



**USAID**  
FROM THE AMERICAN PEOPLE



**USAID'S LEADERSHIP IN PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT**  
**Directrices Detalladas para la Mejora de la Administración**  
**Tributaria en América Latina y el Caribe**  
**Un Resumen General**

**Agosto 2013**

Contrato Número: EEM-I-00-07-00005-00

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

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

## Un Resumen General

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

Autores	
Doug Pulse Asesor de Crecimiento Económico USAID/LAC e-mail: <a href="mailto:dpulse@usaid.gov">dpulse@usaid.gov</a>	Anton Kamenov Economista Principal USAID/LPFM e-mail: <a href="mailto:akamenov@deloitte.com">akamenov@deloitte.com</a>

### Descargo de Responsabilidad

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

# Tabla de Contenidos

<b>Lista de Siglas y Abreviaturas</b>	<b>6</b>
<b>RECONOCIMIENTOS:</b>	<b>7</b>
<b>Directrices Detalladas para la Mejora de la Administración Tributaria en América Latina y el Caribe - Una Visión General</b>	<b>8</b>
<b>Capítulo 1. Introducción</b>	<b>8</b>
1.1. Propósito	8
1.2. Lectura del Documento	8
<b>Capítulo 2. Marco Conceptual</b>	<b>10</b>
2.1. Exclusiones del Término "Administración Tributaria"	10
2.2. Funciones Centrales y de Apoyo de la Administración Tributaria	10
2.3. Misión Principal y Responsabilidades de la Administración Tributaria	10
2.4. Entorno Operativo	11
2.5. Sistema Integrado de Información Tributaria (SIIT)	11
2.6. Modelo de Madurez para la Administración Tributaria	11
<b>Capítulo 3. Marco Legal</b>	<b>12</b>
3.1. Prácticas Líderes	12
3.2. Tendencias Comunes	12
3.3. Madurez de la Administración Tributaria	13
3.4. América Latina y el Caribe	13
3.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices	13
<b>Capítulo 4. Estructura Organizacional y Gerencial</b>	<b>14</b>
4.1. Prácticas Líderes	14
4.2. Tendencias Comunes	16
4.3. Madurez en la Administración Tributaria	17
4.4. América Latina y el Caribe	17
4.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices	18
<b>Capítulo 5. Registro</b>	<b>18</b>
5.1. Prácticas Líderes	18
5.2. Tendencias Comunes	20
5.4. América Latina y el Caribe	21
5.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices	21
<b>Capítulo 6. Servicios al Contribuyente</b>	<b>21</b>
6.1. Prácticas Líderes	21
6.2. Tendencias Comunes	22
6.3. Madurez de la Administración Tributaria	22
6.4. América Latina y el Caribe	22
6.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices	23
<b>Capítulo 7. Entrega de Declaraciones y Pago</b>	<b>23</b>
7.1. Prácticas Líderes	23
7.2. Tendencia Comunes	25
7.3. Madurez de la Administración Tributaria	25
7.4. América Latina y el Caribe	25
7.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices	26
<b>Capítulo 8. Auditoría</b>	<b>26</b>

8.1. Prácticas Líderes _____	26
8.2. Tendencias Comunes _____	29
8.3. Madurez de la Administración Tributaria _____	29
8.4. América Latina y el Caribe _____	30
8.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices _____	30
<b>Capítulo 9. Investigaciones de Fraude _____</b>	<b>30</b>
9.1. Prácticas Líderes _____	30
9.2. Tendencias Comunes _____	32
9.3. Madurez de la Administración Tributaria _____	33
9.4. América Latina y el Caribe _____	33
9.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices _____	33
<b>Capítulo 10. Recaudaciones _____</b>	<b>33</b>
10.1. Prácticas Líderes _____	34
10.2. Tendencias Comunes _____	38
10.3. Madurez de la Administración Tributaria _____	39
10.4. América Latina y el Caribe _____	40
10.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices _____	40
<b>Capítulo 11. Objeciones y Apelaciones _____</b>	<b>40</b>
11.1. Prácticas Líderes _____	41
11.2. Tendencias Comunes _____	43
11.3. Madurez de la Administración Tributaria _____	43
11.4. América Latina y el Caribe _____	43
11.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices _____	44
<b>Capítulo 12. Tecnologías de la Información _____</b>	<b>44</b>
12.1. Prácticas Líderes _____	44
12.2. Tendencias Comunes _____	45
12.3. Madurez de la Administración Tributaria _____	46
12.4. América Latina y el Caribe _____	46
12.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices _____	46
<b>Capítulo 13. Gestión de Recursos Humanos y Desarrollo Organizacional _____</b>	<b>47</b>
13.1. Prácticas Líderes _____	47
13.2. Tendencias Comunes _____	49
13.3. Madurez de la Administración Tributaria _____	49
13.4. América Latina y el Caribe _____	49
13.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices _____	50
<b>Capítulo 14. Planificación de Presupuesto y Gestión de Recursos _____</b>	<b>50</b>
14.1. Prácticas Líderes _____	50
14.2. Tendencias Comunes _____	51
14.3. Madurez de la Administración Tributaria _____	52
14.4. América Latina y el Caribe _____	52
14.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices _____	52
<b>Capítulo 15. Planificación Estratégica _____</b>	<b>52</b>
15.1. Prácticas Líderes _____	52
15.2. Tendencias Comunes _____	57
15.3. Madurez de la Administración Tributaria _____	57
15.4. América Latina y El Caribe _____	58
15.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices _____	58
<b>Capítulo 16. Auditoría Interna _____</b>	<b>58</b>

16.1. Prácticas Líderes _____	58
16.2. Tendencias Comunes _____	60
16.3. Madurez de la Administración Tributaria _____	61
16.4. América Latina y el Caribe _____	61
16.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices _____	62
<b>Capítulo 17. Integridad _____</b>	<b>62</b>
17.1. Prácticas líderes _____	62
17.2. Tendencias Comunes _____	64
17.3. Madurez de la Administración Tributaria _____	64
17.4. América Latina y el Caribe _____	65
17.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices _____	65

## Lista de Siglas y Abreviaturas

Sigla	Definición
ANS	Acuerdos de nivel de servicios
CIAT	Centro Inter Americano de Administraciones Tributarias
COTS	Productos Comerciales Estandarizados
DOFA	Debilidades, oportunidades, fortalezas y amenazas
FMI	Fondo Monetario Internacional
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LAC	Latino América y el Caribe
LTO	Oficina de Grandes Contribuyentes
NIT	Número de identidad tributaria
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
RRHH	Recursos Humanos
SARA	Agencia de Ingresos Semiautónomo (SARA por sus siglas en inglés)
SIIT	Sistema Integrado de Información Tributaria
TI	Tecnologías de la Información

## RECONOCIMIENTOS:

Este resumen general sintetiza los puntos principales de un producto entero, titulado *Directrices Detalladas para la Mejora de la Administración Tributaria en América Latina y el Caribe*. Contribuyeron un número de personas hacia el logro del producto más grande. Arturo Jacobs fue el autor de los Capítulos 2, 3, 4, 9, y 16 además de apoyar en las revisiones de los otros capítulos. David Crawford autor de los Capítulos 7, 10, 11, y 15 aportando materiales para la consulta del Capítulo 3 Servicios Legales. Colín Lethbridge autor del Capítulo 8 y, con Diana Osinski y Suzanne Hinsz, Capítulo 13. Terry Murdoch autor de los Capítulos 5 y 17. Yassie Hodges autora de los Capítulos 6 y 14. Guillermo Jiménez autor del Capítulo 12. Doug Pulse y Anton Kamenov aportaron una visión general de los capítulos y fueron los autores del Capítulo 1, y con Rajul Awasthi del Grupo del Banco Mundial, hicieron comentarios sobre los borradores. Ricardo Barrientos y Abelardo Bermejo del Instituto Centro Americano de Estudios Fiscales (ICEFI) y Ronald McMorran comentó sobre algunos capítulos seleccionados. Se agradece profundamente este apoyo.

# Directrices Detalladas para la Mejora de la Administración Tributaria en América Latina y el Caribe - Una Visión General

A continuación se presenta un resumen capítulo por capítulo de los mensajes claves sobre el producto completo. El lector debe consultar al producto completo para cualquier referencia o definiciones relevantes.

## Capítulo 1. Introducción

Los impuestos son pagos obligatorios no solicitados al sector general del gobierno, para los propósitos de este documento – una definición adoptada por la OCDE, el FMI y el Banco Mundial. La administración tributaria es la división del gobierno encargada de la recaudación de impuestos. Una administración tributaria efectiva asegura ingresos adecuados y oportunos, permitiendo al gobierno la entrega de bienes y servicios y minimiza los obstáculos al sector privado y al crecimiento económico.

### 1.1. Propósito

Este documento presenta en detalle el trabajo de una administración tributaria moderna. Ha sido diseñado para permitirles a los funcionarios de la administración tributaria evaluar su desempeño en comparación con las prácticas líderes de todas las funciones tributarias. Se ha escrito mucho sobre una administración eficiente y efectiva, y tanto el Banco Mundial, como el FMI, USAID y otros también han desarrollado metodologías y herramientas como parámetros. Este documento se basa en el trabajo existente y contribuye a él, al aportar una guía integrada, amistosa con una estructura única con enfoque regional en América Latina y el Caribe (LAC).

### 1.2. Lectura del Documento

Este documento contiene los siguientes diez y siete capítulos:

- El capítulo 1 es la **Introducción**.
- El capítulo 2 presenta un **Marco Conceptual** del documento y analiza las áreas claves y funciones principales de la administración tributaria, como del ambiente en la cual opera.
- El capítulo 3 presenta el **Marco Legal** que permite a las administraciones tributarias desempeñar sus responsabilidades.
- El capítulo 4 se centra en la **Estructura Organizacional y Gerencial** de la administración tributaria.
- El capítulo 5 analiza el **Registro** de los contribuyentes y la necesidad de que la administración tributaria conozca y gestione sus contribuyentes.



- El capítulo 6 aborda los **Servicios Tributarios** – la información, educación y apoyo que las administraciones tributarias proveen a los contribuyentes.
- El capítulo 7 presente el proceso de **Declaración y Pago**, que son las dos obligaciones primordiales de los contribuyentes, y las áreas relacionadas con el no-cumplimiento.
- El capítulo 8 analiza el monitoreo del cumplimiento de los contribuyentes por medio de la **Auditoría**.
- El capítulo 9 se enfoca en las **Investigaciones de Fraude** de los contribuyentes a los que se sospecha que conscientemente han falsificado sus declaraciones o evadido sus impuestos, al no pagar impuesto alguno.
- El capítulo 10 analiza el cumplimiento obligatorio de los contribuyentes por medio de **Acciones de Cobranza** de deudas pendientes de los contribuyentes.
- El capítulo 11 aborda los recursos que tienen los contribuyentes mediante **Objeciones y Apelaciones**.
- El capítulo 12 detalla las maneras en que la **Tecnología de la Información** puede apoyar la administración tributaria.
- El capítulo 13 se enfoca en los **Recursos Humanos** de la administración tributaria.
- El capítulo 14 se centra en **Planificación Presupuestaria y Gestión de Recursos** para la administración tributaria
- El capítulo 15 aborda la **Planificación Estratégica** de las administraciones tributarias.
- El capítulo 16 analiza la importancia de la **Auditoría Interna** hacia la mejora continua de las operaciones de la administración tributaria.
- El capítulo 17 detalla las consideraciones de la **Integridad**.

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

- Comienza con una pequeña introducción de su tema.
- Hace un listado de las prácticas líderes en su área respectiva.
- Analiza las tendencias comunes, por ejemplo las prácticas que las administraciones alrededor del mundo pueden estar implementando o considerando, pero que aún no son prácticas líderes probadas.
- Presenta un modelo de madurez de cuatro niveles, que muestra las prácticas de las administraciones tributarias en varias etapas de desarrollo – desde la etapa básica hasta la líder.
- Describe las administraciones tributarias en la región de LAC con respecto al tema de la materia y, donde es posible, al nivel de madurez de la sección, pero sin pretender de manera alguna calificar o colocar en rangos los países individualmente.
- Presenta las directrices claves en la forma de reglas prácticas, parámetros o preguntas que pueden proveer indicaciones iniciales de alto nivel del desempeño de la administración tributaria en un área determinada.

## Capítulo 2. Marco Conceptual

Este capítulo orienta a los capítulos restantes al detallar la misión básica, las funciones centrales y las responsabilidades principales de una administración tributaria, además del ambiente operativo en el cual la administración tributaria funciona.

### 2.1. Exclusiones del Término "Administración Tributaria"

Este documento no analiza la administración tributaria del comercio internacional (Aduanas) o la política tributaria. Las diferencias entre una administración tributaria interna y Aduanas se analizan en el Capítulo 4. Aunque la administración tributaria juega un rol importante en el desarrollo de la política tributaria, la política tributaria en sí es una tarea grande.

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

Las funciones centrales o básicas que desempeña una administración tributaria en sus operaciones directas son: registro de contribuyentes, servicio a los contribuyentes, procesamiento de declaración de impuestos y pagos de impuestos, auditorías, objeciones y apelaciones para contribuyentes, recolección de mora de impuestos e investigaciones de fraude de impuestos. Las siguientes funciones de apoyo proveen recursos, soporte y directrices hacia las funciones centrales: tecnologías de la información (TI), servicios legales, recursos humanos, planificación de presupuesto y gestión de recursos, planificación estratégica y operativa, auditoría interna e investigaciones de integridad.

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

La misión principal de la administración tributaria es la de reanudar los ingresos de impuestos de los contribuyentes, bajo las leyes tributarias del país, sin entorpecer el desarrollo del sector privado. Sus responsabilidades principales son las de: 1) facilitar y fomentar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes; 2) administrar con equidad e imparcialidad las leyes tributarias; 3) minimizar tanto los costos como la carga sobre los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; 4) monitorear el cumplimiento; 5) en casos de no-cumplimiento, hacer cumplir las leyes tributarias; 6) utilizar eficiente y efectivamente sus recursos; y 7) asegurar que los funcionarios tributarios desempeñan sus funciones con integridad y honestidad.

El objetivo global más importante de cualquier administración tributaria es el de fomentar, facilitar, capacitar y mantener un alto nivel de auto-evaluación y cumplimiento voluntario de los contribuyentes de sus obligaciones impositivas. El cumplimiento voluntario permite a la administración centralizar sus recursos en la identificación y trato efectivo de los contribuyentes que no cumplen. Para fomentar el cumplimiento voluntario, la administración tributaria y el gobierno en general desempeñan una serie de medidas, incluyendo el dar apoyo y educación, colocando como meta los servicios a los contribuyentes, la simplificación de los procedimientos, establecer una reputación de imparcialidad, institucionalizando un sistema vigoroso de multas y sujetando sus decisiones a las objeciones y apelaciones.

## 2.4. Entorno Operativo

Para poder lograr su misión, la administración tributaria debe aprender no solamente a mantenerse, sino a navegar con éxito, continuamente en un entorno operativo difícil. Esta sección hace notar las dificultades que tienen que encarar las administraciones tributarias en tratar que los contribuyentes en la economía informal, especialmente los no-contribuyentes, entren en la red tributaria, la necesidad de hacer variaciones en el trato con los contribuyentes de acuerdo a su tamaño y/o sector, y la necesidad de cooperar con las instituciones del sector público, los grupos del sector privado y las universidades.

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

Aunque se aborden con profundidad las tecnologías de la Información (TI) en el Capítulo 12, esta sección hace hincapié en que el SIIT puede reunir la mayoría de la información que necesitan las administraciones tributarias para sus operaciones de éxito. El diseño e implementación exitosos de un SIIT computarizado es vital para poder franquear los cinco desafíos que dominan las operaciones administrativas operativas: agrandar la base impositiva, fortalecer la organización y su gestión, controlar la evasión de impuestos, mejorar la recolección de impuestos morosos y facilitar un cumplimiento voluntario.

## 2.6. Modelo de Madurez para la Administración Tributaria

El modelo de madurez puede ser utilizado por las administraciones tributarias para evaluar su capacidad actual y planificar el mejoramiento. Es similar a un ejercicio de parámetros, aunque no solo describe las prácticas líderes sino también las prácticas de las administraciones tributarias a un nivel inferior de madurez. Así, las administraciones tributarias pueden contemplar la perspectiva de avance desde sus posiciones actuales hasta las prácticas líderes, y ven el avance en todos los componentes. Comprenden lo que sustenta el mejoramiento y desempeño y pueden apreciar la capacidad que ya poseen. El modelo de madurez en este documento cubre todas las áreas del marco de entrega de la administración y está integrado vertical y realísticamente, ya que una administración tributaria en un nivel específico de madurez con respecto a un área, tiene la probabilidad de encontrarse en ese mismo nivel a través de otras áreas.

El marco conceptual del modelo de madurez describe a las administraciones tributarias en el nivel más bajo de madurez como “inconscientes” y carentes del conocimiento de las poblaciones de contribuyentes. Al desarrollarse las administraciones tributarias en sus escalas de madurez, “despiertan” a la riqueza de la información sobre sus poblaciones tributarias que han sido recolectadas mediante un mejor registro y contabilización de contribuyentes, y están “listas” con funciones, políticas, procedimientos y manuales definidas apropiadamente. Se considera como “sólida” una administración tributaria, cuando las políticas los procedimientos y los manuales han sido sometidos a pruebas durante varios años, permiten poco lugar para la incidencias de evasión o corrupción y permiten objetivos estratégicos y planes de largo plazo.

## Capítulo 3. Marco Legal

### 3.1. Prácticas Líderes

Este capítulo se centra en las leyes empleadas en la imposición de impuestos y en provisiones administrativas seleccionadas. También recomienda un código tributario que incorpora todos los aspectos legales de los impuestos dentro de una única legislación general integrada y coherente y además determina los principios legales de los tributos.

#### *Principios*

La legislación tributaria debe incorporar una serie de principios, incluyendo ante todo y de manera primordial el principio de la auto evaluación. La legislación debe encontrar un equilibrio por un lado, entre ser específico, y por otro permitir la flexibilidad por medio de regulaciones o decretos ejecutivos. Debe abordar tanto los conflictos con otras leyes como los acuerdos internacionales y ser respetuoso de las políticas de tributos, específicamente las de sencillez y estimación.

#### *Provisiones Básicas*

Las provisiones más básicas de la legislación tributaria otorgan la autoridad legal a las administraciones tributarias para recolectar los impuestos. Incluyen las obligaciones específicas de los contribuyentes (registro, entrega de declaraciones, pago y contabilidad), y las fórmulas para los impuestos y las multas. Para enfatizar el cumplimiento y la administración tributaria, la legislación debe además definir los derechos del contribuyente, tal como la objeción y la apelación, obtener criterios anticipados y otros derechos.

#### *Provisiones para Crear y Organizar la Administración Tributaria*

El código tributario debe también proveer la organización y maquinaria necesaria para obligar y recolectar impuestos, incluyendo provisiones de autorización para la creación de una administración tributaria y autorizar al jefe de la administración para poder determinar qué, cuándo y cuántos impuestos se adeudan, y con algunas excepciones poder delegar su autoridad a sus subordinados/as.

#### *Provisiones Vitales de Cumplimiento y de Obligación*

El código de impuestos debe incluir provisiones que puedan otorgar una serie de herramientas de cumplimiento y obligación para la administración tributaria. Los ejemplos incluyen la provisión de permitir a la administración tributaria obtener información sobre terceras personas, obligar al testimonio, imponer líneas, embargar fondos, incautar y vender propiedades, hacer evaluaciones de riesgos o de cancelar deudas.

