base imponible definida de forma más o menos homogénea, puede recaudar cifras tan dispares en otros tantos países como el 2,3%, el 5,9%, y el 8,14% del P.I.B.; y ello debido en buena parte a la distinta eficacia de la administración fiscal encargada de la gestión práctica del impuesto. Tampoco debe olvidarse que en ocasiones la implantación de un impuesto, especialmente el IVA, o la aplicación de una reforma fiscal más amplia ha servido para modernizar organizaciones que han tenido que adaptarse para poder gestionar sistemas tributarios que exigen un importante esfuerzo de información y asistencia al contribuyente, tratamiento de declaraciones, y control de registros contables.

En el cuadro siguiente se recogen de forma esquemática, algunas características de las Administraciones Tributarias que mejores resultados han obtenido en los últimos años.

NOTAS BÁSICAS DE UNA ADMINISTRACIÓN AVANZADA:

- **Misión:** Recaudar los impuestos de los contribuyentes, poniendo énfasis en aumentar el nivel de cumplimiento voluntario de los ciudadanos. Ello exige dos líneas de actuación paralelas: Ofrecer las máximas facilidades a quienes quieren cumplir con sus obligaciones fiscales (servicios de información y asistencia amplios y cubiertos por personal cualificado) y, al mismo tiempo, reforzar la lucha contra el fraude fiscal.
- **Integrada.** Debe administrar todos los tributos internos y externos, y mantener, al menos, una adecuada coordinación con la organización encargada de recaudar las contribuciones a los sistemas de seguridad social.
- **Autonomía.** Se recomienda avanzar hacia organizaciones dotadas de flexibilidad para gestionar los recursos humanos y presupuestarios y sometida, al mismo tiempo, a un riguroso sistema de control.
El nuevo modelo debe implicar, al mismo tiempo, superar el tradicional modelo burocrático para pasar a una organización con mayor preocupación por los aspectos gerenciales (eficacia, eficiencia...) y con una orientación clara hacia la mejora de los resultados y la calidad de los servicios prestados.
- **Estructura organizativa,** basada no en las distintas figuras impositivas, sino en funciones y tipos de contribuyentes.
- **Tecnologías de la información.** Las administraciones tributarias deben estar altamente informatizadas en todos sus procesos de trabajo y reservando especial atención al uso de las nuevas tecnologías para mejorar la comunicación con los ciudadanos y mejorar los métodos y procedimientos de control. Esta apuesta por la tecnología debe combinarse con el diseño de un amplio sistema de captación de información con trascendencia tributaria.
- **Recursos Humanos:** Cualificados, íntegros, motivados y retribuidos a un nivel competitivo con sus homólogos del sector privado.
- **Aspectos internacionales:** En un entorno económico abierto se debe impulsar la cooperación internacional en todos sus prismas: intercambio de información, prácticas administrativas e inspecciones conjuntas.

² Améliorer les Recettes Fiscales. Rôle de L'Administration Fiscale F.M.I.



Sin embargo, en muchas ocasiones, en los países latinoamericanos se implantan modelos fiscales extraordinariamente complejos y casi imposibles de aplicar, al trasladar a realidades sociales, culturales y económicas poco desarrolladas, soluciones que difícilmente se aplican en los países más avanzados.

Cabe preguntarse cuáles deben ser las características básicas de una Administración Tributaria capaz de afrontar con éxito los retos que las sociedades de los países latinoamericanos demandan.

Como requisito previo conviene hacer una referencia, aunque muy breve, a las características del cuadro normativo que debe aplicar la Administración Tributaria pues, evidentemente, condicionan en gran medida su funcionamiento.

En primer lugar, resulta necesario que las normas fiscales a aplicar sean adecuadas a la realidad social, económica, geográfica, etc., en la que deban ser aplicadas y que tengan en cuenta los medios disponibles y las limitaciones de la organización encargada de aplicarlas. De nada sirve diseñar y aprobar normas fiscales técnicamente muy avanzadas, si su aplicación es muy compleja para la Administración Tributaria del país y al final se quedan vacías de contenido. En este mismo sentido, la estabilidad de las normas tributarias es importante, no sólo desde el punto de vista de los ciudadanos sino también, para la Administración Tributaria que puede adaptarse así al marco normativo a aplicar.

Por otra parte, es muy importante que el Código Tributario recoja una serie de principios mínimos que den a la Administración Tributaria las herramientas necesarias para poder aplicar las normas. Cabe destacar:

- Régimen sancionador riguroso que haga caro el defraudar pero que sea equilibrado para que pueda ser realmente aplicado. El régimen sancionador es un elemento clave para favorecer el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes y debe recoger, para los supuestos más graves, la tipificación del delito fiscal con penas de cárcel para quienes incurran en dicho delito.
- Potestades de la Administración Tributaria suficientes para obtener la información necesaria para aplicar el sistema fiscal, sea por suministro periódico o por requerimientos individualizados a los contribuyentes. La existencia de un número único de identificación fiscal y su uso obligatorio en todas las operaciones económicas o financieras con trascendencia tributaria, resulta imprescindible para aplicar un sistema tributario masivo.

Igualmente, debe otorgar a la Administración Tributaria potestades suficientes para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, con posibilidad de investigación de los movimientos financieros asociados a la actividad económica, y para cobrar efectivamente, las deudas tributarias liquidadas. La supresión del secreto bancario para las Administraciones Tributarias es un punto esencial para el funcionamiento de una Administración Tributaria y así se ha propuesto por instituciones como la O.C.D.E.

Tras este breve inciso, se analizan a continuación las notas básicas de las Administraciones Tributarias avanzadas.

B. Notas características de las Administraciones Tributarias Avanzadas

1. La estrategia de cumplimiento voluntario. Una Administración Tributaria al servicio del contribuyente

La estrategia de las administraciones tributarias modernas persigue, con carácter general, incrementar los niveles de cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes.

Esta tendencia tiene sin duda, muchos causas, pero en mi opinión, cabe destacar:

- a) El amplio alcance de los sistemas fiscales modernos que imponen obligaciones for males y sustanciales a la inmensa mayoría de los ciudadanos y que implican, por tanto, una gran carga de trabajo para las administraciones tributarias que no puede ser adecuadamente gestionada si no se cuenta con la colaboración, más o menos voluntaria, de amplios sectores sociales.

Es necesario, en este sentido, una especie de pacto implícito entre la administración tributaria y la sociedad para que la mayoría de los contribuyentes cumplan de forma voluntaria³ con sus obligaciones fiscales y exijan, por tanto, pocos recursos administrativos para su control. De este modo, las administraciones tributarias pueden dedicar recursos numerosos y cualificados al control de los contribuyentes menos cumplidores, con mayor trascendencia recaudatoria, etc.

En la práctica, esta estrategia lleva a contar con organizaciones duales; un área dedicada a la gestión de un gran número de contribuyentes cumplidores con procedimientos normalizados, servicios de información muy amplios, control de las obligaciones con fuerte apoyo informático y de baja intensidad y procedimientos recaudatorios accesibles en vía voluntaria (colaboración de entidades financieras) y ágiles y desformalizados para las deudas de pequeño importe que haya que gestionar en fase coactiva.

Se trata, en definitiva, de una organización muy eficiente, con costes de gestión muy bajos y donde las nuevas tecnologías pueden jugar un papel esencial y que sirve para aplicar el sistema fiscal a la inmensa mayoría de los ciudadanos.

Al mismo tiempo, existe otra parte de la administración tributaria dedicada a la gestión del sistema fiscal a los contribuyentes resistentes al cumplimiento voluntario y a los que tienen mayor trascendencia recaudatoria o como suministradores de información necesaria para la administración fiscal. En esta área, aun contando con el apoyo imprescindible de los sistemas de información, cobran gran relevancia los procedimientos individualizados y muy intensivos en personal de alta cualificación.

El objetivo es, lógicamente, que cada vez una proporción mayor de contribuyentes puedan gestionarse plenamente por la administración tributaria "masiva" y se reduzca paulatinamente el número de contribuyentes que han de atenderse "intensivamente".

- b) Una segunda razón de gran peso para apostar por la estrategia del cumplimiento voluntario, es que en la mayoría de los países el porcentaje de recaudación efectiva que se obtiene como consecuencia de la actuación administrativa contra el fraude fiscal, apenas representa el 2-3 % de la recaudación tributaria total. El resto, en torno al 97-98 %, procede de los ingresos efectuados por los contribuyentes en las autoliquidaciones presentadas voluntariamente.

Ante este hecho, lógicamente las administraciones tributarias deben centrar su actuación en incrementar la parte mayoritaria de la recaudación como vía para mejorar la recaudación tributaria total que es, en definitiva, la función asignada por la sociedad a las administraciones tributarias.

- c) La tercera razón que quiero destacar ya está implícitamente recogida en las dos anteriores. Si la administración tributaria tiene como función suministrar servicios tributarios a la sociedad, no puede ser indiferente el coste al que se presten esos servicios.

Pensemos, en este sentido, en el bajísimo coste de gestionar una cantidad ingresada por el contribuyente a través de una autoliquidación presentada en plazo y entregada en una entidad colaboradora. Habrá un coste mínimo de incorporación de la información a las bases de datos fiscales y quizás, algún apoyo desde los servicios de información (probablemente a través de servicios telefónicos centralizados o de internet).