### 3.2. Tendencias Comunes

Algunos países han implementado con éxito Códigos de Procedimientos de Impuestos (Regulaciones), combinando los procedimientos administrativos mientras que mantienen separadamente las leyes impositivas. En el pasado, principalmente, y en menor cuantía actualmente, algunos países han

instituido “leyes marco” que han sido diseñadas en términos generales y dan una gran flexibilidad a los reglamentos.

Una tendencia que ha cobrado impulso, es la de quitar los poderes discrecionales del Ministro de Finanzas o Jefe de la administración tributaria, y tener una provisión constitucional o legal que permita excepciones solamente para las leyes de aplicación general. Otras tantas tendencias son el resultado de los cambios tecnológicos. Estos incluyen el uso de la declaración electrónica y las firmas, además de autorizar legalmente a los bancos para que reciban y procesen las declaraciones tributarias. Otras tendencias son el resultado de la creciente importancia de los asuntos de la tributación internacional. En esta sección se incluye un listado que aborda la tributación internacional.

Las administraciones tributarias de muchos países encaran obstáculos formidables, tales como presupuestos muy bajos. Como respuesta a estas circunstancias, unas pocas administraciones tributarias se han convertido legalmente en agencias semi-autónomas (SARAs), en su afán de conseguir un financiamiento adecuado, salarios más elevados y otros beneficios. Sin embargo, no hay una perspectiva clara del éxito o fracaso de las SARAs.

### **3.3. Madurez de la Administración Tributaria**

El marco legal de las administraciones tributarias en las primeras etapas de madurez se describe como “dispersa y caótica”, con una dispersión de impuestos con mucha legislación no coordinada. A medida que las administraciones tributarias maduran, buscan una “codificación” de las provisiones legales dentro de una sola ley, un conjunto consistente de leyes, o en provisiones administrativas coordinadas. Una administración tributaria madura tiene un “modelo de legislación tributario”, con provisiones administrativas consistentes y con todos sus principios, derechos y obligaciones básicos del contribuyente y la administración tributaria.

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

La mayoría de los países de LAC tienen sistemas legales sofisticados con respecto a los impuestos. Sin embargo, éstos son deficientes en aspectos importantes. Entre ellos se incluyen derechos de los contribuyentes imprecisos, provisiones limitadas de obligatoriedad, sanciones débiles, una falta general de delegación de autoridad, y leyes bancarias que no permiten el uso de datos de terceras personas. En particular los países del Caribe todavía tienen leyes tributarias dispersas y no coordinadas.

### **3.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices**

Los parámetros claves de un sistema moderno de tributación son guiados por los principios y provisiones básicas antes mencionados. Específicamente, existe una ley impositiva clara con provisiones administrativas coordinadas, basados en la auto - evaluación. Un sistema moderno incluye provisiones definiendo los derechos y obligaciones de los contribuyentes y de la administración tributaria, y otorgando la delegación de la autoridad y la limitación de la discreción. El sistema también incluye provisiones para una obligatoriedad robusta como de sanciones bien diseñadas, además de provisiones

para el uso de datos de terceras personas, los asuntos de tributos internacionales y avances en la tecnología.

## **Capítulo 4. Estructura Organizacional y Gerencial**

### **4.1. Prácticas Líderes**

Las administraciones tributarias pueden ser organizadas por su tipo de impuesto, por las funciones que desempeñan, por tipo de contribuyente o por una combinación de éstos. Las estructuras organizacionales por función de desempeño son preferibles, ya que permiten la estandarización de los procesos a través de funciones similares y por lo tanto facilitan el proceso de simplificación, automatización, y eficiencia. También permiten una perspectiva integrada de cada contribuyente a través de todos los tipos de impuestos para una mejora en el monitoreo de aplicación y cumplimiento.

#### ***Funciones Centrales y de Apoyo***

Las funciones de la administración tributaria moderna se presentan en el Capítulo 2, pero se repiten en esta sección para que el/la lector/a pueda asociarlas con su ubicación en los cuadros organizacionales en el capítulo.

#### ***Segmentación del Contribuyente***

Muchas administraciones tributarias reconocen que los contribuyentes difieren tanto en el nivel de servicios que requieren, como en el nivel de control que la administración puede emplear para monitorear y obligar al cumplimiento. La estrategia de segmentación más común ha sido la de establecer una Oficina de Grandes Contribuyentes (LTO) para aquellos contribuyentes que en su conjunto representan entre un 60-75 por ciento de los ingresos totales de impuestos cada año. El listado de los grandes contribuyentes en la LTO debe ser monitoreado para permitir que nuevas empresas sean “inducidas” y para eliminar a las empresas que ya no llenan los criterios de LTO. Es una prioridad que se contrate personal adecuado para la LTO, ya que los grandes contribuyentes constituyen el riesgo más grande de pérdida de ingresos para el gobierno. Algunos países segmentan los contribuyentes medianos que contribuyen alrededor el 10-15 por ciento de los ingresos tributarios. Se debe tener cuidado de asegurar que las oficinas de contribuyentes medianos no causen demasiada fragmentación de la administración creando unidades pequeñas, inefectivas e ineficientes.

#### ***Administración Integrada de la Retención de Impuestos y Contribuciones***

Algunos países tienen ingresos tributarios integrados con las contribuciones sociales en una sola administración porque la mayoría de los procesos son comunes, y para usar eficientemente los recursos y rebajar los costos a los contribuyentes.

#### ***Roles de las Oficinas y del Personal de las Sedes Centrales, Regionales y Locales***

En grandes países con una población grande de contribuyentes activos, la administración tributaria se organiza en la oficina central, dos o más oficinas regionales, y varias oficinas distritales/sectoriales. En

países medianos y pequeños, usualmente no se establecen oficinas regionales, y sus funciones usuales lo desempeña la oficina de sede central. Las funciones de oficinas distritales/sectoriales son las mismas en ambos casos. La oficina central se ocupa de la planificación, apoyo y directrices normativas para todas las operaciones de campo, pero no tiene contacto operativo con contribuyente alguno. Las oficinas de distrito/sectoriales sencillamente ejecutan los planes anuales desarrollados por la oficina de la sede central.

### *Personal Centralizado*

Centralizar el personal asegura una provisión adecuada de personal para un número limitado de oficinas tributarias ubicadas de forma centralizada para desarrollar eficiente y eficazmente las funciones fundamentales de administración tributaria.

### *Apoyo Adecuado para Operaciones*

Los gerentes deben tener la seguridad que los recursos que se le asignan cada año estarán disponibles según los gastos que necesiten. También tienen que tener la autoridad y la independencia para manejar sus propios presupuestos, además de ser responsables de los resultados y del uso eficiente de sus asignaciones.

### *Funciones de Auditoría Interna y de Integridad*

Las funciones de auditoría interna y de integridad se enfatizan en esta sección debido a que, sorprendentemente, en muchos países en desarrollo, estas dos funciones son a menudo la responsabilidad de otras jurisdicciones gubernamentales. Las auditorías realizadas por el personal de auditoría interna de la administración tributaria son más efectivas que las auditorías realizadas por auditorías de departamentos de auditoría del gobierno, ya que, como se analiza en el Capítulo 16, los primeros tienen mayores conocimientos sobre el control financiero y de operaciones complejas de la administración tributaria. Una función efectiva de integridad independiente ayuda a preservar la confianza de público en el personal de la administración tributaria.

### *Estructuras Funcionales Típicas*

Las estructuras funcionales típicas para las sedes centrales y las oficinas de distrito/sectoriales se muestran en los anexos de este capítulo. En ellos las estructuras organizacionales de las oficinas distritales/sectoriales son por lo general un reflejo de la estructura de la sede central, pero sus roles respectivos son diferentes, tal como se dispone anteriormente. En administraciones tributarias más pequeñas, algunas funciones centrales y/o de apoyo se integran a nivel de la oficina de distrito/sectoriales. Esta agrupación de actividades que requiere de destrezas o especialidades similares son ejemplo de las grandes ventajas de organizaciones funcionales.

### *Prácticas Exitosas de Gestión*

Las principales funciones de la gerencia a todo nivel son la planificación, la organización, la contratación de personal, la capacitación (entrenamiento) y la contraloría. Las estructuras organizacionales deben tener gerentes en todos los niveles que invierten la mayor parte de su tiempo oficial atendiendo sus funciones gerenciales. Los gerentes de alto nivel debe dedicar muy poco de su tiempo a los aspectos técnicos del trabajo de la administración tributaria. En las administraciones tributarias de mayor éxito, sus funcionarios tributarios de la sede central y de las oficinas distritales/sectoriales tienen suficiente autoridad legal y sus superiores de la administración les delegan la toma y ejecución de las decisiones técnicas y administrativas con un alto nivel de independencia, siempre siendo totalmente responsables del desempeño de su organización. Las prácticas de gestión exitosas específicas de la administración tributaria incluyen no permitir que los contribuyentes y/o sus representantes accedan a las áreas de trabajo de supervisión de cumplimiento.

### *Servicios Legales*

Los fallos judiciales sobre los impuestos muchas veces requieren de un profundo análisis legal, pueden además tener implicaciones significativas en cuanto a los ingresos tributarios y pueden requerir del involucramiento de consejeros legales que tengan una especialización en impuestos. La función legal dentro de las administraciones tributarias están sujetas a una amplia variación. En este capítulo, se presenta un departamento separado. Este departamento representa a la administración tributaria en todos sus procedimientos con los contribuyentes. Sus roles secundarios incluyen dar opiniones legales sobre apelaciones, ayudar en la interpretación de la legislación, ayudar en los esfuerzos de recaudación y cumplimiento que requieren de una acción en los juzgados, asistir a los funcionarios de gobierno en la negociación de tratados tributarios y en los acuerdos internacionales de intercambio de información.

### *Informatización y Trabajos en Redes de Datos*

Para poder desempeñarse bien en sus tareas, los empleados en todas sus funciones dependen de la información. Si esta información no es precisa, completa y oportuna se vuelve virtualmente sin sentido. Los contribuyentes también se benefician cuando las administraciones tributarias hacen un efectivo uso de los sistemas y redes de datos computarizados ya que ayudan en asegurar una entrega oportuna de registro y servicio además de una precisión en las cuentas de contribuyentes.

## **4.2. Tendencias Comunes**

### *Tendencias en las Estructuras Organizacionales*

A pesar de las claras ventajas de las estructuras organizacionales funcionales de las administraciones tributarias, algunos países se han alejado de las estructuras totalmente funcionales hacia estructuras de tipo cliente o híbridas. Adicionalmente, la segmentación de grandes contribuyentes que se ha empleado al menos desde los años 70 y la tendencia de establecer LTOs ha ganado ímpetu en años recientes.



## *Estructuras Organizacionales Creativas*

Muchas administraciones tributarias han tratado de incrementar los ingresos con el menor costo posible con las unidades especiales organizacionales. Aquellos quienes han diseñado e implementado centros de fiscalización obligatoria centralizados, en conjunto con declaraciones centralizadas automatizadas y centros de procesamiento de documentos, centros de una sola ventanilla y oficinas de resolución de problemas han tenido un alto grado de éxito.

## *Subcontratación*

La función más comúnmente subcontratada es la de TI. Algunas administraciones tributarias han contratado por fuera sus centros de fiscalización obligatoria centralizados al sector privado con la esperanza de mejorar los niveles del cumplimiento y de las recaudaciones. En algunos casos la externalización de los servicios al sector privado puede resultar, pero requiere hacer un análisis profundo sobre qué cosas pueden ser externalizados, los asuntos legales, los costos y resultados esperados y una base de referencia que permita comparaciones periódicas significativas de los resultados además de una determinación de su éxito o de su fracaso.

## *Aduanas y Administración Tributaria – Fusionar o No Fusionar*

Aun en cuerpos fusionados, las funciones de aduanas y de tributos bajo la misma jefatura generalmente conducen sus operaciones respectivas en forma independiente, debido a una variedad de razones. Estos incluyen procesos diarios no similares, bases históricas, culturales y funcionales diferentes, la preocupación en Aduanas sobre asuntos nacionales de salud, seguridad y vigilancia, dificultad en la integración de TI y etapas desiguales de modernización. Los dos deben permanecer separadamente. Sin embargo, una continua cooperación, coordinación cercana e intercambios legales de información entre la administración tributaria y Aduanas es de mucha importancia para el trabajo entre ambas agencias.

### **4.3. Madurez en la Administración Tributaria**

En el nivel más bajo de madurez, en las distintas administraciones tributarias su trabajo administrativo es de diferentes tipos de tributos, y lo realizan sin coordinación (por ejemplo: “cada quien para sí mismo/a”). A medida que maduran las administraciones tributarias, se fusionan pero continúan dando “traspies”, continuando a operar en su mayor parte independientemente. A medida que “avanza” la administración, roles específicos, exclusivos para cada división funcional emergen y se definen y todas las funciones centrales de apoyo se convierten en parte de la organización. Las administraciones “bien talladas” en los niveles más elevados de madurez, tienen estructuras funcionales bien definidas y contando con todas sus funciones centrales y de apoyo, y con prácticas gerenciales fortalecidas.

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

Los países de LAC difieren con respecto a sus niveles de madurez organizacional y gerencial. Entre los problemas comunes se incluyen roles en las sedes centrales y oficinas distritales pobremente definidas, falta de una centralización del personal, demasiado tiempo por parte de los gerentes en el trabajo

técnico, la no existencia de la delegación de autoridad, carencia de computarización y funciones centrales y de apoyo no existentes.

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

Contar con una estructura funcional organizacional a nivel de la sede central y las oficinas operativas es un asunto clave. Se debe practicar una estricta división en los roles entre las oficinas y las prácticas gerenciales descritas anteriormente deben ser implementadas. Los criterios para la entrada y salida de la segmentación de contribuyentes debe estar bien definida. Adicionalmente, los siguientes rangos son indicativos de buenas prácticas: 1) la relación de recursos humanos y financieros asignados a las funciones centrales y operaciones de campo es de 70 por ciento; 2) la relación de las posiciones técnicas a las posiciones administrativas y de apoyo es de 3:1; y 3) la relación de contribuyentes activos a los administradores tributarios es de aproximadamente 850:1.

### **Capítulo 5. Registro**

#### **5.1. Prácticas Líderes**

Una base de datos precisa del registro de contribuyentes permite que los programas de cumplimiento sean efectivos. La recolección oportuna y precisa y el registro de información de identificación básica del contribuyente permite que la administración tributaria pueda comprender la base de contribuyentes, contratar personal adecuadamente, y planificar otras funciones. La administración no puede gestionar a sus contribuyentes si no sabe quiénes son, dónde están ubicados y si están activos o inactivos

#### ***Definición del Registrante***

Se debe limitar el registro a quienes bajo las leyes impositivas están obligados a presentar declaraciones o a pagar directamente impuestos a la administración. Las prácticas líderes dictan un sistema tributario simplificado, con un umbral de registro razonablemente elevado y la introducción de impuestos finales deducidos sobre los salarios, intereses y dividendos.

#### ***Requerimientos Informativos***

En general, la administración debe obligar al contribuyente a proporcionar toda información requerida por ley y los datos adicionales que considere necesarios para tener alguna seguridad en cuanto al cumplimiento del contribuyente. No se debe ser instruir a los contribuyentes a proporcionar datos superfluos que nunca utilizarán. En esta sección se presenta un ejemplo de una lista de chequeo con los datos mínimos que se requieren en el momento del registro.

Algunos impuestos, en particular los impuestos inmobiliarios, requieren del proceso de 'descubrimiento', ya que la administración tributaria también necesita conocer el valor de la base impositiva, incluyendo el nombre, la dirección, y el valor de la propiedad. Será necesario contar con un sistema de evaluación de propiedades separado que pueda interactuar con la base de datos de registro de contribuyentes.

### *Un Solo Proceso de Registro*

Es preferible que la administración tributaria tenga un solo proceso de registro para todos los impuestos. Esto reduce los costos tanto para la administración como para el contribuyente. También le otorga a la administración un panorama completo del contribuyente y le permite tener una visión integrada y comparable a lo largo de todos los impuestos. Hay ocasiones en las que un solo proceso de registro no es posible, como cuando diferentes administraciones están administrando diferentes tipos de impuestos (por ejemplo, los impuestos inmobiliarios a menudo se administran localmente y no de forma nacional).

### *Umbral del Registro del IVA*

Aunque es difícil determinar un “umbral suficientemente alto de registro”, éste debe ser lo suficientemente elevado para ser realista y limitar el número de registrantes a un número que la administración tributaria pueda administrar efectivamente. El registro del impuesto al valor agregado (IVA) puede también presentar una oportunidad de entrada para el fraude.

### *Número de Identificación de Contribuyentes*

Para una administración tributaria efectiva es de suma importancia tener un solo número de identificación tributario (NIT). La responsabilidad de otorgar los NITs debe ser restringida solamente a la administración tributaria y se deben implementar los controles para asegurar que cada contribuyente tenga un solo número NIT y que cada NIT sea utilizado por un solo contribuyente.

### *Coordinación Intra-Gubernamental*

Un monitoreo efectivo de cumplimiento requiere tener datos de terceras personas para fines comparativos. En el registro, las dos agencias gubernamentales claves que recolectan y mantienen datos relevantes son las agencias responsables del registro empresarial y de Aduanas. La administración tributaria y estas agencias deben compartir regularmente los datos, preferiblemente de manera formal, por medio de memorandos de entendimiento bilaterales.

### *Registro y Utilización de la Automatización*

El uso de la automatización es esencial para la creación y mantenimiento de una base de datos de registro efectivo. La automatización también reduce los costos de cumplimiento tanto para la administración tributaria como para los contribuyentes por medio de periodos de procesamientos y procedimientos significativamente reducidos y más eficientes.

### *Manteniendo el Registro*

La base de datos del registro debe ser siempre precisa y oportuna al ingresar nuevos contribuyentes, en el cierre de operaciones, en los cambios particulares, al realizar fusiones, adquisiciones, etc. Debe haber mecanismos formales internos para poder detectar e informar cambios en los registros.

## *Registro / Eliminación de Registro por las Administraciones Tributarias*

Muchas administraciones tributarias tienen la autoridad para realizar el registro obligatorio de contribuyentes, además de pasar a estados inactivos a los contribuyentes que cesan de operar, a la vez que continúan manteniendo los detalles de los contribuyentes durante el tiempo definido por ley. Es importante contar con esta autoridad, ya que solo habrá una eficiente gestión de los contribuyentes donde el registro se realice con precisión.

### *Administración y Organización*

Las necesidades de contratar personal para manejar los registros son pocas, especialmente si la base de datos de los contribuyentes está automatizada. Es probable que un miembro del personal pueda procesar las aplicaciones y mantener el registro en cada ubicación con acceso del público a cada facilidad de servicio (centralizado). El personal de la sección de registro normalmente cae bajo la responsabilidad de la función de servicio al contribuyente, ya que es en este sentido donde mejor encaja esta actividad operativa.

### **5.2. Tendencias Comunes**

Los servicios basados en Internet y los sistemas de TI de administración tributaria, siempre que el contribuyente ingrese sus datos con precisión y los datos sean validados continuamente en el sistema, permiten que el contribuyente pueda ser registrado e identificado con un NIT y un certificado electrónico en el transcurso de unos minutos. Sin embargo, un área clave de variación entre las economías emergentes y los países desarrollados es que los países en desarrollo soliciten una serie de niveles de aprobación en una gama de funciones administrativas, incluyendo el registro. Con la excepción del IVA, no hay justificación válida para requerir la aprobación de los registros tributarios antes de otorgarlos.

Algunos países no hacen provisiones específicas para permitir que el contribuyente se registre formalmente con la administración tributaria. Ésta no es una buena práctica.

El registro no es considerado como una de las funciones claves de “cumplimiento” de la administración tributaria, pero, técnicamente sí tiene la responsabilidad de encontrar y registrar a los “no-contribuyentes”. Se entra en más detalles sobre este asunto en el Capítulo 10.

En muchos países, los registros o están incompletos o no están actualizados y generalmente no son confiables. Las directrices, técnicas y herramientas para el mantenimiento del registro se detallan en esta sección.

### **5.3. Madurez de la Administración Tributaria**

El modelo de madurez descrito en este capítulo describe las administraciones tributarias en su nivel más bajo de madurez, como “desconociendo” su población de contribuyentes. Las administraciones tributarias se desarrollan al llegar a conocer a los contribuyentes, pero sus conocimientos sobre los contribuyentes sigue siendo “no confiable”, hasta que “formalizan” el proceso de registro. En el nivel

más elevado de madurez, el registro de contribuyentes no solamente está formalizado sino que es “oportuno y preciso”.

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

El registro de contribuyentes en LAC se describe como formal y sencillo con servicios electrónicos y NITs únicos. Por otro lado, los registros en muchos países de LAC son incompletos, no están actualizados y generalmente no son confiables.

#### **5.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices**

La administración debe verificar si ésta puede proveer fácilmente una clasificación precisa del total de los contribuyentes dentro de las categorías de activos/inactivos. Adicionalmente la administración debe operar programas institucionalizados para “evasores” y “no declarantes”. La información recolectada durante el registro debe ser utilizada para que las medidas de desempeño de las administraciones tributarias estén alineadas a sus operaciones. Por ejemplo, el conocimiento de la administración tributaria respecto al tamaño y la ubicación de sus contribuyentes activos debe ser utilizado para racionalizar la ubicación y contratación de personal de sus oficinas. Los parámetros cuantitativos incluyen el tiempo que se tarda en completar el proceso de registro (‘tiempo de espera’), el porcentaje del incremento del registro tributario debido a la implementación de programas de no-declarantes y el tiempo para el procesamiento de todos las enmiendas al registro (pocos días).

### **Capítulo 6. Servicios al Contribuyente**

#### **6.1. Prácticas Líderes**

Las autoridades tributarias deben fomentar y esperar que los contribuyentes puedan auto - evaluar sus pasivos de impuestos y remitir el monto relevante del impuesto. El contribuyente generalmente tiene mejor información de sus fuentes de ingresos y gastos, ya que es relativamente caro para el gobierno calcular la declaración de cada contribuyente. El servicio al contribuyente juega un papel importante en tratar de maximizar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes al brindarles la información y la asistencia que necesitan para llenar sus obligaciones impositivas.

#### ***Organización del Programa de Servicios al Contribuyente***

Las divisiones de servicios al contribuyente dentro de las administraciones tributarias tienen distintos títulos, dentro de esta sección se presenta una estructura organizacional típica de una división.

#### ***Responsabilidades de un Programa de Servicios al Contribuyente***

Una división de servicios al contribuyente generalmente registra a los contribuyentes, asigna NITs y mantiene el registro. Interactúa con el contribuyente que visita, llama o escribe, opera mostradores de servicio, responde a preguntas generales y entrega formularios e instrucciones. La división también se responsabiliza para el desarrollo de publicaciones de información, desarrolla seminarios sobre cambios legales y de procedimientos y en el monitoreo de preguntas para determinar la necesidad de educación

adicional o capacitación interna. Adicionalmente, la división desarrolla y mantiene el portal de internet de la administración. El personal de servicio tiene la mayor interacción con el público contribuyente, por lo que necesita tener un buen conocimiento de las leyes y procedimientos además de buenas destrezas de comunicación.

### *Desarrollo e Implementación de Estrategias Efectivas de Servicios al Contribuyente*

La implementación de servicios efectivos para los contribuyentes consiste en: 1) identificar un grupo meta de contribuyentes; 2) determinar las causas subyacentes de las demandas de servicio (por medio de retroalimentación, encuestas, grupos focales); 3) utilizar esta información para establecer una visión y misión enfocada hacia el contribuyente; 4) desarrollar una estrategia que, siendo consistente con la misión y visión, se dirige externamente hacia el cliente; y 5) implementar esta estrategia al asegurar que la capacidad interna y los procesos se encuentren dentro de una visión enfocada hacia afuera.

## **6.2. Tendencias Comunes**

Las administraciones tributarias están interactuando cada vez más con los contribuyentes, solicitando su retroalimentación y realizando mejoras basadas en la información recibida. Las administraciones tributarias también exploran agresivamente el uso de la tecnología para cambiar a canales de auto-servicio. Para poder desarrollar los canales más efectivos para ayudar a los contribuyentes, las administraciones tributarias están evaluando la razón de las necesidades de los contribuyentes, el raciocinio para la opción de canal para el uso del contribuyente y la experiencia del contribuyente con el servicio.

## **6.3. Madurez de la Administración Tributaria**

Las administraciones tributarias en el nivel más bajo de madurez desarrollan un enfoque “ad hoc” a los servicios al contribuyente, con esfuerzos no coordinados y un personal con poca capacitación. Las administraciones al ir desarrollando, “formalizan” servicios al contribuyente, reconociendo la necesidad de invertir en educación, información y capacitación. Las administraciones entonces “integran” servicios al contribuyente y desarrollan grandes transformaciones enfocadas al servicio a través de todas las funciones de la administración. Al nivel más alto de madurez, las administraciones tributarias realizan un enfoque “estratégico”, donde los servicios al contribuyente son un asunto clave para cada iniciativa.

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

Casi todos los países de LAC han iniciado alguna forma de programa de servicios al contribuyente. Los enfoques más comunes incluyen servicio de información (instrucciones, folletos, panfletos, campañas de correspondencia), asistencia (telefónica, cara-a-cara), y tecnologías de la información (para información general y acceso asegurado). Sin embargo, aunque las metas pueden ser integrales y han habido mejoras (por ejemplo, las encuestas de satisfacción del contribuyente y la presentación de declaraciones electrónicas son comunes), la implementación todavía no avanza en algunas áreas (por ejemplo la posibilidad de que el contribuyente pueda ver sus propios archivos, pago electrónico).

## 6.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices

Esta sección hace un listado de varios parámetros cuantitativos, incluyendo el tiempo de respuesta a las preguntas escritas (15-30 días), el manejo de preguntas presenciales (10-15 min.), contestación de preguntas telefónicas (2-5 min.) y resolución de quejas (15-30 días). Se incluye también un número de medidas de desempeño, incluyendo el porcentaje de reducción de preguntas luego de programas dirigidos al público, cambios en declaraciones voluntarias y otras medidas.

## Capítulo 7. Entrega de Declaraciones y Pago

### 7.1. Prácticas Líderes

La entrega de declaraciones y pagos son las obligaciones fundamentales de los contribuyentes, pero pueden resultar en una carga adicional para las administraciones tributarias. Es esencial realizar auto-evaluaciones, ya que en un sistema de auto-evaluación, los contribuyentes reciben información que les puede aumentar la comprensión de sus obligaciones y permitirles calcular el impuesto, completar los formularios de declaraciones y remitir la cantidad correcta de impuestos oportunamente. Aunque las administraciones tributarias se reservan el derecho de auditar las declaraciones, éstas son utilizadas selectivamente y en un período posterior. En este sistema, la ley debe tener las herramientas para obligar a los contribuyentes a declarar y pagar correctamente, incluyendo una provisión de quiénes deben declarar, cuándo y dónde lo deben realizar, cómo se pueden enmendar las declaraciones, lo que se debe pagar, y así sucesivamente.

#### *Alentar, detectar y desalentar el incumplimiento*

Un marco legislativo sencillo y los procedimientos sencillos automatizados permiten que los contribuyentes cumplan voluntariamente. Las tecnologías se pueden utilizar para proveer a los contribuyentes información efectiva y eficiente y recoger datos y pagos de los contribuyentes. La retención es un mecanismo administrativo común para promover la simplificación. Sin embargo ningún elemento en el proceso se debe pasar por alto. Por ejemplo, la presentación de impuestos comienza con la declaración de impuestos, por lo que la declaración debería ser auto-explicativa, presentar una serie de pasos lógicos para calcular el impuesto, proveer información lógica para que la administración tributaria pueda verificar los cálculos y realizar pruebas de validación, contener una guía sobre cómo llenar la declaración y guardar un imagen profesional. La simplicidad y la automatización alientan el cumplimiento, mientras que las sanciones desalientan el incumplimiento. En esta sección se proporcionan directrices sobre sanciones efectivas. Nótese que algunos contribuyentes son deliberadamente incumplidos, mientras que para otros el cumplimiento simplemente resulta demasiado difícil o caro. En general, las sanciones deberían alentar al cumplimiento y no poner en jaque los ingresos.

Éstos no deberían ser excesivos o discrecionales, deberían estar sujetos a la supervisión y a la apelación, y deben complementarse con programas que detecten rápidamente el incumplimiento.

## *Organización y Proceso*

No existe una sola manera de organizar el procesamiento de declaraciones de impuestos y pagos. En general, las declaraciones de impuestos deberían ser captadas tan pronto como sea práctico para permitir que la administración tributaria conozca a sus contribuyentes, y la automatización debe apoyar tanto la declaración tributaria como los pagos, ya que los sistemas manuales son costosos y propensos a errores. Para salvaguardar los ingresos de recursos limitados, muchos países hacen una distinción entre contribuyentes mayores – responsables de una gran parte de los ingresos – y contribuyentes medianos y pequeños – quienes son numerosos, pero son responsables por una pequeña porción de los ingresos, y con quizás muy poca e ineficiente organización empresarial. Los últimos requieren bastantes recursos administrativos, atención en cuanto al registro y quizás procesos simplificados y regímenes tributarios especiales.

En todos los casos, el contribuyente y la administración se benefician de los procesos electrónicos. La declaración electrónica es conveniente, ahorra tiempo, provee certeza y confirma que la declaración ha sido recibida, asegura privacidad y seguridad, elimina errores de datos, y reduce los costos operativos de la administración. El pago electrónico – hace una transferencia desde la cuenta del banco del contribuyente hasta la cuenta de la administración tributaria de manera electrónica – es también conveniente, reduce los costos de los contribuyentes, acelera la recaudación de ingresos y permite a la administración tributaria tener una reducción de costos por verificación del manejo manual y una información puntual sobre los pagos realizados. En lugares donde los pagos electrónicos son menos comunes, puede ser conveniente, acertado y seguro usar el sistema de bancos, además eliminará la necesidad de tener una oficina de pagos costosa.

## *Devoluciones*

Las devoluciones surgen de manera natural en muchos sistemas tributarios. Muchos países son renuentes a pagar las devoluciones de impuesto puntualmente, tal como pueda exigirlo la ley, por el hecho de que las devoluciones pueden dar lugar al fraude. La gestión de riesgo es una parte importante de la solución. Al procesar devoluciones de bajo riesgo con un escrutinio mínimo, la administración puede dedicar más recursos a aquellas que son de alto riesgo.

## *Detectar el Incumplimiento*

Tradicionalmente, las administraciones tributarias detectan el incumplimiento por medio de la evaluación post declaratoria, donde se revisan las declaraciones para detectar los errores, se confirman los pagos, y se envían notificaciones a los contribuyentes. Los sistemas informáticos automatizan este proceso. Además, las administraciones modernas detectan a los contribuyentes omisos – los contribuyentes que solían declarar, pero que no han continuado haciéndolo – y no contribuyentes – contribuyentes que nunca han presentado su declaración. La detección temprana de éstos es esencial, como tal, el incumplimiento impacta los ingresos, se deben recoger los pagos atrasados puntualmente mientras que el potencial para la recolecta es más alto, y la detección del incumplimiento ayuda a establecer formalmente un campo equitativo para los contribuyentes y confianza en el sistema tributario. El Capítulo 10 trata el tema de los no contribuyentes.



## 7.2. Tendencia Comunes

Las administraciones tributarias están estudiando las opciones para establecer el nivel de sanciones comprendiendo el comportamiento del contribuyente al utilizar un modelo de cumplimiento para el contribuyente, en el cual existen diferentes niveles (y razones) de incumplimiento y diferentes enfoques para abordar el incumplimiento.

Algunos países requieren certificados de cumplimiento tributario, los cuales podrían actuar como sanciones públicas, por lo que la suspensión temporal de permisos de operación tiene como fin detener el incumplimiento. Se debe usar con cautela esta forma de sancionar, puesto que podría restringir el crecimiento, la creación de puestos de trabajo y la habilidad de pago del contribuyente.

Los avances en las técnicas de extracción de datos presentan posibilidades para detectar rápidamente las devoluciones poco usuales e investigarlas con más profundidad. Los modelos de detección de anomalías almacenan información que muestra cuál es el comportamiento normal e identifica cualquier desviación. Las administraciones tributarias han explorado las opciones para automatizar el contacto del contribuyente (ejemplo, la cuestión de las notificaciones, el contacto telefónico).

## 7.3. Madurez de la Administración Tributaria

El modelo de madurez presenta a las administraciones tributarias que se encuentran en la etapa temprana de madurez como "desenfocadas," puesto que no proveen ni captan suficiente información para o de los contribuyentes. Al ir madurando las administraciones, van sintiendo "la carga del proceso" y después llegan a ser "impulsadas por el proceso," al ir estableciendo procesos para lidiar con las cargas de trabajo. Las administraciones tributarias maduras son "impulsadas por programas," al ir asumiendo un enfoque holístico en el manejo de las obligaciones de los contribuyentes y, programas para animar, detectar y desalentar el incumplimiento.

## 7.4. América Latina y el Caribe

El avance en LAC ha sido notable durante las últimas décadas. Se han complementado los formularios estandarizados con archivos y pagos electrónicos y se proporciona a los contribuyentes la información para determinar los pasivos y ayudarles a completar los formularios. Han incrementado rápidamente los archivos electrónicos. En varios países, el archivo electrónico es prácticamente la única manera de presentar las declaraciones. También se han logrado avances en detectar y abordar los actos de delincuencia. La tecnología informática ha permitido que las administraciones en la mayoría de los países de LAC mejoren el control de los evasores de impuestos. Por lo tanto, muchos países de LAC deberían encontrarse en el tercer o cuarto nivel de madurez de este capítulo. Aun así, muchos países en LAC continúan teniendo dificultades con marcos de trabajo legales engorrosos, los cuáles resultan en requisitos de cumplimiento difíciles.

## 7.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices

Las directrices claves sugieren que la administración tributaria debería: 1) asegurar que la ley tributaria, la legislación subordinada y la estructura penal sean instrumentos de política pública seguras; 2) permitir la auto-evaluación, al proveer al contribuyente de suficiente información para determinar correctamente su obligación tributaria correcta; 3) institucionalizar la declaración tributaria y el trámite de pago teniendo un contacto mínimo, o preferiblemente ningún contacto con el funcionario tributario 4) asegurar que haya personal dedicado para identificar a los contribuyentes morosos y omisos; y 5) asegurar que existan estadísticas mensuales de las declaraciones y los pagos. Los parámetros cuantitativos se enfocan en los grandes contribuyentes. Idealmente, los grandes contribuyentes deberían cumplir al 100 por ciento. Cuando hay contribuyentes omisos, éstos se deberían de contactar dentro de 14 días de haber vencido la declaración.

## Capítulo 8. Auditoría

Las auditorías revisan las declaraciones de los contribuyentes, no solo para verificar la precisión de la declaración y de los sistemas de contabilidad, sino también para evaluar la credibilidad del pasivo tributario. La anticipación del contribuyente frente a tales acciones tienen efectos preventivos y disuasivos. El efecto preventivo es el grado hasta el cual las empresas deciden no evadir los impuestos, porque están conscientes de las actividades de auditoría y tienen temor a ser detectados. El efecto disuasivo es el grado al cual las acciones de auditoría descubren y evitan que los contribuyentes sigan declarando menos o manipulando sus pasivos.

### 8.1. Prácticas Líderes

#### *Marco Legal*

Un marco legal rígido hace que la tarea de auditoría sea más difícil, ya que permite que sea más fácil para que los contribuyentes presenten apelaciones a la evaluación y otros poderes, declarando que hubo mal uso de la ley. La legislación principal con respecto a la realización de las auditorías debe ser expresada en términos generales de los poderes de acceso a los libros contables y archivos y de revisar las actividades operativas de los contribuyentes. Los procedimientos detallados de auditoría deben establecerse como reglamentos que permitan a la administración hacer cambios a los procedimientos sin enmiendas a la ley, ya que las tendencias en las actividades empresariales o en las prácticas de contabilidad pueden cambiar.

#### *Estructura y Gestión*

Las administraciones tributarias modernas separan las responsabilidades de la función de auditoría entre la sede central y las oficinas distritales/sectoriales. La sede central establece y revisa las políticas, hace pronósticos, desarrolla procesos y procedimientos para la gestión de las funciones en las oficinas distritales/sectoriales, monitorea el desempeño y considera nuevos conceptos. Además, la sede central monitorea la ley para asegurar que la autoridad y el poder de los auditores son transparentes, justos y equitativos. Las oficinas distritales/sectoriales aseguran que se lleven a cabo todas las auditorías

planificadas tal y como lo establecen los procedimientos que desarrollan en la sede central y que los auditores reciben suficiente capacitación para poder realizar su trabajo. En esta sección se presentan ejemplos de estructuras organizacionales y responsabilidades de las divisiones de auditoría en la sede central y las oficinas distritales/sectoriales.

### *Asignación de Personal para la Función de Auditoría*

La asignación del personal depende del número de impuestos relacionados, tipo de actividad del contribuyente, tamaño del contribuyente, nivel de cumplimiento del contribuyente, etc. El personal oscila desde equipos de auditores especialistas para contribuyentes grandes o complicados hasta auditores individuales generales quienes operan en áreas remotas o quienes tratan todos los aspectos tributarios. La planificación de recursos dentro de una función de auditoría es una tarea continua que debe conformarse al plan anual de auditoría. El plan de recursos será monitoreado para asegurar que las metas se cumplan y se hagan los ajustes necesarios.

### *Resumen General del Proceso de Auditoría*

En el nivel superior, la auditoría tiene tres elementos: 1) durante la planificación de la auditoría se seleccionan a los contribuyentes que van a ser auditados; 2) se llevan a cabo las auditorías; y 3) se monitorea continuamente la calidad de las auditorías. Estas se describen abajo. Debido a que es imposible auditar a todos los contribuyentes, especialmente haciéndolo de la misma manera o de maneras similares, los dos primeros elementos incluyen algún tipo de selección de casos. Durante la planificación de la auditoría, el análisis de riesgo para verificar la credibilidad del contribuyente se ha convertido en una tarea altamente especializada. Durante las auditorías, las acciones se vuelven cada vez más intensas al verificarse el cumplimiento del contribuyente. Además, las auditorías son complejas y requieren un sistema por medio del cual, tanto la sede central como los directores de las oficinas distritales/sectoriales pueden monitorear continuamente y contribuir a controlar mutuamente sus responsabilidades.

### *Tipos de Auditorías*

Siempre se prefiere que la división de auditoría desarrolle varios tipos de auditoría. Dependiendo en los riesgos calculados y las declaraciones de impuesto esperados, los tipos de auditoría pueden variar desde simples cheques hasta inspecciones detalladas en las instalaciones del contribuyente.

### *Plan Anual de Auditoría*

El plan anual de auditoría establece el número total y los tipos de metas de casos de auditoría para el año. El plan combina los objetivos de auditoría de la sede central para el año con las experiencias previas de los auditores, el conocimiento de áreas con necesidad de cumplimiento, la selección basada en riesgo, resultados de planes anteriores y otra información. Cuando el plan está completo, las oficinas distritales / sectoriales pueden empezar a asignar los casos de auditoría.