³ Realmente el cumplimiento por parte de los contribuyentes no siempre es exactamente voluntario; quizás fuera más acertado hablar de cumplimiento inducido.



En sentido contrario, un contribuyente que por el mismo período y concepto tributario no presente declaración y se resista a la actuación administrativa, exigirá desplegar una gran cantidad de recursos administrativos e incurrir en importantísimos gastos para obtener, en su caso, la deuda tributaria mucho tiempo después. De forma esquemática se puede resumir el proceso en las siguientes fases: hará falta detectar el incumplimiento, requerir al contribuyente para que cumpla con sus obligaciones, si se resiste, reiterarle el requerimiento y abrirle expediente sancionador (¿cuánto cuesta un requerimiento, su notificación, la apertura y gestión de un procedimiento sancionador, su notificación, resolución de alegaciones, desestimiento, confirmación, notificación de la deuda, cobro...?). Si el contribuyente ha decidido resistirse, habrá que plantearse una fiscalización en profundidad (puede iniciarse nuevamente el proceso de notificación, resistencia a la acción administrativa...); si hay recursos suficientes para fiscalizar a ese contribuyente y suerte, se cuantificará una cuota tributaria próxima a la ocultada, difícilmente se llegará al 100 %, dedicando recursos muy cualificados y costosos a tal fin y nuevamente se desata el proceso de notificación, recursos administrativos y recursos en vía judicial que pueden suponer varios años. Si la acción administrativa ha sido impecable (cada vez se pierden más expedientes en vía judicial por problemas procedimentales), tal vez confirmen los Tribunales la deuda reclamada al contribuyente y correspondiente a un ejercicio de muchos años atrás. Posteriormente, si los Tribunales resuelven a favor de la posición administrativa ya sólo queda ejecutar la sentencia, pero teniendo en cuenta que durante estos años de pleitos y reclamaciones, el contribuyente ha podido prepararse para eludir el pago (alzamiento de bienes, interposición de sociedades, etc.) y se inicia, de nuevo, un largo y costoso proceso que puede terminar 8/10 años después de que el contribuyente dejara de presentar la declaración que puso en marcha toda la actuación administrativa.

¿Cuál es el coste de todo ese proceso para la administración tributaria? ¿Cuál es el impacto recaudatorio, tantos años después, de la deuda ingresada? Si los resultados no son positivos para la administración, por ejemplo por cuantificar una deuda inferior a la real o por considerar el Tribunal o Tribunales que intervengan que hubo, p. ej., un fallo en la notificación inicial del expediente, ¿cuál es el impacto negativo que comporta para el cumplimiento voluntario del conjunto de los contribuyentes?

Está claro que prevenir es, para la administración tributaria, mucho más barato que corregir y que por tanto, hay que facilitar al máximo el que los contribuyentes que lo deseen puedan cumplir con sus obligaciones fiscales de la forma más sencilla posible, habilitando al efecto las medidas que sean necesarias y asignando los escasos recursos de que disponen las administraciones tributarias de forma coherente con esta estrategia.

La correcta implantación de la estrategia dirigida a incrementar los niveles de cumplimiento voluntario, exige la aplicación de dos líneas de actuación simultáneas y complementarias:

- a) Facilitar a los contribuyentes que quieran cumplir con sus obligaciones el que puedan hacerlo con los menores costes posibles. Ello supone contar con buenos servicios de información y asistencia pero además, que todas las áreas de la organización asuman que su actuación tiene incidencia en este ámbito. Por ejemplo, devolviendo con agilidad los créditos debidos a los contribuyentes, reduciendo los plazos de despacho aduanero o limitando a las estrictamente necesarias las molestias a los contribuyentes en el curso de las actuaciones de fiscalización.

No hay que olvidar que la actuación de la administración tributaria incide en la competitividad de las empresas nacionales, según se les imponga mayor o menor presión fiscal indirecta y que es obligación de la Administración Pública favorecer la actividad económica no imponiendo cargas innecesarias.

- b) Al mismo tiempo, resulta imprescindible reforzar la lucha contra el fraude fiscal, transmitiendo a la sociedad el mensaje de que la administración tributaria es capaz

de detectar y corregir con agilidad los incumplimientos fiscales. No hay nada más desincentivador del cumplimiento tributario que el saber que quienes incumplen sus obligaciones no son objeto de las debidas sanciones.

Por ello, aun cuando cuantitativamente sus efectos recaudatorios directos sean limitados, resulta esencial contar con unos servicios de fiscalización y control bien organizados y dotados con personal bien preparado técnicamente y que cuente con abundante información para asegurar una adecuada supervisión del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Así pues, la lucha eficaz y decidida contra el fraude fiscal es esencial en todo tipo de sociedades, ya sean las más favorecidas y desarrolladas o las de los países en transición, siendo su persecución objetivo prioritario de las administraciones tributarias. Para ello, es imprescindible el desarrollo de sistemas fiables para la identificación de los contribuyentes (registros fiscales), la detección rápida de los incumplimientos tributarios, y la selección de contribuyentes a fiscalizar mediante las técnicas más modernas de análisis de riesgo.

Las facilidades a los contribuyentes y la lucha contra el fraude aparecen complementándose en las declaraciones de principios de las organizaciones tributarias. El contribuyente deja de ser un potencial incumplidor y pasa a ser un cliente al que hay que prestar todo tipo de servicios para facilitarle el conocimiento y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, mientras el defraudador, por el contrario, encuentra la respuesta más firme a su conducta ilícita⁴.

Es tal la importancia de esta idea, que varias organizaciones han incluido recientemente como elemento central de su declaración de principios, el servicio al contribuyente. Las administraciones americana y holandesa son ejemplos de esta tendencia. Así, transcribimos la actual declaración de misión del IRS americano: "Proporcionar al contribuyente americano servicios de la máxima calidad ayudándole a comprender y cumplir sus obligaciones fiscales, aplicando a todos la norma fiscal con integridad y justicia", y compararla con la que aprobada en 1960, se mantuvo hasta 1998, "recaudar el importe adecuado de impuestos al menor coste".

Además, para algunos países, la educación de los contribuyentes constituye una pieza básica para el logro del cumplimiento voluntario. Su labor educativa comprende el desarrollo de programas de formación que van dirigidos o cuentan con la colaboración de distintos colectivos. Así cabe citar los programas de educación para jubilados, pequeñas y medianas empresas, asesores fiscales; y los realizados en colaboración con bancos, oficinas de correos, bibliotecas, etc.

La creciente preocupación por el respeto de los derechos de los contribuyentes en sus relaciones con la administración fiscal toma fuerza. Países como EE.UU., Holanda, Canadá, Nueva Zelanda, y Reino Unido, han acompañado a España en la elaboración y publicación de documentos en los que se recogen los derechos y obligaciones que deben presidir dichas relaciones. Los derechos a la presunción de inocencia y de honestidad, a recibir un trato cortés y considerado, a la confidencialidad y privacidad, a disfrutar de la opción más ventajosa prevista en la ley, etc. Aparecen enumerados, entre otros, en los estatutos de los contribuyentes⁵.

La simplificación normativa no es ajena a este proceso de mejora del cumplimiento voluntario. Es otro aspecto, junto a la simplificación de formularios, boletines informativos y procedimientos de declaración, que debe presidir toda organización moderna.

⁴ El término "cliente" aplicado a los contribuyentes, suscita muchas discrepancias y, en mi opinión, es ambiguo y no puede ser una mera traslación del concepto mercantil. Sin embargo, sí tiene un aspecto muy positivo: sirve para sugerirnos que somos los funcionarios quienes estamos al servicio de los ciudadanos y no a la inversa.

⁵ En relación con esta línea de actuación de las Administraciones Tributarias, se está extendiendo en los últimos años la aprobación de normas específicas de protección de los derechos de los contribuyentes (ej.: USA, España). La dificultad de estas normas es lograr un adecuado equilibrio entre la debida reducción de las obligaciones impuestas a los contribuyentes cumplidores y, al tiempo, dotar a las administraciones tributarias de apoyo normativo suficiente para luchar de forma efectiva contra el fraude fiscal. Hay que evitar que un objetivo positivo, establecer un marco de relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes más equilibrado y reforzar la seguridad jurídica, se convierta en una vía para favorecer la actuación de los defraudadores. Especialmente importante es este aspecto cuando las Administraciones Tributarias no son suficientemente fuertes y maduras para ajustarse a normas que difícilmente pueden aplicarse por las organizaciones más desarrolladas.



2. Autonomía de funcionamiento en la Administración Tributaria

La creación de agencias con status jurídicos diferentes a los tradicionales departamentos ministeriales se ha generalizado. Dichas entidades, vienen dotadas por sus normas de creación de cierta autonomía de funcionamiento, en especial en cuestiones financieras y de gestión de recursos humanos, a fin de lograr mejores resultados en el desempeño de su misión. Un ejemplo ya lejano en el tiempo es el IRS americano, al que recientemente se ha incorporado Italia y el "Canada Revenue", la agencia canadiense que se separa del Ministerio de Finanzas; y antes lo hicieron Nueva Zelanda, Reino Unido, Suecia y España. Muchos países latinoamericanos, entre otros, Perú, México, Argentina, Guatemala y Bolivia han participado, también, en esta transformación en agencias. Excepciones importantes a este proceso son las administraciones francesa y alemana, que continúan siendo encargadas a unidades con status jurídico de departamento ministerial y en el ámbito latinoamericano, Chile.

Con el nuevo modelo se refuerzan los aspectos gerenciales en las Administraciones Tributarias, ya que para poder exigir responsabilidades a los gestores hay que darles margen de manobra y ofrecerles la posibilidad de elegir entre soluciones alternativas, más allá de un único procedimiento tasado. A los gestores públicos se les exigen, cada vez más, responsabilidades frente a los resultados y a la consecución de unas determinadas metas y objetivos y no sólo la adecuación entre la actividad efectiva y los procedimientos previstos como ocurría con el administrador. Como señalan Metcalfe y Richards⁶, la gerencia implica el derecho a dirigir y la obligación de rendir cuentas.

El papel del gestor es, por tanto, radicalmente diferente al de un administrador: "Cada vez más la idea que surge no es la de un manager que se sienta y controla sino que depende de mucha gente, no sólo de los subordinados, con los que debe crear relaciones recíprocas; que necesita aprender cómo negociar, discutir y llegar a compromisos; el manager a medida que asciende vive cada vez más en un mundo político donde debe aprender a influir en otras personas y organizaciones, a maniobrar y a conseguir apoyos para lo que quiera hacer."⁷

También, como consecuencia de esta autonomía organizativa, la administración efectiva de los impuestos queda encomendada a una unidad diferente a aquellas otras que diseñan la política fiscal y las normas tributarias, aunque siempre pueden encontrarse excepciones, como ocurre en el caso francés que recientemente ha vuelto a fusionar las unidades encargadas de estas tareas en una sola Dirección General.

Sin embargo, la creación de organizaciones autónomas tiene problemas y limitaciones importantes. En cuanto a limitaciones, porque evidentemente, no es la solución inmediata para resolver el gran reto de las Administraciones Tributarias, la de aplicar correctamente el sistema fiscal, sino que simplemente supone contar con un instrumento organizativo más ágil y flexible.

En relación con los problemas, están ligados especialmente a su proceso de creación. Excepcionar a la Administración Tributaria de una serie de obligaciones formales en materia presupuestaria, de financiación, de contratación y de gestión de recursos humanos es una decisión política muy compleja, especialmente si se promueve desde el Ministerio de Hacienda. Además, todo el proceso de cambio interno exige dedicar muchos recursos y muy cualificados a poner en marcha la nueva organización y al mismo tiempo, hay que mantener en marcha la vieja maquinaria; para completar el cuadro, estos procesos de cambio suelen coincidir con situaciones de crisis organizativas profundas.

Otra dificultad importante del proceso de cambio, es la comunicación del mismo interna y externamente. Convencer al personal de la organización y a sus cuadros directivos de la necesidad del cambio no siempre es fácil, porque afecta al "statu quo" e inmediatamente aparecen las naturales resistencias al cambio. Sin embargo, el nuevo modelo suele ofrecer mejores perspectivas para el conjunto de la organización y una imagen de modernidad que facilita, en cierta medida, el proceso.

Bastante más difícil es la comunicación externa; convencer al resto de la Administración Pública de que hace falta dotar de un régimen diferente a la Administración Tributaria y excluirla de

⁶ La Modernización de la gestión pública (1987), Madrid, I.N.A.P.

⁷ Stewart, 1983 Managerial behaviour: How research has changed the traditional picture. Oxford University Press

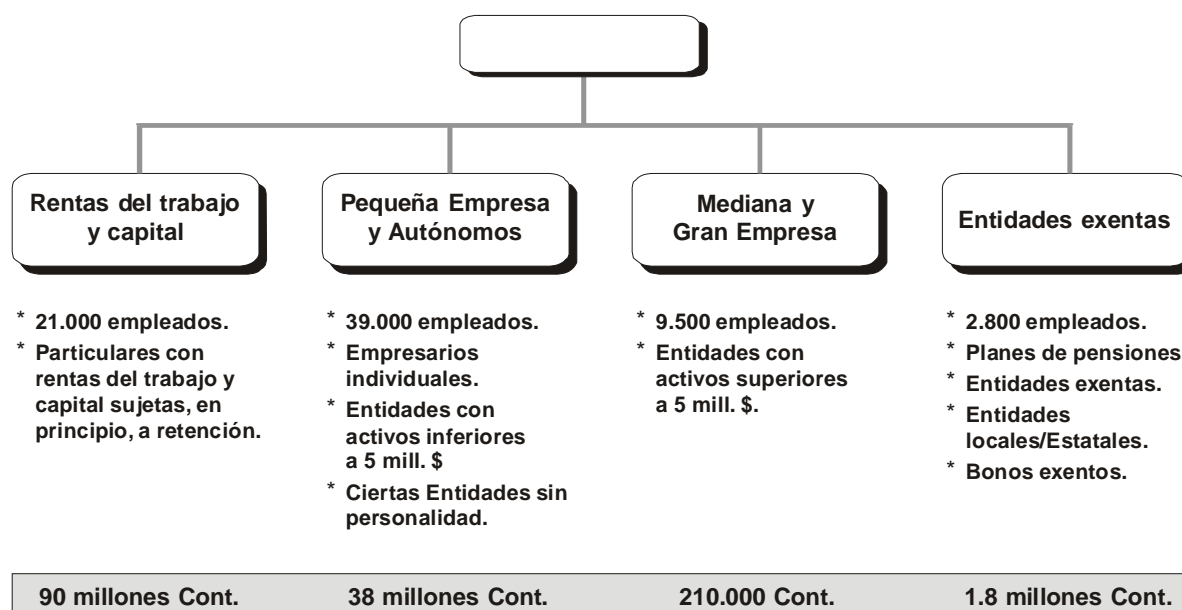
algunos controles y requisitos procedimentales no es sencillo. Otro tanto ocurre con la comunicación a las fuerzas políticas de la oposición. Es preciso hacer un gran esfuerzo para explicar que el nuevo status no es un privilegio ni una fórmula para incrementar las retribuciones del personal de la Administración Tributaria, sino un nuevo marco que implica mayor flexibilidad pero, al tiempo, nuevas obligaciones y controles para la Administración Tributaria que en ningún caso se independiza, ni queda al margen del control político ni de las instituciones encargadas de controlar el funcionamiento de la Administración Pública. Se trata de flexibilizar los controles para mejorar el funcionamiento pero sin dejar sin control a la Administración Tributaria. Lo ideal es que se incardine la reforma de la Administración Tributaria en un proceso general de reforma de la Administración Pública y que la Administración Tributaria se comprometa a alcanzar unas metas exigentes a través de un sistema de planificación riguroso y exigente, cuyo cumplimiento influya en los recursos presupuestarios disponibles.

Para terminar este punto, que podría dar lugar a un amplio debate, cabe citar el informe Next Steps a la Efficiency Unit británica que aunque ya tiene unos cuantos años (es de 1988) conserva plena vigencia y señala que "... las reglas comunes no se adaptan bien a ninguna parte de la organización y se conciben principalmente como una limitación y no como un apoyo ni como un incentivo para que los funcionarios gestionen de forma eficaz".

3. Estructura organizativa flexible y orientada a las necesidades de los contribuyentes

La idea de prestación de servicios al contribuyente no se limita a facilitarle educación, información y asistencia, sino que debe alcanzar al diseño de la estructura de las organizaciones tributarias. Los organigramas de las administraciones más avanzadas reflejan una estructura orientada hacia los distintos tipos de contribuyentes. Este tipo de estructuras tiene su racionalidad en el convencimiento de que semejante diseño facilita la prestación de servicios, el cumplimiento voluntario, y de ahí, la recaudación de impuestos. Son ejemplos de esta tendencia la Administración Tributaria americana y la holandesa. La primera recientemente ha adaptado su organigrama creando distintas unidades especializadas en determinado tipo de contribuyentes: asalariados, pequeña empresas y empresarios autónomos, medianas y grandes empresas –con cinco unidades sectoriales: venta al por menor, alimentación y empresas farmacéuticas; servicios financieros y de salud; recursos naturales; industria pesada, construcción y transporte; y comunicaciones, tecnología y medios de comunicación– y entidades exentas. La Administración holandesa, por su parte, distingue diferentes unidades: para personas físicas, empresas de diferentes zonas geográficas del país, y grandes empresas.

ORGANIGRAMA DEL I.R.S. (EE.UU.)