### *Sistema de Selección de Auditoría Basada en Riesgo*

Puesto que es imposible auditar a cada contribuyente individual, las administraciones tributarias, donde las leyes exigen la declaración universal realizan auditorías al 10 por ciento o menos del total de la población de contribuyentes cada año. Sin embargo, haciendo una selección apropiada, la auditoría cubrirá hasta un 90 por ciento de los ingresos y asegurará que se realicen suficientes auditorías para disuadir efectivamente el incumplimiento. Las administraciones tributarias utilizan criterios de riesgo para seleccionar a los contribuyentes para aquellos elementos de cumplimiento que se pueden medir dentro de las declaraciones tributarias y dentro del historial de desempeño de responsabilidades del contribuyente.

En los anexos al capítulo se encuentran ejemplos de criterios de riesgo. La eficiencia de un sistema basado en riesgo depende en gran parte de la calidad y la cantidad de criterios de riesgo utilizados. Además, se debe repetir la selección (y actualizar el plan de auditoría) de forma continua durante el año, ya que esto asegura que se incluyan y contabilicen debidamente a los contribuyentes que presentan su declaración tarde en la evaluación general de riesgos. Finalmente, la selección basada en riesgos no es posible de hacer sin la automatización.

### *Realizando las Auditorías*

Los buenos auditores son el resultado de programas específicos de formación tributaria intensivos. Una auditoría de ingresos es más que una auditoría financiera, y el auditor debe ver más allá de los libros de contabilidad, los archivos y los procesos operativos para evaluar la credibilidad de las declaraciones. Además, cada auditoría debe llevarse a cabo utilizando un conjunto de directrices, generalmente en la forma de un manual, desarrollado por la división de auditoría en la sede central.

El proceso de alto nivel para realizar auditorías incluye: 1) planificación previa a las visitas; 2) entrevista con el representante del contribuyente; 3) revisión básica de libros contables y archivos; 4) revisiones posteriores de más complejidad; y 5) cierre de la auditoría. La planificación es necesaria, ya que los principios de riesgo exigen que el auditor tenga una idea clara de cómo debería evolucionar la auditoría después del análisis previo al contacto, basado en los riesgos potenciales. Las etapas anteriores ayudan al auditor a ejercer un juicio continuo para ampliar o reducir el alcance de la auditoría según la necesidad. El auditor no está sujeto al alcance de la auditoría en ninguna de las etapas y puede revisar el alcance de la auditoría para tomar en cuenta cualquier información nueva que considere relevante. En esta sección se encuentran varios detalles sobre el tipo de información que el auditor debería tomar en cuenta.

### *Plan de Auditoría y Gestión de Casos*

Todas las auditorías se realizan a nivel individual y los casos son rastreados y monitoreados así, pero poniendo atención en cómo cada caso contribuye a las metas del plan de auditoría general. La sede central debe analizar con regularidad todos los factores (ejemplo, criterio de selección, procesos). Las oficinas distritales/sectoriales deben realizar un análisis de su desempeño con regularidad en relación

con la auditoría, tanto en términos de contribuciones individuales como del desempeño total en cuanto a las metas.

### *Monitoreo e Informes*

Se debe de monitorear de cerca todo el proceso de auditoría desde la planificación hasta el cierre del caso con informes continuos, como resultado de un sistema de gestión de información robusto. Los informes deberán medir la cantidad y calidad de las auditoría y los ingresos producidos. A menos que cada etapa del proceso de auditoría se gestione efectivamente, las metas y los objetivos de auditoría no se pueden revisar y ajustar según la necesidad.

### *Revisión de Auditoría y Control de Calidad*

Las auditorías ya terminadas deben pasar por una revisión de control de dos etapas: 1) todas deben estar sujetas a una revisión por parte del supervisor y, 2) se debe seleccionar una muestra para hacer una revisión estratégica. Ambas revisiones evalúan si los auditores siguieron las guías de auditoría y otras reglas y reglamentos. Más aún la revisión de estrategia también evaluará la auditoría para ver su viabilidad (lagunas en cuanto a la documentación u otros problemas que pudieran poner en jaque la posición de la administración tributaria), si el resultado de la auditoría justifica el tiempo invertido por el auditor, y si la administración tributaria está siendo justo en su administración. .

## **8.2. Tendencias Comunes**

### *Especialización*

Las administraciones tributarias modernas han ampliado la capacitación de sus auditores para incluir nuevas técnicas y software para incrementar la profesionalidad y efectividad. Los enfoques de especialización van desde la contratación de contadores especialistas en reconocer el fraude directamente de dicha profesión hasta la realización de forma presencial de cursos de capacitación general.

### *La Publicación de Procedimientos y Técnicas de Auditoría*

Mientras que algunas administraciones publican todas sus políticas y sus métodos, otras inciden en mantener completa confidencialidad. Hoy día, con más apertura en general dentro del gobierno, la tendencia es hacia menos confidencialidad.

## **8.3. Madurez de la Administración Tributaria**

Las administraciones tributarias en el nivel más bajo de madurez están "desenfocadas," sin planes de auditoría con políticas de auditoría contradictorias. A medida que las administraciones "buscan mejorar," reconocen la necesidad de una selección basada en el análisis de riesgo, revisan los procedimientos de auditoría, y preparan, aunque a menudo no las implementan, estrategias de auditoría. Las administraciones tributarias llegan a ser "enfocadas" con políticas claras de auditoría, con una selección de auditoría computarizada y basada en riesgos, y, una estrategia de auditoría

gradualmente mejorada. Las administraciones se vuelven "estratégicas" a medida que ponen la auto-evaluación y el cumplimiento voluntario en el centro de todas las funciones y planes de auditoría,

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

En los países de LAC, la planificación de auditoría generalmente tiene un enfoque formalizado. Sin embargo, las auditorías son pocas, los manuales de auditoría están desactualizados y los tipos de auditorías son de limitada variabilidad. La fuerte presencia de actividad informal deja poco espacio para impuestos sofisticados y se requiere más información de parte de los contribuyentes y de auditorías más complejas por parte de la administración tributaria. No obstante, muchas administraciones no automatizan las revisiones básicas para demostrar a los contribuyentes que son proactivos en identificar errores o pasivos que no son creíbles. También existe una carencia general de legislación para solicitar intercambio de información entre agencias gubernamentales.

#### **8.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices**

Ante todo, la administración tributaria debe contar con una base legislativa sólida para la auditoría y para el acceso a los datos fiscales del contribuyente, una estrategia de auditoría basada en riesgos, herramientas de auditoría modernas y automatizadas, además de monitoreo y evaluación constante de los resultados de la auditoría. Los parámetros cuantitativos examinan la cobertura de la auditoría (5-10 por ciento para jurisdicciones con declaraciones universales, con un 100 por ciento de grandes contribuyentes), el tiempo que dedican los empleados a la auditoría y a las investigaciones de fraude (30-50 por ciento del total del tiempo del personal), los ingresos netos procedentes de las evaluaciones (2-8 por ciento de los ingresos totales), y el índice de éxito de las evaluaciones (70 por ciento).

### **Capítulo 9. Investigaciones de Fraude**

El "fraude fiscal" es aquello que cometen los contribuyentes, cuando deliberadamente declaran considerablemente menos cantidades de ingresos y/o declaran deducciones mucho más altas para minimizar los pagos de impuestos. La "evasión fiscal" es la omisión premeditada de registrarse con la administración tributaria o la omisión de pagar los impuestos que se deben. La división de investigación de fraude investiga ambos tipos de violaciones.

#### **9.1. Prácticas Líderes**

Los investigadores de fraude son los expertos financieros que identifican e investigan los crímenes complejos cometidos por los contribuyentes. A diferencia de los auditores, los investigadores de fraude no utilizan solamente destrezas empresariales y contables para detectar irregularidades, sino que también usan técnicas investigativas, recolección de información, métodos directos e indirectos de verificación, y la detección y recolección de evidencia para comprobar las violaciones a las leyes tributarias.

### ***Provisiones Legales Claves Requeridas***

La legislación debe otorgar suficiente poder a los investigadores para poder realizar sus investigaciones, el exigir a los bancos y a otras terceras personas que proporcionen información; deben establecer sanciones y posible encarcelamiento por fraude y evasión, y otorgar la autoridad a la administración tributaria para legalmente citar a individuos o solicitar documentos. Los investigadores de fraude deberán también poseer autoridad para utilizar la evidencia circunstancial para determinar el impuesto correcto adeudado en caso de no existir libros contables o archivos.

### ***Calificaciones y Capacitación para Investigadores de Fraude***

En general, los investigadores de fraude necesitan poseer destrezas contables, estar en excelente estado de salud y tener la habilidad de manejar armas de fuego. En esta sección se sugieren cursos de capacitación y destrezas. La capacitación de los investigadores de fraude es altamente especializada y en muchos países los investigadores confían en el entrenamiento que provee el Centro de Capacitación de Aplicación de la Ley Federal del Departamento de Seguridad Nacional de EEUU.

### ***Implementando un Programa de Remisiones de Fraude***

Una de las mejores fuentes de investigación de fraude es la remisión de casos de fraude potencial de parte de los auditores o recaudador fiscal. Los empleados de auditoría o de funciones de recaudación, por lo tanto, deben ser capacitados para reconocer señales de fraude. Si durante una auditoría rutinaria un auditor detecta signos de fraude, él o ella examinará los datos con la gerencia y remitirá el caso a los investigadores de fraude.

Otra fuente son los informantes ajenos. Se debe dedicar una línea de teléfono directa o una dirección especial para recibir comunicaciones de parte de otros informantes. Se garantiza el anonimato para quienes así lo desean. Se puede otorgar una recompensa financiera basada en la cantidad de impuestos, multas e intereses que se recuperan dentro de lo dispuesto por la ley.

### ***Composición Organizacional y Ubicación del Componente de Investigaciones de Fraude***

En una administración tributaria grande, las investigaciones de fraude comúnmente las realizan las agencias distritales/sectoriales. En administraciones tributarias medianas y pequeñas, las operaciones de investigación de fraude se pueden centralizar en una o dos agencias distritales/sectoriales claves. A nivel de operaciones en el sector, deben existir tres unidades principales en una división de investigación de fraude: 1) inteligencia (brindando recomendaciones para las investigaciones), 2) investigaciones y 3) revisión de calidad. Los roles y las responsabilidades de estas unidades y los pasos en el desarrollo de casos de investigaciones de fraude se resumen en esta sección.

### ***El Papel de la División de Servicios Legales***

El personal de servicios legales preparan casos legales, prestan apoyo durante los trámites legales, establece un enlace con los contrapartes en los ministerios de justicia o seguridad, la policía y otras

agencias. También participan en la investigación de casos que se encuentran en proceso al revisar al menos cada tres meses los aspectos legales de estos casos.

### *La Relación con el Ministerio de Justicia, las fuerzas del Orden y Otros*

Le corresponde a todo el personal, especialmente al personal de alto nivel de la división de investigación de fraude, desarrollar y mantener relaciones positivas con el sistema judicial y otros funcionarios del Ministerio que estén involucrados en la persecución del fraude tributario y en los casos de evasión de impuestos. Es esencial mantener la coordinación y colaboración con estos funcionarios para asegurar que todos los casos tributarios que son remitidos para enjuiciamiento sean manejados de manera puntual y efectiva.

## **9.2. Tendencias Comunes**

### *El Fraude Fiscal de los Grandes Contribuyentes*

La automatización global por parte de las empresas ha creado enormes oportunidades para que las empresas encubran transacciones financieras. Las administraciones tributarias alrededor del mundo capacitan actualmente a sus auditores e investigadores de fraude de casos importantes, en tributación internacional y cursos especializados en industrias, tales como telecomunicaciones, la banca, energía y minería para que puedan desempeñarse efectivamente en el mundo de las grandes empresas.

### *Sistematización*

Muchos contribuyentes usan computadoras para documentar y almacenar datos financieros. Las administraciones tributarias de los países desarrollados han empezado a contratar y capacitar a expertos en computación forense, a dotarles con equipo para la minería de datos forenses, y a capacitarlos para poder recuperar y analizar datos contables. Además, de forma similar a la auditoría y recolección de datos, las divisiones de investigación de fraude también han designado sistemas computarizados para la selección de casos basados en riesgo con aportaciones de bases de datos externos e internos.

### *Investigación de Fraude Fiscal en Corrupción, Lavado de Activos y Narcotráfico*

Aunque la administración tributaria no es la que hace cumplir las leyes sobre narcóticos, las enormes ganancias de quienes están involucrados en estas actividades ilegales sin pagar ningún impuesto sí están dentro del alcance de la administración tributaria. Investigadores de fraude de algunas administraciones tributarias han podido comprobar la existencia de fraude y la evasión de grandes cantidades. Sin embargo, esos casos toman mucho tiempo y requieren extensas actividades de vigilancia, actividades conjuntas con otros organismos encargados de la aplicación de la ley, y retos probatorios en procedimientos judiciales. Los contribuyentes no asocian estos casos con las consecuencias de la falta de cumplimiento de las leyes tributarias, la cual es un objetivo primordial de las investigaciones de fraude. Por lo tanto, el número de tales casos seleccionados y en proceso en un determinado momento debe ser reducido.



### 9.3. Madurez de la Administración Tributaria

En el nivel más bajo de madurez de la administración tributaria, sencillamente están "ausentes" las investigaciones de fraude. A medida que la administración tributaria va madurando, las investigaciones de fraude se convierten en "socio menor," "socio," y "socio clave" de las restantes funciones de cumplimiento de la administración tributaria, con una autoridad legal creciente, mejor colaboración con otras funciones y otras entidades gubernamentales, con mejoras en los programas de remisión o de informadores, con mejor experiencia y mayor éxito.

### 9.4. América Latina y el Caribe

Los países de LAC carecen por lo general de las provisiones legales que permiten el funcionamiento de la investigación del fraude, tales como las provisiones necesarias para tener acceso a datos de terceros. Los crímenes financieros a menudo se encuentran bajo la jurisdicción de otros funcionarios, y la función misma de investigación de fraude generalmente carece de personal, está mal ubicada dentro de la organización de la administración tributaria, carece de capacidad y es incapaz de confiar en un buen programa de informantes, y de colaborar efectivamente con el ministerio de justicia. A pesar de que existen algunos casos alentadores de procesamientos legales, el capítulo ubica a los países de LAC en el segundo nivel del modelo de madurez.

### 9.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices

El enfoque principal de las investigaciones de fraude es el de realizar una amplia publicidad de los procesamientos y las condenas que sirva para disuadir crímenes futuros. Por lo tanto, los parámetros en esta área no deben estar vinculados a las metas de ingresos. Los parámetros cuantitativos sugeridos incluyen el tiempo total que pasan los investigadores en sus investigaciones (60-70 por ciento), el número de investigaciones que se han descontinuado (menos del 10 por ciento), y las tasas de condenas (más del 75 por ciento). Los parámetros cualitativos deben enfocarse en la presencia de las provisiones legales, los métodos indirectos, la capacitación del personal y los métodos basados en riesgo para una función efectiva de investigación de fraude.

## Capítulo 10. Recaudaciones

Aunque las recaudaciones puedan aparentar ser una tarea sencilla, los factores que causan complicaciones incluyen la cultura del país, el entorno político, las prácticas empresariales, las políticas judiciales, y la experiencia tributaria previa. Sin embargo, existen algunos pasos básicos, que son comunes en los esfuerzos de recaudación exitosos: la identificación rápida de moras, asignar como prioritarias los casos de moras o atrasos de pagos (ejemplo, basados en riesgo), un incremento en la severidad en cada solicitud de pago, y tomar acción en cuanto a la recaudación dentro de lo que dictamina la ley.

## 10.1. Prácticas Líderes

Debido a que los recursos de la administración tributaria son limitados, es importante adoptar una política de recaudación sencilla, entendible y con procedimientos fáciles de automatizar y de utilizar. La política de la recaudación de impuestos debe ser una que tenga procedimientos y políticas que son selectivas (no todos los procedimientos y remedios legales son necesarios o apropiados para cada caso) económicas, rápidas y proactivas. Más aún, la administración tributaria deberá aplicar los principios basados en riesgo para asignar el personal eficientemente a cada caso (riesgo organizacional) y enfocarse en aquellos contribuyentes que puedan tener el mayor impacto sobre las recaudaciones (riesgo de cumplimiento).

Son varios los factores que pueden contribuir a una mala recuperación de los atrasos de pagos tributarios. El mayor impedimento con frecuencia es el marco legal. Puede haber una carencia de organización interna y coordinación con la administración tributaria, o de políticas, procedimientos y responsabilidades claramente definidos. Los recursos operativos desde el personal calificado hasta las computadoras, los teléfonos y el transporte pueden ser inadecuados.

### *Un Plan de Acción al Nivel de Producción – el Recaudador de Impuestos*

Un sistema efectivo para gestionar las recaudaciones comprende un proceso de tres etapas: 1) analizar; 2) priorizar; y 3) actuar. Los recaudadores deben analizar el inventario de los trabajos de casos para determinar las prioridades y asegurar una recuperación mayor y que el tiempo se utilice lo más eficientemente posible. Para priorizar el trabajo, el recaudador debe estar consciente de las prioridades establecidas por la gerencia y debe poder analizar los archivos para determinar el riesgo de la pérdida. Ya que el recaudador tiene a su disposición varias acciones, él/ella deberá primero revisar la cuenta para determinar las acciones que se han realizado hasta la fecha y cuáles han sido los resultados de dichas acciones, antes de decidir sobre los próximos pasos a seguir. El recaudador debe documentar todas las acciones tomadas para asegurar que el caso pueda enfrentar el proceso penal.

### *Gestión de Casos*

Es la responsabilidad de la gerencia revisar las cuentas sistemáticamente para asegurar la calidad y efectividad de las recaudaciones. Esto minimiza los riesgos organizacionales y podría revelar si se requieren cambios o mejoras en cuanto a las políticas o procedimientos operativos. Se deben preparar regularmente varios informes gerenciales. Rastrear los componentes del inventario de deudas por concepto de moras, tales como recepción y producción, es vital para poder tomar decisiones estratégicas apropiadas.

### *La Recaudación Tributaria – Una Organización*

Las divisiones de recaudación a través del mundo difieren y pueden tener diferentes responsabilidades, incluyendo la identificación de evasores, registro o resolución de errores. No obstante en esta sección se propone una estructura organizacional típica. Dentro de esta estructura organizacional, la sede central debe proporcionar una planificación apoyo y dirección normativa. El personal de recaudación o

las oficinas distritales/sectoriales ejecutan los planes de acción anuales desarrollados por la sede central.

El recaudador posee varias responsabilidades, incluyendo revisar casos asignados e información de apoyo, solicitar información del contribuyente, o de terceras personas, verificar el cumplimiento, determinar la capacidad de pago del contribuyente, y desarrollar un plan de acción para la recaudación. El recaudador debe entender el proceso de recaudación, los requisitos de cumplimiento y la situación económica del contribuyente. El supervisor tiene la responsabilidad de administrar el personal subordinado y su carga de trabajo. El supervisor debe vigilar la calidad del trabajo y debe asegurar que el personal reciba la capacitación necesaria. El gerente superior puede ser responsable de varios equipos de recaudación y debe asegurar que estén actualizados los procedimientos y que se preparen regularmente los informes gerenciales. El gerente superior generalmente es responsable también de que exista una buena comunicación con el personal de TI para asegurar la disponibilidad de varios informes y de la información sobre los contribuyentes.