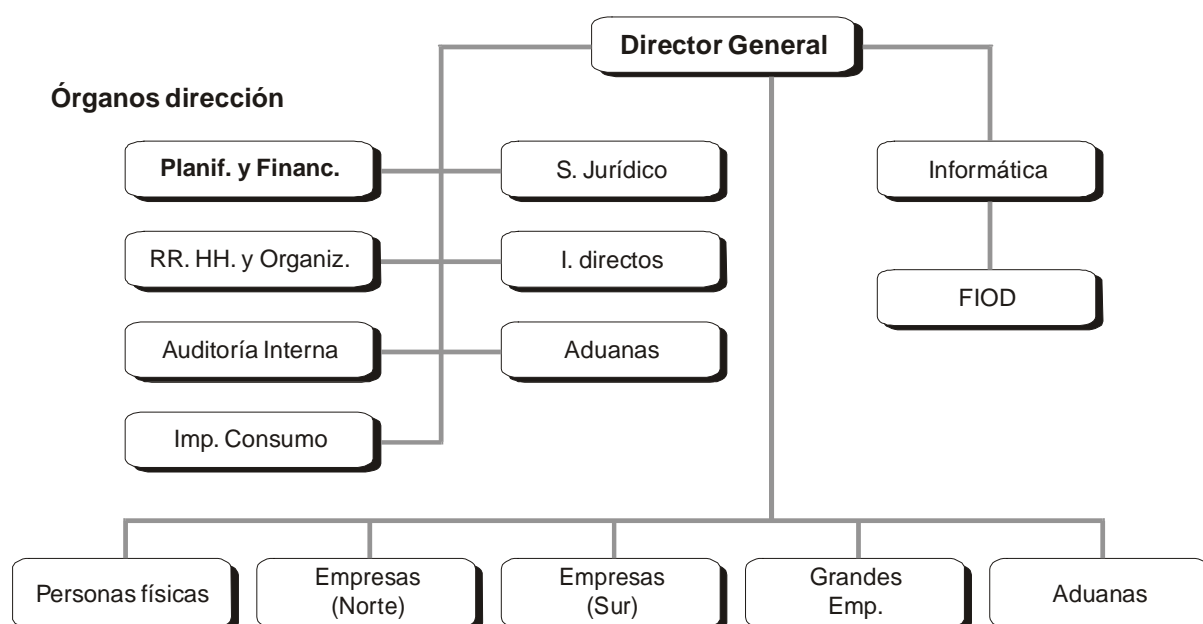


Este tipo de estructura organizativa se ajusta a las necesidades y características de los contribuyentes más allá de la organización de los procedimientos administrativos. Sin embargo, tiene la desventaja de dificultar la comunicación entre las distintas unidades que realizan tareas similares aunque dirigidas a diferentes contribuyentes. Así, las tareas de asistencia o de información que realiza una unidad pueden aportar ideas útiles también para las demás, y otro tanto ocurre con las bolsas de fraude detectadas, prácticas de elusión fiscal, etc. Además, las organizaciones por tipos de contribuyentes tienen algunos problemas adicionales en relación con el funcionamiento y ubicación de los servicios horizontales (registro de contribuyentes, informática, cobro coactivo...).

Una buena alternativa para que la información sobre las actuaciones realizadas por cada unidad sea conocida por las demás y pueda realizarse una adecuada coordinación, es la utilización de grupos de trabajo multidisciplinarios. Esta herramienta permite aumentar el flujo de información sin sobrecargar con nuevos departamentos la estructura de la organización.

La creación de unidades especializadas para la gestión de las grandes empresas se ha extendido a la mayoría de los países. La razón es que buena parte de los ingresos tributarios de un país procede de un número relativamente bajo de contribuyentes, no sólo por los impuestos que pagan, sino también por los que ayudan a recaudar a través del sistema de retenciones fiscales. Además, este tipo de empresas suministran un gran volumen de información de trascendencia tributaria sobre terceros, en especial las instituciones financieras. Estas circunstancias conducen a un modelo de relación entre la Administración Tributaria y los grandes contribuyentes muy diferente del que existe con los demás contribuyentes. En efecto, tanto la frecuencia como la profundidad de las cuestiones planteadas por los grandes grupos, además de su trascendencia recaudatoria y gestora, aconsejan implantar métodos de trabajo y organizaciones adecuadas para la gestión del sistema fiscal por parte de estos contribuyentes. En este sentido, a comienzos de los años 80 algún país, como Argentina, decide crear una estructura específica para las grandes empresas. Después, España por ejemplo, creó la Oficina Nacional de Inspección para desarrollar las labores de comprobación e investigación de, entre otros contribuyentes, los grupos de empresas. En 1995, se ampliaron estas funciones alcanzando a las de gestión con la creación bajo la dependencia de aquélla de la Unidad Central de Gestión de Grandes Empresas. Durante la década de los años 90 han sido muchos los países latinoamericanos que han establecido esta modalidad de unidades y, más recientemente, las han creado o van a crearlas algunos países de la Unión Europea (Países Bajos, Austria y Francia). También encontramos estas unidades en los países que más recientemente han modernizado sus administraciones tributarias, como los del Este de Europa.

ORGANIGRAMA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA HOLANDESA



Paralela a la tendencia a la especialización por tipos de contribuyentes, que procede de la empresa privada, se produce otra que persigue acercar la administración al ciudadano, reduciendo el número de departamentos intermedios entre los órganos de dirección y las unidades operativas. En otras palabras, la imagen de un organigrama vertical en el que las decisiones descienden o las quejas ascienden por una escalera casi interminable de peldaños hasta llegar a su destino, se sustituye por un organigrama horizontal, en el que la distancia entre los extremos de la escalera se reduce. De esta forma las unidades operativas que mantienen una relación directa con el contribuyente, están en permanente contacto con las de decisión, y así éstas también perciben, sin un gran número de agentes intermediarios, cuáles son las necesidades de los ciudadanos. Un buen ejemplo en este sentido es el de la Administración holandesa, que fue además la primera Administración que se organizó radicalmente por tipo de contribuyentes. Hay que destacar, no obstante, que previsiblemente en 2003, Holanda va a reformar su modelo organizativo para "prestar más atención a los procesos tributarios", lo que quizás suponga pasar a una organización mixta funciones-tipo de contribuyentes.

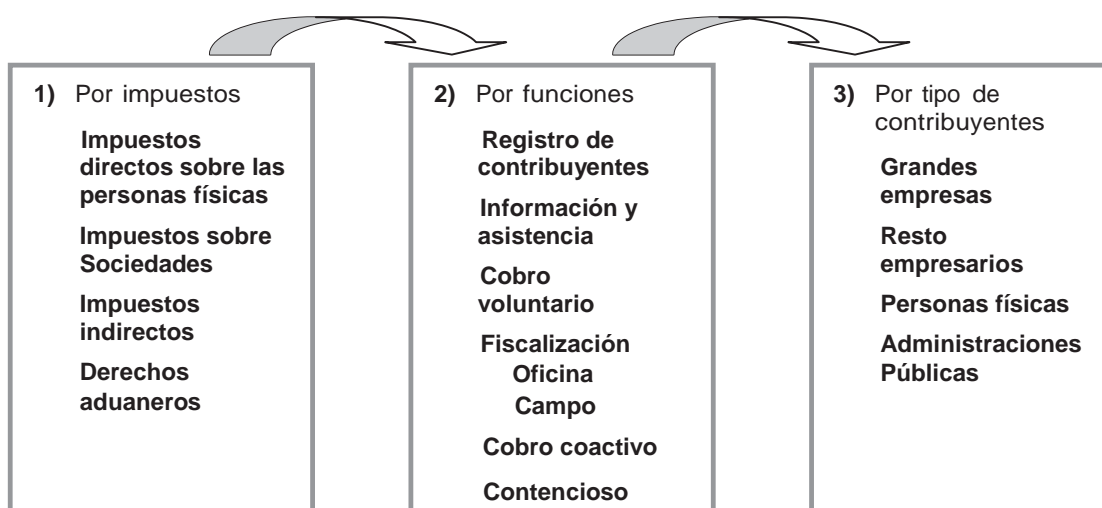
Ahora bien, junto a las administraciones citadas, conviven otras cuyos organigramas se basan en una clasificación menos innovadora según los distintos tipos de impuestos, de modo que un departamento se ocupa de todas las funciones clásicas relacionadas con uno o varios impuestos. Así atienden a las labores de asistencia al contribuyente, control y cobro, pero siempre en relación con los impuestos que tienen encomendados. Este tipo de organización, como citábamos anteriormente, no parece ser la más eficiente, al no facilitar una aplicación uniforme de la legislación, ni la coordinación necesaria para controlar el IVA y los impuestos directos sobre la renta de personas físicas y sociedades.

Finalmente, encontramos un modelo intermedio y ya tradicional de organización que atiende a las distintas funciones de gestión, inspección, recaudación, aduanas, recursos y revisión de actos, etc., y mantiene un departamento responsable de cada una de estas actividades. Este modelo, si se desarrolla en todos los niveles de la organización, desde los servicios centrales a los territoriales, ofrece algunas ventajas ya que facilita los procesos de asistencia, control y recaudación y favorece la existencia de un único sistema de información conjunto para todos los departamentos.

Junto a estos tres modelos puros, encontramos otros más complejos que combinan la división funcional con la organización por tipos de contribuyentes. Un ejemplo de este tipo de organización sería la AEAT española o la Administración australiana. Con una organización de base funcional, la Agencia presenta una clara orientación por tipos de contribuyentes, bien sean grandes empresas o pequeñas actividades empresariales y agrícolas sujetas al sistema de módulos.

En todo caso, el análisis en profundidad de la organización de las Administraciones Tributarias nos lleva a concluir que los modelos son cada vez más complejos y que ofrecen simultáneamente notas y características de los tres modelos comentados.

DIFERENTES MODELOS ORGANIZATIVOS





Por otra parte, la tendencia de acercamiento al contribuyente no se plasma, sin embargo, en una proliferación de oficinas tributarias donde prestar asistencia. Algunos países están reduciendo el número de oficinas abiertas y creando unidades centralizadas que se ocupan de las labores de atención al contribuyente, mediante el empleo de los medios técnicos más diversos, centros de asistencia telefónica –los "call centres" estadounidenses y canadienses y las plataformas telefónicas españolas–, Internet o cualquier otro medio que permita suministrar información a distancia. Así, por ejemplo, Suecia ha reducido recientemente de 23 a 10 el número de oficinas de ámbito regional, y de 132 a 120 las de ámbito local.