### *Preocupaciones Generales*

Las siguientes son preocupaciones generales:

- En todos los casos, antes que el caso sea remitido al recaudador, se debe avisar al contribuyente de las acciones pendientes, incluso por medio de una notificación de la evaluación y de recordatorios posteriores.
- En ciertas ocasiones el contribuyente se rehusará a cooperar, y será necesario contactar directamente a terceras personas (la institución financiera del contribuyente) para obtener información. Las leyes tributarias deben contener una provisión para emitir una demanda legal solicitando información de terceras personas.
- La seguridad personal del recaudador siempre es una preocupación. Los recaudadores deben siempre proceder con cautela y buscar cualquier indicación de actitudes o conductas pasadas del contribuyente.
- La capacidad para tomar acción en cuanto a la recaudación debe contar con límites de tiempo establecidos por la ley, durante los cuales se pueden realizar ciertas acciones. Es vital que se revisen continuamente las cuentas antiguas con posibilidad de cobro para asegurar que estos límites de tiempo no sean un obstáculo para la recaudación.
- Las leyes tributarias generalmente tendrán provisiones que permitan a un contribuyente objetar o apelar una evaluación o un proceso administrativo. Si existiese cualquier indicación que las circunstancias económicas estuvieran deteriorándose notablemente, el recaudador debería considerar realizar acciones de recaudaciones en riesgo, incluyendo si se puede lograr dentro del marco legal.

### *Planes de Pago*

Los planes de pago, generalmente dependen de la política administrativa y facilitan al contribuyente realizar el pago a lo largo de un período de tiempo. Si el contribuyente tiene la capacidad de hacer el

pago completo se le debe solicitar hacerlo. Donde no sea posible hacerlo, se puede considerar un plan para pagar la totalidad de la deuda pendiente en el menor tiempo posible y al menor costo para la administración tributaria. Al "menor costo" también significa sin ninguna intervención innecesaria ni seguimiento de parte del personal tributario.

### *Secuencia de Acciones para Asegurar la Recaudación*

Los pasos más frecuentes que se siguen son: restituciones de cualquier reembolso; embargo de cuentas bancarias o salarios; emisión de demandas sobre cuentas a recibir; demanda judicial por posesión de bienes (bienes muebles e inmuebles); notificación de subasta pública; subasta o amortización de propiedad; enajenación de productos; y cancelación de cantidades no recaudables.

### *Compensaciones*

La mayoría de las administraciones tributarias establecerán un proceso con el organismo central financiero del gobierno para "compensar" un pago gubernamental a un deudor tributario y pagar la cantidad en su lugar a la administración tributaria.

### *Embargo*

El embargo es un proceso administrativo que requiere que una tercera persona, quien debe dinero a un deudor tributario, pague en su lugar este dinero a la administración tributaria para satisfacer una deuda tributaria. Para completar correctamente el proceso de embargo – así como otras acciones y herramientas que se encuentran en este capítulo – los recaudadores deben asegurar que:

- Se ha establecido la cantidad correcta de la deuda y no existe mora en cuanto a otros impuestos;
- No existe ningún plan de pagos;
- Se ha determinado la capacidad de pago (ejemplo, el deudor no está en bancarrota);
- La auditoría ha sido contactada para confirmar si existe alguna auditoría en proceso;
- Se ha concedido el plazo legal apropiado para pagar la deuda;
- Lo que es más importante, se han agotado todos los esfuerzos para la recaudación voluntaria;
- Todas las acciones han sido documentadas cuidadosamente para poder embargar la fuente correcta;
- El deudor tributario ha sido notificado en momentos apropiados y todas las notificaciones han sido enviadas por correo o entregadas de otra manera a la última dirección correctamente establecida;
- Los formularios para el embargo se han preparado cuidadosamente, y han sido firmados por la autoridad delegada para ello o han sido tramitados por el juzgado, como sea aplicable y la propiedad servida;
- Se han establecido procedimientos de seguimiento para recibir el pago;
- Se han abordado terceras personas morosas;
- El embargo ha sido retirado correctamente; y
- La gerencia ha informado sobre la cantidad y el valor de las cuentas embargadas.

En esta sección se presentan provisiones legislativas específicas que definen el poder para embargar. A menudo, una falta de preparación del caso y de documentación para obligar al deudor a pagar de forma voluntaria es causa para que los gobiernos suspendan o pongan más restricciones sobre este poder.

### *Derecho de Retención*

Un derecho de retención es un gravamen sobre una propiedad para asegurar una deuda que el dueño de la propiedad tiene con la persona que está poniendo el gravamen. Un derecho de retención puede llevar consigo el derecho de otorgador de crédito de vender la propiedad para obtener el dinero. En esta sección se presentan muestras de provisiones legislativas para el derecho de retención. Así como con los embargos, los derechos de retención deben de ser considerados cuidadosamente porque, con el derecho de retención el contribuyente puede que no tenga la capacidad de pedir prestado dinero para continuar con su negocio. El derecho de retención debería alentar al contribuyente a pagar su deuda—es una advertencia que es posible realizar acciones posteriores. La apropiación y venta de propiedades es el último recurso, ya que toma tiempo y no está exenta de problemas.

### *Decomiso y Venta de Propiedades*

El decomiso y la venta de los bienes del contribuyente solamente se debe utilizar cuando ya se hayan agotado todos los demás esfuerzos para recaudar el impuesto. Como siempre la historia del caso debe estar bien documentada con todas las acciones que se han realizado para justificar el hecho de decomisar los bienes de un contribuyente. La decisión de decomisar debe estar basada en hechos específicos y las circunstancias de cada caso, y el recaudador debe seguir todas las guías y procedimientos legales.

### *Otros Poderes para Recaudación de Impuestos*

Existen circunstancias extremas (ejemplo, el contribuyente está tratando de salir del país) donde los recaudadores trabajarían con la consejería para preparar declaraciones de hechos, análisis de riesgos, declaraciones y otros resúmenes para que la consejería pueda hacer una solicitud "ex-parte" (en ausencia del contribuyente) en el juzgado para tomar medidas que pudieran no ser disponibles dentro de las leyes tributarias. En algunos casos, el consejo legal podría utilizar el sistema y las reglas normales de la corte (afuera de la ley tributaria) para detener las transacciones del contribuyente y que el dinero sea desviado hacia la administración tributaria.

## *Identificación de Evasores*

Los 'evasores' son contribuyentes que tienen deudas impositivas, pero no están registrados con la administración tributaria y no presentan declaración de impuestos. Antes de la tecnología computarizada el descubrimiento de los evasores era una operación manual que consistía en horas de búsqueda en directorios comerciales, guías telefónicas, anuncios de periódicos e incluso caminar por las calles. La mayoría de las administraciones tributarias han progresado, como mínimo hasta una "operación de comparaciones" entre varias bases de datos (ejemplo, el registro empresarial) y, después del descubrimiento, hacer contacto inicial con el contribuyente potencial por medio de los medios más eficientes y efectivos disponibles.

## *Cancelación de Deudas Tributarias*

Las administraciones tributarias modernas pueden cancelar atrasos tributarios que se consideren imposibles de recaudar. Esto libera a los recursos de hacer los intentos de recaudar estas deudas y ofrece al gobierno un panorama más real de la cantidad de atrasos que sí tienen el potencial de pago. En esta sección se presenta un ejemplo e indicadores del proceso de cancelación en el cual se podría considerar la cancelación de alguna deuda o de cuándo éste podría regresar a su estado activo. Solamente se debe considerar realizar la cancelación cuando la deuda ya no está en estado de disputa (ejemplo, la cantidad no está sujeta a apelación u objeción). En algunos países es permisible hacer una cancelación parcial (o "disminución").

## **10.2. Tendencias Comunes**

### *Integridad de Datos*

Muchas administraciones tributarias se encuentran con problemas de integridad y cuestiones de confiabilidad en cuanto a los atrasos tributarios. Una solución común es la de verificar el saldo de la cuenta con un notificación especial al contribuyente para verificar o proporcionar documentación para impugnar el monto dentro de un período específico. Más importante aún es el hecho de que para eliminar muchos de los problemas mencionados arriba, los países están implementando rápidamente la declaración electrónica y el pago electrónico.

### *Transferencia de Responsabilidad de Deuda Fiscal*

Algunas administraciones tributarias tienen la autoridad, bajo ciertas circunstancias, de transferir una deuda fiscal (usualmente impuestos de fondos fideicomisos) de un deudor tributario a terceras personas. Algunas administraciones pueden transferir deudas a algún individuo que no tenga "relación cercana" (ejemplo, un pariente) con el deudor, si ese individuo recibe propiedad de parte del deudor a un precio por debajo del precio del mercado o con la intención de engañar a la recaudación.

### *Iniciativas para Evasores Potenciales*

La correspondencia de datos es una forma precisa de identificar a contribuyentes específicos a quienes se habrá de investigar o realizar acciones adicionales respecto a ellos. Las administraciones tributarias más grandes cuentan con esta capacidad en-casa. Una posible solución es que los países más pequeños contribuyan a un centro de expertos que sea prestado de forma rotativa a los países dentro de dicho

grupo. Una segunda solución es la correspondencia específica de datos, donde la administración compara su registro de base de datos con grupos de datos más pequeños que tienen un propósito específico, en vez de, por ejemplo, un registro empresarial general.

### *Certificados de Pago de Impuestos*

A los contribuyentes que buscan contratos del sector público o ciertas licencias, tales como casinos, depósitos aduaneros, aduanero, etc., se les puede exigir un certificado de parte de la administración tributaria. Para hacer esto, el contribuyente debe estar registrado y tener todos sus asuntos tributarios al día o contar con un plan de pago válido. Algunos países han extendido el requisito de obtener un certificado a quienes importan bienes o les solicitan el certificado antes de que el individuo pueda abordar el avión, debiendo obtenerlo de la administración tributaria. Para hacerlo el contribuyente debe estar registrado y estar actualizado e cuanto a sus cuestiones tributarias o contar con un plan de pagos válido. Algunos países han establecido este requisito.

### *Amnistías Tributarias*

Las amnistías no son una solución a los problemas de cumplimiento ni tampoco proveen incrementos sostenibles de ingresos. Una amnistía puede ocasionar un breve incremento de ingresos, pero no suele generar ingresos nuevos sostenibles, a menos que vaya acompañado de alguna medida para fortalecer la administración. Si la ley tributaria provee el marco legal necesario y existen políticas administrativas de recaudación y cumplimiento bien estructuradas, entonces no debería ser necesario la amnistía tributaria.

### *Recaudación Tributaria Privatizada*

El gobierno puede pasar su obligación de recaudar impuestos a compañías privadas, a cambio de una tarifa. Esto contrasta con lo que se conoce como "agricultura tributaria," donde un individuo privado o una organización paga una cantidad para adquirir una deuda tributaria, y así garantiza certeza de ingresos al gobierno, y después recupera el dinero al recaudar dinero de personas dentro de ciertas áreas o empresas.

### **10.3. Madurez de la Administración Tributaria**

Las funciones de recaudación en la administración tributaria en el nivel más bajo de madurez son "reactivas." Puede que den seguimiento a montos considerables, pero no identifican activamente a los contribuyentes delincuentes. Al ir desarrollándose las recaudaciones, la función empieza a realizar programas "ad hoc", usando ocasionalmente herramientas y procedimientos de cumplimiento, aunque no de manera sistemática. Al volverse "sistemática", la función de recaudación, las herramientas y programas de cumplimiento se llevan a cabo de forma regular y están automatizadas. Cuando la función llega a ser "estratégica," realiza planteamientos basados en riesgo para identificar a los contribuyentes delincuentes y realiza planteamientos de costo-beneficio cuando efectúa acciones de recaudación.

## 10.4. América Latina y el Caribe

A pesar de contar con una notable asistencia técnica de parte de varias organizaciones durante las últimas décadas, el estado de la recaudación de impuestos en la región LAC tiene mucho que mejorar, como lo hace evidente el gran volumen de atrasos tributarios que existen en la mayoría de los países. Un programa de buen funcionamiento requiere de una estructura organizacional correcta, provisiones legislativas modernas, un sistema de TI que dota a los usuarios de la información necesaria y principios gerenciales modernos. Además de estos elementos básicos, a menudo se pasa por alto la importancia de una cultura apropiada dentro de la administración tributaria. Los países de LAC han buscado como mejorar los esfuerzos de recaudación usando varias estrategias, incluyendo el desarrollo de sistemas confiables de identificación de contribuyentes y premiando a los recaudadores, sin embargo aún falta mucho por hacer.

## 10.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices

Un marco legal adecuado, la priorización y la automatización están establecidas, prácticamente todos los impuestos de los grandes contribuyentes deben pagarse a tiempo, sin dejar atrasos. Con respecto a los contribuyentes pequeños y medianos, se deben examinar periódicamente las variaciones en las proporciones en cuanto a los atrasos tributarios agregados al final del ejercicio, (excluyendo deudas en disputa) con respecto a las recaudaciones de ingresos netos agregados. La OCDE observa que este detalle varía, pero la mayoría de los países muestran una proporción menor del 5 por ciento y algunos se encuentran entre el 5 y el 10 por ciento. Otra proporción, periódicamente examinada de manera similar, son las deudas canceladas al final del ejercicio sobre el valor añadido.

## Capítulo 11. Objeciones y Apelaciones

Las objeciones y las apelaciones surgen de manera natural con la autoevaluación, cuando las declaraciones del contribuyente se revisan o auditan por parte de la administración tributaria. Dado que una revisión de texto revela muy poco, además del reconocimiento de un proceso que generalmente inicia internamente ('objeción' o 'apelación administrativa') y por consiguiente que trasciende a las cortes ('apelación formal' o 'revisión judicial'), el capítulo ofrece un esquema general de los diversos asuntos que usualmente se abordan. Primeramente, las objeciones y apelaciones a menudo son empañadas por preocupaciones por parte de los contribuyentes acerca de la credibilidad. Es vital que cuente con una imagen de independencia y profesionalismo por parte de la entidad evaluada. Por consiguiente, un desafío adicional consiste en la capacitación del personal de la administración tributaria que maneja las apelaciones. La agilidad es importante, ya que ni los contribuyentes ni la administración tributaria saca beneficio de la incertidumbre de un proceso de disputa extenso. Las apelaciones pueden ser costosas para ambos la administración tributaria como para el contribuyente. Finalmente, muchos de los problemas relacionados al proceso de objeciones y apelaciones se relacionan a pequeños y medianos contribuyentes, ya que éstos presentan un acceso limitado al proceso de apelaciones.

Las apelaciones toman una cantidad de tiempo excesivo. Como resultado, muchos países han eliminado los requisitos de pago de impuestos bajo apelaciones. Sin embargo, cuando las apelaciones anulan las



acciones de recaudación, los contribuyentes pueden utilizar el proceso para frenar las acciones de recaudación legítimas o para ganar tiempo para impedir el acceso a los bienes por parte de la administración. La obligación de publicar la seguridad al presentar una apelación es considerada una práctica general aceptada.

### **11.1. Prácticas Líderes**

Un sistema de objeciones y apelaciones efectivo requiere de: 1) la independencia de funcionarios y órganos de apelación; 2) observar los principios de justicia natural (“escuchar a la otra parte”); 3) condiciones previas razonables para presentar una apelación (ej., el pago de parte o todo el impuesto en disputa de ante mano o mediante el pago de intereses al perder las apelaciones); 4) un proceso con plazos limitados de apelaciones con resoluciones oportunas; y 5) la resolución efectiva de la mayoría de casos en los niveles más bajos de la estructura de resolución de disputas.

#### ***Motivos de Apelación y la Documentación***

La objeción escrita debe incluir los motivos detallados para la objeción además de la documentación adicional (analizada en esta sección) para poder ser abordada adecuadamente por la administración tributaria.

#### ***Proceso de Apelaciones***

La primera etapa del proceso de apelaciones – la objeción – la cual debería ser llevada a cabo dentro de la administración tributaria, a efectos de economía, brinda un nivel de control de calidad para la administración tributaria, asegura liquidaciones oportunas y proporciona acceso a los pequeños y medianos contribuyentes por medio de las oficinas de administración tributaria. A medida que el caso avanza por el sistema legal, se vuelve cada vez más formal, costoso, complejo, largo y una carga legal. Las apelaciones fiscales complejas, tales como en casos donde la disputa se centra en las diversas interpretaciones de la ley fiscal, deben ser resueltas mediante procesos judiciales formales. Asimismo, las apelaciones de grandes contribuyentes deben ser resueltas de acuerdo a un proceso formal más adecuado a casos relacionados a contribuyentes complejos y montos considerables y/o principios.

#### ***Litigio Fiscal***

Si el contribuyente realiza una acción judicial, el departamento legal de la administración tributaria debe involucrarse y obtener el archivo del caso de la división de apelaciones. El nivel de involucramiento y las responsabilidades del personal legal de la administración tributaria se detallan en esta sección.

#### ***Acceso a la Información por parte del Contribuyente***

Las administraciones tributarias, como parte de su deber de proporcionar suficiente información a los contribuyentes para permitir una autoevaluación y cumplimiento de la ley fiscal, deben ofrecer una guía clara sobre los derechos del contribuyente cuando no están de acuerdo con una evaluación. Esto incluye una sinopsis del proceso de apelaciones, los procedimientos detallados, las limitaciones de

tiempo y la manera de realizar una petición para la extensión de tiempo para presentar una apelación. La administración tributaria debe mantener informado al contribuyente del estado de su objeción.

### *Mediación y Compromiso de Pagos*

Los pequeños y medianos contribuyentes deben tener acceso a la mediación. La mediación debe basarse en asuntos cualitativos en lugar de los cuantitativos. La mediación es un método sencillo y rentable para resolver disputas en la que los principios en juego no son necesariamente complejos.

### *Costos*

Los costos del litigio por parte del gobierno pueden ser elevados. En algunos casos, se debe negociar un acuerdo. Igualmente, dado que el régimen impositivo es complejo, se debe enfatizar la importancia de simplificar el sistema para los pequeños y medianos contribuyentes. En tercer lugar, algunos países han establecido una política de “imparcialidad”, la cual puede ser implementada en aquellos casos en que cualquier o todo interés o multa que adeuda el contribuyente puede ser anulada debido a cualquier demora o error por parte de la administración tributaria, en circunstancias ajenas al control del contribuyente, o la imposibilidad del contribuyente de poder pagar. En muchos países, existe la posibilidad de condonar impuestos, multas e intereses, si éstos son considerados como no recaudables.

### *Evaluación de Pagos*

El contribuyente puede o no estar obligado a pagar todo o parte del importe de los impuestos en litigio antes de que una objeción o apelación pueda ser resuelta. Para disuadir las apelaciones sin fundamento, se debe considerar el pago de un depósito, excepto en los casos de dificultad financiera para el contribuyente.

### *Plazo para la Objeción*

Por lo general, el plazo para presentar una objeción varía de 20 a 90 días luego de la fecha de evaluación, por lo que el recurso de apelación se debe presentar de acuerdo a lo descrito por la ley fiscal. En ocasiones, existe libertad legal de aceptar una objeción después de que haya transcurrido un tiempo, si hay motivos razonables para el retraso.

### *Percepción del Contribuyente*

La administración tributaria debe hacer lo posible para medir la percepción del contribuyente en cuanto al proceso de objeciones y apelaciones y si han recibido un trato imparcial, oportuno y objetivo.

### *Comprendiendo el Sistema de Apelaciones del Contribuyente*

Se ofrece una serie de estadísticas básicas para determinar el estado de “salud” del sistema de apelaciones.

## 11.2. Tendencias Comunes

Muchos de los desafíos que enfrentan las administraciones tributarias se relacionan con la calidad del servicio que ofrecen a pequeños y medianos contribuyentes. Estos contribuyentes son numerosos y diversos y puede que tengan poco conocimiento de la ley fiscal y los sistemas de contabilidad básica. Algunos países han intentado introducir un proceso informal de apelaciones (fuera de las cortes), pero con poco éxito. Por otro lado, puede que muchos países no cuenten con un programa robusto de servicios al contribuyente, lo cual afecta a las pequeñas y medianas empresas.

### *Puntualidad*

Los problemas relacionados a la impuntualidad de las resoluciones de apelaciones han llevado a algunos países a imponer limitaciones más estrictas de tiempo en la administración tributaria para resolver apelaciones o sanciones de la administración tributaria, incluyendo el fallo por defecto en favor del contribuyente.

### *El Procurador Fiscal*

La independencia, objetividad e imparcialidad de la administración tributaria se puede cuestionar, si el primer nivel de apelación se maneja por el personal de la administración tributaria. En algunos, se cuenta con un procurador fiscal que investiga los reclamos relacionados a la administración tributaria. Por lo general, el procurador solo tiene la autoridad de investigar los reclamos relacionados al servicio, ejemplos de los cuales se detallan en esta sección.

## 11.3. Madurez de la Administración Tributaria

La función de objeciones y apelaciones inicia como un proceso “informal”, pero, a medida que las administraciones tributarias maduran, éstas se vuelven “legislables” y se “institucionalizan”. Los derechos y procedimientos se establecen firmemente en la ley y la reglamentación, los procesos se automatizan en cierta medida y se ofrece información a los contribuyentes de manera oportuna. En el nivel más alto de madurez, las objeciones y apelaciones se “agilizan”, de acuerdo a procedimientos consistentes y mediante la provisión de resoluciones oportunas.

## 11.4. América Latina y el Caribe

Existe poca información disponible en cuanto a apelaciones, excepto por los procesos generales de apelaciones, alrededor del mundo y en LAC. Las leyes fiscales en los países de LAC a menudo regulan el proceso general de apelaciones, y todas las acciones administrativas que imponen una obligación o niegan los derechos del contribuyente son apelables, aunque el canal y los procesos de apelaciones varían. No obstante, las apelaciones suelen dar lugar a demoras en la recaudación, ya que muchos contribuyentes abusan de los derechos de apelación. Recientemente, se ha reducido el número de apelaciones en los países de LAC, aunque no queda claro si esto se debe a cambios en los procedimientos de la administración tributaria o por la falta de control. Asimismo, los datos del CIAT muestran un incremento en el porcentaje de casos no resueltos. Aunque los países de LAC permiten la

presentación de apelaciones, muchos fracasan al definir un sistema administrativo de apelaciones. En estos casos, la ley más bien permite que la administración defina el proceso de apelaciones administrativas, sin garantizar adecuadamente que las objeciones serán manejadas de manera oportuna.

### **11.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices**

Cada país varía grandemente en cuanto a las medidas cuantitativas relacionadas a las apelaciones. Se sugiere una serie de directrices cualitativas. Es esencial proveer el tiempo adecuado, la oportunidad y la información al contribuyente, además de la independencia de la revisión de la apelación y los requisitos previos razonables para la presentación de un recurso de apelación. Se deben tomar en cuenta sanciones que desalienten las apelaciones sin fundamento. El número de apelaciones debe limitarse con la ayuda de dictámenes anticipados. Además, la administración tributaria debe brindar asistencia a los pequeños y medianos contribuyentes e instituir un proceso que permita la resolución de la mayoría de apelaciones en el primer nivel de apelación.

## **Capítulo 12. Tecnologías de la Información**

Las TI permiten que la administración tributaria recolecte y analice la información de manera más efectiva, maneje proactivamente la carga de trabajo y los recursos, promueva un contacto más cooperativo hacia los contribuyentes y consolide el trato a los contribuyentes, facilitando así a aplicación uniforme de la ley fiscal.

### **12.1. Prácticas Líderes**

#### ***El Papel de las TI en la Administración Tributaria***

Históricamente, las TI han facilitado las tareas fundamentales en el procesamiento de declaraciones y pagos y en la recolección de la información pertinente. Hoy día, las TI también aseguran el cumplimiento voluntario al abrir canales interactivos y electrónicos múltiples con los contribuyentes, además de ayudar en el monitoreo y aplicación del cumplimiento al recolectar y gestionar la información relacionada con el cumplimiento. Además, como en cualquier organización, las TI modernas facilitan la toma de decisiones al brindar la información correcta a gerentes y el personal. Estos son los cuatro componentes modernos del panorama de solución mediante las TI en la administración tributaria – el sistema tributario central, el sistema electrónico de impuestos, el sistema de desempeño del cumplimiento y el sistema de gestión de la información. Cada uno de los anteriores se describe, por lo tanto, en esta sección. Se presta especial atención a las formas en que las TI brindan soporte a cada una de las funciones centrales de la administración tributaria.

#### ***La Secuencia de las Mejoras de TI***

En primer lugar, la administración tributaria debe utilizar las TI como apoyo al proceso de registro, el cual provee la información básica necesaria para la gestión de sus contribuyentes. En segundo lugar, la administración tributaria debe automatizar el procesamiento pesado y las funciones intensas en recursos (la contabilidad del contribuyente, las presentaciones y declaraciones de pagos y el

procesamiento de reembolsos). Este nivel de eficiencia permite que la administración tributaria reoriente los recursos hacia auditorías propensas al riesgo y las recaudaciones basadas en costo-beneficio, además de generar una reducción en los costos del cumplimiento para los contribuyentes. En tercer lugar, las TI deben servir para incrementar las actividades de cumplimiento y reducir aún más el costo del cumplimiento para los contribuyentes.

### *Organización de Soporte de TI*

Las administraciones tributarias a menudo son parte de una organización mayor (el Ministerio de Hacienda) o parte de una entidad autónoma o semiautónoma. En cualquier caso, tienen un mandato general para el uso de la tecnología, por lo que es necesario contar con un departamento o división encargada de las TI. Los departamentos dedicados a las TI, no obstante, a menudo carecen de la capacidad e infraestructura para responder oportunamente al cambio. Un servicio de TI confiable también requiere la provisión y gestión de infraestructura de manera consolidada. Los departamentos encargados disponen de la infraestructura, la cual reduce la carga de realizar su propio mantenimiento.

Los acuerdos de nivel de servicio (ANS) deben formar parte de los esfuerzos de consolidación de infraestructura. Los ANS describen los servicios de TI, documentan los objetivos de nivel de servicio y detallan las responsabilidades del proveedor y usuario de las TI. Los ANS se establecen entre el departamento de TI que mantiene la infraestructura, y otros departamentos, incluyendo la sección dedicada a las TI de la administración tributaria.

Debe existir un solo punto de encuentro entre las organizaciones de TI y sus clientes. El “servicio de asistencia” cumple con esta función y gestiona los incidentes, las solicitudes de servicio y otras comunicaciones con los usuarios.

Otra necesidad es una organización central que emite las políticas para fines de TI. Para minimizar la seguridad y los riesgos de integridad de la información e impulsar a las economías de escala hacia la adquisición de tecnología, las organizaciones de TI siguen una sola y coherente política, alineada a la estrategia general de la organización y las políticas empresariales.

## **12.2. Tendencias Comunes**

### *Sistemas de TI Comerciales Estandarizados y los Hechos a la Medida*

Las soluciones hechas a la medida y las comerciales estandarizadas (COTS) solo los dos extremos del espectro de implementación de TI. Esta sección resalta las diferencias entre ambas y los factores decisivos que pueden generar un impacto en la elección de una u otra opción por parte de la administración tributaria.

### *Las TI como una Organización de Servicio*

Las organizaciones de TI se vuelven cada vez más orientadas a la gestión de servicios. Entregan valor a los clientes al facilitar resultados que los clientes buscan alcanzar sin tener que lidiar como costos ni riesgos específicos.

## ***La Consolidación de la Organización de TI***

Consolidar secciones múltiples de TI en un solo departamento de TI es algo ambicioso. A menudo se enfrenta resistencia interna de los departamentos acostumbrados a tener acceso directo a sus recursos de aplicaciones de TI.

## ***La Decisión de Solución de TI***

Las implementaciones de TI hechas a la medida y las COTS pueden contener los mismos componentes, pero diferir en el impacto de costo, tiempo al mercado y la usabilidad de la solución. Además, las TI son una decisión empresarial que toma en cuenta objetivos estratégicos y costos y beneficios. La secuencia en los pasos de selección debe incluir identificar de los requisitos, una evaluación de los sistemas y capacidades existentes y un análisis comparativo de las opciones de solución.

### **12.3. Madurez de la Administración Tributaria**

Las administraciones tributarias inician como organizaciones “basadas en papel”, posiblemente respaldadas por software básico, como Excel o Access. Introducen las TI gradualmente y de una manera “fragmentada”, por lo general en cuanto a las funciones centrales y con coordinación limitada de los procesos o de la información. En el tercer nivel de madurez, las TI “soportan” a la administración tributaria, pero las soluciones de TI no están necesariamente integradas. Las TI en administraciones tributarias maduras están “integradas”, cuentan con información suficiente, frecuente y oportuna a través de los tipos de impuestos, las funciones de administración y el panorama de solución descrito anteriormente.

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

Los países de LAC ha logrado un avance importante en la implementación de las TI como soporte para la administración tributaria. Esto, sin embargo, ha sido el resultado de los esfuerzos concentrados para mejorar un componente específico de soporte de TI, en lugar de realizar mejoras a lo largo del panorama de soluciones de TI. Se ha dado especial atención a los servicios al contribuyente y el procesamiento de declaraciones. Los avances en otras funciones básicas han variado.

### **12.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices**

Se citan tres parámetros cuantitativos en esta sección: el gasto de las TI como un porcentaje de los gastos operativos (11 por ciento), el gasto de TI por empleado (\$16,172), y los equivalentes de TI como un porcentaje de los empleados (7.0 por ciento). Las directrices cualitativas incluyen:

- Las TI no son una opción, sino una necesidad de la administración tributaria moderna.
- La simplificación de procesos y reingeniería de la empresa son requisitos previos.
- El uso de las TI evoluciona junto a las prácticas de la administración tributaria. Las administraciones tributarias deben ser conscientes de la secuencia en las mejoras de las TI analizadas anteriormente.

- La implementación de las TI requiere una estrategia. Se deben implementar cambios en la legislación, será necesario redefinir las estructuras organizacionales y desarrollar procedimientos operativos más robustos.
- Las TI son un servicio. Las organizaciones de soporte de TI deben convertirse en organizaciones orientadas al servicio, sin embargo, es un camino largo que debe ser planificado y ejecutado cuidadosamente.

## Capítulo 13. Gestión de Recursos Humanos y Desarrollo Organizacional

Las administraciones tributarias dependen en gran medida en el personal para llevar a cabo las actividades, por lo que la gestión de recursos humanos es un factor clave.

### 13.1. Prácticas Líderes

La función de recursos humanos (RRHH) debe ser un apoyo consistente y eficiente a las necesidades de la administración tributaria para el empleo efectivo de empleados de alto desempeño y, específicamente, con gerentes sectoriales en la gestión efectiva de sus empleados para alcanzar sus metas empresariales por departamento.

#### *Selección y Colocación*

Aunque el protocolo de colocación para una administración tributaria es generalmente definido por el gobierno, una manera de asegurar que el candidato tenga las características adecuadas para el empleo es dar seguimiento al protocolo de la selección ‘basada en comportamiento’ – selección basada en conocimiento, habilidades y comportamientos que se relacionan directamente con las necesidades para el empleo. Estos pasos de selección incluyen: el establecimiento de criterios de selección, la identificación de recursos de colocación efectivos y la entrevista y selección de candidatos calificados.

#### *Niveles de Contratación*

Existen variaciones en las funciones de contratación entre administraciones tributarias. Las estadísticas de OCDE, sin embargo, indican similitudes en la colocación de personal para funciones de alto nivel (30 por ciento para la gestión y servicios al contribuyente, 32 por ciento para auditoría y fiscalización, 10 por ciento para la recolección del cumplimiento de deudas, el 15 por ciento para la gestión corporativa y el 13 por ciento para otros). Las diferencias son moldeadas en gran medida por el nivel del utilización de la auto evaluación, la automatización, la consolidación de las tareas de procesamiento de datos y centros de atención al cliente, la subcontratación para funciones como el soporte de TI, el número de empleados que se incluyen en los gastos generales y el tamaño y estructura organizacional de las oficinas regionales.

#### *Educación y Destrezas*

El alcance real de una educación de nivel universitaria indica un buen comienzo cuando se trata de obtener mejor personal calificado, aunque la estadística varía entre países. Además, el personal de la administración tributaria a todo nivel puede llegar a tener contacto directo con el público, por lo que

todo el personal requiere de buenas destrezas interpersonales y la habilidad de lidiar con situaciones de confrontación. Es necesario detallar las calificaciones educativas requeridas para cada puesto de manera completa en las descripciones de trabajo.

### *Capacitación y Desarrollo*

La capacitación que se aplica a todo el servicio público, como la capacitación inductiva, la ética, la gestión de proyectos y las destrezas de liderazgo, a menudo se ofrece mediante instituciones de servicio público o, cada vez más, subcontratando empresas privadas. Las administraciones tributarias, sin embargo, deben desarrollar capacitaciones técnicas especializadas. Las administraciones tributarias comúnmente dependen de un enfoque sistemático para el desarrollo de programas de capacitación, al identificar el conocimiento previo de los participantes, definir lo que deben aprender y crear una intervención para cerrar la brecha. Se proporciona más detalle sobre este enfoque en la sección.

Se discuten los elementos de tres programas adicionales en esta sección. ‘La inducción’ es un proceso en el cual los empleados se ajustan o aclimatan a sus puestos y entorno laboral. Un programa formal de desarrollo laboral facilita el aprovechamiento efectivo de los empleados y permite que los empleados ajusten sus destrezas laborales e intereses con las oportunidades para el desarrollo y asenso dentro de la administración tributaria. El plan de sucesión de gerentes es un proceso formal que identifica actividades de desarrollo para preparar al empleado para puestos gerenciales con una mayor responsabilidad. Establece un método para identificar sucesores para cada puesto de gerencia clave.

### *Gestión del Desempeño*

La gestión del desempeño es un proceso de gestión de empleados y equipos de la administración tributaria basado en las expectativas establecidas de desempeño y en los resultados de desempeño medidos. El proceso implica que los gerentes sectoriales son consistentes al: 1) definir los requisitos y expectativas de desempeño; 2) comunicar las expectativas de desempeño a los individuos y equipos; 3) medir el desempeño real con relación al desempeño deseado; y 4) brindar retroalimentación frecuente y recompensar el desempeño deseado. RRHH apoya a los gerentes sectoriales al ofrecer actividades y programas que facilitan este proceso.

### *Satisfacción y Participación del Personal*

Las organizaciones que son capaces de transmitir un enlace significativo entre los empleados y el propósito central de la organización se desempeñan mejor que las que no lo hacen.

### *Compensación*

Se presenta una serie de estrategias de compensación en esta sección.



## 13.2. Tendencias Comunes

### *Trabajos Específicos o Condiciones Presupuestarias*

SARA es un enfoque para la implementación de condiciones separadas para el personal de la administración tributaria, como se discute en el capítulo 3. Como alternativa, algunas administraciones tributarias han considerado recompensar a los funcionarios fiscales tomando en cuenta la cantidad de recaudación anual de ingresos. Esto ha generado muchas desventajas, tal como se analiza aquí y en los capítulos 10 y 14.

### *Niveles de Personal*

Las estadísticas generales sobre las planillas en las administraciones tributarias muestran una tendencia a reducir el personal. A medida que las administraciones tributarias logran una mayor eficiencia operativa mediante una creciente dependencia en las transacciones electrónicas y el flujo de información, mejoras en las tecnologías en el puesto de trabajo, una mayor automatización y la reorganización de flujos de trabajo a través de líneas funcionales, se están reduciendo las necesidades de personal.

## 13.3. Madurez de la Administración Tributaria

Al nivel más bajo de madurez de la administración tributaria, la función de RRHH es “básico”, no existen o están desactualizadas las descripciones de trabajo, el currículo de capacitación, las escalas de pago y los servicios en general. Una función de RRHH “en desarrollo” reconoce que puede jugar un papel estratégico en la administración tributaria y lleva a cabo análisis para mejorar sus servicios. Cuando la función de RRHH comienza a proveer servicios modernos vitales, “consolida” sus funciones centrales de contratación, retención, formación, etc. y lleva un registro del nivel de satisfacción de sus actores claves. Una función de RRHH “dirigiendo” se convierte en un socio estratégico de la administración tributaria, con políticas orientadas a construir capacidad y motivar al personal.

## 13.4. América Latina y el Caribe

Las estadísticas del CIAT reflejan niveles generales de contratación en las administraciones tributarias de LAC que son consistentes con aquellos países con ingresos medio-altos. Esta planilla está adecuadamente distribuida, quizás con mayor contratación dedicada al control tributario (por ejemplo, recaudaciones). Aunque LAC es líder mundial en el establecimiento de Sacras, los salarios en las administraciones tributarias son generalmente inferiores que los de puestos con destrezas similares en el sector privado. Los procesos de contratación están bien establecidos y, de acuerdo con el CIAT, son “impecables”. Más del 50 por ciento de los empleados cuentan con título universitario, lo que es más alto que el promedio de OCDE. Se ha dado prioridad a la capacitación continua, y la mayoría de administraciones de los países de LAC cuentan con departamentos de capacitación que realizan capacitaciones presenciales y a distancia para enseñar los temas gerenciales y técnicos.

### 13.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices

Una serie de preguntas claves presentadas en esta sección pueden servir para indicar si la satisfacción del personal mejora con el tiempo. Asimismo, los parámetros cuantitativos se basan en la estadística que figura en el resto del capítulo, e incluyen la proporción de los contribuyentes con el personal (850), la distribución del personal (como se describe en la sección 13.1 arriba), las escalas salariales (en consonancia con el sector privado), y otros.

## Capítulo 14. Planificación de Presupuesto y Gestión de Recursos

La presupuestación gubernamental es el proceso de asignación de recursos financieros limitados para proporcionar servicios (carreteras, hospitales, educación, policías, etc.) que llenan las necesidades de los ciudadanos. Para llevar a cabo estas tareas efectiva y eficientemente, la administración tributaria necesita personal, equipo e instalaciones, por lo que es vital contar con un presupuesto cuidadosamente elaborado. Un buen presupuesto se sustenta en proyecciones rigurosas que se basan en supuestos realistas y un medio claro para alcanzar los resultados finales.

### 14.1. Prácticas Líderes

El típico proceso presupuestario de gobierno se describe en esta sección.

#### *Enlace entre Planificación Estratégica y Presupuestaria*

El proceso de planificación presupuestaria puede ser una herramienta valiosa para la mejora continua de los programas de agencia y, por ende, se vincula al plan estratégico de la agencia. Si realiza efectivamente, la agencia presupuesta adecuadamente cada ítem del plan estratégico, lo cual sirve como plan rector para todo lo que la organización realiza a diario.

#### *Metodologías Presupuestarias*

Esta sección describe las diferencias, ventajas y desventajas de un presupuesto de ‘arriba hacia abajo’ y de ‘abajo hacia arriba’ y presupuestos por ítems de partida, programa, desempeño y basado en cero. Aunque la metodología de presupuesto por partida ha sido históricamente la más utilizada, los presupuestos basados en desempeños son cada vez más comunes.