4. Organizaciones integradas

Que una única organización, bien tenga status jurídico de departamento ministerial o de agencia independiente, se ocupe de la administración de todos los impuestos se interpreta casi en la totalidad de los informes sobre mejora de las prácticas administrativas, muy positivamente. La separación de la imposición directa e indirecta, cuyo ejemplo paradigmático se encuentra en el Reino Unido con la existencia de dos organizaciones separadas, una para administrar los impuestos aduaneros, las accisas y el IVA y otra, para los impuestos directos, las contribuciones al sistema de seguridad social, y el impuesto sobre el petróleo, tiene el inconveniente de duplicar los departamentos de servicios en las dos organizaciones, no facilitar el intercambio de información entre actuarios de una y otra institución, y aumentar los costes de las empresas que deben pasar controles duplicados para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Si bien esta división radical puede calificarse de residual, en la Europa de los quince (salvo el Reino Unido), ninguno de los países estudiados presenta tal separación por modalidad de impuestos, no es tan infrecuente encontrar que la gestión de algunas figuras, por ejemplo, los impuestos especiales, se haga de forma separada al resto de los impuestos internos.

Cuestión diferente es la separación más o menos explícita que aparece entre impuestos internos y aduaneros. Esta separación constituye la regla general en Europa, excepción hecha de los casos de España, Holanda y Dinamarca. Sin embargo, en otros países del continente americano sí se ha producido la integración, o al menos la coordinación entre ambas áreas, entre ellos: Canadá, Argentina, Brasil, Méjico, Colombia, Guatemala y Venezuela. Entre los países de este continente que mantienen la separación, cabe destacar Panamá, Chile, Cuba, Uruguay y Bolivia. Recientemente Ecuador y Perú (agosto de 2002) han iniciado la integración de las administraciones de tributos internos y aduanas.

Existe, también, una tendencia a la integración entre las administraciones tributarias y las organizaciones encargadas de gestionar las contribuciones a los sistemas de cobertura social. En bastantes países, la misma organización se ocupa de gestionar ambos tipos de ingresos públicos, entre otros: EE.UU., Holanda, Reino Unido, Canadá y Argentina. En otros, existen dos organizaciones bien diferenciadas: Italia, España, Alemania, Francia y Brasil, por ejemplo. Asimismo, se aprecia una cierta tendencia integradora entre los distintos niveles de gobierno: central, regional y autonómico que vienen obligados a gestionar sistemas fiscales interdependientes y, por tanto, a buscar una mayor coordinación entre las organizaciones encargadas de su aplicación. Especial importancia cobra este aspecto con el proceso de descentralización y desconcentración del gasto público que viven actualmente muchos países.

Al mismo tiempo, no se puede olvidar el impacto que los procesos de integración supra nacional (económica y política) está teniendo o va a tener de forma inmediata en las Administraciones nacionales.

Parece aconsejable avanzar hacia Administraciones Tributarias Integradas que presten servicios tributarios a los distintos niveles de gobierno (estatal o federal, regional y local).

Una organización de este tipo, dotada de autonomía y con representación real en los órganos de gobierno de los diferentes niveles territoriales, podría ser una solución eficaz y eficiente y permitiría trabajar con altos niveles de independencia y calidad técnica. La aplicación del sistema

fiscal debería quedar, además, fuera del debate político que debería desarrollarse en relación con el diseño de la política fiscal.

5. Tecnologías de la información

Si concebimos a la Administración Tributaria como una gran organización encargada de captar, manejar, imputar e interpretar información económica y financiera, con trascendencia tributaria, y si los volúmenes de datos a manejar son extraordinariamente altos, la mecanización de dicha información resulta imprescindible.

No puede existir una buena administración tributaria sin un sistema de información eficaz que asegure un adecuado tratamiento e imputación de toda la información manejada por la organización y facilite la adecuada realización de las tareas de campo de todos los departamentos de la organización (asistencia al contribuyente, control de declaraciones, inspección y recaudación), y la toma de decisiones del personal directivo, que precisa tener información permanente de los resultados de la organización.

El sistema informático, al servicio de los órganos de dirección de la organización y de cada una de sus unidades operativas, debe nutrirse de la información aportada por los contribuyentes sobre su propia situación económica, de la suministrada por los agentes económicos sobre terceros, y de la información generada por la propia actuación de las unidades operativas. Sin duda, contar con un modelo completo de captación de información y una adecuada tecnología para su tratamiento e imputación, es uno de los aspectos esenciales de cualquier administración tributaria.

Muchas de las reformas iniciadas en la última década en los países en desarrollo se han basado en la realización de fuertes inversiones para informatizar los distintos servicios tributarios. Sin embargo, en buena parte de los casos esta estrategia no ha tenido el éxito esperado, al no contemplar que se estaban mecanizando procesos obsoletos, y que las reformas deben afectar tanto a los aspectos informáticos, como a los organizativos y procedimentales y, además, porque en ocasiones no se define una estrategia adecuada para la incorporación y aprovechamiento de las tecnologías de la información. Así pues, aún siendo imprescindible apostar por un uso intensivo de las tecnologías para el adecuado manejo y explotación de la información, la tecnología "per se" no resuelve los problemas de las Administraciones Tributarias si no se incardinan en una estrategia general de reforma de todos los procedimientos y de la propia organización de la Administración; hay que simplificar y racionalizar los procedimientos antes de informatizarlos.

La necesidad de contar con un buen sistema de información afecta por igual a todos los países, desde aquellos con mayor renta a los menos favorecidos económicamente. Baste citar el ejemplo del Internal Revenue Service de los Estados Unidos. Esta institución ha diseñado un plan de modernización de su sistema informático que cuenta con un presupuesto de 23.000 millones de \$. Con este plan la Administración Tributaria americana pretende mejorar la satisfacción del contribuyente, incrementar la recaudación y reducir costes operativos. También busca reducir el empleo de papel en los procesos tributarios, mediante la utilización de la declaración electrónica, la conversión a formato electrónico de los impresos recibidos en papel, y la organización de la información en bases de datos para facilitar a los empleados autorizados el acceso a aquellos con trascendencia tributaria para los contribuyentes.

Desde el punto de vista organizativo, los servicios de informática pueden ser encomendados a un departamento integrado en la estructura de la organización tributaria, como es el caso de España, EE.UU. y Francia; o subcontratados a empresas públicas o mixtas ajenas a la propia administración fiscal, como ocurre en Italia, Reino Unido, Brasil o Finlandia. Puede también, por último, recurrirse a modelos mixtos que combinan los dos anteriores. Es el caso de Australia, país en el que la infraestructura informática está subcontratada, pero el diseño de las aplicaciones es realizado por la propia administración tributaria australiana. El carácter central que en mi opinión tiene el sistema de información en las organizaciones tributarias, aconseja que la dirección efectiva se lleve desde la Dirección de la Administración Tributaria, sin perjuicio de poder contar con apoyo externo para los aspectos instrumentales. Además, la unidad encargada del manejo y explotación de la información no puede concebirse como un mero centro de Servicios, sino como una unidad estratégica con capacidad para influir en la toma de decisiones de la organización.



Las organizaciones tributarias no podían ser ajenas ni permanecer indiferentes al impacto que ha supuesto en un buen número de actividades sociales y económicas la utilización de Internet. La red se ha convertido con rapidez en un instrumento más para facilitar las relaciones entre los contribuyentes y las administraciones tributarias. Ya es difícil encontrar organizaciones fiscales que no dispongan de una página web para suministrar información o para recibir consultas. Asimismo, se están desarrollando en la mayoría de los países europeos y americanos los procedimientos necesarios para admitir el registro, la declaración y el pago de tributos, e incluso la notificación de liquidaciones, por vía electrónica.

En el proceso que siguen las Administraciones Tributarias en relación con el uso de internet, pueden distinguirse tres etapas:

- a) La inicial, meramente informativa donde se comunica a los contribuyentes qué es la Administración Tributaria, qué medios tiene, cómo está organizada, dónde están sus oficinas, cómo contactar, etc.

Prácticamente todas las Administraciones Tributarias del mundo tienen ya su sitio abierto y esta etapa cubierta.

- b) El segundo nivel conlleva el ofrecimiento de servicios a los ciudadanos: programas para confeccionar las declaraciones tributarias, bases de datos con respuesta a las preguntas más frecuentes, solicitudes de algunas modificaciones en el registro de contribuyentes, presentación de declaraciones, etc.

Supone obviamente, un cambio significativo en el modelo de relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes y ofrece importantes posibilidades a ambas partes.

- c) Sin embargo, la etapa decisiva en el uso de internet por las Administraciones Tributarias, ha de suponer un cambio radical en los procedimientos y métodos de trabajo e incluso, en la propia organización de la administración. Ya no se trata de hacer lo mismo que antes pero a través de una vía más rápida, sino de trabajar de forma distinta para aprovechar realmente todas las posibilidades que ofrece internet. Sin duda, las relaciones Administración Tributaria-Contribuyentes a iniciativa de cualquiera de las partes y las relaciones entre las diferentes Administraciones Tributarias, para intercambiar información por ejemplo, se ven fuertemente afectadas por las nuevas tecnologías.

Internet supondrá, está suponiendo ya, una mayor transparencia en el funcionamiento de las organizaciones tributarias y, por consiguiente, un efecto emulación y de convergencia entre ellas, al demandar los ciudadanos los servicios y posibilidades que saben, ofrecen otras Administraciones.

6. Política de personal

Si la eficacia de un sistema fiscal depende en gran medida de la organización encargada de aplicarlo, no es menos cierto que toda administración tributaria se sustenta en buena parte en los recursos humanos de que dispone. Una fuerza de trabajo cualificada, íntegra, preparada técnicamente, actualizada en sus conocimientos, y bien retribuida, es imprescindible para poder competir en un plano de igualdad con los profesionales del ámbito tributario que prestan sus servicios en las empresas privadas.

La gestión de personal de cualquier organización comprende diversos ámbitos: captación y selección, incorporación, motivación, formación técnica y gerencial, modelo retributivo, carrera administrativa, sistemas de cobertura de los puestos de trabajo, etc., y exige directivos capaces de tomar decisiones, muchas de ellas colegiadas, en un ámbito tan importante. Las organizaciones más modernas son conscientes de la necesidad de contar con personal directivo del más alto nivel, y de mantener una fuerza de trabajo íntegra, motivada, socialmente considerada y bien retribuida.

Una de las principales dificultades que están experimentando los países menos desarrollados es la imposibilidad de contar con personal directivo del máximo nivel, liberado de la realización de tareas gestoras y dedicado a la elaboración de planes de acción estratégicos y a la dirección, coordinación y control de los servicios operativos. Según un informe del FMI, una Administración Tributaria moderna debe contar en sus servicios centrales con entre el 5% y el 10% de su personal.

La mayoría de las organizaciones fiscales, y en general cualquiera de las que componen el sector público, están teniendo dificultades para incorporar o mantener funcionarios suficientemente cualificados. Las razones de este problema van desde el envejecimiento de la población, a la competencia del sector privado, y muy especialmente en el sector de las tecnologías de la información. Sin embargo, hay aún algunos países donde bien por mantener una alta tasa de desempleo, bien por estar inmersos en un proceso de reducción del peso del sector público, todavía es posible encontrar un buen número de aspirantes por cada plaza disponible.

Al analizar el funcionamiento del área de recursos humanos en muchas Administraciones Tributarias, se observa que no siempre están garantizados una serie de principios básicos como son:

- a) Acceso a la función pública por méritos y cualificación técnica contrastada a través de pruebas que garanticen la transparencia del proceso y convocadas con suficiente publicidad.
- b) Carrera administrativa ligada a la dedicación y a la calidad del trabajo desarrollado y con cobertura transparente de los puestos.
- c) Estabilidad en el empleo, si se alcanzan niveles adecuados de rendimiento. No se propone en este punto, la aplicación del tradicional modelo funcionarial europeo que implica, en la práctica, la inamovilidad del personal pero hay que tratar de evitar la rotación excesiva ligada a criterios políticos. Los cambios de este tipo son o han sido frecuentes en algunos países y suponen una rémora muy importante para las Administraciones Tributarias que prácticamente las paraliza y que supone, en definitiva, concebir a la Administración Tributaria como un botín político-partidista. Creo que es conveniente que quien acceda a trabajar en la Administración Tributaria tenga un horizonte estable siempre que su trabajo, en cantidad y en calidad, cumpla unos niveles exigidos por la organización.
- d) Nivel retributivo razonablemente competitivo con el sector privado y con un componente ligado a la calidad del trabajo desarrollado (al menos, para los niveles medios y superiores conviene contar con incentivos variables).
- e) Sistemas de capacitación amplios en materias técnico-tributarias, procedimentales y gerenciales.

Por otra parte, en los países europeos se ha producido en los últimos años, una reducción significativa de la dotación de personal en las administraciones tributarias como consecuencia del impacto de la informatización y las menores necesidades de personal de apoyo.

REDUCCIÓN DE PERSONAL EN DISTINTAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

Suecia	▼	98 92	18,34%
R. Unido	▼	98 92	25%
N. Zelanda	▼	98 92	19%
Bélgica	▼	98 92	12,3%
Finlandia	▼	98 92	8,5%



En España se ha ralentizado el ritmo de crecimiento de la dotación de personal y frente a un incremento del 95 % en el período 82/88, apenas se ha crecido el 2'5 % en la década de los 90; además, la evolución ha sido desigual por niveles: una leve reducción para el personal administrativo y un crecimiento moderado para el personal técnico. Sin embargo, la reducción de plantilla no es una medida que deba adoptarse sin un análisis suficiente en los países latinoamericanos, pues su dotación es en algunos casos muy escasa, tal y como se recoge en los cuadros siguientes:

RATIO POBLACIÓN/PERSONAL DE DISTINTAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (1997)

Alemania	476	
Bélgica	359	
Dinamarca	436	Media: 500
Francia	596	
Holanda	491	España: 1
Italia	442	
Reino Unido	750	

RATIO POBLACIÓN/PERSONAL DE DISTINTAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS LATINOAMERICANAS

Ecuador	9.233	
Bolivia	5.832	
Colombia	5.750	Media: 4.7
Costa Rica	4.234	
Argentina	3.286	España: 1
Méjico	2.613	
Uruguay	2.070	

Sin embargo, la reducción de personal que se ha producido en muchas de las Administraciones europeas o el estancamiento en países como España y muchos de los latinoamericanos, no va acompañado de una reducción en la carga de trabajo a gestionar y, además, cada vez son mayores las exigencias de calidad. Esta situación conlleva que cada vez sea más necesario el replanteamiento de los métodos y procedimientos de trabajo aplicados por las Administraciones Tributarias, para eliminar los trámites y fases que no añadan valor y para buscar alternativas que impliquen mejoras de productividad de la organización; es imprescindible, por tanto, cuestionarse permanentemente las soluciones aplicadas y no dar por buenas las que tuvieron éxito en el pasado pues pueden no ser ya, las mejores.

Esta característica de revisión permanente de los procedimientos y métodos de trabajo y del modelo organizativo es especialmente importante en entornos tan cambiantes como los actuales; las organizaciones deben comportarse experimentalmente.

Otro de los temas recurrentes en materia de personal es la necesidad de mantener un alto nivel de comportamiento ético en el personal al servicio de la Administración Tributaria. Esta necesidad se hace acuciante para determinados países en los que la corrupción se encuentra realmente extendida. Las soluciones al problema no son sencillas, pero se entiende que la existencia de una clara legislación sobre los derechos y las obligaciones de los empleados públicos, de códigos de conducta, de cursos de formación en la materia, y de declaraciones de bienes para altos cargos, ayudan a crear la transparencia necesaria. Y una vez establecido este marco, es necesario crear una carrera

administrativa que pudiera perderse en caso de incurrir en conductas incorrectas, pagar una retribución justa acorde con el esfuerzo realizado; y, por último, hacer patente que la administración tiene las unidades de auditoría interna y los mecanismos necesarios para identificar y castigar la corrupción.

7. Aspectos Internacionales

La globalización de la economía mundial está teniendo un fuerte impacto en las relaciones económicas internacionales al que no pueden permanecer ajenas las administraciones tributarias. Este fenómeno supone una mayor complejidad de los aspectos fiscales; baste pensar, a modo de ejemplo, en la facilidad con que, en un contexto de libertad de circulación de capitales, puede situarse el ahorro en territorios de nula o baja tributación, o en la dificultad de comprobación e investigación que para las administraciones tributarias supone esta deslocalización de capitales. Asimismo, la creación de espacios económicos integrados alimenta la competencia fiscal entre los distintos países que los conforman, y fomenta el empleo de prácticas fiscales que, favoreciendo el establecimiento de personas o sociedades en un país, resultan perjudiciales para los demás.

Las organizaciones fiscales deben reaccionar ante este nuevo reto y ser capaces de adaptarse con rapidez. Las técnicas de análisis de riesgos no pueden limitarse a aspectos locales; deben también contemplar esta nueva dimensión internacional. Es preciso mejorar y explotar intensamente la cooperación administrativa internacional y la presencia en organismos multilaterales, y esto incluye no sólo la firma de tratados y acuerdos internacionales, sino el intercambio de información y el desarrollo de actuaciones administrativas conjuntas de las distintas organizaciones tributarias nacionales. En este sentido, el programa Fiscalis desarrollado por la Comisión Europea a través de su Comité Permanente de Cooperación Administrativa constituye un ejemplo a seguir. Este programa financia el sistema VIES de intercambio de información sobre comercio intracomunitario, facilita el intercambio de funcionarios y la celebración de seminarios sobre aspectos legales y administrativos de los Estados Miembros, y, por último, financia actuaciones de comprobación e investigación de entidades de ámbito europeo en las que intervienen distintos países. Su actual limitación, únicamente opera en el ámbito de la fiscalidad indirecta, se tratará de superar en el nuevo Programa que va a entrar en vigor en 2003 y que se pretende, dé cobertura también a los impuestos directos.

Los Tratados Internacionales han demostrado ser un instrumento de gran utilidad para favorecer las relaciones económicas internacionales y en concreto las inversiones extranjeras en los países firmantes, en especial cuando contemplan la firma de acuerdos previos para determinar los precios de transferencia. Sin embargo, el mundo financiero se mueve con tal velocidad que siempre crea necesidades de discutir y renegociar los convenios existentes. Un ejemplo es la oportunidad de ofrecer un tratamiento fiscal coherente en los distintos países a los nuevos instrumentos financieros.