#### *Preparación del Presupuesto*

En la administración tributaria, la formulación del presupuestos inicia en la sede central, mucho antes del inicio del ejercicio fiscal, y con la consideración de deliberaciones de los funcionarios de alto nivel en cuanto al impacto respectivo de directivas del gobierno y techos de recursos, objetivos a largo plazo y los datos históricos de desempeño. Las deliberaciones incluyen el desarrollo de planes de trabajo anuales para las funciones, con los cuales se pueden calcular los costos para la elaboración del presupuesto. El proceso debe ser inclusivo, y cada uno de los jefes de división, con los aportes de los sub-gerentes y la coordinación y aprobación del director distrital/regional, desarrolla y envía un plan anual a la sede central. El presupuesto final propuesto para la administración refleja una visión

consolidada y completa de los recursos necesarios para lograr efectivamente los programas de la administración.

### *El Desarrollo de Estimados de Costos*

Los organismos deben preparar estimados de los costos reales para lograr los resultados de cada actividad programada. Los costos comunes para lograr los programas de la administración tributaria se describen en esta sección. Los presupuestos también deben requerir justificaciones para cada categoría presupuestaria y cómo el organismo llegó a sus estimados de costo. Las administraciones tributarias deben poder demostrar la manera en que los recursos asignados finalmente mejorarán las recaudaciones de ingresos (directa o indirectamente).

### *Gestionando la Ejecución/Implementación Presupuestaria*

Durante la ejecución presupuestaria, la administración tributaria debe asegurar que los recursos financieros disponibles se dirigen hacia lograr las metas del programa detalladas en el plan estratégico para el cual se asignaron dichos fondos. Cada unidad tiene la responsabilidad de evaluar los programas y proyectos para asegurar que están cumpliendo con sus metas y objetivos de forma continua. La mayoría de las administraciones tributarias han establecido informes mensuales de indicadores de desempeño claves para los productos de los programas. La administración tributaria no solo debería evaluar la efectividad del programa, sino también el uso efectivo del presupuesto asignado durante la ejecución del programa

## **14.2. Tendencias Comunes**

Muchas administraciones tributarias han evaluado las opciones existentes para asegurar los recursos necesarios para completar sus programas. Una de las áreas que ha recibido un incremento en la atención es la auto-presupuestación basada en el porcentaje de ingresos recaudados. Los opositores han expresado su preocupación que las administraciones tributarias que son pagadas basándose en los ingresos recaudados podrían utilizar medidas de presión para recaudar la mayor cantidad posible. En algunos países, los desembolsos de presupuesto anual real hacia la administración tributaria han sido históricamente menores a las cantidades reportadas. De esta manera, alguno alegan que la administración tributaria debería deducir en primer lugar su porcentaje de excepción, y luego transmitir el saldo a la cuenta general. Esta práctica se debe desalentar por lo que genera un incentivo para la eficiencia en el gasto de dinero.

Otra cuestión que está llamando la atención cada vez más, es la política adoptada por muchos gobiernos en la cual los fondos que no han sido utilizados vencen al terminar el año. Esta práctica alienta a los gerentes a utilizar fondos cerca del final del ejercicio por el temor a las reducciones presupuestarias en los siguientes años. Por lo tanto, este exceso de gastos a fin de año, puede que no resulte en una utilización más efectiva de recursos.

### 14.3. Madurez de la Administración Tributaria

En el nivel más bajo de madurez de la administración tributaria, los procesos presupuestarios son “dispersos”. No están en su lugar todas las prácticas de gestión financiera, aunque por lo general existe conciencia de los costos, no hay conciencia del impacto de los gastos. La planificación y el monitoreo son limitados. Los procesos presupuestarios de la administración llegan a ser “básicos” cuando las prácticas de gestión financiera están en su lugar. Sin embargo, esto no garantiza la efectividad ni la eficiencia, y puede que la planificación y el monitoreo aun sean limitados. El proceso presupuestario se vuelve “riguroso” a medida que la administración comienza a producir estimaciones de costos más acertados y aumentar su comprensión del impacto de gastos. Cuando la administración tributaria comprende el impacto y los procesos de planificación y monitoreo de buena calidad, la presupuestación se vuelve “estratégica”.

### 14.4. América Latina y el Caribe

Muchos países de LAC han introducido presupuestos basados en desempeño y, en algunos, realizar un enlace entre las metas y los presupuestos es requerido por ley. Sin embargo, en algunos países de LAC, la información de desempeño no se analiza ni se utiliza durante la planificación y preparación presupuestaria, mientras que en otros, el proceso de preparación presupuestaria se realiza apresuradamente y/o se hacen múltiples enmiendas durante el año. El costo de la recaudación en los países de LAC continúa siendo relativamente alto comparado con los países de OCDE.

### 14.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices

Los parámetros cuantitativos en este capítulo se enfocan en la distribución de la asignación presupuestaria de la administración tributaria hacia el personal y otros costos, tales como el gasto en TI sobre gastos totales (11 por ciento), el costo de la función de la recaudación sobre los gastos totales (30 por ciento) y gastos en salarios sobre gastos totales (70 por ciento). Esta sección también presenta una lista de preguntas claves que permiten a la administración tributaria evaluar internamente sus procesos de presupuestación.

## Capítulo 15. Planificación Estratégica

La planificación estratégica es una herramienta gerencial que guía la utilización de los recursos y proporciona un enfoque para las actividades claves y la medición de los logros para alcanzar la visión de la organización.

### 15.1. Prácticas Líderes

El proceso de planificación estratégica requiere de articular dónde la administración tributaria desea encontrarse, identificar los problemas / desafíos claves, y definir las metas claves y las opciones para alcanzar estas metas. El plan estratégico permite que la administración tributaria en su totalidad concentre sus recursos y sus esfuerzos, además de guiar todos los componentes de la administración tributaria hacia las mismas metas. El producto final del proceso de planificación estratégica resulta en

un conjunto colaborativo de decisiones sobre los objetivos y las metas que se quieren alcanzar, un justificación para su logro y, a través de una serie de medidas y proyectos, un abordaje sobre cómo hacerlo.

### *Introducción a la Planificación Estratégica*

La planificación estratégica no debe confundirse con la planificación gerencial. El plan estratégico establece objetivos generales, mientras que los planes gerenciales presentan los pasos específicos para el cumplimiento de determinados proyectos, la implementación de trabajo en marcha, la gestión de riesgo o para medir el avance. Esta sección presenta una serie de definiciones del término “planificación estratégica”. El propósito del plan estratégico de la administración tributaria es: 1) documentar y comunicar la visión, la misión y los valores; 2) ajustar las metas, los objetivos y los planes de acción a la misión; 3) permitir que la administración tributaria establezca prioridades tomando en consideración las limitaciones financieras y disponibilidad de recursos humanos; y 4) permitir que las TI estén orientadas de manera que los informes presenten información útil para evaluar y medir el desempeño.

### *Compromiso Político e Involucramiento de Actores Claves*

La implementación exitosa de cambios en la estructura, administración y los sistemas y procedimientos tributarios requiere de equipos gerenciales comprometidos y capaces que son respaldados por una voluntad política por parte del gobierno para efectuar cambios.

### *Implementando Cambios*

Los cambios significativos se deben implementar de manera gradual a través de una serie de pasos prácticos y manejables. Todo plan estratégico debe ser realista, ganar apropiación por parte del personal mediante un proceso consultivo e inclusivo, con un enfoque coordinado que abarca a toda la organización.

### *Responsabilidad, Propósito y Proceso*

El plan estratégico es responsabilidad de la alta gerencia, pero abarca una base amplia del personal de toda la organización para garantizar compromiso por parte de los empleados. Los planes estratégicos generalmente son de largo alcance y no pueden lograrse en un espacio de corto plazo. Tienen un enfoque plurianual. Los planes estratégicos también identifican resultados medibles para la gestión del desempeño. En definitiva, el plan se redacta como un medio de comunicación con el personal, los contribuyentes y otros actores claves.

### *Preparándose para la Planificación*

En su forma más básica, el proceso inicia con la gestión clave de una reunión de administración tributaria para analizar, de manera estructurada, lo que ellos visualizan como los aspectos más importantes de la organización y sus puntos de vista acerca de cómo alcanzar las metas de la organización. Desarrollan un marco inicial para el proceso de planificación estratégica que están a punto de iniciar.

Un grupo de trabajo clave de participantes se selecciona y se le provee acceso completo a toda la documentación recurso (ejemplos de los documentos que ofrecen información se presentan en esta sección). El desarrollo del plan estratégico se lleva a cabo mediante un proceso “de abajo hacia arriba” que forma parte del marco establecido durante la primera reunión de alta gerencia. El grupo prepara un borrador inicial del plan estratégico y presenta un resumen al jefe de la administración tributaria.

Un buen plan estratégico para la administración tributaria debe abordar una serie de aspectos entrelazados: 1) la eficacia de las leyes y políticas fiscales; 2) la segmentación de la organización / contribuyentes; 3) la contratación; 4) las instalaciones; 5) las operaciones / funciones tributarias; 6) la capacidad humana e institucional; 7) la integridad; 8) las tecnologías; y 9) las comunicaciones. El no abordar ninguno de los componentes puede resultar en el fracaso de la estrategia global. Una serie de informes previos, de los cuales se proveen ejemplos en esta sección, proveen información.

### *Poniendo el Plan en Marcha*

La realización de una reunión de todos los participantes en el proceso de planificación estratégica brinda la oportunidad para que el jefe de la administración tributaria presente un bosquejo de avances internos y externos recientes que afectan a la administración tributaria, además de lo que otras administraciones tributarias puedan estar llevando a cabo. La reunión también provee una plataforma para que el jefe de la administración tributaria delinee ideas y posibles caminos para el futuro de la administración tributaria. En esta sección se presentan algunos ejemplos de los temas de discusión.

Luego de estos comentarios introductorios, una sesión de taller para todos los participantes los introduce al pensamiento y planificación estratégicos. La inversión en un taller que provee suficiente detalles sobre planificación estratégica produce un plan superior. En esta sesión se proveen directrices generales para un taller exitoso.

### *Misión*

El siguiente paso en este proceso es desarrollar o clarificar la misión de la administración tributaria, sus valores, y su visión ideal. La Misión es una declaración concisa de lo que desea lograr la organización.

### *Análisis del Entorno*

En esta sección se presentan ejemplos de declaraciones de misión. Como parte del desarrollo de la declaración de la misión, los participantes en la planificación estratégica deben definir los actores de la administración tributaria – las personas, grupos, u organizaciones que tienen interés en la administración, que pueden tener algún efecto sobre ella, o son afectados por lo que hace la administración. Al hacer esto, también es necesario identificar cómo cada actor juzgaría el desempeño de la administración y el criterio que cada uno utilizaría para identificar el éxito.

La identificación de los actores y de sus percepciones de la administración tributaria es sólo una parte del análisis del entorno. El análisis también involucra el usar todas las fuentes disponibles de información interna y externa para comprender el entorno en el cual opera la administración tributaria,

e identificar los riesgos y las oportunidades que se esperan puedan tener un impacto en la organización durante la duración del plan estratégico.

### **Visión**

La visión debe ser técnicamente viable, legal, políticamente aceptable, aceptable para los actores, y encontrarse dentro de la misión de la administración tributaria. Es un medio para motivar al personal y de indicar la dirección con claridad para los actores externos. La mayor parte de las declaraciones de visión enfatizan la excelencia de la organización, el logro de las metas y el establecimiento de una administración tributaria efectiva y eficiente. La visión expresa cómo se verá la administración tributaria una vez que haya implementado exitosamente su estrategia. En esta sección se presentan ejemplos de declaraciones de visión.

Después de compilar una lista de visiones potenciales, es necesario examinar cuidadosamente cada una de las alternativas. Es de gran ayuda en ese momento examinar cada una de las alternativas. También ayuda elaborar un cuadro que enumere las barreras que existen para ese logro y los pasos principales que se necesitan dar para vencer esas barreras y lograr la visión.

### **Valores**

La declaración de valores de la administración tributaria establece los principios o creencias que guían a los miembros de la administración tributaria en el logro de los propósitos de la organización. También se utiliza para especificar los comportamientos y actitudes que se espera del personal tributario y cómo la administración tributaria desea ser vista externamente. Algunos de los valores más comunes son la integridad, la imparcialidad, la honestidad, el profesionalismo, el respeto, la eficiencia, la capacidad de respuesta y cooperación. En esta sección se presentan ejemplos de declaraciones de valores.

### **Desarrollo de Objetivos Estratégicos – Una Lista de Verificación**

Esta sección presenta ejemplos de objetivos estratégicos y una lista de verificación que ayudará a la administración tributaria para definir objetivos estratégicos apropiados. La lista de verificación es la siguiente:

- Un objetivo debe redactarse con claridad para un resultado específico, un único tema o un área de desempeño;
- Un objetivo debe contener un componente cuantificable (por ejemplo, cuánto y cuántos, etc.);
- Un objetivo debe representar un cambio significativo;
- Un objetivo debe definir los resultados a alcanzar;
- Un objetivo debe tener una meta de plazo de culminación;
- Los objetivos deben abarcar la misión y valores, estar alineados y apoyarse mutuamente; y
- Los objetivos deben ser monitoreados en su avance y relevancia continua, y los resultados deben ser evaluados.

### *Parámetros de Servicio y Desempeño*

Los parámetros de desempeño se deben establecer para cada tarea principal y se debe monitorear y evaluar de forma regular el logro con relación a estos parámetro, junto a las acciones correctivas que se tomen según la necesidad. Las directrices generales para las medidas incluyen: 1) las medidas no deben ser demasiado simplistas; 2) las medidas deben medir los aspectos tanto cualitativos y cuantitativos de la tarea; y 3) las medidas deben incluir cantidades o volumen del producto (cuánto), calidad del producto (cuán efectivo, niveles de precisión), plazos (cuánto tiempo), valores monetarios.

### *Planes de Acción*

Después que los componentes del plan estratégico mencionados anteriormente se hayan desarrollado, el proceso continúa con una planificación más estrecha que se enfoca en productos de más corto plazo. La administración tributaria deben desarrollar planes de acción que identifiquen: 1) las tareas a realizar; 2) el objetivo estratégico al que se relacionan; 3) a persona o unidad responsable de su entrega; 4) parámetros medibles por los que se pueda evaluar el desempeño; 5) medidas de cantidad, calidad y plazos de entrega; y 6) los costos de ejecución del plan de acción. Los planes iniciales pueden ser planes de alto nivel con un mínimo de narrativa. Estos planes de alto nivel necesitan una aprobación en principio antes de embarcarse en el proceso tedioso de producir un plan de trabajo detallado, presupuesto detallado, etc.

### *Asegurando el Éxito*

Las siguientes son condiciones propuestas para asegurar el éxito del proceso de planificación:

- A planificación estratégica debe abordar todas las áreas claves de la administración tributaria. En el caso de un esfuerzo mayor de reforma tributaria, es obligatorio tener un enfoque holístico.
- La visión debe ser aceptada no solo por la gerencia actual, sino también de aquellos gerentes que esperan estar en función durante la duración del plan estratégico, ya que estos futuros gerentes deberán proveer la continuidad, apropiación, y determinación que se necesita para que el plan se lleve a cabo hasta su fin.
- Se deben utilizar suficientes recursos no sólo para crear el plan, sino también para gestionar su implementación.
- Cualquier propuesta nueva para las iniciativas debe justificarse dentro del contexto del plan estratégico.
- La implementación de un programa o proyecto requiere los recursos de la administración tributaria. El personal debe estar informado, se deben atender los temores y la resistencia y motivar al personal a trabajar hacia los objetivos del plan estratégico.
- Aunque se puedan identificar muchos cambios según la necesidad el paso del cambio a menudo lo dicta la motivación del personal, la capacidad de la gestión y la profundidad de la gerencia.

Las condiciones para la implementación del cambio incluyen:

- Compromiso y apoyo político constante.



- Liderazgo competente, comprometido y dinámico.
- Una visión clara del futuro estado de la organización, con estrategias bien articuladas.
- Iniciativas de cambio establecidas en “porciones” manejables, en lugar de un enfoque “big bang”.
- Una legislación que apoya las propuestas de reformas o se ajusta para lograrlo.
- Iniciativas para desarrollar ejecutivos, gerencia intermedia y otra capacidad institucional.
- Recursos, financiamiento y flujo de caja adecuados.
- Un alto nivel de transparencia, basado en una buena gestión empresarial y gestión de estructuras y procesos.
- Procesos de gestión de proyectos y presupuestos adecuados, además de una supervisión externa y vigilancia adecuadas.
- Involucramiento del personal y actores externos, además de una comunicación estrecha con ellos.
- Cohesión dentro de la administración, entre quienes desarrollan e implementan la reforma y aquellos que desempeñan la operaciones actuales.
- El uso apropiado de la asistencia técnica.
- Pasos para asegurar apropiación del proceso de reforma en toda la organización.

## 15.2. Tendencias Comunes

### *El Incremento del Énfasis en la Gestión*

La evidencia empírica de incremento del énfasis en la gestión es el número creciente de administraciones tributarias que en la actualidad producen planes estratégicos y planes de trabajo anuales, y que están midiendo y monitoreando el desempeño activamente, encuestando a los contribuyentes para evaluar sus puntos de vista y percepciones de la entrega de servicio y la administración en general.

### *Análisis de los Debilidades, Oportunidades, Fortalezas y Amenazas (DOFA)*

El análisis DOFA es una herramienta que puede ser utilizada durante la planificación estratégica y en diferentes momentos del proceso de planificación. Durante el DOFA, la administración tributaria mira hacia fuera para identificar tanto las oportunidades como las amenazas y hacia adentro de la administración tributaria para identificar sus fortalezas y debilidades. La identificación de las fortalezas y oportunidades puede ser utilizada en el plan para superar las debilidades y amenazas identificadas y ayudar a construir una estrategia realista. En esta sección se presentan preguntas de análisis del DOFA.

## 15.3. Madurez de la Administración Tributaria

Las administraciones tributarias que carecen de planificación estratégica están "enfocadas en el quehacer diario". Al ir madurando, van desarrollando planes que al principio son cualitativos, con misiones claras, visiones y planes, pero carecen de medid cuantitativas de desempeño. Las administraciones tributarias con procesos buenos de planificación estratégicas se conocen como

"estratégicas", mientras que una administración tributaria de prácticas líderes "inspira" al personal a contribuir en algo más importante más allá del auto interés de la organización.

#### **15.4. América Latina y El Caribe**

La planificación estratégica está bien establecida en LAC, aunque los planes no siempre están en el dominio público. Sin embargo, no siempre está claro cuándo los planes estratégicos son seguidos de planes de acción e implementación. También hay problemas con el monitoreo del desempeño. Las metas de ingresos parecen ser metas principales de medidas de desempeño, y otros indicadores no son específicos, están muy detallados, son difíciles de cuantificar o no son relevantes.

#### **15.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices**

Dos de los prerrequisitos más básicos para una planificación estratégica correcta en las administraciones tributarias son: la autonomía y la organización. Las administraciones tributarias modernas tienen autonomía política para gestionar sus decisiones y actividades operativas diarias. Las administraciones tributarias modernas también están organizadas de manera que puedan afrontar los riesgos y prioridades comerciales más importantes, con unidades que requieren destrezas específicas y que ofrecen economías de escala. Algunas otras preguntas que pueden ayudar a los funcionarios de la administración tributaria a identificar si es apropiado el proceso estratégico en su organización, se encuentran en esta sección. Además, las metas de desempeño que generalmente se incluyen en el plan estratégico se deliberan en el anexo de este capítulo.