La necesidad de reforzar la colaboración internacional para asegurar la adecuada aplicación de los sistemas fiscales nacionales, se pone de manifiesto en la gran cantidad de organizaciones que agrupan a administraciones tributarias (CIAT, IOTA, CATA, CREDAF).

En estos momentos, se está avanzando en la puesta en marcha de la CIOTA que agrupa a todas las organizaciones regionales, e instituciones como el FMI o la O.C.D.E. están ampliando su atención a los aspectos relativos a la aplicación de los sistemas fiscales. Cabe citar en este mismo sentido, la propuesta de Naciones Unidas para crear una autoridad tributaria mundial.

8. Eficiencia de las Administraciones Tributarias

La adecuada utilización de los recursos escasos con que cuenta cualquier Administración Pública es un requisito esencial especialmente para la Administración Tributaria, pues la percepción social de cómo se utilizan los ingresos públicos, condiciona, en gran medida, el nivel del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

En los últimos años se han extendido los estudios comparativos para conocer los niveles de eficiencia en las diferentes Administraciones Tributarias. Aún cuando la comparación de organiza-



ciones diversas es muy difícil (piénsese, por ejemplo, en la influencia de integrar aduanas y tributos internos, el nivel de cargas gestoras trasladadas a los contribuyentes, del impacto del sistema de recaudación voluntaria, de las diferentes dotaciones de personal, etc.), los índices permiten tener una cierta idea del modo de funcionamiento de las distintas Administraciones Tributarias.

En todo caso, está de sobra recordar que la eficiencia y la eficacia son conceptos muy diferentes pero, si medir la eficiencia es difícil, comparar los niveles de eficacia resulta aún más complicado.

Se recogen a continuación los resultados de un estudio del Senado de Francia comparando los costes de gestión con el P.I.B. y estableciendo ratios de productividad y tomando a Francia como valor 100. Se observa en esta clasificación que el IRS americano y España son sensiblemente más eficientes que Francia y , en cambio, Holanda menos eficiente (pese a que la Administración holandesa es considerada una organización de gran eficacia).

Ratios de productividad	Costes de gestión/P.I.B.
EE.UU. (IRS)	30,3
España (AEAT)	53,7
Canadá	84,0
Irlanda	92,3
R. Unido (IR + CE)	94,7
Suecia	95,0
Alemania (2)	98,0
Francia (DGI/CP)	100,0
Italia	129,7
Holanda	146,0

Referencia Francia con índice 100.

Fuente: Senado francés.

Otro estudio del Ministerio de Finanzas e Industria de Francia elaborado en 1997 determinaba un coste medio de gestión de los ingresos tributarios del 1,21% en siete países de la O.C.D.E.; de nuevo U.S.A. y España se sitúan en unos ratios de coste claramente inferiores a la media.

COSTES DE GESTIÓN DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS NETOS (1997)

USA	0,58%	
Canadá	1,05%	
Japón	0,93%	Media: 1,21%
R. U.	1,12%	
Italia	1,52%	España: 0,58%
Alemania	1,71%	
Francia	1,60%	

Fuente: Ministerio de Finanzas e Industria de Francia.

Como ya se ha dicho, el cuadro compara únicamente la eficiencia de determinadas organizaciones para conseguir una determinada recaudación neta; no se trata por tanto, de comparar la eficacia o calidad de esas organizaciones, sino únicamente su nivel de eficiencia. Resulta tremenda-

mente difícil comparar la calidad y eficacia de la Administración Tributaria de distintos países, por lo que únicamente se dispone de datos comparados, relativamente fiables, del nivel de eficiencia.

Precisamente la complejidad de las Administraciones Tributarias ha dado lugar a que cada vez sean más completos y elaborados sus sistemas de planificación y control gerencial. Partiendo, en general, de una estrategia bastante parecida (aumentar los niveles de cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes) sus sistemas de planificación ofrecen soluciones diversas. En general, van siendo cada vez más sofisticados y tratan de tomar en cuenta aspectos cuantitativos y cualitativos, incorporan cada vez más facetas ligadas al servicio al contribuyente y no sólo datos relativos a la lucha contra el fraude y tratan de incluir todos los procesos relevantes de forma integrada, superando los compartimentos estancos.

Cabe destacar los sistemas de planificación y control de Canadá (la tarjeta de anotación balanceada que comprende cinco aspectos esenciales de la Administración Tributaria), de Suecia (Performance measurement model, que incorpora un gran número de indicadores de resultados pero que evita definir objetivos a priori), y una amplia lista de países que han optado por los Contratos-Programa.

IV. CONCLUSIONES Y RESUMEN

Resulta evidente la dificultad de definir un modelo ideal de Administración Tributaria pues países con soluciones, en principio, muy diferentes han alcanzado buenos resultados; del mismo modo, soluciones similares han dado lugar a resultados muy distintos por las circunstancias concretas de cada país y de cada momento⁸.

No obstante, sí se observan una serie de notas comunes en las Administraciones Tributarias con mejores resultados que he tratado de recoger en el apartado anterior. Se puede afirmar que las Administraciones Tributarias dotadas de cierta autonomía en su funcionamiento y con recursos presupuestarios suficientes⁹, que funcionan integradamente (tributos internos y aduaneros, estatales y regionales, etc.), que cuentan con personal íntegro, cualificado y razonablemente retribuido y que han incorporado plenamente las nuevas tecnologías, son las que están en mejores condiciones para alcanzar buenos resultados. Además y como condición previa, resulta imprescindible contar con un marco normativo adecuado, definir correctamente la estrategia de la organización y contar con un equipo directivo cualificado e integrado que asegure la correcta aplicación de la estrategia general definida.

En todo caso, la Administración Tributaria juega, sin duda, un papel fundamental para la consolidación de la democracia y el adecuado funcionamiento del Estado que, en el caso de los países en desarrollo exige, en general, su reforzamiento. En este sentido Richard Bird y Milka Casanegra señalan que en los países en desarrollo, la Administración Tributaria es la política fiscal, en línea

⁸ Únicamente se han considerado en este documento, las grandes cuestiones organizativas de las Administraciones Tributarias, sin entrar prácticamente en sus procedimientos y métodos de trabajo; sin embargo, estos últimos aspectos son importantísimos y resulta imprescindible conocerlos para poder valorar con un mínimo rigor, el funcionamiento real de una Administración Tributaria. Cuestiones tales como el funcionamiento efectivo de los servicios de información y asistencia, la adecuada asignación de recursos a las diferentes funciones y tareas a desarrollar por la Administración, el sistema de recaudación voluntaria (por ejemplo, el papel asignado a las entidades financieras en el mismo), la información realmente disponible para el control tributario, la organización del cobro coactivo, etc., son las que realmente definen cómo funciona una Administración Tributaria.

⁹ Los recursos presupuestarios y la dotación de personal de las Administraciones Tributarias siempre son insuficientes para desarrollar todas las funciones que implican la correcta aplicación del sistema fiscal. Las organizaciones han de acostumbrarse a la escasez de recursos e incluso a contar con recursos decrecientes. Sin embargo, siendo cierto lo anterior como se ha visto en apartados anteriores, resulta imprescindible contar con un nivel mínimo de recursos que hagan viable, aplicar el sistema fiscal. Desgraciadamente y no por casualidad, en muchos países, por ejemplo latinoamericanos, no se dota a las Administraciones Tributarias de los recursos mínimos imprescindibles, lo que hace imposible, en la práctica, que se apliquen las leyes fiscales en los términos aprobados en los Parlamentos, quedando vacías de contenido. ¿Hace falta recordar que un sistema fiscal vale lo que valga la Administración Tributaria encargada de aplicarlo?



con la ya famosa frase de Musgrave de que un sistema tributario vale lo que valga la organización encargada de aplicarlo.

En este sentido, quiero recordar que en un documento del BID del año 2000, se señalaba que la distancia entre los países ricos y los latinoamericanos ha aumentado significativamente en las últimas décadas y que más del 50% de la brecha en renta per cápita se debe a la baja calidad de las instituciones en Latinoamérica (falta de respeto a la Ley, corrupción e ineficacia gubernamental). Sin duda, las Administraciones Tributarias pueden ayudar a mejorar la situación actual si se afronta un proceso decidido de reforzamiento y mejora continuada en el tiempo que cuente con una buena estrategia y con el apoyo político suficiente.

Para resumir lo tratado en el presente documento cabría destacar los siguientes puntos:

1) Una característica destacada de los procesos de reforma fiscal acometidos durante los últimos años en diferentes países, es la unificación formal de dichas propuestas, sin tener en cuenta las diferentes realidades económicas y sociales sobre las que se aplican, hasta cristalizar en lo que se suele denominar modelo de reforma fiscal extensivo (tendencia a la ampliación de las bases gravables y reducción de los tipos impositivos).

2) El modelo de reforma fiscal extensivo supone el predominio, entre otros, de los principios de eficiencia económica, sencillez administrativa y equidad horizontal, sobre los de equidad vertical y capacidad redistributiva; e implica una nueva distribución de la carga fiscal, con mayor peso de la imposición indirecta, además de la ralentización del crecimiento de la presión fiscal en términos de P.I.B., al menos en los países desarrollados de la O.C.D.E.

3) Una Administración Tributaria eficaz, además de una adecuada regulación del régimen jurídico –Código Tributario– es un presupuesto indispensable para satisfacer los objetivos recaudatorios del sistema impositivo. Como se ha recordado reiteradamente, la política tributaria es "la Administración Tributaria, especialmente en los países en desarrollo".

4) No es fácil acotar las características que definen un modelo ideal de administración tributaria, dado que diferentes propuestas han obtenido resultados igualmente aceptables en distintos países. No obstante, en el momento actual parece decantarse un modelo cuyas notas básicas serían: el fomento del cumplimiento voluntario, reduciendo la presión fiscal indirecta; que administre todos los tributos, internos y externos, estatales y regionales; organizado en forma de Agencia, con autonomía de gestión y contratación, muy capitalizada, sobre todo en tecnologías de la información y con alta cualificación profesional de sus recursos humanos.

5) La estrategia de cumplimiento voluntario supone, en la práctica, contar con organizaciones duales. Un área se dedicaría a la gestión de un gran número de contribuyentes cumplidores, con procedimientos normalizados, servicios de información muy amplios, fuerte apoyo informático y procedimientos recaudatorios accesibles en vía voluntaria. Otra parte de la administración tributaria se ocuparía de los contribuyentes resistentes al cumplimiento voluntario y a los que tienen mayor trascendencia recaudatoria y a los grandes suministradores de información para la administración fiscal. En esta área cobran gran relevancia los procedimientos individualizados y muy intensivos en personal de alta cualificación.

6) Es necesario ofrecer facilidades a los contribuyentes que quieran cumplir con sus obligaciones, para que puedan hacerlo con los menores costes posibles. Ello supone contar con buenos servicios de información y asistencia a los ciudadanos. Al mismo tiempo, resulta imprescindible reforzar la lucha contra el fraude fiscal, transmitiendo a la sociedad el mensaje de que la administración tributaria es capaz de detectar y corregir con agilidad los incumplimientos fiscales. Ambas características de una administración fiscal moderna son necesarias, y deben darse simultáneamente para reforzar sus efectos mutuamente.

7) La administración tributaria debe tender a gestionar a través de una sola Institución todos los impuestos, bien sea un órgano de la administración centralizada o una agencia indepen-

diente. Existe, también, una tendencia a la integración entre las administraciones tributarias y las organizaciones encargadas de gestionar las contribuciones a los sistemas de cobertura social. Asimismo, se aprecia una cierta tendencia integradora entre los distintos niveles de gobierno, central o regional, que vienen obligados a gestionar sistemas fiscales interdependientes y, por tanto, a buscar una mayor coordinación entre las organizaciones encargadas de su aplicación. Este aspecto cobra especial importancia con el proceso de descentralización y desconcentración del gasto público que viven actualmente muchos países.

8) La aplicación del sistema fiscal debería quedar fuera del debate político, que debería desarrollarse sólo en relación con el diseño de la política fiscal. Al mismo tiempo, no se puede olvidar el impacto que los procesos de integración supranacional (económica y política) está teniendo o va a tener de forma inmediata en las Administraciones nacionales.

9) La creación de Agencias, con status jurídico diferente a los tradicionales departamentos ministeriales, se ha generalizado. Dichas entidades vienen dotadas por sus normas de creación, de cierta autonomía de funcionamiento, en especial en cuestiones financieras y de gestión de recursos humanos, a fin de lograr mejores resultados en el desempeño de su misión. Con el nuevo modelo se refuerzan los aspectos gerenciales en las Administraciones Tributarias, ya que para poder exigir responsabilidades a los gestores hay que darles margen de maniobra y ofrecerles la posibilidad de elegir entre soluciones alternativas, más allá de un único procedimiento tasado.

10) La estructura organizativa de la Administración Tributaria debe ser flexible y próxima al contribuyente. La idea de prestación de servicios al contribuyente no se limita a facilitarle educación, información y asistencia, sino que debe alcanzar al diseño de la estructura de las organizaciones tributarias. Los organigramas de las administraciones más avanzadas reflejan una estructura orientada hacia los distintos tipos de contribuyentes. Paralela a esta tendencia, se produce otra, que persigue acercar la administración al ciudadano, reduciendo el número de departamentos intermedios entre los órganos de dirección y las unidades operativas.

Junto al tipo de administración citado, conviven otros cuyos organigramas se basan en una clasificación menos innovadora, según los distintos tipos de impuestos, de modo que un departamento se ocupa de todas las funciones clásicas relacionadas con uno o varios tributos. Finalmente, encontramos un modelo intermedio de organización que atiende a las distintas funciones de gestión, inspección, recaudación, aduanas, recursos y revisión de actos, etc., y mantiene un departamento responsable de cada una de estas actividades. En todo caso, el análisis en profundidad de la organización de las Administraciones Tributarias lleva a concluir que los modelos son cada vez más complejos y que ofrecen simultáneamente notas y características de los tres modelos comentados.

11) La Administración Tributaria es una organización encargada de captar, manejar, imputar e interpretar información económica y financiera con trascendencia tributaria, en volúmenes de datos extraordinariamente altos, por lo cual la mecanización de dicha información resulta imprescindible. No puede existir una buena administración tributaria sin un sistema de información eficaz que asegure un adecuado tratamiento e imputación de toda la información manejada por la organización y facilite la adecuada realización de las tareas de campo de todos sus departamentos. El carácter central que tiene el sistema de información en las organizaciones tributarias, aconseja que la dirección efectiva se lleve desde el interior de la propia Administración Tributaria, sin perjuicio de poder contar con apoyo externo para los aspectos instrumentales.

12) Las organizaciones tributarias no podían ser ajenas ni permanecer indiferentes al impacto que ha supuesto en un buen número de actividades sociales y económicas la utilización de Internet. La red se ha convertido con rapidez en un instrumento más para facilitar las relaciones entre los contribuyentes y las administraciones tributarias. Ya es difícil encontrar organizaciones fiscales que no dispongan de una página web para suministrar información o para recibir consultas. Asimismo, se están desarrollando en la mayoría de los países europeos y americanos los procedimientos necesarios para admitir el registro, la declaración y el pago de tributos, e incluso la notificación de liquidaciones, por vía electrónica. Esto exige unos sistemas informáticos básicos y fiables, y manejar información tributaria de calidad.



13) La administración tributaria se sustenta en buena parte en la calidad de los recursos humanos de que dispone. Una fuerza de trabajo calificada, íntegra, preparada técnicamente, actualizada en sus conocimientos, y bien retribuida, es imprescindible para poder competir en un plano de igualdad con los profesionales del ámbito tributario que prestan sus servicios en las empresas privadas. La mayoría de las organizaciones fiscales, y en general cualquiera de las que componen el sector público, están teniendo dificultades para incorporar o mantener funcionarios suficientemente cualificados. Las razones de este problema van desde el envejecimiento de la población, a la competencia del sector privado, muy especialmente en el sector de las tecnologías de la información.

14) Los principios que deben observarse en el reclutamiento, capacitación y utilización del personal al servicio de la administración fiscal serían los siguientes:

- a) Acceso a la función pública por méritos y cualificación técnica contrastada a través de pruebas que garanticen la transparencia del proceso y convocadas con suficiente publicidad.
- b) Carrera administrativa ligada a la dedicación y a la calidad del trabajo desarrollado y con cobertura transparente de los puestos.
- c) Estabilidad en el empleo, si se alcanzan niveles adecuados de rendimiento.
- d) Nivel retributivo razonablemente competitivo con el sector privado y con un componente ligado a la calidad del trabajo desarrollado (al menos, para los niveles medios y superiores conviene contar con incentivos variables).
- e) Sistemas de capacitación amplios en materias técnico-tributarias, procedimentales y gerenciales.

15) La complejidad de las Administraciones Tributarias ha dado lugar a que cada vez sean más completos y elaborados sus sistemas de planificación y control gerencial, que ofrecen soluciones diversas. En general, van siendo cada vez más sofisticados y tratan de tomar en cuenta aspectos cuantitativos y cualitativos, incorporan cada vez más facetas ligadas al servicio al contribuyente y no sólo datos relativos a la lucha contra el fraude y tratan de incluir todos los procesos relevantes de forma integrada, superando los compartimentos estancos. Una amplia lista de países han optado por un modelo de evaluación y control de resultados basado en los Contratos-Programa.

16) La globalización de la economía mundial está teniendo un fuerte impacto en las relaciones económicas internacionales. Asimismo, la creación de espacios económicos integrados alimenta la competencia fiscal entre los distintos países, y fomenta el empleo de prácticas fiscales que, favoreciendo el establecimiento de personas o sociedades en un país, resultan perjudiciales para los demás. Las organizaciones fiscales deben reaccionar ante este nuevo reto y ser capaces de adaptarse con rapidez. Las técnicas de análisis de riesgos no pueden limitarse a aspectos locales; deben también contemplar esta nueva dimensión internacional. Es preciso mejorar y explotar intensamente la cooperación administrativa internacional y la presencia en organismos multilaterales, y esto incluye no sólo la firma de tratados y acuerdos internacionales, sino el intercambio de información y el desarrollo de actuaciones administrativas conjuntas de las distintas organizaciones tributarias nacionales.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.ª Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las partnerships.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autoras: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaíta.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.ª José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberá Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.