### **Capítulo 16. Auditoría Interna**

La "Auditoría interna" es el proceso de realizar revisiones periódicas para asegurar que los reglamentos, operaciones, procedimientos y programas administrativos seleccionados, y controles internos de la administración tributaria se conforman a estándares específicos y están siendo implementados eficiente y efectivamente. Las auditorías internas incluyen la revisión y evaluación de políticas, prácticas, sistemas y procedimientos, además del análisis y verificación de cuentas, transacciones financieras, controles internos e informes.

#### **16.1. Prácticas Líderes**

La auditoría interna promueve la confianza pública en la administración tributaria, al proveer al público y a la gerencia revisiones periódicas independientes, puntuales, y profesionales que: 1) promueven una administración económica, eficiente y efectiva de las leyes del país; 2) detectan y evitan el malgasto, fraude, corrupción y abuso en los programas y operaciones de la administración tributaria; y 3) informan al director de la administración tributaria de los riesgos o desviaciones importantes de las leyes definidas, reglamentos, políticas y objetivos a través de la organización.

Al llevar a cabo sus deberes, los empleados de auditoría interna deben contar con la completa cooperación de los funcionarios en todos los niveles, además del acceso sin restricciones, completo y libre para revisar las actividades, informes, archivos y propiedad. Para eliminar cualquier duda sobre la

autoridad de la función de auditoría interna, se debe incluir en el archivo oficial un lenguaje hacia tal efecto – preferiblemente legal a través de reglamentos o delegación formal -.

La función de auditoría interna, a menudo se combina con la función de investigación de integridad, aunque son algo diferentes entre sí. La auditoría interna se enfoca en la calidad y eficiencia, mientras que la investigación de la integridad se enfoca en alegaciones de corrupción y mala conducta por parte de los funcionarios tributarios.

Las actividades de auditoría interna deben conformarse a las normas y directrices reconocidas. El Instituto de Auditores Internos es el cuerpo que establece las normas internacionales reconocidas para auditoría interna.

### *Diferencias entre Gestión y Supervisión de Auditoría Interna*

El establecimiento de normas financieras y controles internos es normalmente la responsabilidad de la gerencia y no de los auditores internos. La auditoría interna por otro lado proporciona a la alta gerencia una revisión independiente y evaluación de operaciones, programas, desarrollo de sistemas y actividades financieras. En esta sección se presentan ejemplos de preguntas que pueden ser realizadas por auditores internos.

### *Calificaciones y Capacitación de Auditores Internos*

Los auditores internos que reclutan las administraciones tributarias deben tener un título universitario en contabilidad. Después de su reclutamiento, los auditores internos deberán recibir capacitación presencial y en el trabajo para su preparación. Entre los temas que se deben cubrir en los cursos de capacitación presenciales para los auditores internos están: 1) administración de ingresos, leyes y reglamento, finanzas nacionales y actos de auditoría; 2) contabilidad y sistemas contables; 3) normas de auditoría interna y técnicas de auditoría; 4) fraude informático; 5) herramientas informáticas y técnicas de auditoría; y 6) técnicas de investigación y de entrevista, y preparación de informes investigativos.

### *Estructura Organizacional Típica y Componentes*

En esta sección se presenta un ejemplo de una estructura organizacional y niveles sugeridos de dotación de personal.

### *Responsabilidades del Sub Director de Auditoría Interna*

El Sub Director funciona como asesor principal de asuntos de auditoría interna para el Director de Auditoría Interna e Investigaciones de Integridad y para el director de administración tributaria y es responsable por el desarrollo y ejecución del programa anual de auditoría interna. En esta sección se presentan otras responsabilidades.

### *Responsabilidades del Personal de Planificación y Gerencia*

Planificar y gestionar el control del personal, coordinar y desarrollar el plan de trabajo anual de la auditoría interna, preparar informes recurrentes y periódicos sobre los programas y logros del

departamento. Son responsables por el control de calidad y la revisión de todos los informes de auditoría interna y tienen otras responsabilidades tal y como se detalla en esta sección.

### *Responsabilidades de los Gerentes de Auditoría Interna*

Los gerentes de auditoría interna, realizan auditorías internas de actividades y programas en todos los departamentos de la administración tributaria y proveen controles efectivos y costo-eficientes para proteger contra el robo y los errores graves. En esta sección se describen otras responsabilidades de los gerentes de auditoría interna.

### *Responsabilidades Principales de Auditores Internos*

En esta sección están detalladas las responsabilidades principales de los auditores internos. Estas incluyen el desarrollo y la implementación de programas de auditoría, asegurar la efectividad, y adecuación de sistemas de control, procedimientos, y archivos, evaluar la efectividad de ciertas políticas y procedimientos para resguardar los bienes de la administración tributaria del desfalco, pérdida, despilfarro, y, donde sea necesario, recomendar cambios.

### *Procedimientos Operativos*

La planificación del plan de trabajo anual de auditoría interna cada año debe conformarse con lo siguiente: 1) se establecen prioridades para asegurar que las áreas que se pueden evaluar serán sujetas a la auditoría basada en los factores de riesgo, con cada área examinada en base a un programa; 2) Se establecen procedimientos y directrices de auditoría para asegurar que la planificación y la ejecución de la auditoría se realizan correctamente; 3) Se establecen parámetros para evaluar la eficiencia y efectividad de las auditorías; 4) Se establecen normas de auditoría basadas en IIA/INTOSAI o normas similares; y 5) Se establecen y monitorean procedimientos de informes para asegurar que la gerencia aborda apropiadamente los hallazgos y las recomendaciones.

Los hallazgos de auditoría interna normalmente se presentan por medio de informes escritos que contienen presentaciones de datos que presentan los hallazgos del auditor. Los asuntos de no-integridad encontrados durante las actividades rutinarias de auditoría interna deberán ser notificados en primer lugar en forma de borrador dirigido al más alto funcionario de gerencia en función directamente responsable de ejecutar las acciones correctivas adecuadas, tal como el jefe de auditoría o de la división de recaudación. Después de finalizar una auditoría (excepto en auditorías internas donde la integridad sea un problema) los auditores internos deben presentar un informe borrador y hallazgos preliminares a los funcionarios afectados, para que éstos tengan la oportunidad de reconocer los hechos presentados o puedan proporcionar información para corregir cualquier error.

## **16.2. Tendencias Comunes**

### *Uso de las Tecnología de la Información*

Durante los últimos años la auditoría interna se ha unido a la tendencia hacia una mejor y más amplia computarización y TI, incluyendo muchas herramientas nuevas correspondientes tales como un

depósito centralizado para todos los planes de auditoría, documentos de trabajo, programas de trabajo de auditoría, hallazgos, informes y seguimiento, gestión de plan de auditoría detallada a través del ciclo de vida de cada auditoría y otras herramientas.

### *Desde la Supervisión hasta la Estrategia*

Las siguientes son tendencias que se relacionan:

- Tradicionalmente, la auditoría interna, los controles y el cumplimiento reglamentario eran el enfoque principal de las actividades de la auditoría interna. En los últimos años, el papel de la auditoría interna se ha ampliado hasta incluir la evaluación de operaciones, programas, desarrollo de sistemas e investigaciones de integridad.
- Existe una mayor colaboración entre la auditoría interna y los funcionarios operativos en todos los niveles de la administración tributaria, fomentando un libre flujo de información de manera que facilita la rendición de cuentas. Sin embargo, la auditoría interna, debe continuar manteniendo su independencia al tener una línea de información directa con el director de la administración tributaria.
- De manera similar al uso de la selección basada en riesgo computarizada para la auditoría, la auditoría interna ha comenzado a identificar y priorizar áreas evaluables basadas en los riesgos más grandes para la administración tributaria en los planes de trabajo anuales de la auditoría interna.
- Cada vez se están haciendo más necesarias las técnicas de auditoría computarizadas para automatizar y generalizar los procesos de auditoría interna y para reducir la carga del personal de auditoría interna.
- Los cambios en el panorama de la auditoría requieren que los auditores internos posean un amplio rango de destrezas, por lo que esta profesión tiene grandes retos. Cada vez se hace más difícil encontrar nuevo personal y retener a los empleados con experiencia, y mantener la continuidad en las operaciones de la auditoría interna de las administraciones tributarias.

### **16.3. Madurez de la Administración Tributaria**

La función de auditoría interna de la administración tributaria "no está presente" en el nivel más bajo del modelo de madurez sugerido (o afuera de la administración tributaria). Llega a estar "consciente" cuando se establece una pequeña unidad. Sin embargo, esta unidad, carece de experiencia, de lenguaje legal, y, tal vez de capacidad de dotación de personal. Al "tomar forma" la unidad, ésta gana experiencia, políticas y procedimientos, buena planificación, e infraestructura TI, así como una mejor relación con el resto de la administración tributaria. En el nivel más alto de madurez, la auditoría interna es un "actor estratégico," que tiene excelentes relaciones con otros departamentos.

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

Con una dependencia muy fuerte en las auditorías externas durante muchos años, las unidades de auditoría internas formales como entidades organizacionales dentro de las administraciones tributarias son relativamente nuevas en la mayoría de los países LAC. Aunque la mayoría de las administraciones

tributarias LAC cuentan actualmente con entidades de organización de control interna, han aplicado muy pocas sanciones o acciones disciplinarias por las infracciones, lo cual indica que los controles internos constituye más una formalidad que algo realmente efectivo.

## 16.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices

El parámetro más importante para la auditoría interna es que su trabajo se ajusta a las normas aceptadas internacionalmente o a las prácticas líderes, tales como las del Instituto de Auditores Internos. Los indicadores de desempeño claves para la función de la auditoría interna cada año incluyen:

- El 90 por ciento de las auditorías rutinarias se inician dentro de 15 días de haber sido asignados, y el restante 10 por ciento se inician dentro de 30 días.
- El 60 por ciento del tiempo total disponible de auditorías internas se invierte en operaciones directas, mientras que el 40 se invierte en capacitaciones, asuntos administrativos y tiempo personal.
- En 90 por ciento de los casos, el número promedio de días calendarios se cumple dentro del +5 por ciento del tiempo programado.
- En un 95 por ciento de los casos, los borradores de informes de hallazgos son remitidos para respuesta gerencial dentro de 15 días de haberse completado la auditoría, y dentro de 25 días para el restante 5 por ciento.
- En un 90 por ciento de los casos, los informes se completan y entregan al Director General dentro de los 30 días de haber recibido las respuestas de los gerentes, y dentro de 45 días para el 10 por ciento restante.
- En el 95 por ciento de los casos, los resultados de las revisiones hechas por la gerencia de auditoría de las calidad de documentos de trabajo de auditoría e informes son positivos.

## Capítulo 17. Integridad

La integridad se define como honestidad, rectitud moral, dignidad, justicia, trato equitativo y comportamiento ético a través de una serie de condiciones operativas y gerenciales. La integridad no trata de prevenir la corrupción en un sentido estrecho, más bien de asegurar y mantener la confianza pública. Para los funcionarios públicos, en particular, la integridad tiene que ver con poner el bien público por encima de sus propios intereses. Debido a que unos cuantos funcionarios corruptos pueden causar daño serio a la reputación de toda una organización, todos los pormenores deben ser abordados. Las administraciones tributarias necesitan tomar pasos proactivos en asegurar que mantengan una reputación de integridad.

### 17.1. Prácticas líderes

Las estrategias de integridad comprenden tres enfoques generales: 1) el enfoque fundamental; 2) el enfoque administrativo y legal; y 3) el enfoque de transparencia y estándares.

### *El Enfoque Fundamental*

El objetivo de este enfoque es remover las condiciones que dan lugar a la corrupción. Adherirse a los principios de la política tributaria (simplicidad, adecuación, equidad, etc.) se acerca mucho a la institución de una percepción de justicia en el sistema tributario como un todo, y en particular en el gobierno y la administración tributaria.

- Las estructuras de organización funcional tienen un efecto disuasorio de las prácticas corruptas. La separación de los empleados funcionales va de la mano con una organización vertical de una sede central sólida que supervisa a los gerentes de áreas geográficas específicas.
- La transparencia administrativa con procedimientos y formularios estandarizados limitan el contacto directo entre funcionarios tributarios y los contribuyentes y aseguran que se trate de forma consistente a todos los contribuyentes.
- A medida que los procesos se vuelven más automatizados, se reduce notablemente la discreción y los procesos se vuelven más informales.
- Los empleados de la administración tributaria deben recibir capacitación apropiada para los deberes que se espera de ellos dentro de la administración tributaria. La capacitación debe también enfocarse en infundir una actitud en la que los empleados ponen la reputación de la administración tributaria por encima del bienestar propio o de las oportunidades para el lucro personal.

### *Enfoque Administrativo y Legal*

El objetivo de este enfoque es limitar el potencial para la corrupción e incrementar las probabilidades de detectar las prácticas corruptas.

La piedra angular de cualquier estrategia de anti-corrupción para una administración tributaria es la adopción de un Código de Conducta/Ética. En primer lugar, el Código debería identificar aquellas acciones que requieran la imposición automática de las sanciones más severas. En segundo lugar, el Código debería estipular que el supervisor inmediato del funcionario infractor también debería ser sujeto a un castigo de adecuada severidad, si el supervisor estaba consciente de la violación, pero no lo reportó, o si el supervisor se hubiera dado cuenta de la violación si él/ella hubiese estado supervisando adecuadamente. En tercer lugar, debe ser obligatorio que todos los funcionarios firmen un acuse de recibo en el que han revisado el Código y han comprendido sus requisitos. El Código debe incluir sanciones apropiadas para las violaciones, que pueden ir desde una carta de advertencia hasta la suspensión temporal de un empleado, despido o su remisión por actos criminales.

Las políticas suplementarias deberían cubrir cuatro áreas principales: 1) normas de conducta (manejo de quejas de los contribuyentes, divulgación de la identidad oficial, confidencialidad de la información, etc.); 2) conducta personal (con relación a la aceptación de sobornos, recaudación de fondos personales, etc.); 3) definiciones de mala conducta y conflicto de intereses, recomendar abogados y contadores, y otros; y 4) aplicación de las normas por incumplimiento del Código, así como procedimientos por duelo. Además, en algunos países los altos directivos (o los altos directivos y todo el personal técnico) tienen la

obligación de entregar una declaración anual de sus ingresos y sus bienes. Finalmente, pero no de menor importancia, el hecho de ignorar los asuntos personales (ejemplo, reclutamiento, avance profesional,) puede convertirse en un obstáculo para la administración tributaria.

### ***Enfoque de Transparencia y Estándares***

En última instancia, el éxito de cualquier sistema tributario depende de la percepción de la población de que el sistema se maneja de manera justa y equitativa.

- Los derechos específicos de los contribuyentes deben formar parte de la ley tributaria y ser publicados con frecuencia.
- Todas las decisiones de la administración deben basarse en normas, reglamentos y procedimientos objetivos, que deben ser publicados, ampliamente diseminados y puestos a la pronta disposición del público.
- En cualquier sistema debe haber verificación. Todas las decisiones/acciones de la administración deben estar sujetas a reclamo (objeción o apelación), según convenga. Se deben tratar con imparcialidad los reclamos de los contribuyentes y ceñirse estrictamente a la ley y el reglamento.
- Una vez que la administración tributaria haya establecido internamente suficientes sistemas y salvaguardias, tendrá sentido comunicar este hecho al público para contar con su aprobación para cualquier estrategia de anti-corrupción. Así mismo, se debe advertir a los contribuyentes sobre las consecuencias de ofrecer sobornos o de tratar de corromper a cualquier funcionario tributario. Se debe considerar también la idea de establecer una línea telefónica donde los contribuyentes y los funcionarios tributarios pueden reportar las violaciones al Código de Conducta.

### **17.2. Tendencias Comunes**

Muchos países actualmente han aprobado o adoptado algo semejante a un acta de libertad de información, forzando a muchas administraciones tributarias a promover mayor transparencia y rendición de cuentas en sus operaciones. Incluso, de mayor importancia para la administración tributaria, está la adopción de la Declaración de los Ciudadanos y Contribuyentes, la cual tiene el propósito de articular claramente no solo los poderes y responsabilidades de la administración tributaria, sino también los derechos y responsabilidades del contribuyente. Finalmente un Ombudsman es un intermediario de confianza entre el estado y sus ciudadanos. Se puede establecer una oficina de Ombudsman para manejar las quejas sobre o hacia el estado, pero debe de establecerse de tal manera que haga que el contribuyente se sienta cómodo con el hecho de que los individuos asignados a esta posición son independientes del estado y de la administración tributaria.

### **17.3. Madurez de la Administración Tributaria**

En el nivel más bajo de madurez, se describe a la administración tributaria como "opaca," careciendo de instituciones legales / reglamentarias y reglas de servicio público. No hay investigación de las prácticas corruptas. Una administración tributaria "caliente y fría" establece buenas relaciones con algunos



grupos del sector público y privado (ejemplo, Aduanas, la profesión contable), pero estas iniciativas carecen de coherencia y estabilidad. Los contribuyentes y el público no se atreven a reclamar. Al madurar más la administración tributaria, llega a ser más "cómoda," con un desarrollo positivo de relaciones, reglas y directrices claras, y un Código de Conducta formal.

#### 17.4. América Latina y el Caribe

Gran parte de las reformas de la administración tributaria en LAC durante la última década han enfatizado la necesidad de incrementar los ingresos. La integridad es una preocupación relativamente nueva, y con relación a los principios que llevan hacia la integridad mencionados arriba, éstos varían en cada país de LAC. Por ejemplo, en algunos países la carga administrativa del pago de impuestos es reducida, mientras que en otros es muy pesada. En algunos casos, se ha logrado la simplificación por medio de regímenes presuntivos a costa de la erosión a nivel de las bases. Mientras que algunos países de LAC han adoptado códigos de conducta (los cuáles no siempre se hacen públicos), muchos otros no lo han hecho. A pesar de que ha habido un gran enfoque hacia la automatización de TI, el CIAT señala que en muchos países los contribuyentes aún tienen acceso muy limitado a las tecnologías. Algunos países están promoviendo activamente la integridad y están cooperando en el desarrollo de un manual de auditoría interna y un código tributario modelo.

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

La integridad de la administración tributaria llega a ser el espejo del cambio legislativo, administrativo y social del país. Además, el factor más importante para que se lleven a cabo las mejoras necesarias en todos los aspectos de la integridad es la calidad de liderazgo que todos los gerentes proveen.

Los siguientes puntos resumen algunas áreas claves que deberán ser visibles y donde deberá garantizarse una investigación más profunda para examinar el desempeño de la administración y puntualizar las áreas que necesitan mejorar:

- El liderazgo efectivo y el compromiso de la alta gerencia (incluyendo la gestión de riesgo);
- Buena comunicación entre el personal en todos los niveles;
- Contratos/términos de empleo claros;
- Un Código de Conducta claro y accesible y un conjunto de valores organizacionales, con una guía de apoyo suficientemente detallada (incluyendo confidencialidad e integridad de información; el manejo de regalos, gratificaciones y hospitalidad; afrontar conflictos de interés; actividades políticas; y la gestión del riesgo de fraude interno);
- Asegurar la integridad de los nuevos reclutas y asignados por medio de la verificación de antecedentes y/u otros métodos donde sea apropiado;
- Asegurar que los nuevos empleados reclutados para la organización reciban una inducción exhaustiva sobre los requisitos de integridad;
- Capacitación técnica y de software y de desarrollo profesional;
- Gestión de desempeño, incluyendo una evaluación constante del desempeño y la conducta;
- Monitorear y mantener la integridad;

- Procedimientos para informar o presentar reclamos, incluyendo reclamos internos y "denuncias";
- Disciplina y políticas y procedimiento para remisiones criminales; y
- Gobernanza y arreglos efectivos de investigación interna.